

- PRADO, Danda. O que é família. *Coleção Primeiros Passos*. São Paulo: Brasiliense, 1981.
- SANTOS, Gérson Pereira dos. O dependente de drogas. Perspectiva vitimológica. *Revista Jurídica Mineira*. v. 70. Belo Horizonte, fev. 1990.
- SZNICK, Valdir. Aspectos socioculturais da toxicomania. *Revista dos Tribunais*. v. 573, São Paulo, julho/1980.
- TORLONI, Hélio. *Estudos de problemas brasileiros*. 16 ed. São Paulo: Pioneira, 1983.
- TRINDADE, Jorge. *Delinquência juvenil: uma abordagem interdisciplinar*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1993.
- VAZ DE MELLO, Marco Aurélio. O menor anti-social e a cultura da violência. *Revista Jurídica Lemi*, Belo Horizonte: [s.n.], n. 86, 1975.
- ZAGO, José Antônio. *Drogas: condições psicossociais da dependência*. São Paulo: Ícone, 1988.

PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS E CAPACIDADE DE CONTRIBUIR DO CIDADÃO: REPERCUSSÕES NO MERCOSUL

Luciano Dias Bicalho Camargos

Sumário

1. Introdução. 2. Tributação e cidadania. 3. O princípio da capacidade econômica – Não-cumulatividade e seletividade. 4. A universalização do princípio da não-cumulatividade. 5. Breve histórico dos impostos sobre consumo no Brasil. 6. O princípio da não-cumulatividade – Conceito – Função. 7. O ICMS e os mercados integrados. 8. Conclusão. 9. Fontes bibliográficas

1 INTRODUÇÃO

O Direito Tributário ocupa importante posição diante dos demais ramos do Direito. Mesmo antes da organização do poder político estatal, a cobrança de tributos representava a fonte mais rica de recursos para a manutenção dos reis e dos príncipes.

Abraçando a doutrina de Alfredo Augusto Becker, concordamos ser a divisão do Direito em ramos distintos e independentes um artifício didático que teria como objetivo básico facilitar o estudo e o aprendizado de tão vasta disciplina. O Direito é uno e indivisível. Não devemos nos furtar, entretanto, da compreensão de que alguns institutos são mais importantes em certos ramos do Direito do que em outros. Muitas vezes, certos princípios e institutos assumem uma roupagem

completamente diversa se os observamos pelo prisma de um ou outro ramo do Direito. Finalmente, existem aqueles institutos que são exclusivos de certos ramos do Direito e seus estudos demandam maior especialização do estudioso no ramo que se propõe a estudar. É este o caso do princípio que é tema deste trabalho: o princípio da não-cumulatividade. Vinculando-se, diretamente ao Direito Tributário, é de vital importância na aplicação e na cobrança de certos tributos e sua observância evita conseqüências perniciosas para a sociedade e para a economia.

Deve-se discutir, finalmente, qual é o papel que a economia deve assumir no estudo de um ramo jurídico que está intimamente ligado à atividade econômica, como é o caso do Direito Tributário. Como defende Geraldo Ataliba em seu livro *Hipótese de Incidência Tributária*, o jurista, ao aplicar e estudar o Direito Tributário, deve se limitar a fazê-lo sem se utilizar de conceitos estranhos que sejam oriundos de outras áreas de conhecimento. Para o ilustre professor, os conceitos a serem utilizados são os jurídicos e não os conceitos que possam existir nos outros ramos da ciência, mas que não possuem uma conotação jurídica. Concordamos com tal posição. O jurista deve realmente se limitar e ter como parâmetro o enfoque jurídico que é dado aos institutos e conceitos; fazer diferente seria proceder de maneira pouco científica e incorreta. No caso específico do Direito Tributário, os conhecimentos da ciência econômica são importante instrumento não para aplicação do direito em si (isso é obra de advogados, juízes e juristas e não de economistas), mas para a delimitação e a compreensão das repercussões e conseqüências que a aplicação do Direito Tributário tem na realidade econômica.

2 TRIBUTAÇÃO E CIDADANIA

Tributação e cidadania são conceitos que se inter-relacionam de maneira muito íntima, mas, às vezes, nos esquecemos disto. A tributação é o instrumento por meio do qual o Estado arrecada recursos para a sua manutenção e desenvolvimento. O cidadão, portanto, se vê obrigado a desembolsar recursos e transferi-los para o Estado. Esse processo nem sempre é pacífico, uma vez que o Estado, às vezes, cobra de seus cidadãos tributos que os oneram tão pesadamente que acabam por prejudicá-los, especialmente os menos favorecidos economicamente. É nesse momento, para fazer face ao poder estatal, que a cidadania deve se fazer

presente. Entende-se aqui cidadania não como o mero direito de votar e ser votado, mas como o conjunto de direitos agregados e consagrados na nossa Constituição, aos quais faz jus o cidadão. A cidadania, portanto, tem uma dupla função: a primeira é impedir que o Estado se exceda e cobre do cidadão tributos que venham a onerá-lo de maneira tal que impeçam o seu desenvolvimento; a segunda é analisar e propor modificações nos tributos existentes para que estes possam cumprir sua função: arrecadar recursos, mas de maneira justa e benéfica para o cidadão.

Os impostos indiretos são um exemplo claro de como os cidadãos, exercendo o seu direito à cidadania, modificam um tributo e o fazem mais justo. Cabe aqui uma pequena explicação: o que são impostos indiretos? Os impostos indiretos são aqueles em que o contribuinte de direito e o contribuinte de fato não são a mesma pessoa. Essa diferenciação pode ser explicada por uma situação hipotética: ao vender uma mercadoria, o comerciante recolhe ao fisco um montante referente àquela operação. Ele é, portanto, o contribuinte de direito. É dele que o fisco pode exigir o pagamento do tributo e é ele que será punido se tal pagamento não ocorrer. O comerciante, entretanto, ao vender essa mercadoria para o consumidor, embute no preço pago por este os tributos recolhidos, ou seja, quem efetivamente arca com o ônus do imposto é o consumidor. É ele, portanto, o contribuinte de fato.

Vamos nos centrar agora nos impostos sobre consumo, mais especificamente no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), para que possamos visualizar quais são os instrumentos, técnicas e princípios que procuram resguardar o cidadão diante da ânsia de arrecadação do Estado e, mais ainda, procuram tornar o Estado um instrumento diminuidor das desigualdades regionais e fomentador do desenvolvimento das diversas regiões brasileiras.

Considerando sob esse ângulo o tema que escolhemos, daremos enfoque ao ICMS sob dois aspectos: no primeiro, abordaremos o ICMS em relação ao princípio de igualdade dos cidadãos, consagrado em nossa Constituição como um direito individual e que se manifesta no Direito Tributário, principalmente no princípio da capacidade de contribuir do cidadão. Então, sob o prisma da igualdade, analisaremos os princípios da não-cumulatividade e o da seletividade.

No segundo aspecto, abordaremos novamente o ICMS relacionando-o com o cidadão como membro de um Estado Soberano, na Comunidade Européia, por exemplo, ou membro de um Estado da Federação brasileira.

Iniciaremos agora um breve estudo sobre o princípio da não-cumulatividade inter-relacionando-o, como foi dito, com o princípio da capacidade econômica pelo qual cada um deve contribuir na medida da sua capacidade, ou seja, os cidadãos mais ricos devem suportar uma carga tributária mais onerosa do que os cidadãos menos dotados economicamente.

3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE ECONÔMICA – NÃO-CUMULATIVIDADE E SELETIVIDADE

Traçaremos um breve histórico do imposto sobre consumo no Brasil e observaremos como, em sua evolução, tal imposto se tornou mais justo com a adoção do princípio da não-cumulatividade.

Um dos primeiros impostos sobre consumo, no Brasil, foi criado no primeiro decênio da República, sendo, posteriormente, substituído pelo Imposto sobre Vendas e Consignações. O IVC era um imposto que incidia cumulativamente em cascata, onerando os consumidores.

Como se fazia essa cumulatividade? O imposto incidia em cada transação, desde o início da circulação da mercadoria, ou seja, o fabricante, ao vender ao comerciante atacadista, pagava o imposto referente ao valor daquela operação, suponhamos R\$ 100,00. O comerciante atacadista, ao vender ao comerciante varejista, pagava o imposto sobre o valor da nova operação, suponhamos R\$ 200,00. Nessa operação já estava incluído o valor pago pelos R\$ 100,00 da operação anterior, ou seja, sobre os primeiros R\$ 100,00 incidia o imposto duas vezes. O comerciante varejista, ao vender a mercadoria ao consumidor final, calcularia o imposto novamente sobre o valor total da operação, suponhamos R\$ 400,00. Desta forma, nesses R\$ 400,00, os R\$100,00 referentes à primeira operação estão sendo tributados pela terceira vez, e os R\$ 100,00 relativos à segunda operação estão sendo tributados pela segunda vez. Apenas os últimos R\$ 200,00 serão tributados uma única vez. Fica fácil perceber que tal mecanismo prejudicava o consumidor, o cidadão, um vez que era ele quem arcava com uma carga tributária desproporcional embutida no preço final.

Outra séria desvantagem dos impostos cumulativos é o estímulo que sua cobrança dá à integralização vertical das empresas, integralização essa que con-

siste no domínio, por parte de uma só empresa, de todas as etapas de produção e circulação das mercadorias, o que não é interessante para o desenvolvimento de uma economia verdadeiramente competitiva. Sem concorrência e competitividade os preços sobem, e o cidadão consumidor é mais uma vez prejudicado.

Foi somente após a Segunda Guerra Mundial que o conceito de um imposto que incidisse sobre o valor agregado, ou seja, valor acrescido em cada nova etapa da circulação, recebeu maior atenção do governo e dos legisladores. O instrumento que permitiu implantar tal tipo de imposto foi o princípio da não-cumulatividade, que se traduz em um mecanismo constitucional que visa impedir que o imposto cobrado acumule e onere desproporcionalmente o consumidor final. Na apuração do imposto devido temos, de um lado, a sua incidência sendo dimensionada pela aplicação da alíquota sobre o valor da operação mercantil, e de outro, temos o montante que se deduz advindo de valores já pagos em fases anteriores da cadeia de circulação, que se constitui em um crédito. É uma forma de pagamento por compensação.

Ilustremos com um exemplo prático esta compensação: o grande atacadista, ao vender a sua mercadoria para o comerciante, recolhe ao fisco um montante X de imposto. Este, ao revender sua mercadoria, recolhe um valor Y – X, uma vez que ele desconta o valor já pago nas etapas anteriores da circulação da mercadoria. É mecanismo que beneficia o consumidor final, quem efetivamente arca com o ônus ao comprar a mercadoria com o imposto embutido no preço final.

O princípio da não-cumulatividade, garantia prevista no art. 155, § 2º, I, da nossa Constituição, se traduz em um instrumento de cidadania ao impedir que o cidadão seja onerado com uma carga tributária exagerada embutida no preço final da mercadoria pelo efeito cumulativo.

Para que possamos abordar de maneira mais precisa o princípio da capacidade econômica, faremos uma pequena digressão sobre o tema, tendo como base o clássico artigo de Carlos Palao Taboada *Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva*, onde ele declara: “É notório que a origem do princípio da capacidade contributiva como critério de repartição da carga tributária se en-

contra na Ciência das Finanças Clássica e são conhecidas as diversas interpretações e teorias que sobre este princípio foram formuladas.”¹

Para Griziotti, que foi o primeiro a estudar o tema com seus discípulos, a capacidade contributiva é a causa última do dever de pagar o imposto, enquanto manifestação indireta da causa primeira, que é a participação do contribuinte nos benefícios derivados dos serviços públicos. “A correspondência entre a capacidade contributiva e os serviços públicos se erige em elemento constitutivo da obrigação tributária individual na forma técnica de causa dessa última.”²

A publicação da monografia de Giardina, em 1961, estabelece uma vinculação entre o princípio da capacidade contributiva e seu aspecto jurídico, modificando assim a orientação doutrinária até então prevalecente, porque o autor demonstra que o art. 53 da Constituição italiana não é um preceito irrelevante ou carente de conteúdo. Este dispositivo, além de expressar o princípio da generalidade dos impostos, fixa também o modo do exercício do poder impositivo e os correspondentes limites.

Para determinar com maior precisão o conteúdo do conceito de capacidade contributiva, ensina Giardina que não servem as análises feitas pela Ciência das Finanças, mas há necessidade de partir do dado normativo, o qual restringe os dados econômicos, éticos ou técnicos. A norma é resultado de uma “avaliação cujo âmbito está circunscrito pela problemática relativa à justiça tributária”.³

A obra de Giardina foi importante por significar uma mudança na doutrina, que passou a atribuir ao princípio da capacidade contributiva, genericamente previsto na Constituição italiana, um conteúdo concreto e vinculante da vontade do legislador no momento de se elaborarem as leis tributárias.

O princípio da capacidade contributiva foi consagrado na nossa Constituição de 1988 e deve ser encarado sob o prisma atual que entende que a Lei Maior tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios autoaplicáveis,

obrigatórios, não apenas para o legislador, mas também para o intérprete e o aplicador da lei. O texto legal, entretanto, se refere à capacidade econômica e não à capacidade contributiva e o faz com a intenção de garantir que a capacidade econômica contributiva seja medida por meio das verdadeiras forças econômicas do contribuinte, e não por meio de fatos que estejam assentados em presunções e ficções que não correspondam à realidade econômica.⁴

Diferentes autores distinguem a capacidade econômica objetiva (ou absoluta) da subjetiva (ou relativa).

Emilio Giardina entende que a capacidade objetiva absoluta obriga o legislador a tão-somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica.⁵ No mesmo sentido aponta Alberto Xavier, quando explica que o legislador pode

“escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma ou outra forma, mas sempre deverá proceder a essa escolha de entre as situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estas se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo”.⁶

Já a capacidade relativa ou subjetiva, como nos ensina Misabel Derzi, refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais inafastáveis) para o pagamento de certo imposto.

O âmbito da capacidade econômica objetiva já se encontra genericamente delimitado no corpo da nossa Constituição, que enumera a competência tributária para instituir impostos, elegendo de antemão as possíveis hipóteses de incidência. Entretanto, do ponto de vista objetivo, a capacidade econômica somente se inicia

1 TABOADA. *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*. Estudios en homenaje a Frederico de Castro, p. 378.

2 Cf. GRIZIOTTI. *El principio della capacità contributiva e le sua applicazioni*. Milão, 1953, p.347. *Apud* TABOADA, Palao, *Apogeo...* cit., p. 378.

3 Cf. GIARDINA, *Apud* TABOADA, *Apogeo...* cit., p. 381.

4 Cf. MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: Cedam. 1973, p.21. *Apud* DERZI, Misabel, p. 612, no prelo.

5 Cf. GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milão. Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 439. *Apud* DERZI, Misabel, p. 612, no prelo.

6 Cf. Manual de direito fiscal. Fac. de Direito de Lisboa, 1974, v. I, p.108. *Apud* DERZI, Misabel, 1995, p. 612, no prelo.

após a dedução dos gastos com aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio. Tais gastos se referem àqueles necessários às despesas de exploração e aos encargos profissionais. Caberá ao legislador respeitar a capacidade econômica objetiva no momento da elaboração das legislações complementares ao texto constitucional.

Do ponto de vista subjetivo, segundo Misabel Derzi,

“a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde e dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso de tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que *não estão disponíveis para o pagamento de impostos*. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e, assim, também para o pagamento de tributos. Dessa forma se realizam os princípios constitucionais exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, § 1º, 150, II e IV, da Constituição”.⁷

Nos impostos indiretos e, em especial, no imposto sobre consumo, o princípio constitucional da pessoalidade dos impostos tem uma aplicação mais elaborada, exigindo a presença do instrumento da seletividade das alíquotas para que possa ser efetivamente implementado. Como estamos abordando o ICMS, que é um imposto indireto em relação à capacidade econômica de contribuir, não podemos nos esquecer do princípio da seletividade. O art. 145, § 1º, da Constituição estabelece que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Não é possível conferir caráter pessoal ou progressividade aos impostos incidentes sobre o consumo, porque isso traria a mais absoluta confusão ao mercado. Imaginemos

7 DERZI, Misabel, 1995, p.614, no prelo.

que um cidadão pobre queira adquirir um sapato ou um quilo de arroz. Não é possível ao vendedor, atendendo a uma hipotética lei pessoal e gradualista, pesquisar ou indagar sobre os recursos do comprador para cobrar dele um preço menor, uma vez que ali não haveria incidência de tributo, e cobrar do cidadão rico um valor maior, nesse caso havendo incidência do tributo. A seletividade é um mecanismo que visa implantar o princípio da capacidade econômica, mas é imperfeito, uma vez que beneficia indistintamente ricos e pobres.

O consumo é um indício relevante de capacidade econômica, uma vez que os indivíduos com uma condição financeira elevada têm acesso a um maior número de bens de consumo, sejam estes de primeira necessidade, supérfluos ou de luxo. Já os menos favorecidos não têm escolha, impedidos que são de adquirir os de luxo e, para sobreviver, têm que adquirir os produtos de primeira necessidade. Como exemplo típico, temos os alimentos da cesta básica.

Segundo o princípio da seletividade, alíquotas elevadas devem incidir sobre os produtos supérfluos ou de luxo, e devem ser isentos os produtos de primeira necessidade. A tendência atual é de adoção de duas ou, no máximo, três alíquotas diferentes, quer no Brasil, quer nos países da Comunidade Européia, de acordo com a natureza dos produtos (de primeira ou média necessidade, supérfluos ou de luxo). Como exemplo podemos citar a sistemática adotada pela França continental, que possui três alíquotas: a normal de 18,6%, a reduzida de 5,5%, e a alíquota particular, de 2,1%. Tais alíquotas foram simplificadas por força da necessidade de harmonização na União Européia. A Diretriz n. 92.177, de 19 de outubro de 1992, da União Européia, permite manter uma ou duas alíquotas, reduzidas quando existam (em princípio superiores a 5%) e sobre uma lista de bens e serviços listados no anexo à diretriz. Tal questão deverá ser reexaminada a partir de 1994.⁸

As alíquotas reduzidas atuais, como o quadro anexo à diretriz citada, dizem respeito, em geral, a produtos e serviços de primeira necessidade ou de caráter social pronunciado. A alíquota reduzida de 5,5% se aplica tanto a produtos ou bens (art. 278) como a serviços (art.279) que se agrupam facilmente em algumas rubricas essenciais:

8 Cf. PHILIPPE. *La IVA à l'heure européenne*, p. 190.

a) alimentação humana, como água e bebidas não alcoólicas; produtos alimentares sólidos, como à base de cereais; leite e derivados; óleos alimentares e vinagres comestíveis; açúcar e doces; conservas, cafés, chás, sucedâneos e misturas; e favorecimento da alimentação nas cantinas de empresas;

b) agricultura e certos produtos agrícolas;

c) produtos culturais – livros e espetáculos;

d) serviços de saúde e medicamentos;

e) preocupações sociais diversas.⁹

Mas, como nos alerta o Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho,¹⁰ essa seletividade nunca poderá ser feita por mercadoria a mercadoria como no IPI, uma vez que, no ICMS, a seletividade é relativa e destina-se à população em primeiro lugar. Além do que grandes números de alíquotas no processo de circulação causariam problemas muito sérios à formação dos custos e dos preços em território nacional.

4 A UNIVERSALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Devemos ressaltar que a adoção do imposto sobre o valor agregado, que incida sobre as vendas, substituiu um imposto que era cumulativo e que, por razões já levantadas, era pernicioso para a economia nacional. Essa adoção se deu a partir da Segunda Guerra Mundial, em vários países do mundo e, em especial, países da Europa ocidental. A reforma não foi rápida nem de fácil implementação, como podemos vislumbrar ao fazer um pequeno levantamento dos países que adotaram o IVA (imposto sobre o valor agregado) em sua estrutura tributária:

- A França o adotou em definitivo em 1954, com pequenas modificações em 1955, 1956 e 1957. Modificações mais profundas se deram somente quando

⁹ PHILIPPE. *Op. cit.*, p. 190.

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*.

da adoção das normas de harmonização da estrutura tributária da Comunidade Européia.¹¹

- A Alemanha adotava, como o Brasil, o imposto do selo, que incidia em cascata sobre as operações de circulação de mercadorias. Após a Segunda Guerra, intensificaram-se os estudos para a adoção de um imposto não-cumulativo, que incidisse sobre o valor agregado. Entretanto, foi somente em 1963, seguindo as primeiras diretrizes da Comunidade Econômica Européia, que o Ministério das Finanças determinou a elaboração de um projeto de lei adotando o IVA, que só foi aprovado em 29 de maio de 1967, com vigência a partir de 1º de janeiro de 1968.¹²

- A Holanda adotou o IVA em lei aprovada em 28 de junho de 1968, com vigência a partir de 1º de janeiro de 1969. Assim como na Alemanha, a adoção de um imposto tipo IVA, não cumulativo portanto, se deu em virtude das primeiras determinações da Comunidade Econômica Européia, visando à harmonização dos tributos cobrados pelos seus membros.¹³

- A Itália, não obstante ter sido um dos signatários originais do Tratado de Roma, que determinou as primeiras diretrizes para a harmonização dos tributos na Comunidade Econômica Européia, foi um dos últimos países a adotá-las, introduzindo o IVA em 1973, substituindo 24 impostos indiretos.¹⁴

- Luxemburgo adotou o IVA em 1970, a Inglaterra em 1973, a Dinamarca em 1967 e a Irlanda em 1972. Todos enfrentaram dificuldades para a implantação do novo imposto, mas o fizeram em obediência às primeiras diretrizes da Comunidade Econômica Européia.¹⁵

No âmbito do Mercosul, todos os países-membros (Argentina, Paraguai, Uruguai e Brasil) adotam a sistemática do imposto não-cumulativo:

- A Argentina implantou o seu IVA em 1973 com a Lei n. 20.631.¹⁶
- O Uruguai adotou seu IVA em 1972.¹⁷

¹¹ Cf. JUANO, *Tributación sobre el valor agregado (IVA)*, p. 210 *et seq.*

¹² *Ibidem*, p. 221 *et seq.*

¹³ *Ibidem*, p. 231 *et seq.*

¹⁴ Cf. JUANO, *Tributación...*, cit., p. 235.

¹⁵ *Ibidem*, p. 239 *et seq.*

¹⁶ *Ibidem*, p. 87.

¹⁷ *Ibidem*, p. 248.

• O Paraguai só veio a adotar o IVA em janeiro de 1992, já com vistas à futura harmonização tributária no Mercosul.¹⁸

No mundo, dos poucos países que não adotam a sistemática do imposto sobre vendas não-cumulativo, se destacam os Estados Unidos da América, que adotam um imposto que incide unicamente na venda final ao consumidor, com uma alíquota estadual que varia de 4,5% a 9%, de acordo com o Estado onde a operação se realiza.¹⁹

5 BREVE HISTÓRICO DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO NO BRASIL

No Brasil, o primeiro imposto com características que possibilitavam classificá-lo como imposto sobre consumo foi introduzido em 31 de dezembro de 1870, pelo Decreto n. 4.505,²⁰ que instituiu a cobrança de selo incidente sobre “créditos, faturas ou contas assinadas”. Este imposto não incidia diretamente sobre o negócio jurídico da compra e venda mas, sob o aspecto econômico, não deixava de ser um imposto de vendas. O imposto do selo que incidia sobre as contas assinadas era um tributo que tinha por fato gerador a existência de um instrumento regulamentado por lei federal, e não sobre o negócio jurídico a que o instrumento se referia.

Somente em 31 de dezembro de 1922, por meio da Lei n. 4.625, que se autorizou o Presidente da República “cobrar o imposto do selo proporcional sobre as vendas mercantes, a prazo ou à vista, efetuadas dentro do País, podendo aplicar, no todo ou em parte, as disposições adotadas sobre a matéria no Primeiro Congresso das Associações Comerciais do Brasil, realizado no Rio de Janeiro em 1922, ou outras que julgar convenientes, de modo a tornar obrigatória a assinatura

18 Cf. CANO, *Tributación...*, cit., p. 24.

19 Cf. JUANO, *Tributación...*, cit., Análises de los sistemas tributários en el Mercosur-Resumen del Informe la armonización tributária en el Mercosur. In: SEMINÁRIO DA ASSOCIAZIONE ITALIANA PER IL DIRITTO TRIBUTARIO LATINO-AMERICANO, p. 249.

20 COSTA, *Icar na Constituição e na lei complementar*, p. 45.

pelos compradores”.²¹ E foi com base neste texto legal que o Decreto n. 22.061, de 9 de novembro de 1932, instituiu o imposto sobre vendas mercantis, que, no primeiro momento, se constituiu em imposto federal.

A Constituição de 1934 transferiu-o para a esfera de competência dos Estados. O tributo, que anteriormente se denominava “imposto sobre vendas mercantis”, passou a ser “imposto sobre vendas e consignações”. O IVC incidia em cascata, onerando os consumidores, que arcavam com um imposto que se acumulava ao ser cobrado em cada etapa da cadeia econômica. Impostos em cascata, geralmente usados em todas as etapas da circulação do bem com uma taxa baixa incidindo sobre cada operação, são de fácil cobrança e administração, assim como permitem definir, com precisão, os responsáveis pelo fato imponible, facilitando o pagamento e a cobrança do tributo. As desvantagens que essa forma de incidência acarreta são grandes e suplantam as suas vantagens. A primeira desvantagem é que incentiva a integralização vertical das empresas. Se o tributo é pago em cada operação de que resulta a passagem da mercadoria de uma empresa para outra, até a entrega ao consumidor, quanto mais integralizada verticalmente uma empresa, menor será o ônus a que ficarão sujeitas as mercadorias por ela vendidas. Essa integralização vertical das empresas não é interessante para o desenvolvimento de uma economia realmente competitiva. A segunda, e talvez mais séria desvantagem do imposto de incidência cumulativa, se evidencia quando analisamos a posição do consumidor final diante dele, que se vê obrigado a arcar com um imposto que vai se acumulando gradativamente em cada etapa do ciclo econômico e que trará sérias e perniciosas repercussões no preço final da mercadoria.

Após a Segunda Guerra Mundial, o conceito de imposto que incidisse sobre o valor agregado à mercadoria em cada etapa de sua circulação recebeu uma melhor atenção por parte do governo e dos legisladores. Alterou-se o mecanismo de incidência deste tipo de imposto, que pode ser descrito de forma simples: abate-se o montante dos valores já pagos nas operações anteriores, recaindo o imposto sobre o incremento.

Em 1º de dezembro de 1965, com o advento da Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional n. 18, o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC)

21 Coelho. *Comentários...*, p. 48.

foi substituído pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). O ICM adotou, diferentemente do que ocorria no IVC, o princípio da não-cumulatividade, ou seja, passou a se descontar, no momento do cálculo do tributo devido, os valores já pagos nas etapas anteriores da circulação da mercadoria.

A implantação do ICM não-cumulativo sofreu oposições que foram contornadas à medida que a sua aplicação se tornou mais familiar e suas vantagens mais evidentes. Essa implantação, entretanto, foi também dificultada pela própria realidade institucional brasileira, que desvirtuou o conceito de imposto sobre consumo (valor agregado) para adequá-lo à nossa realidade. O princípio federativo impediu que se implantasse um imposto federal único, desmembrando-o no ICM, IPI e ISS: o ICM sendo de competência dos Estados da Federação, o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) de competência da União, e o ISS (Imposto Sobre Serviços) de competência dos Municípios.

Finalmente, o ICM se configurou num importante instrumento de política extrafiscal, ou seja, a utilização dos tributos para outros fins que não aqueles a que ele em princípio se destinaria: a arrecadação de recursos para o Estado. Essa utilização do ICM para implementação de políticas extrafiscais fez com que ele fosse modificasse ainda mais para suprir a ânsias de crescimento dos Estados e para conviver com as desigualdades econômicas dos Estados-Membros da Federação. Essas modificações se configuraram por meio da criação de alíquotas diferenciadas para as operações internas, interestaduais e de exportação e também da concessão de imunidades e isenções. Não obstante essas modificações, os chamados Estados consumidores – os menos industrializados e que, por isso mesmo, consomem manufaturas recebidas de outros Estados – contestaram o sistema de arrecadação do ICM, alegando que este transfere renda para Estados ditos produtores. Essa crítica continua a ser feita, suscitando sérias desavenças entre os Estados produtores e consumidores.

A Constituição Brasileira, promulgada a 5 de outubro de 1988, consagrou também o princípio da não-cumulatividade e ainda efetuou algumas modificações no antigo ICM, que passou a se denominar Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e passaram a integrar a sua hipótese de incidência dois serviços, sendo eles: transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

6 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – CONCEITO – FUNÇÃO

O princípio constitucional da não-cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, inciso I, se traduz em um mecanismo tributário que visa impedir que o imposto cobrado cumule e onere o consumidor final. Na apuração do imposto devido, de um lado, temos a sua incidência (no caso o ICMS), sendo dimensionado pela aplicação da alíquota sobre o valor da operação mercantil, e, do outro, temos o montante que se deduz, advindo de valores já pagos em fases anteriores da cadeia de circulação, que se constitui no crédito. É a partir desse ponto que começam a surgir divergências doutrinárias quanto à real natureza do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Juristas, como Geraldo Ataliba argumentam que o crédito que será utilizado para a fixação do *quantum* devido pelo contribuinte não faz parte da base de cálculo do ICMS. Este princípio é um instrumento para liquidar por compensação parcial ou totalmente o ICMS devido. Em resumo, o débito do ICMS (a cargo do contribuinte) é de natureza tributária, se submetendo ao regime próprio da espécie. Já o crédito (direito do contribuinte) é mera figura financeira operando no instante da liquidação, com a função de cobrir parte do pagamento por compensação. Funciona como moeda de pagamento. Tem sua operacionalidade limitada à função de atender ao “abatimento” constitucionalmente previsto.²² A argumentação daqueles que defendem não ser o princípio da não-cumulatividade componente da norma jurídico-tributária parece ser mais consistente e lógica do que a daqueles que defendem que tal princípio integra a estrutura da norma jurídica.

O fato gerador do ICMS é a saída de mercadoria do estabelecimento comercial, e é nesse momento que deve atuar a norma jurídica que impõe ao contribuinte a obrigatoriedade de pagar o imposto, incidindo sobre a transação a alíquota pertinente. É somente num momento posterior que o contribuinte poderá opor a essa obrigação o seu direito de crédito advindo do pagamento do imposto em etapas anteriores da cadeia de circulação da mercadoria. Podemos ver que, realmente, parece mais pertinente o entendimento de que o princípio da não-cumulatividade não integra a norma jurídica do ICMS. Ele a integraria se o fato gerador

22 ATALIBA. *A hipótese de incidência tributária*, p.15.

da obrigação fosse o valor adicionado por aquela operação. Neste caso, para se apurar o *quantum* da obrigação, haveria a necessidade de se descontar o que já havia sido pago nas etapas anteriores no momento da constituição da obrigação. Isso não acontece no ICMS, que não tem, juridicamente, o seu fato gerador no valor adicionado pela operação realizada. Outros juristas não concordam com essa posição de Geraldo Ataliba, que exclui o crédito da hipótese de incidência dos impostos não-cumulativos, especificamente o ICMS.

O Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho afirma:

“Discordamos, com respeito, de todos os que acham que não integra a norma jurídica tributária do ICMS o princípio da não-cumulatividade, integra sim e integra a consequência. A base de cálculo não é o único modo de apurar-se o *quantum* do dever da realização do suposto. Seria reduzir a estrutura normativa à sua feição mais primária. Existem impostos sofisticados, do ponto de vista jurídico, tais como o ICMS e o imposto de renda que exigem operações algo complexas para a conclusão do *quantum debeatur*, que solicitam o concurso de leis e princípios diversos, todos convergentes a um só fim – quantificação do dever do sujeito passivo da obrigação.”²³

Argumenta ainda que, se a não-cumulatividade não se projetasse dentro da norma jurídica tributária do ICMS, ter-se-iam pela frente as seguintes incongruências:

- “- O crédito das entradas por ser direito do contribuinte seria passível de renúncia. Se todos os contribuintes renunciassem a esse direito o ICMS se transformaria num imposto cumulativo, contrariando a disposição constitucional;
- no momento do lançamento do imposto por parte do fisco, o direito de crédito é apurado pelo próprio fisco. Se o direito de crédito do contribuinte fosse autônomo e próprio, não poderia o fisco apurá-lo através do lançamento, que é ato administrativo. Existe, portanto, uma só norma, a jurídico-

tributária, incorporando prescrições legislativas diversas, constitucionais e infra-constitucionais.”²⁴

A teoria de Geraldo Ataliba, que coloca o princípio da não-cumulatividade fora da norma do ICMS, é compartilhada por Paulo de Barros Carvalho, Alcides Jorge Costa, Cleber Jardim, Misabel Abreu Machado Derzi e outros. A teoria defendida por Sacha Calmon Navarro Coelho, de que o princípio da não-cumulatividade faz parte mesmo do ICMS, é compartilhada por Alberto P. Xavier, Ulhoa Canto dentre outros.

O imposto de circulação de mercadorias e serviços, no momento de sua aplicação na realidade econômica, pressupõe algumas opções de cunho prático que trazem importantes repercussões nessa mesma realidade. A primeira questão é se o imposto deve ser cumulativo ou não. Entende-se de maneira quase unânime que a opção pela não-cumulatividade representa a melhor alternativa.

Partindo do pressuposto de que o imposto não-cumulativo representa a melhor opção, deve-se agora colocar a segunda questão. O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, uma vez que é de competência estadual, deve incidir na origem ou no destino da mercadoria nas transações interestaduais, de forma a impedir que haja uma tributação tanto no Estado de origem como no Estado de destino. A opção de cobrá-lo em um ou outro Estado visa não só impedir a bitributação, mas também permitir, em relação a certo Estado, que os bens advindos de outros possam concorrer em igualdade de condições com os bens produzidos localmente.

A solução encontrada pela Constituição de 1988 foi a adoção do princípio da tributação única no Estado de origem com atenuações. Para não prejudicar os Estados consumidores “líquidos”, alíquotas diferenciadas foram adotadas por região, de modo que, destinando-se a mercadoria aos Estados consumidores “líquidos”, estes arrecadam a diferença entre a alíquota cobrada na transação interestadual e a cobrada internamente, sendo que esta, por determinação constitucional, não pode ser maior do que a cobrada nas transações interestaduais.

23 COELHO. *Comentários...*, p.234.

24 Coelho. *Comentários...*, p.235.

O princípio adotado pelos países da Comunidade Européia no imposto sobre o valor agregado é o do destino. As mercadorias saem livres de tributos do Estado de origem e a incidência do imposto se dá no Estado de destino. Para que a mercadoria possa sair do Estado de origem realmente livre do imposto, este devolve os tributos pagos nas operações anteriores, tanto os que foram pagos nas etapas de industrialização quanto nas de circulação. A mercadoria sai, assim, do Estado de origem livre dos impostos e em igualdade de condições com as mercadorias de outros Estados e do Estado de destino onde ocorrerá a cobrança do imposto.

O princípio da origem, diferentemente do princípio do destino, pressupõe que as mercadorias e os serviços que circulam de um Estado para outro, independentemente de seu destino, incorporam no preço os impostos pagos no Estado de origem. Não importa que a mercadoria ou o serviço se transfira de um Estado para outro. É o princípio adotado pelo Brasil e que permite que ocorra uma verdadeira integração e unidade no mercado formado por Estados diferentes. Portanto, a tributação no Estado de origem é a técnica mais evoluída do ponto de vista de uma integração política econômica, mas, em contrapartida, é uma forma complexa, porque exige um rigoroso controle interno sobre os incentivos e demais benefícios.²⁵

A diferenciação entre um e outro princípio não se encontra centrada apenas na necessidade de um controle alfandegário mais rígido por parte dos Estados que adotam o princípio da tributação no destino, mas também na forma da distribuição da receita do imposto entre os Estados envolvidos.

No princípio do Estado de destino, que está hoje em vigor na União Européia, apenas o Estado do destino obtém receitas, e o Estado de origem renuncia à tributação de sua exportação. No princípio do Estado (ou comunidade) de origem, que deve valer em um mercado interno completamente integrado, não só o Estado de destino mas também o de origem obtém receita, na medida da mais-valia produzida em seu território.

25 Cf. JOHN WILKINS. VAT in the European Community: How it works and modifications planned for 1992. *Bulletin* 1991, n. 7/8, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam; CANO, Análisis..., p.18; LOTHAR SCHEMMEL. *Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft*. Karl- Bäuer - Institut des Bundes der Steuergahle e. V., Wiesbaden. Heft 65. Maio 1989. *Apud* DERZI, Misabel, 1995, no prelo.

De acordo com o ponto de vista da Comissão da União Européia, o imposto sobre a mais-valia comum, todavia, deve continuar a correr para o Estado do destino, por razões político-administrativas. Um Estado preponderantemente exportador não deve ficar em uma posição melhor em face da distribuição de receita até agora aplicada, nem um Estado preponderantemente importador deve ser colocado em posição pior.

As propostas da Comissão para a adoção do princípio do Estado de origem

“prevêem a necessidade de pagamentos de compensação posteriores do Estado preponderantemente exportador ao Estado preponderantemente importador. Os pagamentos não devem correr, todavia, de um Estado a outro, segundo o ponto de vista da Comissão. Antes, devem todos os Estados se reportar a um Fundo de Compensação. Estados-Membros, que são importadores líquidos, obteriam pagamentos do Fundo de Compensação e Estados-Membros que, como a República Federal Alemã, são exportadores líquidos, fariam pagamentos ao Fundo de Compensação”.²⁶

No Brasil, o imposto sobre consumo, o ICMS, que é de competência estadual, adquire também uma função extrafiscal. Cabe ao Senado Federal elaborar e fixar as faixas de variação de alíquotas do ICMS, para impedir que a sua variação seja utilizada pelo Estado como uma forma de beneficiar e favorecer as indústrias localizadas em seu território em detrimento dos demais Estados. A fixação de alíquotas pelo Senado, entretanto, não tem impedido os Estados de, por meio de subterfúgios elaborados, favorecer e atrair as indústrias para o seu território. Tor-na-se prática cada vez mais comum a utilização, por parte dos empresários, de brechas criadas pelo conflito fiscal existente entre os Estados para baratear os seus custos e ofertar os seus produtos a um preço mais baixo. Como podemos ver, o Confaz, órgão que, através de convênios entre os Estados, procura regular as relações fiscais entre eles, não tem tido um grau de eficiência suficiente; e não

26 Cf. SCHEMMEL, Lothar. *Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft*, *op. cit.*, p.26-27. *Apud* DERZI, Misabel, 1995, no prelo.

obstante, totalmente necessário. A guerra fiscal entre os Estados da Federação torna-se cada vez mais desgastante para a união nacional.

Podemos encarar esses problemas fiscais, surgidos nas relações entre os Estados, como um exemplo dos problemas que, fatalmente, ocorrerão com a implantação do Mercosul e a tentativa de harmonização dos tributos entre seus membros. Devemos ficar atentos para que esse processo de integração econômica não se transforme no estopim de uma guerra tributária que traria péssimas consequências para a economia brasileira e para a dos demais membros do Mercosul.

Quando se trata da capacidade de contribuir do cidadão, cabe ao legislador optar pela extrafiscalidade ou pela seletividade. A Constituição determina que a seletividade no ICMS é facultativa, logo o legislador não está obrigado a dar um tratamento diferenciado para bens de consumo popular. O legislador, entretanto, se vê diante de uma difícil questão quando tem que optar pela extrafiscalidade ou pela seletividade. O uso do ICMS para funções extrafiscais lhe exige renunciar a uma arrecadação que, desfalcando o caixa da entidade pública, impossibilita a implantação da seletividade, que o desfalaria ainda mais. Nota-se, portanto, que a conveniência da extrafiscalidade com a seletividade gera um equilíbrio dinâmico, em que o favorecimento de um implica o desfavorecimento do outro.

Não deixando de reconhecer as consequências benéficas da extrafiscalidade (criação de emprego, aumento da atividade empresarial), é mais vantajosa a implantação da seletividade no ICMS. Essa implantação trará benefícios mais diretos para a parcela da população menos favorecida, com a diminuição do preço final dos produtos de primeira necessidade.

7 O ICMS E OS MERCADOS INTEGRADOS

A criação de mercados econômicos integrados formados por diferentes países vem se traduzindo numa tendência na qual o Brasil começa tomar parte.

A criação da União Européia (UE), a formação do NAFTA (composto pelos EUA, Canadá e México) encontram o seu paralelo na América do Sul com a criação do Mercosul, cujos membros são o Brasil, Uruguai, Paraguai e Argentina.

A implantação do Mercosul traz à tona importantes indagações. Uma questão que se coloca de pronto, e cuja resposta demanda uma profunda reflexão, é a

da harmonização dos tributos cobrados pelos diferentes integrantes do mercado. A experiência européia fornece importantes subsídios para a procura de uma resposta para tal questão.

O professor da Universidade Autônoma de Madri, Juan Arieta Martinez de Pison, em seminário realizado em 12 de agosto na Faculdade de Direito da UFMG, abordou a experiência européia no que tange à uniformização da legislação tributária na Comunidade Econômica Européia. Na sua exposição, destacou que a Comunidade tinha como objetivos básicos a união aduaneira e a adoção de práticas comerciais comuns. Surgiram, entretanto, problemas para a harmonização dos impostos indiretos que incidem sobre o consumo existentes nos diferentes países da Comunidade. Havia uns onde a incidência desses impostos se fazia em cascata; havia ainda a questão da cobrança do imposto no destino ou na origem da mercadoria ou do serviço. Foram então propostas duas etapas para a solução dessas distorções: num primeiro momento, deveriam ser adotados mecanismos de compensação que anulassem os efeitos e não as causas; numa etapa posterior, deveria ocorrer uma plena integração financeira que combateria as causas das distorções verificadas.

Durante o processo de harmonização, importantes questões tiveram que ser respondidas. Que classe de imposto se deveria adotar? Que modelo? Quais seriam as suas características básicas? Quais seriam os seus elementos estruturais?

A Comunidade Econômica Européia decidiu, quanto à classe do imposto, que ele seria não-cumulativo e deveriam ser modificadas as legislações dos países que adotavam impostos incidentes sobre a circulação e que cumulassem em cascata durante as várias etapas da circulação.

A questão de qual modelo adotar exige uma opção pelo princípio da cobrança na origem ou no destino. A Comunidade Econômica Européia decidiu que, de início, seria mantido o princípio da cobrança no destino, com sua posterior substituição, em um futuro próximo, pelo princípio da cobrança no país de origem.²⁷

27 Cf. PISÓN, Los impuestos sobre la circulación y el consumo en La Comunidad Europea – Armonización legislativa y competencia de los Estados-Miembros. In: SEMINÁRIO HARMONIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NAS COMUNIDADES ECONÔMICAS DE INTEGRAÇÃO. *Anais...*, p. 13.

Decidiu-se que a primeira etapa seria a implantação do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) em cada país-membro. No momento inicial de se implantar o IVA haveria uma maior liberdade de cada país quanto à legislação adotada. Posteriormente, procurar-se-ia harmonizar o IVA adotado em cada país e, finalmente, aproximar os tipos impositivos de cada um.

A primeira etapa, que se configurou na criação e implantação do IVA, ocorreu em 1970. A segunda etapa, que seria composta pela harmonização da base impositiva, não foi tão fácil, devido às profundas diferenças existentes entre os países-membros. Surgiram problemas na Alemanha e na Itália que foram contornados e sanados.

A terceira etapa é, sem dúvida, a mais trabalhosa e a que trará mais importantes conseqüências para a Europa, quando se pretende criar um mercado plenamente integrado com a adoção do princípio da cobrança no país de origem. Surgem, entretanto, problemas de ordem política, porque os vários países-membros da Comunidade Econômica Européia devem abrir mão de parte de sua soberania para que os impostos possam ser harmonizados. Até o final de 1993, que seria a data limite para a implantação de um mercado único, ocorreu uma efetiva harmonização das bases impositivas, com a criação de tipos diferentes para os gêneros de primeira necessidade e os supérfluos. Não se conseguiu, entretanto, implantar a cobrança no país de origem. Decidiu-se então que o sistema de cobrança no destino continuará até 1997, devido à sua incapacidade de se utilizar o sistema de tributação na origem. Durante o período compreendido entre 1993 e 1997, vigorará um sistema transitório que tem como objetivo a adoção final do princípio da origem.

O sistema transitório, que vigorou até 31 de dezembro de 1996, compreende a manutenção da cobrança do tributo no destino, mas já prepara a extinção das aduanas nas fronteiras.

A sistemática de cobrança no destino demanda um controle alfandegário, já que as mercadorias que saem isentas do Estado de origem serão tributadas no Estado de destino. O controle alfandegário que existia entre os países foi substituído por um controle fiscal, que transferiu para os contribuintes a obrigação de declarar o recebimento e a circulação de mercadorias. Um sistema alternativo é usado quando o adquirente no outro Estado é um consumidor final e não um contribuin-

te.²⁸ Esta sistemática, que permite a extinção das aduanas alfandegárias, por um lado, cria uma série de obrigações para os contribuintes e um mecanismo de controle sofisticado, por outro.

Cabe ressaltar que a implementação da sistemática da cobrança na origem traz à tona mais uma importante questão: o IVA é um imposto de consumo indireto. Ele é suportado pelo consumidor final. A implantação da cobrança exclusivamente no Estado de origem prejudicaria o Estado de destino, onde a mercadoria será efetivamente consumida, já que o tributo será cobrado pelo Estado produtor. O IVA é um imposto plurifásico que incide sobre as várias etapas da circulação da mercadoria. Não seria justo que o Estado de origem abrisse mão do tributo que incidiu sobre a mais-valia adicionada em seu território. Entretanto, também não é justo que o Estado de destino da mercadoria, cujo cidadão efetivamente arcará com a cobrança do tributo, não seja beneficiado com essa arrecadação.

Para solucionar esse impasse, faz-se necessária a criação de um mecanismo de compensação para sanar as distorções. No Brasil, adotaram-se alíquotas diferenciadas nas transações interestaduais, de acordo com a região do Estado de destino e a região do Estado de origem. Na União Européia, a solução proposta foi a criação de um fundo de compensação, que teria como objetivo assegurar que os Estados consumidores recebessem parte do imposto arrecadado no Estado de origem sobre o produto consumido em seu território.

Assim, a supressão das fronteiras fiscais e a implantação do princípio da origem demandam um mecanismo de compensação, que, no caso europeu, será implementado por meio de um fundo comum a todos os Estados-Membros. Será instituída uma conta central de compensação, que será gerida pela comissão responsável pela harmonização tributária na União Européia. Para o cálculo da contribuição de cada país se calculará o montante do IVA arrecadado a título de vendas para os demais membros da União; depois se calculará o que seria arrecadado caso suas vendas internas fossem tributadas. Procedendo-se a comparação entre esses valores, se determinará a cada Estado uma contribuição (diferença positiva), ou se creditará para ele um crédito (diferença negativa).²⁹

28 Cf. PHILIPPE, *La IVA...*, cit., p.71 *et seq.*

29 Cf. PHILIPPE, *La IVA...*, cit., p. 55.

O princípio da origem, no caso do Brasil, também demanda um mecanismo de compensação para evitar o surgimento de distorções nas transações interestaduais entre as diferentes regiões do Brasil. Na Europa, essa compensação se fará por meio de um fundo destinado a esse fim. Apesar da necessidade desses mecanismos, não há como defender a substituição do princípio da origem pelo princípio do destino no caso brasileiro. Tal modificação destruiria um mercado consumidor integrado existente no Brasil, que a Europa tenta a todo custo criar através da União Europeia.

A criação do Mercosul colocou diante dos legisladores nacionais as mesmas questões levantadas quando da criação e implantação da União Europeia: como harmonizar os diferentes tratamentos tributários dados em cada país-membro. Especificamente falando, como harmonizar os impostos internos sobre bens e serviços.

A harmonização desses impostos tem como objetivo impedir que um bem determinado que se venda em um dos Estados-Membros suporte uma carga tributária diferente daquela imposta por outro Estado-Membro; visa ainda impedir que ocorra uma bitributação do bem ou serviço, uma na sua origem e outra em seu destino.

É necessário, para evitar que ocorra essa bitributação perniciosa, que os Estados-Membros cheguem a um acordo em que se determine qual dos elos da cadeia econômica, importador ou exportador, vai ter a capacidade tributária exclusiva de cobrar impostos sobre os bens e serviços. Para tanto, é necessário eleger um princípio jurisdicional uniforme para a aplicação desses impostos, que pode ser o princípio da cobrança exclusiva no país de origem ou o princípio da cobrança exclusiva no país de destino.

Segundo o princípio da origem, os bens que são objeto de comércio entre os membros do mercado comum só pagam o imposto no país produtor, qualquer que seja o destino. Os bens e os serviços levam, incorporados em seu preço, os impostos pagos no país de onde ele se originou, considerando assim o mercado comum como uma ampliação do mercado interno. Neste caso, como a movimentação das mercadorias entre os países-membros carecem de importância fiscal, não há a necessidade de existirem aduanas, o que facilitaria em muito o comércio e a circulação dos bens e serviços entre os Estado-Membros da comunidade.

O princípio do destino determina que os bens e serviços intercambiados entre os países-membros só paguem o imposto no país importador, cabendo, portanto, ao país exportador a criação de mecanismos que permitam a devolução, ao contribuinte, dos impostos que já tinham sido pagos nas etapas anteriores de produção e circulação das mercadorias. Assim, o país produtor exporta os bens livres de impostos, e o país importador aplica ao bem importado seus próprios impostos internos, com a condição de que o ônus tributário seja igual para os bens importados e para os bens nacionais. Esse princípio proporciona maior autonomia dos Estados-Membros, uma vez que permite que cada país imponha o nível de carga tributária que julgue conveniente.

No caso do Mercosul, a maioria dos países-membros aplicam impostos gerais sobre as vendas do tipo IVA com base no princípio do destino nas suas transações internacionais.³⁰ Devido a isso, a tendência é que se adote nas etapas iniciais da integração o princípio do destino. É verdade que o princípio da origem parece mais avançado, uma vez que não requer a existência de aduanas nas fronteiras. Ele, entretanto, tem o inconveniente de obrigar todos os Estados-Membros a abrir mão de sua autonomia tributária, fixando um sistema tributário único para toda a comunidade. A implantação do princípio da origem sofre, portanto, oposição por parte daqueles que vêem nela uma forma de perda da soberania nacional.

No caso do Mercosul, o Brasil não deve abrir mão da aplicação interna do princípio da cobrança na origem; fazê-lo seria um retrocesso. A solução parece ser a adoção do princípio da cobrança no destino somente nas relações com os demais países do Mercosul, o que já acontece no caso o IPI, mantendo o princípio da cobrança na origem no âmbito interno.

8 CONCLUSÃO

Os tributos que incidem sobre o consumo interagem diretamente com o cidadão contribuinte. É o cidadão que efetivamente arca com o ônus do tributo que vem embutido no preço no momento da compra.

³⁰ Cf. CANO, *Análisis...*, cit., p.12.

A Constituição de 1988 procurou assegurar a esse cidadão contribuinte uma série de princípios e mecanismos que resguardem os seus direitos como cidadão de um Estado Democrático de Direito, respeitando assim a sua cidadania.

O princípio da não-cumulatividade no ICMS tem como objetivo básico impedir a tributação em cascata o que, caso ocorresse, repercutiria nos preços, aumentando o ônus que recai sobre o cidadão que é o contribuinte de fato do tributo. Esse princípio também influencia a vida do cidadão, já que, ao desincentivar a verticalização das empresas, promove a criação de um mercado realmente competitivo, resultando em produtos mais baratos e de melhor qualidade.

O mecanismo da seletividade, que estabelece alíquotas diferenciadas para os produtos de acordo com a sua natureza – menor para produtos de primeira necessidade e maior para produtos supérfluos –, beneficia o cidadão mais humilde, que arcará, no preço final dos bens de primeira necessidade, com uma carga tributária menor. É o instrumento escolhido pelo constituinte para assegurar que o princípio da pessoalidade nos impostos seja respeitado, fazendo com que aqueles que têm melhor condição socioeconômica possam arcar com maior parcela da carga tributária que recai sobre os produtos e serviços.

O ICMS também influencia a vida do cidadão, como membro de uma federação, como o Brasil, e como membro de um mercado internacional integrado, como o Mercosul e a União Européia. Esse trabalho procurou trazer subsídios, basicamente da experiência européia, para que os legisladores, no momento de implementar essa integração, procurem respeitar o cidadão de seu país e dos demais países que perseguem um mercado integrado.

9 FONTES BIBLIOGRÁFICAS

- ARRUDA, Enrico. Contribuições para o estudo do diferimento do imposto de circulação de mercadorias. *Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo*, São Paulo, v.65, n.1, [s.d.].
- ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cleber. *A hipótese de incidência tributária*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- _____. ICM diferimento. *Estudos e Pareceres*, São Paulo, v.1, n.1, p.11-78, 1980.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1995. (No prelo).

- _____. *Direito tributário brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- CANO, Hugo González. Análisis de los sistemas tributarios en el Mercosur- Resumen del informe sobre la armonización tributaria en el Mercosur. In: SEMINARIO DA ASOCIAZIONE ITALIANA PER IL DIRITTO TRIBUTARIO LATINO-AMERICANO, 1, 1992, Génova. *Anais...* Génova: ILDAT, 1992, p. 1-28.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 5 ed., São Paulo: Saraiva, 1991.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema tributário*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- _____. *ICM – Competência exonerativa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- DELGADO, José Maria Martín. El control constitucional del principio de capacidad económica. *El Tribunal Constitucional*, Madrid, v. II, p. 34-57, 1981.
- JUANO, Manuel de. *Tributación sobre el valor agregado (IVA)*. Buenos Aires: Victor Zavalia, 1975.
- LAGO, Miguel Angel M. Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero. *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, n. 55, p. 25-48, 1987.
- OLLERO, Gabriel Casado. El principio da capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta. *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, n. 32, p. 541-575, 1981.
- TABOADA, Carlos Palao. *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*. Estudios en Homenaje a Frederico de Castro, Madrid, p.377-426, 1976.
- PHILIPPE, Jean-Jacques. *La VA à l'heure européenne*. Paris: Editions Litec, 1993.
- PISÓN, Juan Arrieta Martínez. Los impuestos sobre la circulación y el consumo en la Comunidad Europea – Armonización legislativa y competencia de los Esta-

- dos miembros. In: SEMINARIO HARMONIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NAS COMUNIDADES ECONÔMICAS DE INTEGRAÇÃO, 1, 1993, Belo Horizonte. *Anais...* Belo Horizonte: FDUFG, 1993. p. 1-19.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras linhas de direito econômico*. 2 ed. Belo Horizonte: FBDE, 1992.

DIREITOS DE PERSONALIDADE: INSERÇÃO CONSTITUCIONAL

Ricardo Adriano Massara Brasileiro

Sumário

1. Introdução. 2. Personalidade jurídica: surgimento. 3. *Actio iniuriarum*. 4. Personalidade moral e personalidade política. 5. O pensamento de Bobbio. 6. Síntese. 7. Declarações de direito e sua evolução. 8. Direitos de personalidade como disciplina autônoma. 9. A personalidade. 9.1. Personalidade e sujeito do direito. 9.2. Personalidade humana. 10. Traços distintivos. 11. Fundamentação. 12. Efeitos do assentamento constitucional. 13. Teoria atomística *versus* direito geral. 14. Instrumentos de tutela. 14.1. Tutela nos direitos constitucionais, penal e civil. 14.2. Tutela preventiva. 15. Taxionomia.

1 INTRODUÇÃO

Sobre a incipiente disciplina dos direitos da personalidade plaina toda a sorte de explicações doutrinárias, além de diversas, algumas vezes, discrepantes.

Para que se possa, então, proceder a uma melhor análise do instituto, propõe-se, *currente calamo*, este trabalho, à sua reconstrução histórica, do surgimento à sistematização; a considerações acerca da personalidade humana; e, também a breve trecho, ao esboço dos traços distintivos do instituto, bem como de sua fundamentação, seus instrumentos típicos de tutela e sua taxionomia.