

A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL E A NECESSIDADE DA INSTITUIÇÃO DE UM IVA FEDERAL NO BRASIL

Carlos Araújo Leonetti*

RESUMO

O sucesso do MERCOSUL, como bloco econômico, exige, entre outras medidas, a harmonização da legislação tributária dos países-membros, inclusive e, principalmente, em sede de tributos incidentes sobre o consumo, a exemplo do que já se fez, há mais de três décadas, na atual União Européia. Assim como ocorreu continente europeu, em que a harmonização dos tributos incidentes sobre o consumo se deu com adoção do IVA – imposto sobre valor adicionado, parece que o caminho do MERCOSUL não pode ser outro. O grande empecilho para que esta seja a opção adotada no MERCOSUL reside no fato de que o Brasil é o único dos integrantes do bloco que ainda não possui um IVA federal. O presente artigo procura mostrar a atual situação da tributação do consumo em cada um dos países-membros do MERCOSUL, assim como as origens e as principais características do IVA.

PALAVRAS-CHAVES

MERCOSUL; HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA; IVA.

ABSTRACT

The success of MERCOSUR requires, among other measures, the tax law harmonization, mainly on consumption, as European Union has made, more than three decades ago. The path to make this goal seems to be the adoption of VAT as the main consumption tax in the MERCOSUR member-countries. The problem to adopt this option is Brazil is the single country in the block that does not have a federal VAT.

* Mestre e Doutor em Direito pela UFSC- Universidade Federal de Santa Catarina. Professor de Direito Tributário nos cursos de graduação e pós-graduação em direito da UFSC. *Visiting Scholar* no *International Tax Program* da *Harvard Law School*. Procurador da Fazenda Nacional, em Florianópolis – SC.

This article seeks to show the present situation of the consumption taxation in MERCOSUR member-countries, as well the origins and features of VAT.

KEY-WORDS

MERCOSUR; TAX HARMONIZATION; VAT.

1. INTRODUÇÃO

A assinatura do Tratado de Assunção, de 1991, que lançou as bases do Mercado Comum do Sul, ou , mais simplesmente, MERCOSUL, reabriu, no Brasil, um antigo debate: a necessidade, ou mesmo, a conveniência e oportunidade, da criação, entre nós, de um imposto sobre o consumo ao estilo europeu, isto é, incidente sobre o valor agregado, ou sobre o valor adicionado, mais conhecido pela sigla IVA.

O IVA se caracteriza pelo fato de incidir sobre o valor adicionado (ou agregado) em cada etapa da circulação da mercadoria ou do serviço. Ele se alinha, assim, entre os tributos ditos não-cumulativos, a saber, aqueles que, incidentes sobre fatos geradores que se desdobram em várias etapas, ou fases, do valor do tributo devido em cada etapa se desconta o valor devido nas etapas anteriores. Exemplos típicos de tributos não-cumulativos são, no Brasil, o imposto federal sobre produtos industrializados, o IPI, e o imposto estadual sobre operações relativas a circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação, o ICMS.

2. ORIGENS DO IVA

Esta modalidade de imposto sobre o consumo, originalmente introduzida na França, ainda na década de cinquenta do século XX, foi adotado, posteriormente, pela então nascente Comunidade Econômica Européia como uma das primeiras medidas de harmonização tributária. As primeiras tentativas de implantação deste

imposto, na França, datam de 1936, mas foi somente em 1954 que foi efetivamente instituído como *taxe sur la valeur ajoutée*¹.

VASCO BRANCO GUIMARÃES lembra que, nos anos sessenta, na Europa, apenas a França adotava um imposto de modelo IVA; todos os demais países ainda tributavam a circulação de mercadorias e prestação de serviços com tributos cumulativos, ou “em cascata”, cuja adoção causa graves e indesejáveis distorções na economia.

Para realizar um diagnóstico, e propor soluções, relativamente à situação da tributação nas transações mercantis, a então Comunidade Econômica Européia contratou o economista alemão Fritz Neumark. Segundo GUIMARÃES:

O estudo realizado concluiu que o sistema de tributação adotado pela França, já designado de IVA – Imposto sobre Valor Agregado ou Imposto sobre Valor Acrescentado, apresentava característica que respondia ao problema: o valor final do produto nunca era agravado pelo imposto, independentemente do número de transações em sua produção e circulação até o consumo final.²

Da Europa, o IVA rapidamente se espalhou por quase todo o mundo: hoje, adotam tributos com inspiração no IVA europeu quase todos os países da América, onde os Estados Unidos figuram como a grande exceção, África e Ásia, de modo geral.

Ainda na América, vale registrar que no Canadá convivem um imposto federal de modelo IVA, com impostos provinciais incidentes nas vendas promovidas pelo varejista a consumidor final (*sales tax*.) Nos EUA, a tributação do consumo predominante também é a incidente sobre a venda a consumidor final, a cargo dos governos estaduais ou locais. Em 2001, apenas dois Estados americanos,

¹ 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.

² GUIMARÃES, Vasco Branco. *O sistema tributário como fator de integração econômica*. Disponível em www.plenafisco.com.br/noticiaDetalhe.asp?idNoticia=42 Acesso em 10 jul 2007

Michigan e New Hampshire, exigiam IVA sobre as operações mercantis e , neste caso, tão somente as internas, uma vez que a Constituição dos EUA proíbe expressamente os Estados de tributar as operações interestaduais sem autorização do Congresso³.

Na América do Sul, todos os parceiros do Brasil no MERCOSUL, sem exceção, a saber, Argentina, Uruguai e Paraguai, já possuem um IVA nacional. Este fato tem sido apontado, com razão, pelos estudiosos do MERCOSUL, como um dos principais, senão o principal, obstáculos à harmonização tributária no bloco que, por sua vez, é pressuposto inafastável e indiscutível para uma efetiva integração econômica, objeto maior do Tratado de Assunção.

Na União Européia (UE), experiência melhor sucedida de bloco econômico que se conhece, a preocupação com a harmonização tributária nos impostos incidentes sobre o consumo é antiga. Com efeito, já em 1967, a então Comunidade Econômica Européia, precursora da atual UE decidiu adotar o IVA como modelo de imposto incidente sobre as transações mercantis realizadas dentro do bloco, inclusive entre os países-membro. A Dinamarca o adotou ainda em 1967; a Alemanha o fez em no ano seguinte; , A exemplo de Bélgica e Luxemburgo, enquanto o Reino Unido somente introduziu a nova sistemática de tributação do consumo em 1972⁴.

3. A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL

³ LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri:Manole, 2003, p. 91.

⁴ GUIMARÃES, Vasco Branco. *O sistema tributário como fator de integração econômica*. Disponível em www.plenafisco.com.br/noticiaDetalhe.asp?idNoticia=42 Acesso em 10 jul 2007

No Brasil, embora não tenhamos, a rigor, um IVA, tanto nosso ICMS (que, na verdade, são 27, um para cada Estado e para o Distrito Federal), como nosso IPI, se assemelham àquele, como impostos não-cumulativos que são.

O Brasil parece que ainda não se conscientizou da imperiosa necessidade da adoção de um verdadeiro IVA nacional. Dir-se-á que já houve tentativas neste sentido, inclusive materializadas em Propostas de Emenda à Constituição – PEC, uma vez que envolve matéria constitucional. É verdade. Entretanto, também não é menos verdade, infelizmente que faltaram a tais propostas defesas com o ardor que estas mereciam e, sobretudo, que chamassem a atenção para a absoluta necessidade de o Brasil adotar o IVA como um pressuposto de sucesso para o MERCOSUL, e até mesmo para os futuros acordos MERCOSUL- União Européia.

Mas, infelizmente, o que se viu, e continua se vendo, no Brasil, é o cingimento do debate em torno da reforma tributária, em cujo bojo se inclui a criação do IVA, a questões políticas “paroquiais”, menores.

Entre nós, esta discussão foi reacesa, e assim permanece, há alguns anos, com a retomada dos estudos da assim chamada “reforma tributária”, que pretende implantar, dentre outras mudanças no ICMS, a tributação no destino. Hoje, a tributação, nas operações interestaduais, quanto aos ICMS, obedece a um sistema híbrido, sendo repartida entre a origem e o destino, mas com privilegiamento daquele.

MISABEL ABREU MACHADO DERZI lembra, com muita propriedade que, apesar de o IVA modelo europeu se assemelhar anos principais impostos brasileiros incidentes sobre o consumo, a saber, o IPI, federal, eo ICMS, estadual, ambos, como aquele, não cumulativos, conforme determina a própria Constituição da República, há distinções entre as duas modalidades exacionais, dentre as quais destacam-se: anteriores, concedendo, destarte, o mesmo tratamento dispensado, no âmbito da União Européia, quanto ao IVA.

- a) A hipótese de incidência do IVA europeu é mais abrangente, abarcando, não apenas as operações de industrialização mas, também as de circulação de mercadorias, em todas as suas fases, além da prestação de serviços.. Corresponderia, assim, na prática, à fusão dos nossos atuais IPI, ICMS e ISS, municipal, em apenas um só tributo.
- b) A não-cumulatividade que informa o IVA europeu é de cunho “financeiro”, sendo mais ampla, portanto que a brasileira, de natureza “física”. Como consequência deste fato, na União Europeia há, na opinião da referida autora, “uma real desoneração da produção e da comercialização de bens e serviços, fenômeno que não ocorre entre nós por causa de obstáculos opostos pela legislação infraconstitucional, embora inexista para isto empecilhos na Carta Magna.”⁵

Observe-se, por oportuno, que tal observação data de 1999, quando a legislação do ICMS (Lei Complementar 87/96) ainda era muito pouco flexível em matéria de crédito do imposto. De lá para cá, é forçoso admitir-se que a situação melhorou consideravelmente, embora deva se reconhecer que a não-cumulatividade que informa o Iva europeu ainda é mais ampla do que a que fundamenta o ICMS brasileiro.

Registre-se, ainda que, até a entrada em vigor da Emenda Constitucional 42, de 2003, o exportador era obrigado a estornar os créditos de ICMS acumulados em decorrência da exportação de mercadorias. Esta Emenda assegurou a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

O Brasil, como se sabe, tem tres impostos incidentes sobre o consumos, além de algumas contribuições. Estes impostos são: o IPI, federal, o ICMS, estadual

⁵ 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.

e o ISS. municipal. O Distrito Federal, como entidade híbrida que é, pode instituir tanto os tributos estaduais, como os municipais; isto se aplica também ao ICMS e ao ISS.

O IPI e o ICMS, como já foi exposto acima, são tributos que se assemelham: ambos são indiretos, não-cumulativos e incidem sobre o consumo. Como principal nota distintiva, ressalta-se que o âmbito de abrangência do ICMS é bem mais amplo que o do IPI. Enquanto o imposto estadual incide nas operações mercantis em geral, e em todas as suas fases, e ainda na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o IPI somente tributa as importações e as saídas promovidas por estabelecimento industrial, ou a ele equiparado, de produtos industrializados. Já o ISS, municipal, tributa a prestação de serviços constantes de lista anexa à lei complementar federal.

Além destes três impostos, o consumo, ou a circulação de mercadorias e serviços, no Brasil, ainda sofre tributação por meio da incidência das chamadas **contribuições especiais**, espécie tributária cuja instituição é privativa da União, genericamente previstas, no art. 149 da Constituição.

Destas contribuições especiais, sem dúvida, as que mais gravam o consumo são a chamada **COFINS** e a **contribuição para o PIS/PASEP**. A COFINS, ou contribuição para o financiamento da seguridade social, foi instituída pela Lei Complementar 70/90, com apoio nos arts. 149 e 195, I, *b*, da Constituição. Apesar de, formalmente, incidir sobre o faturamento ou receita bruta das pessoas jurídicas, na prática, a COFINS tributa o consumo, uma vez que seu valor é repassado ao preço da mercadoria ou serviço, sendo suportado pelo consumidor final. Até há alguns anos a COFINS, era sempre cumulativa. Com a Lei 10.833/03, a COFINS se tornou tributação não-cumulativa, com o aumento da alíquota. O mesmo já ocorrera em 2002 com a contribuição para o PIS/PASEP, por meio da Lei 10.637. A própria Lei 10.833, em seu art. 10, contudo, excepcionou diversas categorias de contribuintes da obrigatoriedade de aderir à nova sistemática de não cumulatividade (com aumento de alíquotas) dos dois tributos.

4. A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO ÂMBITO DO MERCOSUL

O MERCOSUL, ou MERCADO COMUM DO SUL, foi criado pelo Tratado de Assunção, assinado em 26 de março de 1991, entre Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai. No Brasil, este Tratado, após ser referendado pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo 197, de 25/09/1991, foi promulgado pelo Decreto 350, de 21/11/1991. O Tratado visa a implantação de um Mercado Comum, abrangendo os quatro países, implicando, *verbis*:

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

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

*A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegárias, de transporte e comunicações e outras que se acordem, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes;*⁶

Vê-se, assim, que o objetivo do MERCOSUL compreende, numa primeira etapa, o estabelecimento de “zona de livre comércio”, com a abolição de barreiras tributárias e não tributárias entre os países-membro. Numa segunda fase, o Tratado de Assunção prevê a criação de “união aduaneira”, com a adoção de uma

⁶ BRASIL. Presidência da República. Decreto 350 de 25.09.1991. Disponível em www.presidencia.gov.br. Acesso em 16 jul 2007

“tarifa externa comum”. Isto implica em todos os países-membro adotar as mesmas alíquotas nos tributos incidentes sobre o comércio exterior nas transações com outros Estados.

Atualmente, o MERCOSUL encontra-se no estágio de “união aduaneira imperfeita”, havendo já dado início à fase de “zona de livre comércio”⁷, a qual também não se encontra ainda em pleno funcionamento. Com efeito, por diversas razões, que neste artigo não cabe analisar, ainda persistem várias restrições, tributárias e não-tributárias, no comércio intra-bloco.

Conforme preleciona JULIANA KIYOSEN NAKAYAMA, a união aduaneira não é plena porque há políticas comerciais diferenciadas no universo tarifário (melhor seria dizer, tributário), com produtos na lista de exceções.⁸ Também aqui não há perspectivas, a curto prazo de que o MERCOSUL venha a se tornar uma autêntica união aduaneira.

Segundo o já exposto na Introdução, dos quatro países-membro do MERCOSUL⁹, apenas o Brasil ainda não tributa o consumo por meio de um imposto do tipo IVA de competência do governo central.

A Argentina possui um IVA federal (*impuesto al valor agregado*) que se aplica a todas às transações do processo de produção e circulação de bens e serviços, se caracterizando como um tributo indireto, real, não cumulativo, plurifásico e que favorece a integração internacional.¹⁰

⁷ NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial* Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.164-165.

⁸ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. *Reforma tributária: Mercosula & União européia*: Curitiba: Juruá, 2003, p. 57.

⁹ O ingresso da Venezuela no MERCOSUL ainda depende da ratificação pelos Parlamentos dos quatro países signatários do Tratado de Assunção.

¹⁰ ALTAMIRANO. Alejandro C. Estructura básica del impuesto al valor agregado (IVA) en la República Argentina In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) *Reforma tributária & MERCOSUL*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p.71-96.

Além do IVA, há na Argentina um imposto sobre consumo específico, de competência federal, de incidência cumulativa, que grava a fabricação e importação de alguns produtos, como tabaco, perfumes, e bebidas alcólicas.¹¹

O IVA paraguaio, por sua vez, foi instituído em 1992 e, a exemplo de seu congênero argentino, também se classifica como plurifásico e não cumulativo.¹² Além do IVA, o Paraguai também tributa o consumo por meio de um impuesto selectivo al consumo, o qual incide sobre uma lista taxativa de produtos, tais como tabaco, bebidas alcólicas, sucos de frutas, combustíveis derivados de petróleo e outros.¹³

No Uruguai, por seu turno, o IVA foi adotado inicialmente em 1967, sob a denominação de impuesto a las ventas y servicios, sendo reestruturado em 1972.¹⁴ Assim, o Uruguai foi um dos primeiros países, fora da Europa, a adotar o IVA. Caracteriza-se como um imposto plurifásico, não cumulativo, que grava o valor agregado em todas as etapas da circulação econômica, e que se apura pelo método da subtração, sobre base financeira, pelo sistema imposto contra imposto.” É um imposto nacional, i.é de competência exclusiva do governo central. Os Governos Departamentais não têm competência para instituir e cobrar um tributo com este perfil.¹⁵

5. O PROBLEMA DA TRIBUTAÇÃO NA ORIGEM OU NO DESTINO

¹¹ FERNANDES, Edison Carlos. Sistema tributário do Mercosul. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 79-80

¹² BLANCO, Sindulfo. El impuesto al valor agregado en el Paraguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) *Reforma tributária & MERCOSUL*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p.125-144.

¹³ FERNANDES, Edison Carlos. Sistema tributário do Mercosul. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 91.

¹⁴ VALDES, Nelly. El impuesto al valor agregado en el Uruguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) *Reforma tributária & MERCOSUL*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p.97-124.

¹⁵ Idem, ibidem.

Conforme já exposto, a UE utiliza o IVA desde a década de 1960. Embora haja a previsão de que a tributação ocorra no país de origem, nas operações internacionais intrabloco, até a agora, devido às dificuldades que a adoção desta sistemática implica, vem se utilizando a tributação no destino.

Aliás esta dicotomia, tributação na origem ou no destino, nos tributos sobre o consumo, vem desafiando os estudiosos há, pelo menos, décadas, sendo um tema recorrente em sede de tributação.

MISABEL ABREU MACHADO DERZI aponta que a tributação no Estado de Origem é a mais evoluída, do ponto-de-vista da integração político-econômica; em contra-partida, é a forma mais complexa, pois exige um rigoroso controle interno sobre incentivos e outros benefícios fiscais concedidos.¹⁶

Até mesmo por esta razão, a UE ainda não adotou o sistema de tributação do consumo no Estado de origem, embora, no futuro, se pretenda implantá-lo. Para tal, de acordo com propostas da Comissão Européia, é necessário, adotar-se a sistemática de compensação financeira, dos Estados preponderantemente exportadores aos Estados fortemente importadores, por meio de um Fundo de Compensação.¹⁷

Para VALCIR GASSEN, num processo de integração econômica, no qual o pressuposto óbvio é a construção de um mercado interno, a adoção do princípio da origem é que se revela mais adequada¹⁸.

No que tange, exclusivamente, ao MERCOSUL, conforme observa EDISON CARLOS FERNANDES, a Comissão de Aspectos Tributários entende que, pelo menos a médio prazo, se adote o sistema de tributação exclusivamente no Estado de destino, com a manutenção das fronteiras fiscais.¹⁹

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

¹⁶ 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.

¹⁷ Idem, *ibidem*.

¹⁸ GASSEN, Valcir. *A tributação do consumo: o princípio de origem e de destino em processos de integração econômica*. Florianópolis: Momento atual, 2004, p.213.

¹⁹ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do Mercosul*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p.187.

O Brasil é um dos poucos países do mundo que ainda não adotou um autêntico imposto do tipo IVA, de competência do governo central, incidente sobre o consumo. Ainda que se possa afirmar que o país possa sobre viver sem um IVA federal, a verdade parece ser no sentido de que sua criação e efetiva implantação certamente terá um importantíssimo papel na harmonização tributária dos tributos incidentes sobre o consumo, no âmbito do MERCOSUL.. Além disto, pode-se afirmar, também, que a adoção de um IVA federal, pelo BRASIL, ajudará, sobremaneira, tanto as relações comerciais inter-blocos UE-MERCOSUL, quanto as relações multilaterais BRASIL- UE.

REFERÊNCIAS

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

BLANCO, Sindulfo. El impuesto al valor agregado en el Paraguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) *Reforma tributária & MERCOSUL*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p.125-144.

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.17-34.

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

GASSEN, Valcir. *A tributação do consumo: o princípio de origem e de destino em processos de integração econômica*. Florianópolis: Momento atual, 2004

GUIMARÃES, Vasco Branco. *O sistema tributário como fator de integração econômica*. Disponível em www.plenafisco.com.br/noticiaDetalhe.asp?idNoticia=42 Acesso em 10 jul 2007

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003, p. 91.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. *Reforma tributária: Mercosula & União européia*. Curitiba: Juruá, 2003.

NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial* Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.164-165.