

## O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO NOS PAÍSES SIGNATÁRIOS DO TRATADO DE ASSUNÇÃO

[\[ver artigo online\]](#)

Eveline Ferreira Dotta <sup>1</sup>

Fernanda Muniz de Oliveira Delgado <sup>2</sup>

Larissa de Pádua Araújo<sup>3</sup>

Rafael de Souza<sup>4</sup>

### RESUMO

A tributação de um país é uma forma de auferir receitas para os cofres públicos, que impacta diferentes segmentos sociais. Um dos principais tipos de tributos são os impostos, responsáveis pela entrada de recursos para custeio das despesas correntes e de capital definidas pelo setor público. Entre as diversidades de impostos existentes, o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) representa a unificação dos impostos cobrados ao consumidor. O objetivo geral do artigo é realizar uma análise comparativa do Imposto sobre o Valor Agregado nos países signatários do Tratado de Assunção. Para execução da pesquisa adotou como procedimentos metodológicos uma pesquisa descritiva, com abordagem do problema de forma qualitativa, cujos procedimentos de coleta dos dados ocorreu através de uma pesquisa documental a partir dos normativos tributários dos Estados-membros do Tratado de Assunção. Os resultados da pesquisa demonstraram que o Brasil é o único país do bloco que não adotou o IVA. Além disso, os países que adotaram o imposto implantaram a partir do governo central, permitindo simplificação ao sistema tributário mesmo com variações da estruturação do imposto em cada país. A implantação do IVA tem impactos sociais, econômicos e administrativos. Conclui-se que não existe um modelo padrão de IVA a ser seguido, que o imposto traz simplicidade ao sistema tributário e que não evita a desigualdade social. Por fim, o modelo do IVA uruguaio possibilita a promoção da equidade social.

**Palavras-chave:** Tributação; Imposto sobre o Valor Agregado; Tratado de Assunção.

- 1 Graduando em Administração Pública, Universidade Federal Fluminense – UFF, Volta Redonda, RJ- Brasil. E-mail: edotta@id.uff.br
- 2 Graduando em Administração Pública, Universidade Federal Fluminense – UFF, Volta Redonda, RJ- Brasil. E-mail: fernanda\_muniz@id.uff.br
- 3 Graduando em Administração Pública, Universidade Federal Fluminense – UFF, Volta Redonda, RJ- Brasil. E-mail: larissapadua@id.uff.br
- 4 Bacharel em Administração Pública, Secretaria de Estado de Educação (SEEDUC/RJ) e Fundação CECIERJ, RJ- Brasil. E-mail: theodoromedeirosprof@gmail.com



## **THE VALUE ADDED TAX IN THE SIGNATORY COUNTRIES OF THE TREATY OF ASUNCION**

### **ABSTRACT**

The taxation of a country is a way of raising revenue for the public coffers, which impacts different social segments. One of the main types of taxes are taxes, responsible for the inflow of resources to fund current and capital expenses defined by the public sector. Among the diversity of existing taxes, the Value Added Tax (VAT) represents the unification of taxes levied on the consumer. The general objective of the article is to carry out a comparative analysis of the Value Added Tax in the signatory countries of the Asuncion Treaty. For the execution of the research adopted as methodological procedures a descriptive research, with approach to the problem in a qualitative way, whose procedures for data collection occurred through a documentary research from the tax regulations of the Member States of the Treaty of Asuncion. The results of the research showed that Brazil is the only country in the block that has not adopted VAT. In addition, the countries that adopted the tax implemented it from the central government, allowing simplification to the tax system even with variations in the structure of the tax in each country. The implementation of VAT has social, economic and administrative impacts. The conclusion is that there is no standard VAT model to be followed, that the tax brings simplicity to the tax system, and that it does not prevent social inequality. Finally, the Uruguayan VAT model enables the promotion of social equity.

Keywords: Taxation; Value Added Tax; Treaty of Asuncion.

## 1. Introdução

O Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) é um bloco econômico que foi instituído no ano de 1991, por meio do Tratado de Assunção. O bloco econômico é formado por países signatários, observadores e em condições particulares.

Composto pelos membros signatários (Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai) no intuito de aderir às políticas integradoras de âmbito econômico e aduaneiro interpaíses. Conta ainda com dois países observadores (México e Nova Zelândia), que acompanham o curso e expansão do mesmo sem a obrigatoriedade de ser parte integrante, podendo posteriormente, tornar-se um membro efetivo ou associado. O México, especificamente, encontrará certo entrave, haja vista que o mesmo já integra os blocos: Acordo de Livre Comércio da América do Norte (NAFTA, sigla em inglês) e Cooperação Econômica Ásia e Pacífico (APEC, sigla em inglês). Além daquelas nações, existem outros países com diferentes status: a Bolívia aguarda aprovação oficial parlamentar do protocolo de adesão; a Venezuela permanece em condição *sui generis* por descumprimento do protocolo de adesão no ano de 2016, e por transgressão às disposições Democráticas no ano subsequente; os demais países sul-americanos vinculam-se ao MERCOSUL como Estados Associados.

O MERCOSUL possui características de União Aduaneira no que tange às questões econômicas, mas destaca-se que seu propósito final é seguir as metas estabelecidas através do Tratado de Assunção. Além disso, o bloco busca o desenvolvimento dos quatro países signatários por meio da formação de um espaço econômico ampliado e, assim, pretende inserir-se de forma mais competitiva na economia internacional.

No Brasil, o Tratado de Assunção foi ratificado pelo Congresso Nacional através do Decreto Legislativo nº 197/1991 e promulgado pelo Decreto Federal nº 350/1991. O tratado propôs um modelo de integração, cujos objetivos foram (i) estabelecer um mercado comum; (ii) permitir a livre circulação de bens, serviços e fatores de produção; (iii) estabelecer uma Tarifa Externa Comum (TEC) incidente sobre importações aos Estados não integrantes ao grupo; (iv) estimular a adesão de uma política comercial comum e; (v) promover um arranjo de políticas macroeconômicas e setoriais que assegurassem condições adequadas de concorrências entre os Estados partes. Além disso, propôs a harmonização da legislação vigente em temas pertinentes, buscando fortalecer o processo de integração (BRASIL, 1991).

O ato constitutivo do Tratado de Assunção visa o estabelecimento de uma zona de livre comércio, entretanto, amolda-se em termos práticos a estrutura de União Aduaneira ao formar uma comunidade de mercado comum para alterar o imposto de importação e exportação de bens. O imposto aduaneiro é o primeiro tipo de tributo a ser unificado em uma área de livre comércio, pois tal medida não é possível estabelecer uma zona de livre comércio, adoção de uma tarifa externa comum entre os países e consolidação da integração regional.

Nas relações internacionais regionais, a diversidade de estruturas tributárias traz contratempos nos relacionamentos comerciais. Como forma de contornar os contratempos, alguns países da América Latina aderiram à essência do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) como estratégia de unificar as regras tributárias nas transações comerciais entre eles. Desta forma, a pluralidade de regras tributárias se apresenta como um limitador nas relações comerciais entre os países do MERCOSUL. Complementa-se que tramita no Congresso Nacional brasileiro uma proposta de implantação de um imposto nos moldes do IVA.

Posto que o IVA foi implantado em países na América Latina e pelo fato do Tratado de Assunção fazer parte de tal região, estabeleceu-se a seguinte questão de pesquisa: Quais as características do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) nos países do Tratado de Assunção?

No intuito de buscar uma resposta ao questionamento supracitado, definiu-se como objetivo realizar uma análise comparativa do Imposto sobre o Valor Agregado nos países signatários do Tratado de Assunção.

O artigo foi estruturado em seis seções, cuja primeira corresponde a presente Introdução. Na sequência, o Referencial Teórico foi dividido nos títulos que versam sobre a tributação e o Imposto de Valor Agregado. A terceira seção apresenta os procedimentos metodológicos que permite compreender como a pesquisa foi realizada. O Desenvolvimento integra a quarta seção do artigo. Na quinta seção são apresentadas as considerações finais, as limitações da pesquisa, sugestões para estudos futuros e as implicações gerenciais. Por fim, a seção subsequente apresenta o rol de referências bibliográficas que serviram de aporte teórico para a consecução do estudo.

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 Tributação

A tributação é a parte central do desenvolvimento econômico moderno de muitos países. A importância da tributação decorre não apenas do fato de ser a mais importante fonte das receitas estatais, mas também pelos problemas decorrentes da pesada carga tributária.

O principal objetivo da tributação é aumentar a receita de uma nação e um alto nível de tributação se faz necessário em um estado de bem-estar que pretende cumprir suas obrigações. A tributação é utilizada como instrumento para atingir objetivos sociais, ou seja, como meio de redistribuição da riqueza e, conseqüentemente, de redução das desigualdades sociais. A necessidade de gastos pelo governo em projetos de capital para reduzir a pobreza é crucial para que se alcance uma estabilidade econômica (SOWOLE; ADEKOYEJO, 2019).

O Código Tributário Nacional (CTN) do Brasil define tributos como “[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966).

O CTN adota a teoria tripartida para classificar os tributos (gênero), segundo o qual é formado pelos impostos, taxas e contribuições de melhoria (espécies de tributos), descritos no Quadro 01.

Quadro 1 – Espécies tributárias

Espécies tributárias	Conceito
Impostos	Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.
Taxas	Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.
Contribuições de Melhoria	Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Fonte: Adaptado de Brasil (1966). Elaborado pelos autores (2021).

Enquanto o CTN apresenta a definição das espécies de tributos, a Constituição Federal de 1988 permite que os entes federativos instituem as espécies de tributos.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988).

A doutrina jurídica e a jurisprudência consideram que os tributos são classificados em cinco espécies (teoria pentapartida), ou seja, existem outras duas espécies de tributos em complemento às previstas no CTN: os empréstimos compulsórios e as contribuições. O Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Especial n. 146.733-9/SP acolheu a teoria pentapartida, conforme transcrição de parte do julgado a seguir.

EMENTA: [...] De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (BRASIL, 1992).

Os impostos são as espécies de tributos que correspondem a maior parte da arrecadação estatal, pois possuem como fato gerador uma situação independente da atividade estatal (BRASIL, 1966).

Pela perspectiva da Ciência Econômica, os impostos são classificados de diferentes formas. Quanto às principais classificações do imposto, faz-se mister considerar, para fins exemplificativos, apenas quatro classificações.

A primeira classificação considera os impostos como Diretos e Indiretos. O imposto direto incide diretamente sobre a renda, como ocorre com o Imposto de Renda (IR). A obra de Denari (2008, p. 78) define o imposto direto como aqueles que “[...] recaí, direta e definitivamente, sobre o contribuinte, que suporta a carga tributária sem possibilidade de transferir o encargo financeiro.”

Por outro lado, o imposto indireto é repassado a terceiros e possui incidência maior sobre o consumo, como o caso do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS). No entendimento de Denari (2008, p. 78), o imposto indireto “[...] recaí sobre o

contribuinte que se liberta do sacrifício, transferindo a terceiros o imposto pago, pelo fenômeno da repercussão ou translação.”

Na segunda classificação dos impostos, eles são considerados como proporcionais, progressivos e regressivos.

Os impostos proporcionais são estabelecidos em percentual único, quando incidente sobre a base de cálculo. Desta forma, acrescenta-se, proporcionalmente, à frente quando do aumento do valor básico calculado, como ocorre como o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI). A obra de Silva (2014, p. 07) esclarece que a proporcionalidade “[...] significa que o tributo terá sempre a mesma alíquota, variando apenas a base de cálculo, quanto maior for a base de cálculo, maior será o valor a ser pago pelo contribuinte.”

O imposto progressivo considera alíquotas fixas, mas em percentual variável e crescente, consoante a elevação da base de cálculo, como ocorre com o Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF). Nas palavras de Silva (2014, p. 07), a progressividade faz com que “[...] a alíquota seja maior na medida em que a base de cálculo atinja determinados patamares.”

O imposto quanto à sua regressividade é cobrado em percentuais iguais aos contribuintes, independente da capacidade econômica. Dessa forma, a classe social de menor capacidade econômica acaba sendo mais onerada, criando uma situação de injustiça social, a exemplo do que ocorre com a incidência do PIS/COFINS (Programa de Integração Social/Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). Segundo Maciel e Carvalho (2012, p. 371), os impostos do tipo regressivo “[...] são aqueles em que o aumento na contribuição é proporcionalmente menor que o incremento ocorrido na renda. A relação existente entre a carga tributária e a renda decresce com o aumento do nível de renda.”

A terceira classificação considera os impostos como específicos, Lump Sum e Ad Valorem.

Os impostos são específicos quando existe um valor fixo e é acrescido ao preço de uma unidade vendida: incidem sobre uma gama específica de produtos e são avaliados por meio de características específicas (peso, volume, resistência ou quantidade do produto). Nesse tipo de imposto, o ônus fiscal é dividido entre os produtores e consumidores dos bens vendidos (FREITAS, 2012).

O imposto Lump Sum (tradução do latim, “montante fixo”) resulta em um valor fixo cobrado, independente produtividade, podendo ser conceituado também como regressivo por

onerar mais os que produzem em menor quantidade. Com isso, existe uma incidência no mesmo valor sobre todos os indivíduos, qualquer que seja sua renda (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001).

O imposto ad valorem (tradução do latim, “dar valor”) parte da aplicação de um percentual sobre a operação (BRASIL, 1966). Por exemplo, uma aplicação de 10% ao valor inicial de R\$ 100,00, transforma o valor da operação em R\$ 110,00. O CTN qualifica o Imposto sobre a Importação como um imposto ad valorem.

A quarta classificação considera os impostos como real e pessoal.

A obra de Silva (2014, p. 9) descreve o imposto do tipo real “[...] é instituído em função do objeto tributável”, tendo por base os bens físicos, especificamente o patrimônio. Em contrapartida, um imposto do tipo pessoal é relativo às pessoas físicas e jurídicas, estabelecendo diferenças tributárias de acordo com a capacidade econômica de cada pessoa. O artigo 145, § 1º da Constituição Federal do Brasil de 1988 apresenta a definição dos impostos pessoais, conforme transcrição abaixo.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL 1988).

Existem outras classificações na literatura, que podem variar em função das diferentes correntes doutrinárias dos países, a exemplo dos impostos adicionais, fixos, extrafiscais, para-fiscais e outros (FREITAS, 2012).

Os impostos deixaram de ser um instrumento financeiro destinado apenas a financiar despesas regulares segundo a teoria financeira tradicional, cujo objetivo é manter a segurança interna e externa. Eles passaram a ser um meio utilizado pelos Estados para influenciar as diferentes esferas econômicas e direcionar os investimentos para a consecução de objetivos de desenvolvimento social e econômico definidos na Política Econômica do Estado (CORREIA NETO, 2016).

Destaca-se que os impostos são meio de para manutenção dos objetivos estatais (financiamento, políticas públicas setoriais, manutenção da máquina pública e outros), no entanto, eles também são usados para influenciar o comportamento do consumidor e alcançar, assim,



outros objetivos indiretos, tais como os relacionados à saúde e, cada vez mais, às causas ambientais (BOGARI, 2020).

## **2.2 Imposto sobre o Valor Agregado**

O empresário alemão Wilhelm Von Siemens propôs substituir o imposto empresarial, vigente à época (1918), por um imposto com características de valor agregado. Thomas Adams reconheceu por volta de 1921 que o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) era uma versão melhor do Imposto de Renda Corporativo nos Estados Unidos (ANGOLA, [?]).

Ocorreram outras tentativas de concretização do imposto, no entanto, foi em 1954 na colônia francesa da Costa do Marfim que Maurice Lauré introduziu-o, efetivamente, como *taxe sur la valeur ajoutée* (taxa sobre o valor agregado). Devido à implantação bem-sucedida do IVA naquela colônia e, posteriormente, no Senegal, as autoridades francesas decidiram implementá-lo na França de forma não generalizada em 1968. Apesar da empreitada francesa, destaca-se que a Dinamarca, em 1967, passa por se tornar o primeiro país a implementar o imposto com incidência em todos os setores (ANGOLA, [?]).

Desde meados da década de 1980 o IVA se tornou o principal imposto sobre o consumo, tanto em termos de receita quanto de cobertura geográfica em diferentes países. O IVA foi concebido para ser um imposto sobre o consumo final, neutro em relação ao processo de produção e ao comércio internacional. É compreendido como um imposto relativamente favorável ao crescimento e muitos países em desenvolvimento o introduziu nas últimas duas décadas, impulsionados pela liberalização do comércio global (SARMENTO, 2021).

O conceito do IVA se difundiu em diferentes países como estratégia de evitar o efeito cascata na tributação, caracterizado pela incidência nos diferentes estágios da produção e comercialização de produtos. Em meados do século XX, um imposto único cobrindo toda a cadeia produtiva, reduzindo custos e facilitando a fiscalização e a arrecadação, parecia uma proposta atrativa para países que, além de estimular a industrialização, buscavam impulsionar dessa forma a receita sobre o comércio (ANGOLA, [?]).

O IVA é um imposto sobre o consumo que incide sobre o valor agregado em cada etapa da produção de um bem ou serviço. Cada empresa, ao longo da cadeia de valor, recebe um crédito fiscal pelo imposto já pago. Evitando-se a bitributação, o imposto é pago apenas sobre

o valor adicionado em cada etapa da produção e distribuição. Desta forma, o preço final do produto é igual à soma dos valores agregados em cada etapa anterior (MENEZES, 2013).

Na literatura, não há um modelo padrão de adoção do IVA, cabendo diferentes métodos de arrecadação e alíquotas, existindo similaridade apenas no modo de cobrança: imposto único. Segundo os autores Landin, Fonseca e Nabuco (2001), o IVA é uma forma de tributação indireta sobre o consumo, a fim de evitar tributações diferentes em toda a cadeia produtiva, o que acarreta delicadas distorções nos preços.

O IVA tem como fundamento básico o princípio da não-cumulatividade. Acerca do princípio da não-cumulatividade, a Constituição Federal defende que tal princípio evita o efeito cascata, pois é possível ir “[...] compensando-se o que for devido em cada operação [...] com o montante cobrado nas anteriores.” (BRASIL, 1988). Em contrapartida, o princípio da cumulatividade é aquele que possui as características da bitributação, a cobrança sucessiva de um tributo dentro do mesmo processo de produção/circulação de bens e serviços e a inclusão de encargos iguais ou diferentes na base de cálculo de um mesmo tributo (SILVA, 2014).

Embora haja uma diversidade na forma como os sistemas de IVA são implementados, este imposto pode ser definido pela sua finalidade e pelo seu mecanismo específico de cobrança. São características principais do IVA o fato dele ser (i) um imposto sobre o consumo final, (ii) cobrado por meio de um processo escalonado sobre o valor adicionado em cada etapa da produção e distribuição e (iii) neutro (OECD, 2020).

Do ponto de vista jurídico e prático, o IVA é essencialmente um imposto sobre transações: o imposto é cobrado por meio de um processo escalonado sobre o valor adicionado em cada etapa da produção e distribuição. Cada empresa da cadeia produtiva participa do processo de controle e cobrança do imposto, transferindo a proporção do imposto que lhe compete: a diferença entre o IVA incidente sobre as suas entradas tributadas e o IVA incidente sobre as suas saídas tributadas. As empresas cobram o IVA sobre o valor dos seus produtos de seus clientes, tendo o direito de deduzir o imposto que pagaram na fase da compra dos insumos ou de receber reembolso através de créditos tributários das autoridades fiscais (OECD, 2020; RECALDE et al., 2021).

O imposto cobrado em um processo de cobrança em etapas reflete a característica central da concepção do IVA: um imposto cobrado pelas empresas por meio de um processo de

pagamento escalonado, associado ao princípio fundamental de que o ônus do imposto não recai sobre as empresas, mas sim sobre os consumidores finais (GARRIGA, 2021).

O processo de cobrança faseada, em que o imposto é cobrado das empresas apenas sobre o valor acrescentado em cada fase da produção e distribuição, confere ao IVA o seu carácter essencial no comércio interno como um imposto economicamente neutro. O direito de deduzir o imposto pago a montante, ao longo da cadeia – exceto pelo consumidor final – garante a neutralidade do imposto, qualquer que seja a natureza do produto, a estrutura da cadeia de distribuição e os meios utilizados para entrega (BOGARI, 2020).

Um dos objetivos do IVA é simplificar a estrutura tributária, para criar uma uniformidade dentro da qual os impostos possam ser administrados para facilitar a cobrança, aproveitando esse tipo de imposto como forma de receita e com menor custo no processo de arrecadação, quando comparado a outras formas de tributação (RECALDE et al., 2021).

De acordo com Landin, Fonseca e Nabuco (2001), o IVA pode ser recolhido de três formas: a primeira forma é denominada monofásica com incidência na fase inicial de comercialização, que através da antecipação na cobrança tributária se utiliza da aplicação do MVA (Margem de Valor Agregado), sendo este, o lucro presumido na fase posterior de comercialização. A segunda forma também denominada monofásica tem incidência na fase final de comercialização, pressupondo a desoneração no processo produtivo e cobrança apenas na altura do consumo. A terceira forma é denominada plurifásica, onde todas as etapas de produção e comercialização são contempladas e o imposto pago na etapa anterior é deduzido nas etapas subsequentes. Portanto, quando chega ao consumidor final, o imposto cobrado deve ser equivalente à aplicação de alíquotas do preço final.

Para minimizar distorções econômicas, existe idealmente uma única taxa de IVA que incide sobre todo o consumo final. No entanto, a maioria dos países cobra taxas reduzidas e isenta certos bens e serviços do IVA. Uma das principais razões para as taxas de IVA serem reduzidas ou da existência de bens e serviços isentos está na possibilidade da promoção da equidade, uma vez que as famílias de baixa renda tendem a gastar uma parte maior da renda em bens e serviços, como alimentação e transporte público (GARRIGA, 2021). No entanto, um estudo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) identificou que taxas reduzidas de IVA e as isenções de IVA nem sempre não são eficazes para atingir os objetivos de política e podem até ser regressivas em alguns casos.

Os impostos têm objetivos financeiros, econômicos, sociais e administrativos. O objetivo financeiro é aumentar as receitas públicas e custeio das políticas públicas. Quanto aos objetivos econômicos é financiar o desenvolvimento de projetos e diferentes programas econômicos e dismantelar gargalos financeiros ou contingências enfrentadas pelo Estado na busca por recursos para aumentar suas receitas. Como objetivo social está alcançar a justiça tributária, ao permitir a aplicação de algumas isenções para bens essenciais e básicos ao público assalariado. Por fim, os objetivos administrativos são simplificar a legislação tributária para que possa ser facilmente aceita pelos contribuintes e melhorar o desempenho fiscal (BAPTISTA, 2020; BOGARI, 2020).

A implantação do IVA tem efeitos econômicos, pois a aplicação do imposto pode ter um impacto positivo no estímulo ao investimento e à produção. Em termos dos efeitos econômicos, o princípio da tributação dá aos investidores o direito de recuperar o valor do imposto que incorreu anteriormente sobre os serviços adquiridos por ele. A partir do princípio da dedução fiscal, o impacto positivo no investimento resulta do não aumento do custo do investimento por conta do imposto cobrado e da possibilidade de recuperar os valores pagos na aquisição de equipamentos e materiais necessários à fabricação da mercadoria ou à execução do serviço sujeitos ao IVA (SOWOLE; ADEKOYEJO, 2019; OECD, 2020).

O impacto do IVA na concorrência internacional decorre da possibilidade da isenção nas exportações do imposto sobre o valor agregado. A adoção do imposto incentiva as exportações, posto que as mercadorias exportadas podem ser isentas. Além da vantagem da isenção tributária na fase final, é possível recuperar todo o imposto pago nas etapas anteriores de exportação e, portanto, o imposto sobre o valor agregado sustenta a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo (FARIA, 2010; OECD, 2020).

A questão fundamental de política econômica em relação à aplicação internacional do IVA é pelo fato de ser cobrado pelo país de origem ou de destino. De acordo com o princípio da destinação (país de destino), o imposto incide integralmente sobre o consumo final ocorrido na jurisdição tributária. Pelo princípio de origem (país de origem), o imposto é cobrado nas várias localidades onde o valor é adicionado. A principal diferença econômica entre os dois princípios é que o princípio do destino coloca todas as empresas que competem em uma determinada região em igualdade, enquanto o princípio de origem coloca os consumidores de diferentes regiões em igualdade (BOGARI, 2020; OECD, 2020).

Há uma forte justificativa econômica e política para os países que adotam o princípio do destino. Em primeiro lugar, um IVA com princípio de destino garante a independência dos países na determinação das taxas pelas quais desejam tributar o consumo interno. Em segundo lugar, na ausência de isenções e taxa de IVA global uniforme, a adoção do princípio de origem resulta na diferença de preços dentro do país para mercadorias iguais. Desta forma, o princípio de origem introduz ineficiências na produção e implica algum grau de proteção (positiva ou negativa) à produção nacional, dependendo da taxa de imposto em relação a seus parceiros comerciais (GALE, 2020; GARRIGA, 2021).

Em contraste, a aplicação do princípio do destino no IVA atinge à neutralidade no comércio internacional. Nesse princípio as exportações são isentas com direito ao reembolso dos impostos ao montante (sem IVA), as importações são tributadas na mesma base de cálculo e nas mesmas taxas que os fornecedores nacionais. Assim, o total do imposto pago é determinado pelas regras aplicáveis na localidade do seu consumo e, portanto, toda a receita reverte à localidade onde ocorre o fornecimento ao consumidor final (GARRIGA, 2021).

A aplicação do princípio do destino tem limitações. Em primeiro lugar, a forma usual de implementar este princípio envolve a isenção nas exportações: os bens e serviços circulam com isenção de impostos no comércio transfronteiriço e existem possibilidades de fraudes. Em segundo lugar, embora a maioria das regras em vigor se apliquem tributar às entregas de bens e serviços dentro da territorialidade do consumo, ocorre em aplicação do princípio do destino, os meios práticos de implementar esta intenção são diversos entre os países. Em alguns casos, isso pode levar à dupla tributação ou à não tributação não intencional e criar incertezas para as empresas e autoridades fiscais (SOWOLE; ADEKOYEJO, 2019; RECALDE et al., 2021).

O processo tributário originado do princípio de origem é mais desenvolvido que o princípio de destino, no âmbito da integração econômica do MERCOSUL para Derzi (1999). O princípio de origem está voltado à incidência na produção, demarcando uma gama maior de processos dentro do próprio Estado. Em contraponto, a tributação na origem é compreendida como complexa, exigindo um maior detalhamento e uma excelência no controle interno quanto aos incentivos e aos benefícios fiscais concedidos (DERZI, 1999).

Para o contexto do MERCOSUL, Fernandes (2001) defende que a manutenção das fronteiras fiscais – modelo de integração econômica – exige-se a adoção do princípio de destino para a constituição de um verdadeiro mercado comum através da união aduaneira perfeita. Por

outro lado, dentro do processo de integração econômica, Gassen (2004) defende que a equidade do sistema (emprego de um mercado interno) pode ser alcançada pela tributação amparada no princípio de origem.

Um IVA também tem vantagens de eficiência importantes em relação a outros tipos de impostos. Como o IVA não distorce as decisões de poupança, investimento ou financeiras, eles são mais propícios ao crescimento econômico do que os impostos sobre a renda ou sobre a riqueza. Devido à estrutura de crédito única que empregam, os IVAs são mais fáceis de administrar e aplicar do que os impostos sobre vendas. E ao usar ajustes de fronteira que removem impostos sobre as exportações, mas impõem impostos sobre as importações, os IVAs são consistentes com os sistemas fiscais de outros países e evitam a criação de distorções no comércio internacional (GALE, 2020).

Na abordagem de Faria (2010) são apresentados como vantagens na implantação do IVA o fim da acumulação de impostos, o fim da guerra fiscal, a simplificação das legislações, a racionalização da fiscalização e controle, a redução de gastos no âmbito público e privado, o aumento no número de contribuintes e a desoneração da máquina pública.

A OCDE destaca desafios para a implementação consistente e eficaz do IVA na economia digital, pois existe a necessidade da concepção e implementação de um modelo de cobrança do fornecedor e sobre o registro simplificado e mecanismo de conformidade, modelos para a inscrição de mercados online e plataformas digitais na cobrança de IVA sobre o e-commerce, com destaque a implementação do mecanismo de cobrança efetiva do IVA na importação de bens de baixo valor (BAPTISTA, 2020; OECD, 2020).

A evolução do IVA como uma fonte cada vez mais importante de receitas fiscais para países ao redor do mundo, e sua aplicação a uma parcela cada vez maior da atividade econômica mundial, aumentaram sua importância no debate da política tributária global. A expansão global do IVA coincidiu com a rápida expansão do comércio internacional de bens e serviços em uma economia cada vez mais globalizada. A maior parte do comércio internacional está agora sujeita ao IVA e a interação dos regimes nacionais de IVA pode ter um impacto importante na facilitação ou distorção do comércio. Neste contexto, as autoridades fiscais em todo o mundo observaram que a ausência de um quadro internacionalmente acordado para a aplicação do IVA ao comércio transfronteiriço cria riscos crescentes de subtributação, perda de receitas para os governos e de distorção do comércio devido à dupla tributação. A necessidade de uma resposta

global consistente ao desafio de aplicar o IVA ao comércio internacional tornou-se particularmente urgente devido ao forte crescimento do comércio internacional de serviços, produtos digitais e bens de vendas online como consequência da expansão da economia digital (BAPTISTA, 2020; OECD, 2020).

### **3. Procedimentos Metodológicos**

Os procedimentos metodológicos compreendem as etapas a serem seguidas em determinado processo de pesquisa. Os procedimentos a seguir foram delineados no intuito de atingir o objetivo geral da pesquisa: realizar uma análise comparativa do Imposto sobre o Valor Agregado nos países signatários do Tratado de Assunção.

A classificação da pesquisa, quanto à sua natureza, enquadra-se na pesquisa aplicada. Segundo Prodanov e Freitas (2013, p. 51) a pesquisa aplicada “[...] objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigida à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais.”

No que tange aos objetivos, foi classificada como uma pesquisa descritiva. Conforme afirmam Prodanov e Freitas (2013, p. 52) acerca das pesquisas descritivas, ocorre quando “[...] o pesquisador apenas registra e descreve os fatos observados sem interferir neles. Visa a descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.”

Quanto à abordagem do problema da pesquisa, foi utilizada a qualitativa. Para Prodanov e Freitas (2013, p. 113), a pesquisa qualitativa “[...] é menos formal [...] depende de muitos fatores, como a natureza dos dados coletados, a extensão da amostra, os instrumentos de pesquisa e os pressupostos teóricos que nortearam a investigação.”

O procedimento para a coleta dos dados ocorreu através de uma pesquisa documental. Para Severino (2013, p. 106), esse tipo de procedimento ocorre quando “[...] tem-se como fonte documentos no sentido amplo, ou seja, não só de documentos impressos, mas sobretudo de outros tipos de documentos, tais como jornais, fotos, filmes, gravações, documentos legais”. Em complemento, Prodanov e Freitas (2013, p. 55) declaram que a pesquisa documental “[...] baseia-se em materiais que não receberam ainda um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa [...]”

A população da pesquisa estudada compreende o bloco econômico MERCOSUL. Já a amostra compreende aos países signatários do Tratado de Assunção, por meio de análise comparativa. A amostragem da pesquisa foi não probabilística, ou seja, aquela que permite liberdade de escolha aos pesquisadores, por ser selecionada de “[...] forma acidental ou intencional.” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 98). A técnica utilizada foi a amostragem por conveniência, que, segundo Prodanov e Freitas (2013) “[...] são destituídas de qualquer rigor estatístico. [...] Aplicamos esse tipo de amostragem em estudos exploratórios ou qualitativos, em que não é requerido elevado nível de precisão”.

A coleta de dados partiu dos documentos oficiais dos Estados-membros do Tratado de Assunção (Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai), sendo eles o Código Tributário Nacional brasileiro, Procedimientos Fiscales argentino, Sistema Tributário uruguaio, Nuevo Régimen Tributario Paraguai, Constituição da República Federativa do Brasil, Constitución de la República de Paraguay, Constitución de la Nación Argentina, Constitución de la República Oriental del Uruguay.

Os procedimentos para coleta de dados foram através da pesquisa documental a partir dos documentos oficiais dos Estados-membros do Tratado de Assunção, publicadas nas línguas portuguesa e espanhola vigentes em 2021. Os referidos documentos foram coletados através de sites institucionais dos países signatários do Tratado de Assunção.

Os procedimentos para tabulação foram por meio da construção de quadros sínteses, nos quais foram inseridas as principais informações extraídas dos documentos: existência ou não do imposto IVA, competência tributária, incidência tributária, base de cálculo, isenções, aspectos de restituição e situações específicas de cada país.

Os procedimentos de análise das informações coletadas foram através da comparação entre tais informações extraídas dos documentos, no intuito de identificar as semelhanças e/ou divergências entre os mesmos.

#### **4. Desenvolvimento**

O Mercado Comum do Sul tem uma história de mais de duas décadas, considerada a medida mais ampla de associação regional da América Latina. Foi elaborado no âmbito da reimplantação democrática e reconciliação dos países no fim da década de 1980. Seu principal objetivo foi a expansão do mercado interno por meio da integração econômica.



Os países que integram o MERCOSUL são o Brasil, Argentina, Uruguai, Paraguai, Bolívia, Peru, Chile, Colômbia, Equador, Venezuela, Guiana e Suriname, é subdividido estruturalmente por países signatários, associados e observadores. Os países signatários compreendem os membros fundadores do bloco intergovernamental ou os que ingressaram após sua criação. Os países associados, por sua vez, compreendem os países que rubricaram os tratados de livre comércio, porém não possuem os mesmos benefícios dos países membros. Ademais, aos países observadores admite-se apenas acompanhar às assembleias e o andamento das negociações sem o poder de contestar ou adicionar alguma cláusula.

**Quadro 2** – Países integrantes do bloco econômico MERCOSUL

Países signatários	Países associados	Países observadores	País em processo de adesão
Argentina (1991)	Chile (1996)	México (2006)	Bolívia (desde 1996)
Brasil (1991)	Peru (2003)		
Paraguai (1991)	Colômbia (2004)		
Uruguai (1991)	Equador (2004)	Nova Zelândia (2010)	
Venezuela (2012-2016)	Guiana (2013)		
	Suriname (2013)		

**Fonte:** Adaptado de MERCOSUL. Elaborado pelos autores (2021).

O grupo dos países observadores é compreendido, até o momento, por México – país da América do Norte – e Nova Zelândia – país da Oceania – que buscaram estreitar relações comerciais e políticas com países sul-americanos. O MERCOSUL contempla quase todos os países da América do Sul, exceto a Guiana Francesa considerada uma extensão territorial da França, não sendo classificado como um país propriamente dito.

Os países associados diferem-se dos signatários por não serem compelidos a adotar a Tarifa Externa Comum em todo o bloco e por poderem negociar com associações comerciais isoladas de outros países.

Dentre os países signatários ao Tratado de Assunção, o Brasil é o único país que não adotou impostos nos moldes do IVA. Por consequência, o mesmo não foi inserido nas análises que seguem.

**Quadro 3** – Análise da competência tributária e legislação do IVA nos países do Tratado de Assunção

	Argentina	Paraguai	Uruguai
Imposto Analisado	IVA	IVA	IVA
Competência Tributária	Governo Central	Governo Central	Governo Central
Legislação / ano de adoção do imposto	Instituído pela Lei nº 20.631 de 1973, vigorando em 1975. Atualmente	Instituído pela Lei nº 125 de 1992.	Instituído pela Lei nº 13.637 de 1967. Reestruturado pela Lei nº 14.100 de 1972. Atualmente é

	previsto na Lei nº 23.349 de 1985.		amparado pelo Código Tributário Uruguaio de 1996.
--	------------------------------------	--	---

**Fonte:** Resultado da pesquisa (2021). Elaborado pelos autores (2021).

O IVA na Argentina, Paraguai e Uruguai foram implantados pelo Governo Central, responsável pela tributação do imposto. Ao ser um imposto de competência nacional possui um sistema de tributação unificado, ou seja, competente a uma única esfera de governo gerir a tributação. Diferentemente do Brasil, no qual existem diferentes espécies tributárias, seja pela perspectiva tripartida do Código Tributário Nacional, seja pela perspectiva pentapartida defendida pela doutrina e pela jurisprudência brasileira.

A centralização tributária nos países analisados, e que adotaram o IVA, indica a existência de uma estrutura tributária simplificada, permitindo uma uniformidade, facilitando a gestão do sistema tributário e redução de custo no processo de arrecadação. Tais características são típicas do IVA e trazem vantagens aos países que o adota, como ressaltado por Recalde et al. (2021).

Em um país com uma pluralidade de tributos, particularmente, impostos de competência de diferentes entes federativos, cria-se um sistema tributário complexo e como uma carga tributária desfavorável a determinadas classes e grupos sociais. Baptista (2020) e Bogari (2020) defendem que os impostos têm objetivos financeiros, econômicos, sociais e administrativos. Em relação os objetivos administrativos estão simplificar a legislação tributária para que possa ser facilmente aceito pelos contribuintes e contribuir para a melhoria do desempenho fiscal. Em um sistema tributário complexo, os impostos fracassam na consecução de seu objetivo administrativo.

Destaca-se o lapso temporal na atualização dos Códigos Tributários dos países analisados, quando comparado ao código brasileiro. A última atualização do Código Tributário da Argentina, Paraguai e Uruguai se deram nos anos de 1985, 1992 e 1996, respectivamente, ao passo que no Brasil, a última atualização foi realizada apenas no ano de 1966. Considerando o ano atual, 2021, são 55 anos sem atualização do Código Tributário Brasileiro, o que gera uma expressiva carência em vista de todas as mudanças decorrentes em um país ao longo dos anos.

Embora o Brasil detenha a legislação mais antiga entre os países que integram o Tratado de Assunção, ainda não adotou o IVA. Tal postura está na contramão de outros países do

mundo, visto que Sarmiento (2021) descreve que aquele imposto se tornou o principal imposto sobre o consumo desde meados da década de 1980.

Apesar de o Brasil ser um país em desenvolvimento, o país não seguiu a tendência dos outros países em desenvolvimento que introduziram o IVA nas últimas décadas. Sarmiento (2021) explica que os países aderiram ao imposto por compreenderem a capacidade do tributo ser, relativamente, favorável ao crescimento econômico.

**Quadro 4:** Base de incidência, classificação, importação/exportação, base de cálculo e alíquota do IVA

	<b>Argentina</b>	<b>Paraguai</b>	<b>Uruguai</b>
Incidência	Incide sobre todas as transações do processo de produção e circulação de bens e serviços, somente no valor acrescido ao bem ou serviço.	Incidência sobre todas as transações do processo de produção e comercialização, somente no valor acrescido ao bem ou serviço.	Incidência sobre a circulação de bens e serviços e a introdução de bens para o mercado interno.
Classificação	Imposto indireto, real, plurifásico e não cumulativo.	Imposto indireto, plurifásico e não cumulativo.	Imposto indireto, plurifásico e não cumulativo.
Importação / Exportação	A importação é tributada e a exportação não é tributada.	A importação é tributada e a exportação não é tributada.	A importação é tributada e a exportação não é tributada.
Base de cálculo	Valor do produto ou serviço com ajustes.	Preço do produto ou serviço.	Preço do produto ou serviço.
Alíquota	21% (alíquota geral). 27% (oscilação).	10% (alíquota única).	22% (alíquota básica). 10% (alíquota mínima).

**Fonte:** Resultado da pesquisa (2021). Elaborado pelos autores (2021).

A Argentina e o Paraguai atribuem a incidência do IVA sobre todas as transações do processo de produção e circulação de bens e serviços. No Uruguai, a incidência recaiu sobre a circulação de bens e serviços e sobre a importação de bens para o mercado interno.

Quanto à classificação do IVA, os três países utilizam o modelo de imposto indireto, ou seja, aquele incide sobre o consumidor final como explica Denari (2008), pois transfere a terceiros o imposto pago (via repercussão ou translação). Como destacam Landin, Fonseca e Nabuco (2001), na tributação indireta evitam-se tributações diferentes. Além disso, os países possuem o recolhimento do imposto de forma plurifásica, ou seja, o imposto pago na etapa anterior de produção é deduzido nas etapas subsequentes da produção como explicam Landin, Fonseca e Nabuco (2001). E são do tipo não-cumulativo, atribuído à compensação do valor de cada operação com o montante devido nas etapas anteriores, a fim de se evitar efeito cascata, como definido na Constituição Federal brasileira.

Uma peculiaridade quanto à classificação do IVA é observada no caso da Argentina: atribuiu a classificação de imposto real. Nessa classificação, Silva (2014) explica que não são consideradas as circunstâncias pessoais do sujeito passivo da tributação.

A OECD (2020) conceitua o IVA como um imposto sobre o consumo final e cobrado por meio de um processo escalonado sobre o valor adicionado em cada etapa da cadeia produtiva e de distribuição. Visto que o IVA dos países analisados incide sobre o consumidor direto (imposto indireto), é pago ou restituído em proporcionalidade ao valor agregado no processo (recolhimento plurifásico) e não-cumulativo, identifica-se que tais classificações conforma um modelo de IVA nos países. A OECD (2020) defende que há uma diversidade na forma como os sistemas de IVA são implantados nos países, dada a sua finalidade e mecanismos de cobrança.

No que concerne ao fluxo de importação e exportação, os países tributam apenas sobre a importação, ao passo que a exportação não é tributada. Tal prática de tributar a importação e isentar na exportação foi mencionada por Farias (2010) e pela OECD (2020), visto que o IVA tem impactos na concorrência internacional. Destaca-se que nas importações e exportações, além da vantagem da isenção tributária na fase final, é possível recuperar todo o imposto pago nas etapas anteriores de exportação e, portanto, o imposto sobre o valor agregado sustenta a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo, como destacam Faria (2010) e a OECD (2020).

No tocante aos impactos do IVA nas importações e exportações, Gale (2020) esclarece que ao usar ajustes de fronteira que removem impostos sobre as exportações, mas impõem impostos sobre as importações, os IVAs são consistentes com os sistemas fiscais de outros países e evitam a criação de distorções no comércio internacional.

Em relação à base de cálculo do IVA representa, nos países analisados, o valor do produto ou serviço oferecido. No caso da Argentina faz-se mister considerar os ajustes necessários dentro do valor de cada operação em suas particularidades.

Quanto à representação percentual aplicada à base de cálculo do IVA, o Paraguai e o Uruguai apresentam a base sobre o preço do produto ou serviço, enquanto a Argentina opera com ajuste sobre o valor do produto ou serviço.

Em relação às alíquotas do IVA em cada país, observa-se que eles possuem variações na estruturação do imposto. Primeiro, o Paraguai adota uma alíquota única para o imposto,

enquanto os outros países possuem alíquotas diferenciadas. Segundo, Uruguai tem uma alíquota mínima e outra básica, já a Argentina possui uma alíquota geral e outra que apresenta oscilações. E terceiro, a alíquota do Paraguai é inferior à praticada nos outros países, enquanto a Argentina tem a maior alíquota (27%).

A alíquota mínima correspondente a 10% praticada no Uruguai é aplicada aos produtos de primeira necessidade, tais como alimentos e medicamentos. A alíquota geral aplicada ao IVA argentino (21%) incide sobre água, gás e energia elétrica, por exemplo, ou seja, serviços básicos.

A alíquota única uruguaia de 10% aplicada aos produtos de primeira necessidade, representa a possibilidade de promoção da equidade, uma vez que as famílias de baixa renda tendem a gastar uma parte maior da renda em bens e serviços, como alimentação e transporte público como explica Garriga (2021). Quando comparada à alíquota argentina, observa-se que o imposto no modelo uruguaio contribui para alcançar o objetivo social dos impostos, ou seja, alcançar a justiça tributária, ao permitir a aplicação de algumas isenções para bens essenciais e básicos ao público assalariado, como defendem Baptista (2020) e Bogari (2020).

**Quadro 5 – Princípios, base econômica e contribuintes do IVA**

	<b>Argentina</b>	<b>Paraguai</b>	<b>Uruguai</b>
Princípio (Origem / Destino)	Destino	Destino	Destino
Base econômica	Consumo	Consumo	Consumo
Contribuinte	Comerciante, industrial e importador (pessoas físicas ou jurídicas) e prestador de serviços em geral.	Comerciante, industrial e importador (pessoas físicas ou jurídicas) e prestador de serviços em geral.	Comerciante, industrial e importador (pessoas físicas ou jurídicas) e prestador de serviços em geral.

**Fonte:** Resultado da pesquisa (2021). Elaborado pelos autores (2021).

Em relação aos princípios de incidência do imposto na origem e no destino, os países analisados aplicam o princípio da incidência no destino. De acordo com o princípio da destinação (país de destino), o imposto incide integralmente sobre o consumo final ocorrido na jurisdição tributária (OECD, 2020).

Derzi defende que o princípio de origem é mais desenvolvido que o princípio de destino, no âmbito da integração econômica do MERCOSUL, e Gassen (2004) entende que a equidade do sistema pressupõe que os tributos sejam lastrados pelo princípio de origem. Apesar dos autores defenderem a aplicação do princípio da origem, os países do Tratado de Assunção optaram

pelo princípio da destinação, seguindo a perspectiva da obra de Fernandes (2001) que defende que a manutenção das fronteiras fiscais em um modelo de integração econômica aos moldes do MERCOSUL, exige-se a adoção do princípio de destino para a constituição de um verdadeiro mercado comum através da união aduaneira perfeita.

Gale (2020) e Garriga (2021) explicam que existe uma forte justificativa econômica e política para os países que adotam o princípio do destino. Em primeiro lugar, um IVA com princípio de destino garante a independência dos países na determinação das taxas pelas quais desejam tributar o consumo interno. Em segundo lugar, na ausência de isenções e taxa de IVA global uniforme, a adoção do princípio de origem resulta na diferença de preços dentro do país para mercadorias iguais. Desta forma, o princípio de origem introduz ineficiências na produção e implica algum grau de proteção (positiva ou negativa) à produção nacional, dependendo da taxa de imposto em relação a seus parceiros comerciais.

Para Garriga (2021), a aplicação do princípio do destino no IVA atinge a neutralidade no comércio internacional. Além disso, o total do imposto pago é determinado pelas regras aplicáveis na localidade do seu consumo e, portanto, toda a receita reverte à localidade onde ocorre o fornecimento ao consumidor final.

Apesar da usualidade do princípio da destinação nos países analisados e em outros países do mundo, Sowole e Adekoyejo (2019) e Recalde et al. (2021) destacam que tal princípio tem limitações. Como a forma usual de implementar aquele princípio envolve a isenção nas exportações, os bens e serviços circulam com isenção de impostos no comércio transfronteiriço e, a partir daí existe a possibilidade de fraude. Além disso, em alguns casos, pode levar à dupla tributação ou à não tributação de forma não intencional e criar incertezas às empresas e às autoridades fiscais.

Não existe um modelo absoluto de IVA, pois ele adapta-se à realidade de cada país e região, possuindo características que decorrentes de aspectos produtivos e objetivos dos impostos na realidade de cada país.

## **5. Considerações finais**

A pesquisa objetivou realizar uma análise comparativa do Imposto sobre o Valor Agregado nos países signatários do Tratado de Assunção. Os resultados indicaram que o Brasil é o único país do grupo que não adotou o IVA, ao passo que os demais utilizam em diferentes

modalidades quanto a alíquota e a base de incidência de acordo com o setor econômico que o tributo é aplicável, há pelo menos uma década.

Foi possível identificar pelos resultados, que não há um padrão tributário no que tange ao IVA entre os países analisados, mas adaptações que atendem à realidade de cada nação, as particularidades regionais e aos vieses políticos definidos nas normas instituidoras. Mesmo com as peculiaridades de cada país, o IVA se apresenta como um imposto que traz simplicidade ao sistema tributário e que tem como destinatário o consumidor final da cadeia produtiva e de distribuição.

Os modelos tributários de outros países que integram o Tratado de Assunção servem de inspiração para a criação de um IVA mais assertivo para o cenário brasileiro. No entanto, o processo de implantação do imposto passa ao crivo de uma decisão política também. Ademais, considerando não somente o aspecto político, mas também o aspecto econômico, é necessário haver integração tributária para uma União Aduaneira perfeita.

O imposto tem o objetivo social de alcançar a justiça tributária, ao permitir a aplicação de algumas isenções para bens essenciais e básicos ao público assalariado como no caso da alíquota do IVA uruguaia, ao passo, que a alíquota argentina se mostrou na contramão de tal objetivo.

A pesquisa se limitou a um conjunto de países regionais que possuem limites de fronteiras entre si. Assim, observa-se como limitação da pesquisa o número diminuto de legislações analisadas e recomenda-se para pesquisas futuras um estudo com os demais países do MERCOSUL ou outros países da América Latina e/ou países de outros continentes com características afins. Em ato contínuo, recomenda-se para pesquisas futuras que sejam realizadas revisões bibliográficas, que permitam comparar as características do IVA entre diferentes nações ou blocos econômicos.

Na construção do referencial teórico identificou-se uma preocupação em na interação dos regimes nacionais de IVA e os possíveis impactos na facilitação ou distorção do comércio. Além disso, a necessidade de uma resposta consistente a expansão da economia digital e o IVA. Desta forma, recomenda-se pesquisas futuras que busquem compreender tal relação.

A pesquisa também se limitou a comparar as características do tributo nos países elencados, não se preocupando com os impactos micro e macroeconômicos do imposto em cada nação, lacuna a ser suprida em pesquisas futuras.

Como implicações gerenciais da pesquisa, conclui-se que as propostas legislativas para a adoção e as modificações tributárias no Brasil devem considerar as particularidades nacionais, as experiências em outras nações no intuito de potencializar a efetividade de futuras propostas normativas e os objetivos dos impostos em sua implantação. Em complemento, cabe destacar que ao observar as experiências internacionais e as particularidades regionais, recomenda-se a observação de tais aspectos na propositura normativa para os diferentes setores públicos pode ser uma estratégia promissora aos diferentes entes da federação brasileira.

Ao considerar o atual e o complexo Sistema Tributário Brasileiro, reflete-se sobre os impactos da implantação do IVA nos países de forma que possam minimizar as injustiças sociais e criar uma harmonização tributária.

\***Agradecimentos:** Ao Pedro Gilberto Resquin Mareco (Ministerio De Hacienda De La República Del Paraguay) e ao Guillermo Santiago Gehrman Cañiza (Banco Nacional de Fomento).

## 6. REFERÊNCIAS

ARGENTINA. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Decreto N° 821/1998. **Apruébase el texto ordenado de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones.** Disponível em: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/textact.htm>. Acesso em: 12 jul. 2020.

ANGOLA. Ministério das Finanças. **A Origem do IVA - No Mundo.** Disponível em: <https://agt.minfin.gov.ao/PortalAGT/#!/iva/contexto/historico>. Acesso em: 12 set. 2020.

BAPTISTA, Ana Catarina Gomes Peixoto de Sousa. **Os fatores determinantes da importância do IVA na estrutura das receitas fiscais** – Portugal no contexto internacional. 59 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Economia, Universidade do Porto, Porto, Portugal, 2020.

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. **Imposto ótimo sobre o consumo:** resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro. Rio de Janeiro: IPEA, 2001. 56 p.

BOGARI, Adel. The economic and social impact of the adoption of value-added tax in Saudi Arabia. **International Journal of Economics, Business and Accounting Research**, v. 4, n. 2, p. 62-75, 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial 146.733-9/SP.** Relator Ministro Moreira Alves. DJ 6.11.1992.



BRASIL. Presidência da República. Decreto Nº 350, de 21 de novembro de 1991. **Promulga o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai (TRATADO MERCOSUL)**. Planalto.gov.br. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/d0350.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0350.htm). Acesso em: 20 fev. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 23 out. 2020.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. – 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 360 p.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.). **Reforma tributária & MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p.17-30.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: QuartierLatin, 2010.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema tributário do Mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. 342 p.

FREITAS, Leonardo Ribeiro de. **Elasticidade-PIB do Imposto de Renda Pessoa Física e Jurídica**. 2012. 176 f. Dissertação (Mestrado em Economia Internacional; Políticas Públicas) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

GALE, William. Raising Revenue with a Progressive Value-Added Tax. In: SHAMBAUGH, Jay; NUNN, Ryan. **Tackling the Tax Code: Efficient and Equitable Ways to Raise Revenue**. Washington: Brookings Hamilton Project, 2020. p. 43-88.

GARRIGA, Marcelo. Repensando el impuesto al valor agregado. **Estudios económicos**, v. 38, n. 76, 197-222, 2021.

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Florianópolis: Momento Atual, 2004. 226 p.

LANDIN, Ildemar José; FONSECA, Joilson Santos da; NABUCO, Luís Carlos. **O Imposto sobre o Valor Agregado na Reforma Tributária**. 2001. 74 f. Monografia (Especialização em Auditoria Fiscal Contábil) – Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração, Salvador, 2001.

MACIEL, Renato de Jesus; CARVALHO, Carlos Eduardo. Análise dos principais impostos que compõem a estrutura tributária brasileira. **ÁGORA**, v. 16, n. 2(A), p. 367-377, 2012.

MENEZES, João Paulo Calemba Batista. Reforma Tributária: Introdução ao Iva no Brasil baseado no Modelo Português (Europeu). **Revista Gestão & Tecnologia**, v. 13, n. 2, p. 145-166, 2013.

MERCOSUL. **Tratado de Assunção para a Constituição de um Mercado Comum**. Disponível em: <https://www.mercosur.int/pt-br/documento/tratado-de-assuncao-para-a-constituicao-de-um-mercado-comum/>. Acesso em: 18 nov. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues**. 2020. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/152def2d-en/index.html?ite-mId=/content/publication/152def2d-en>. Acesso em 03 ago. 2021.

PARAGUAY. Ley nº 125/1991. **Que establece el Nuevo Régimen Tributario**. Disponível em: [http://www.impuestospy.com/Leyes/Ley%20125\\_91\\_art1\\_25.php](http://www.impuestospy.com/Leyes/Ley%20125_91_art1_25.php). Acesso em: 20 nov. 2020.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho**. 2 ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RECALDE, Mathias Alejandro Rodríguez *et al.* Estudio comparado del Impuesto al Valor Agregado de Paraguay - Suiza. **Revista Científica Estudios E Investigaciones**, v. 9, p. 183-184, 2021.

SARMENTO, Joaquim Miranda. **Manual teórico-prático do IVA**. - 3. ed., atualizada e ampliada. Coimbra: Edições Almedina, 2021.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 1. ed. São Paulo Cortez, 2013.

SILVA, Edrei Pereira. **A Progressividade dos Impostos Reais à Luz da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. 2014. 16 f. Artigo (Curso de Pós-graduação Lato Sensu em Direito Tributário) – Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

SOWOLE, Oluseyi Emmanuel; ADEKOYEJO, Mujeeb Opeyemi. Influence of Value Added Tax on Economic Development (The Nigeria Perspective). **Journal of Accounting and Management**, v. 9, n. 3, p. 35-43, 2019.

URUGUAY. **Repertido nº 387/2006**. EMENTA. Disponível em: <https://legislativo.parlamento.gub.uy/temporales/S2006120387-018028351.pdf>. Acesso em: 18 set. 2020.