



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**  
**DEPARTAMENTO DE DIREITO**

**JÔNATAS KREUZ**

**HARMONIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO  
MERCOSUL**

**FLORIANÓPOLIS**

**2013**

**JÔNATAS KREUZ**

# HARMONIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO MERCOSUL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em Direito.

**Orientador: Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti.**

**Co-orientadora: Rafaela Oliari.**

**FLORIANÓPOLIS**

**2013**



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**

**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

**DEPARTAMENTO DE DIREITO**

**TERMO DE APROVAÇÃO**

A presente monografia, intitulada “Harmonização da tributação sobre o consumo no Mercosul”, elaborada pelo acadêmico Jônatas Kreuz e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_), sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no art. 9º da Portaria nº 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE.

Florianópolis, 14 de fevereiro de 2013.

---

Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti

---

Bacharel Rafaela Cristina Oliari

---

Prof. Me. Adir José da Silva Júnior

---

Prof. Dr. Humberto Pereira Vecchio

## **AGRADECIMENTOS:**

Agradeço, primeiramente, ao professor Carlos Araújo Leonetti, por ter aceitado o pedido de orientação deste trabalho, e por sua confiança depositada em mim.

Agradeço, também, à Rafaela Oliari, pela paciência e ajuda durante a elaboração deste estudo.

Da mesma forma, agradeço aos meus pais, à minha família e à Riane Laís Tarnovski, pela parceria durante toda essa caminhada.

## **RESUMO:**

Este trabalho versa sobre a questão da harmonização tributária no Mercado Comum do Sul. No capítulo I, aborda-se o Mercosul, suas origens, seus princípios e atualidades. Aborda-se, também, as fases da integração regional, demonstrando-se que atualmente o Mercosul é uma união aduaneira imperfeita. Em seguida, analisa-se o tema da harmonização tributária, demonstrando-se que o Mercosul está na fase de harmonização dos impostos sobre o consumo, e que a harmonização tributária é algo essencial para os acordos regionais, a fim de reduzir distorções. No capítulo II, são abordadas as características básicas do sistema tributário dos Estados-membros do Mercosul, dando uma atenção especial ao Brasil, cujos impostos federais, estaduais e municipais são estudados com maior atenção. Alguns dos problemas do sistema tributário nacional são tratados, como o aumento da carga tributária bruta nas últimas décadas. No Capítulo III, são demonstradas as diferenças fundamentais entre os sistemas tributários dos países-membros do bloco. Em seguida, são argumentadas as vantagens e desvantagens dos princípios da tributação exclusiva na origem e da tributação exclusiva no destino, comparando-os e demonstrando que o princípio do destino é o mais adequado para o bloco, ao menos no curto prazo. Da mesma forma, é estudado o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), suas origens, suas vantagens e sua importância para a harmonização tributária. Ao final, são apresentadas opções para a harmonização, a saber: uma harmonização mais aprofundada, ou uma harmonização mais restrita.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Mercosul. Harmonização Tributária. Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). Acordos Regionais. Princípio da Tributação exclusiva na origem. Princípio da Tributação exclusiva no destino. Tratado de Assunção.

## SUMÁRIO:

<b>RESUMO:</b> -----	<b>6</b>
<b>INTRODUÇÃO:</b> -----	<b>9</b>
<b>1 O MERCOSUL E A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA:</b> -----	<b>12</b>
1.1 O MERCADO COMUM DO SUL: -----	12
1.1.1 O Mercosul e suas origens:.....	12
1.1.2 O Mercosul e as fases da integração regional: .....	13
1.1.3 Atualidade do Mercosul: .....	15
1.1.5 Princípios do Mercosul:.....	17
1.2 A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA:-----	19
1.2.1 A necessidade de harmonização tributária: .....	21
1.2.2 A harmonização tributária no Mercosul: .....	23
1.2.3 As etapas da harmonização tributária:.....	26
1.2.4 Dificuldades para a harmonização fiscal no Mercosul:.....	27
<b>2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO DOS ESTADOS-MEMBROS DO</b>	
<b>MERCOSUL</b>	<b>30</b>
2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: -----	30
2.1.1 Os Impostos da União: .....	31
2.1.2 Impostos dos Estados e do Distrito Federal: .....	37
2.1.3 Impostos municipais:.....	41
2.1.5 Breves considerações sobre o sistema tributário brasileiro e o aumento da carga tributária: .....	44
2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO ARGENTINO: -----	47
2.3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO URUGUAIO:-----	48

2.4	O SISTEMA TRIBUTÁRIO PARAGUAIO: -----	48
<b>3</b>	<b>HARMONIZAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE CIRCULAÇÃO E CONSUMO:</b>	<b>50</b>
3.1	PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE AS LEGISLAÇÕES TRIBUTÁRIAS DOS ESTADOS-MEMBROS DO MERCOSUL:-----	50
3.2	OPÇÕES PARA A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: OS PRINCÍPIOS DA ORIGEM E DO DESTINO:-----	54
3.2.1	O Princípio da Origem:.....	56
3.2.2	O Princípio do Destino: .....	58
3.2.3	A melhor opção para o Mercosul: .....	61
3.3	O IVA E A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL:	62
3.3.1	As origens do IVA:.....	64
3.3.2	O IVA na atualidade:.....	65
3.3.3	Vantagens da adoção do IVA: .....	66
3.4	O PROCESSO DA HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA:-----	67
	<b>CONCLUSÃO: -----</b>	<b>69</b>
	<b>REFERÊNCIAS -----</b>	<b>73</b>

## **INTRODUÇÃO:**

O regionalismo comercial é um fenômeno caracterizado pela proliferação de acordos regionais de comércio por todo o mundo. Ganhou força a partir da década de 1990, quando surgiu o Acordo de Livre Comércio da América do Norte (NAFTA) e o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL). O exemplo mais marcante é a União Europeia, a qual atingiu o estágio de integração mais aprofundado entre todos esses acordos.

São vários os efeitos econômicos da integração regional. Para Krugman (2009), a abertura dos mercados promove o aumento da concorrência, estimulando as empresas a inovarem e reduzir os preços dos produtos ao consumidor. Com o tempo, as empresas mais eficientes ganham mercados e passam a produzir mais, com ganhos de escala e custos menores. O resultado é um ganho de competitividade para o conjunto das economias envolvidas, que se tornam complementares e interdependentes.

Percebe-se que os consumidores saem beneficiados com o processo, já que, com as economias de escala, ocorrem reduções de custos das empresas, o que, por sua vez, pode acarretar em redução nos preços dos produtos ofertados aos consumidores. Da mesma forma, a integração regional contribui para a utilização ótima dos fatores produtivos das economias, já que cada Estado-membro se especializa na produção dos bens em que é mais competitivo (Krugman, 2009).

De acordo com Prazeres (2008), os blocos regionais apresentam a vantagem de reduzir o número de atores envolvidos nas negociações multilaterais. Além disso, estimulam essas negociações, já que os países tendem a usá-las para tentar reduzir a discriminação promovida pelos blocos dos quais não fazem parte. Entretanto, há desvantagens também, como a proliferação de regras sobre os mesmos assuntos, e a possibilidade de conflitos entre o sistema de solução de controvérsias dos blocos e o da Organização Mundial do Comércio (OMC).

O Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) é apenas um exemplo dos mais de quatrocentos acordos regionais de comércio já notificados à Organização Mundial do Comércio (OMC). Criado em 1991, por meio da assinatura do Tratado de Assunção pelos Estados-membros, o Mercosul apresenta hoje uma série de desafios.

Os objetivos expressamente previstos no Tratado de Assunção (1991) estão dispostos no artigo 1º, que dispõe que o Mercado Comum do Sul implica em livre circulação de bens, serviços e fatores de produção entre os países-membros, bem como na adoção de uma Tarifa Externa Comum (TEC) e de uma política comercial comum. Além disso, o referido artigo prevê a eliminação de barreiras não tarifárias, a coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais, a coordenação de posições em foros multilaterais, e a harmonização das legislações nas áreas pertinentes.

Desses objetivos, ainda não foram atingidos a livre circulação de fatores produtivos, a coordenação de políticas macro-econômicas e setoriais, a coordenação de posições em foros multilaterais e a harmonização das legislações nas áreas pertinentes, como a tributária.

Este trabalho versará sobre a questão da harmonização tributária no Mercosul. No capítulo I, será abordado o Mercosul, suas origens, seus princípios e atualidades sobre o bloco, a fim de situar o tema e abordar aspectos relevantes deste bloco comercial.

Serão abordadas, também, as fases da integração regional, de acordo com a classificação do professor Rodrigo Luz. Outrossim, buscar-se-á demonstrar em que fase da integração regional o Mercosul está, e o que falta para o Mercosul ser considerado um Mercado Comum.

Em seguida, será abordado o tema da harmonização tributária, suas etapas e dificuldades, buscando-se demonstrar em que etapa da harmonização tributária o Mercosul está e quais são as principais dificuldades para fazer este processo avançar. Será verificada a importância da harmonização tributária para a consecução dos objetivos do Tratado de Assunção, e também, buscar-se-á demonstrar o porquê da necessidade de harmonização fiscal em acordos regionais.

No capítulo II, primeiramente será abordado o sistema tributário brasileiro, demonstrando-se as principais características dos impostos federais, estaduais e municipais. Alguns dos problemas do sistema tributário nacional serão brevemente abordados, sobretudo os que afetam a competitividade das exportações brasileiras.

Da mesma forma, serão abordadas as características básicas do sistema tributário dos demais Estados-membros que compõem Mercosul desde a sua origem, a

saber: Argentina, Paraguai e Uruguai. Buscou-se, com isso, entender melhor as legislações dos nossos parceiros regionais.

Por fim, no Capítulo III, serão feitas comparações entre os sistemas tributários dos países-membros do bloco, buscando-se, com isso, verificar quais são as principais semelhanças e diferenças entre eles, aspectos cruciais para uma harmonização tributária.

Em seguida, serão argumentadas as vantagens e desvantagens da utilização dos princípios da tributação exclusiva na origem e da tributação exclusiva no destino, comparando-os e inferindo qual seria a melhor opção para o Mercosul.

Da mesma forma, será estudado o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), suas origens, suas vantagens e sua importância para a harmonização tributária, buscando-se, com isso, verificar se a adoção do IVA pode ajudar na harmonização tributária no âmbito do Mercosul. Ao final, serão apresentadas opções para a harmonização, a saber: uma harmonização mais aprofundada, ou uma harmonização mais restrita.

# **1 O MERCOSUL E A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA:**

## **1.1 O MERCADO COMUM DO SUL:**

### **1.1.1 O Mercosul e suas origens:**

Em meados da década de 1980, a ordem mundial estava em vias de mudar. O enfraquecimento da União Soviética e a posterior queda do Muro de Berlim resultaram no fim da bipolaridade de poder no âmbito global. Nesse momento histórico, ampliaram-se as possibilidades de atuação externa dos países, e arrefeceram-se as preocupações ligadas à segurança e defesa. Aproveitando-se desse momento, uma aproximação entre a Argentina e o Brasil começou a ser ensaiada, inspirando-se no regionalismo europeu (Prazeres, 2008).

Em 1986, Brasil e Argentina estabeleceram o Programa de Integração e Cooperação Econômica – PICE, visando fortalecer as democracias e expandir o comércio entre ambos. Posteriormente, em 1989, foi assinado o Tratado de Cooperação, Integração e Desenvolvimento, que previa a constituição de uma área de livre comércio entre Brasil e Argentina até 1999 (Prazeres, 2008).

A ascensão de Carlos Menem e Fernando Collor de Mello na presidência desses países fez com que a iniciativa ganhasse novo ímpeto, com a adoção de objetivos mais ambiciosos e inclusão de novos países no processo (Prazeres, 2008). Assim, em março de 1991, Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai assinam o Tratado de Assunção, cujo objetivo principal, consubstanciado em seu art. 1º, é constituir um mercado comum até 31 de dezembro de 1994, que se chamaria MERCOSUL (Luz, 2012).

O Tratado de Assunção (1991) define, em seu art. 1º, que esse mercado comum implica: a) a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os Estados-membros; b) o estabelecimento de uma tarifa externa comum, a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros países e a coordenação de posições em fóruns econômico-comerciais; c) a coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais; e d) o compromisso de harmonização das legislações nas áreas pertinentes.

Eram objetivos extremamente ambiciosos, e o tempo para atingi-los, curto. Dessa forma, em 1994, ante a impossibilidade de constituir-se um mercado comum dentro do prazo (12/12/1994), os países reformularam as metas do processo de integração, buscando apenas estabelecer uma união aduaneira (Prazeres, 2008). Por essas razões, observa-se que os objetivos integracionistas do Tratado de Assunção não formam plenamente atingidos (Luz, 2012).

### 1.1.2 O Mercosul e as fases da integração regional:

A integração regional possui diversas fases sequenciais. De acordo com Luz (2012), a primeira delas é a área de livre comércio, por meio da qual os países acordam a eliminação das tarifas e outras regulações restritivas sobre substancialmente todo o comércio intrabloco.

A segunda é a união aduaneira, na qual ocorre, além da livre circulação de mercadorias e serviços, a harmonização da política comercial em relação a terceiros países, bem como a adoção de uma tarifa externa comum (TEC) pelos países envolvidos (Foschete, 2001).

A terceira é o mercado comum, que se caracteriza pela livre circulação dos fatores produtivos entre os estados-membros. Ou seja, não existem restrições para que o trabalhador de um dos países exerça a sua função do outro lado da fronteira. No mesmo sentido, não há restrições à movimentação de capitais e investimentos. Para efetivar-se tudo isso, será necessário promover a harmonização das legislações trabalhista, previdenciária e de capitais do bloco (Prazeres, 2008).

A quarta é a união econômica, na qual há a harmonização das políticas econômicas nacionais, o que inclui as políticas cambial, monetária e fiscal. Por fim, na integração econômica total é a última fase, na qual ocorre a unificação das políticas econômica, bem como a instituição de órgãos supranacionais (Luz, 2012)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Para um maior detalhamento acerca das fases da integração regional, ver: PRAZERES, Tatiana Lacerda. A OMC e os Blocos Regionais. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

Analisando as referidas etapas, verifica-se que, embora objetive constituir um mercado comum, o Mercosul ainda não atingiu esta etapa. Isso porque ainda há muitas barreiras à circulação de fatores de produção entre os Estados-membros, e porque não houve harmonização das legislações previdenciária, trabalhista e de capitais (Luz, 2012).

A etapa seguinte a ser percorrida pelo Mercosul é a da implantação do mercado comum, caracterizado pela livre circulação dos fatores de produção, capital e trabalho, que ensejará, por conseguinte, o livre estabelecimento e a livre prestação de serviços pelos seus nacionais. Esse mercado compõe-se das quatro liberdades que o regem: A livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais. (Accioly, 1999).

Também não se pode dizer que o Mercosul seja uma união aduaneira perfeita, já que ele apresenta uma série de imperfeições, como as listas de exceção à Tarifa Externa Comum (TEC) e diversas barreiras comerciais intrabloco. Dessa forma, atualmente o Mercosul é considerado uma União Aduaneira Imperfeita (Luz, 2012)<sup>2</sup>.

Elba Cristina Lima Rêgo avalia o desempenho no Mercosul dizendo que este bloco começou a funcionar como zona de livre comércio e uma união aduaneira parcial em 12 de janeiro de 1995, com o fim do período de transição fixado no Tratado. A união aduaneira não é plena porque há políticas comerciais diferenciadas no universo tarifário, com produtos na lista de exceções. (Nakayama, 2000, p.364).

---

<sup>2</sup> Sobre as barreiras comerciais intrabloco e as exceções à TEC existentes dentro do Mercosul, ver: LUZ, Rodrigo. Comércio Internacional e Legislação Aduaneira. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

### 1.1.3 Atualidade do Mercosul:

De acordo com Prazeres (2008), o Mercosul, atualmente, passa por uma série de dificuldades, como a perda de foco, o alargamento excessivo da agenda, as diferentes abordagens de política macroeconômica adotadas pelos governos, e as assimetrias econômicas entre os membros. Isso tudo mina a credibilidade do bloco como fator de integração entre os povos. Ademais, recentemente, a Argentina tem seguido um curso protecionista, dificultando a implementação de compromissos assumidos em conjunto pelo bloco.

Na 43ª cúpula do Mercosul, realizada em Mendonza, em 28 de junho de 2012, o Paraguai foi suspenso do bloco até a realização de novas eleições presidenciais, marcadas para abril deste ano. A decisão ocorreu porque os outros integrantes do bloco consideraram que houve uma ruptura da ordem institucional quando da destituição de Fernando Lugo da presidência do país (Carta Capital, 2012).

A dependência de nações vizinhas fica clara nos dados. Uruguai, Brasil e Chile (que não integra o Mercosul) são os maiores compradores de produtos paraguaios, enquanto principais vendedores são China, Brasil e Argentina, segundo dados da Organização Mundial do Comércio (OMC). Por outro lado, o Paraguai não aparece entre os cinco principais parceiros dos países do Mercosul em exportação ou importação, um indicador de que tem pouca relevância comercial para estes Estados, embora eles representem considerável parte de sua renda. (Carta Capital, 2012).

A Venezuela foi incluída no bloco em julho de 2012; entretanto, sua adesão completa está prevista para abril deste ano, já que o país ainda precisa se adequar à Nomenclatura Comum do Mercosul e à várias outras normas do Mercosul (Leitão, 2012).

Para Saraiva e Ruiz (2009), as perspectivas com a entrada da Venezuela complicam o cenário da integração regional, por duas razões: a) O discurso anticapitalista do governo venezuelano não se coaduna com os dos governos brasileiro e argentino, os quais, embora busquem reduzir o traço comercialista do bloco propondo uma ampliação de sua agenda, não visam afastar-se do objetivo de integração internacional e aplicação de

mecanismos de mercado que caracterizam o bloco; b) Hugo Chávez possui relações conflituosas com os Estados Unidos, com líderes europeus e seu governo mantém tensões com outros países sul-americanos, como a Colômbia e o Peru. Isso pode afetar a agenda de negociações comerciais externas do Mercosul.

Por outro lado, Morais (2012, p. 1) menciona que

A entrada da Venezuela incorpora 900 mil quilômetros quadrados, praticamente as superfícies de França e Alemanha somadas, e consolida a jurisdição e o controle sobre as maiores reservas energéticas, minerais, naturais e hídricas do globo. Com isso, colocará o bloco em um status central no tabuleiro geopolítico das nações e do mercado mundial. Dessa forma, o Mercosul passa a ter as maiores reservas petrolíferas do mundo.

No dia 23 de janeiro deste ano, a Bolívia assinou o protocolo de adesão ao Mercosul, que o fará o sexto membro do bloco, e demonstra perspectivas de crescimento horizontal para o mesmo. Entretanto, o pleno ingresso da Bolívia só se dará com a ratificação desse protocolo por todos os Paramentos do Mercosul (R7, 2012).

Ademais, a par de todos os entraves ao processo de integração regional, é inegável que a integração regional está consolidada, com um comércio que ultrapassa a casa dos 50 bilhões de dólares anuais, além de uma inédita sintonia política entre os governos (Fontoura, 2012).

As inúmeras bandeiras do Mercosul que drapejam na Praça dos Três Poderes não são ilusórias. Além de Brasil e de Argentina, que mantêm índices de comércio relevantes, Paraguai e Uruguai têm obtido elevadas taxas de crescimento, com a sub-região estabilizada e blindada à crise internacional. (Fontoura, 2012, p. 2).

### 1.1.5 Princípios do Mercosul:

O tratado de Assunção (1991) apresenta os princípios do Mercosul, a saber: Gradualismo, flexibilidade, equilíbrio, consenso, adesão, compromisso, reciprocidade e equidade (Silva, 1999). É importante que, ao realizar-se um processo de harmonização das legislações tributárias, esses princípios sejam analisados e respeitados.

O gradualismo, a flexibilidade e o equilíbrio são os princípios basilares do Mercosul, estando elencados no preâmbulo do Tratado de Assunção (1991). Eles são fundamentais para que a integração regional ocorra de forma benéfica, promovendo o desenvolvimento econômico e a justiça social (Silva, 1999).

O gradualismo significa que o processo de integração deve ocorrer em etapas pré-definidas, a fim de que os Estados-membros possam se adaptar às novas regras e à nova realidade que virá com o estabelecimento do bloco (Saldanha, 2001).

O princípio da flexibilidade visa permitir que os órgãos decisórios se adaptem às realidades existentes, dando aos mesmos a discricionariedade necessária, a fim de permitir o avanço da integração regional (Saldanha, 2001). Afinal, sendo composto por vários países, o Mercosul precisa ser flexível para atingir seus objetivos.

O equilíbrio busca uma integração harmoniosa, que não ocorra sob o sacrifício de determinado Estado em proveito dos demais. Dessa forma, se um país estiver sendo prejudicado pelo processo, deverá haver um programa de compensações para manter o equilíbrio entre as nações (Saldanha, 2001).

O consenso está no artigo 16 do Tratado de Assunção (1991), que afirma que “Durante o período de transição, as decisões do Conselho do Mercado Comum e do Grupo Mercado Comum serão tomadas por consenso e com a presença de todos os Estados Partes”.

Ademais, o artigo 37 do Protocolo de Ouro Preto (1994) menciona que “As decisões dos órgãos do Mercosul serão tomadas por consenso e com a presença de todos os Estados Partes”. Dessa forma, respeita-se a visão de cada Estado-membro quanto ao processo de integração.

O princípio do compromisso tem respaldo em uma série de compromissos assumidos pelos países participantes do processo de integração, como o compromisso de harmonização das legislações nas áreas pertinentes (Silva, 1999). Obviamente, verifica-se que a harmonização das legislações tributárias entre os países-membros do bloco está totalmente em sintonia com esse princípio.

O princípio da adesão está no artigo 20 do Tratado de Assunção (1991), o qual afirma que “O presente Tratado estará aberto à adesão, mediante negociação, dos demais países membros da Associação Latino-Americana de Integração, cujas solicitações poderão ser examinadas pelos Estados Partes depois de cinco anos de vigência deste Tratado”.

A reciprocidade encontra-se no artigo 2 do Tratado de Assunção (1991), que dispõe que “O Mercado comum estará fundado na reciprocidade de direitos e obrigações entre os Estados Partes”. Dessa forma, os direitos e obrigações dos países do bloco são recíprocos, e valem para todos.

Por fim, a equidade está inserida no artigo 3 do Tratado de Assunção, o qual menciona que “Nas relações com terceiros países, os Estados Partes assegurarão condições eqüitativas de comércio. Para tal fim, aplicarão suas legislações nacionais para inibir importações cujos preços estejam influenciados por subsídios, dumping ou qualquer outra prática desleal”.

## 1.2 A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA:

Nos processos de integração regional, cada Estado-membro traz consigo um conjunto de leis que pode ou não colidir com as leis dos demais Estados participantes. Dessa forma, requer-se um certo grau de harmonização das legislações tributárias dos países envolvidos, de acordo com o nível de integração almejado (Grillo, 2004).

Quando un grupo de países decide formar un mercado común, aparece la necesidad de adecuar o coordinar de algún modo sus sistemas tributarios. El propósito es que la fiscalidad interna facilite los logros que se buscan con el establecimiento del arancel externo común y la liberación del comercio intramercado. (Fernández, 1996, p. 3).

A harmonização significa a adoção, em nível comunitário, de uma disciplina tributária comum e obrigatória, a fim de permitir o bom funcionamento do bloco. Essa disciplina deverá ser adotada pelos Estados-membros e as legislações nacionais deverão se adaptar a ela. Dessa forma, a titularidade do poder normativo passará a expressar a vontade de todos os membros do bloco (Jesus, 2007).

Para Grillo (2004), a harmonização tributária nada mais é do que um procedimento, uma técnica jurídica, utilizada para eliminar contrastes existentes entre as legislações dos países membros de um bloco regional, buscando estabelecer uma disciplina legislativa comum sobre matérias tributárias específicas.

Essa harmonização busca compatibilizar os sistemas tributários dos países, por meio de modificações na legislação e nas práticas referentes à matéria. Para isso, é fundamental que os Estados-partes adequem-se aos princípios, ditames e procedimentos previstos no tratado de integração econômica ao qual estão vinculados (Grillo, 2004).

Podemos expresar que la armonización fiscal, comprende al establecimiento dentro de la política tributaria, de la compatibilización de las normas que afecten en forma directa al intercambio “interpaíses” de mercaderías, bienes, servicios y demás factores de la producción, no solo en relación con los tributos que lo

afecten sino también como mencionáramos atendiendo a la supresión de los incentivos que sobre ellos recaigan (Aquino, 2008, p. 8).

Comparando-se a harmonização com a uniformização, verifica-se que a primeira busca semelhanças entre os ordenamentos jurídicos nacionais, objetivando obter os resultados perseguidos. Já a segunda visa tornar idênticos os ordenamentos dos Estados comprometidos com o processo, o que é algo bem mais difícil de ser atingido (Jesus, 2007).

A harmonização do direito tributário torna-se, dessa forma, o processo mediante o qual os governos dos países afetados por essas distorções buscarão acordar sobre a estrutura e o nível de coerção de seus sistemas tributários, minimizando os efeitos da tributação sobre as decisões de consumo e produção, independentemente da localização geográfica e da nacionalidade. (de Jesus, 2007, p. 88).

Para Coelho (2005), a harmonização legislativa em blocos regionais deve se referir a um campo normativo bem restrito e delimitável, já que nem todas as normas são relevantes para o processo. Apenas as normas que interferem direta ou indiretamente nos custos de produção e nas demais atividades econômicas devem ser harmonizadas.

A harmonização é um processo lento e contínuo, que permite a existência de diferenças entre as legislações dos Estados-membros. Dessa forma, ela respeita as identidades nacionais, os valores éticos e a diversidade cultural e socioeconômica que costumam, inclusive, influenciar na elaboração das legislações tributárias de cada um dos países (Jesus, 2007).

Os impostos indiretos são os mais suscetíveis para um projeto de harmonização tributária, uma vez que eles são quantificados com facilidade e, além disso, têm maior incidência nas trocas internacionais (Jesus, 2007).

### 1.2.1 A necessidade de harmonização tributária:

O aumento do comércio internacional, a crescente mobilidade do capital financeiro e o incremento de investimentos estrangeiros diretos são fatores que estão contribuindo para um fenômeno interessante, por meio da qual os contribuintes escolhem onde vão trabalhar, investir ou poupar o seu dinheiro. Visto sob outro prisma, esse fenômeno pode fazer com que os Estados Nacionais manipulem a sua tributação de forma a atrair os consumidores e investidores que, não fosse isso, investiriam em outro local (Barreix et al., 2005).

A integração regional contribui muito para que o fenômeno acima descrito ocorra. Dessa forma, Barreix et al (2005) defende que, para se viabilizar o processo de integração, a política tributária do bloco deveria cumprir os seguintes requisitos:

a) Não introduzir distorções no livre fluxo de bens e serviços entre os países membros do acordo, a fim de que os produtos nacionais e importados dentro do bloco recebam o mesmo tratamento tributário e que não ocorra discriminação entre os mesmos. Para que esse requisito se cumpra, o referido autor defende que não é necessário uma uniformização dos tributos dentro do bloco, mas apenas que as exportações sejam completamente desgravadas de impostos, aplicando-se o princípio do destino, por meio do qual os bens e serviços sejam gravados no mercado de consumo final.

b) Não causar distorções nas decisões de alocação de investimentos e poupança, impedindo que estas dependam da taxa de retorno dos investimentos.

c) Não permitir um tratamento discriminatório para a mão de obra.

Para alcançar-se tudo isso, é absolutamente necessário promover a harmonização das legislações tributárias dentro do bloco.

A harmonização fiscal tem por efeito minimizar as distorções políticas, econômicas e tributárias que impedem a concretização de um mercado comum. No caso do Mercosul, sabe-se que há muitas distorções de origem fiscal que alteram a competitividade dos produtos, provocando modificações nas relações comerciais; sendo, portanto, a harmonização fiscal absolutamente necessária para o atingimento dos objetivos do bloco (Jesus, 2007).

Outro efeito da harmonização tributária é a redução de distorções relacionadas à competitividade dos produtos transacionados pelos países, já que o preço dos produtos é afetado pela tributação. Reduzem-se, também, distorções relativas à rentabilidade dos projetos, reduzindo a possibilidade de desvios na localização dos mesmos. Além disso, evitam-se distorções no mercado de trabalho, como canais migratórios e deslocamento cotidiano de pessoas por meio das fronteiras nacionais (Grillo, 2004).

Dentro de um mercado de fronteira livre de barreiras fiscais tarifárias e não tarifárias, a existência de impostos que afetem os preços dos produtos sujeitos à exportação (em especial os impostos indiretos) pode vir a prejudicar países membros do bloco em benefício de outros, visto que a carga tributária, que faz parte do preço final do produto, torna-se decisiva no tocante à competitividade daquele produto. Mesmo mecanismos indiretos de ressarcimento de impostos podem trazer problemas, pois acabam por transformar-se em verdadeiros subsídios, também nocivos à livre concorrência. (Meirelles, 2000, p. 132).

Da mesma forma, essa harmonização garante que os Estados-membros disponham das mesmas condições competitivas para a captação de recursos e investimentos, e para o desenvolvimento de atividades econômicas. Sem a harmonização, os atores passam a travar guerras tarifárias e não tarifárias entre si, o que impede o alcance dos objetivos da integração regional (Schmidt, 2009).

No contexto do Mercosul, os debates sobre a dimensão da harmonização tributária começaram logo em seguida à assinatura do Tratado de Assunção. Entretanto, após o Protocolo 3 de Ouro Preto observa-se que as decisões foram mínimas ou mesmo inexistentes nesse campo. Em compensação, o setor privado, com sua maior velocidade, contribuiu talvez de forma mais ostensiva à integração regional. Por essa razão, constata-se que as opiniões não são compartilhadas na sua essência e amplitude. Alguns setores pedem uma harmonização adaptada às exigências que a aceleração das transações intramercado exigem, e também, para se atingir os objetivos de criação do mercado comum, buscando uma maior velocidade no processo. Outros lutam por um processo negociado e fragmentado, a fim de se evitar uma velocidade perigosa na condução da harmonização tributária. (Ilha et al, 2004, p. 2).

Outra razão para a harmonização tributária é que ela permite a redistribuição de rendas de regiões mais desenvolvidas para as menos desenvolvidas. Afinal, elevar o bem estar da população é um dos objetivos da integração regional, e a política fiscal pode contribuir muito para esse fim (Schmidt, 2009).

### 1.2.2 A harmonização tributária no Mercosul:

O artigo 1º do Tratado de Assunção (1991) afirma que o Mercado Comum do Sul implica, dentre outras coisas, o “compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração”. Na leitura desse dispositivo, percebe-se que a harmonização das legislações nas áreas pertinentes é uma das prioridades do Mercosul.

Por “áreas pertinentes” deve-se entender aquelas que não foram objeto de acordos do Mercosul e que, dada a sua relevância, possam constituir obstáculo ao processo de integração regional, como a harmonização tributária (Fernandes apud Faria, 1997).

Sobre a importância da harmonização tributária no bloco, Nakayama (2000, p. 7) afirma que “um dos aspectos mais relevantes do processo de integração entre os países do Mercosul, diz respeito à eliminação de diferenças legislativas que possam dificultar ou obstaculizar o seu desenvolvimento”.

No mesmo sentido, Saldanha (2001) defende que

A realidade existente no Mercosul, ou que pode ser retirado de seus instrumentos institutivos, é um mero compromisso dos Estados-membros no sentido de harmonização das legislações no que toca as matérias pertinentes a consecução da integração, dentre estas a questão tributária. Deste modo, não se identifica uma política voltada à fiscalidade, mesmo porque o Mercosul, na busca por seus objetivos, não se ocupa de políticas específicas, como é o caso da União Europeia, que possui políticas de educação, agrícola, pesca e assim por diante.

Dentre todos os documentos normativos do Mercosul, cabe salientar que nenhum se dedicou a estruturar um sistema tributário comum para todos os países do bloco regional. Isso porque o que se busca é, justamente, a harmonização das legislações tributárias dos Estados-membros (Fernandes, 1997).

Nesse sentido, Saldanha (2001) menciona que

em matéria tributária, não há sequer um tratamento normativo que estructure os tributos de uma forma a serem estes direcionados ao mercado comum, o que existe é a verificação, através dos Subgrupos de Trabalho, no caso o Subgrupo de Trabalho número 10, de distorções existentes, mas somente a título auxiliar e consultivo para a efetivação da harmonização legislativa em matéria tributária. (Saldanha, 2001).

Outra implicação disposta no artigo 1º do Tratado de Assunção relacionada à harmonização tributária é o estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum – TEC, a fim de que os Estados-membros adotem as mesmas alíquotas sobre os produtos importados de terceiros países (Leonetti, 2007).

Já o artigo 7º do Tratado de Assunção (1991) dispõe que “Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado-parte gozarão, nos outros Estados-partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional”.

Esse artigo consubstancia o princípio da não-discriminação, por meio do qual os produtos originados de outro Estado-membro, quando importados, devem receber o mesmo tratamento dado aos produtos nacionais. Assim, evita-se que os bens que circulem dentro do bloco sejam tributados de forma distinta em virtude da nacionalidade (Grillo, 2008).

Analisando-se melhor o referido artigo, verifica-se, também, a importância dada à coordenação de leis, já que para que haja um tratamento realmente igualitário entre os produtos dos distintos países-membros, a tributação sobre os mesmos deve ser semelhante em todos os países (Aquino, 2008).

O art. 7º do Tratado de Assunção aborda especificamente a questão tributária com previsão de impostos, taxas e outros gravames internos para os produtos originários do território de um Estado-parte tratamento idêntico ao fornecido ao produto nacional. O Tratado de Assunção estabelece como critério da tributação por parte dos impostos internos o princípio da não discriminação. No âmbito tributário significa a busca de coordenação que facilite o desenvolvimento comercial, excluindo a guerra fiscal, ou benefícios em favor desta ou daquela empresa. Visa promover a harmonização dos países do bloco do Mercosul, para que possa ser alcançada a justiça necessária e a segurança nas relações comerciais e sociais internacionais. (Nakayama, 2000, p. 8).

No mesmo sentido, o artigo 7º busca a eliminação de distorções que possam provocar a exportação de impostos contidos nos preços dos produtos e, também, eliminar os subsídios de incentivo às exportações, fatos que podem dar ensejo a uma “guerra fiscal” intrabloco (Aquino, 2008).

A exportação de impostos contidos no preço dos produtos ocorre quando um país A, ao importar uma mercadoria de um país B, inclui no custo do produto importado todos os impostos internos do país B, incrementando o valor das mercadorias importadas (Aquino, 2008).

Já os subsídios às exportações são gastos públicos com fins de incentivar as exportações, a fim de permitir vendas por um preço menor do que o praticado no mercado interno (Aquino, 2008).

Entretanto, o artigo 7º é insuficiente para estruturar um sistema tributário para o Mercosul, já que ele apenas estabelece que o tratamento deve ser isonômico entre os Estados-membros. Assim, a integração tributária ficou a cargo do processo de harmonização das legislações, conduzida inicialmente pelo Subgrupo de Trabalho n. 10, o qual, dentre outras funções, conduzia a harmonização tributária (Fernandes, 1997).

Da mesma forma, deve-se ter em mente que o artigo 7º possui, como finalidade precípua, garantir a livre concorrência dentro do bloco. Como consequência, o processo de integração das legislações tenderá a harmonizar os impostos incidentes sobre o consumo, já que são estes os que podem introduzir efeito similar ao produzido pelas tarifas alfandegárias (Fernandes, 1997).

Dessa forma, deixa-se de lado os tributos patrimoniais, os quais continuarão a cargo dos respectivos sistemas nacionais. O imposto de Renda continuará sendo regido por tratados internacionais que tratam sobre a dupla tributação (Fernandes, 1997).

### 1.2.3 As etapas da harmonização tributária:

Para efetivar-se a harmonização das legislações tributárias entre os países integrantes de um acordo regional, é necessário o atingimento de três etapas sequenciais: 1) Harmonização das tarifas alfandegárias, dos impostos de importação e de exportação; 2) Harmonização dos impostos incidentes sobre o consumo; 3) Harmonização dos impostos incidentes sobre a renda e o capital (Derzi, 1999).

Para Derzi (1999), a primeira etapa já foi cumprida, já que é a parte mais fácil. Afinal, o Mercosul estabeleceu uma Tarifa Externa Comum (TEC), que é o conjunto de alíquotas que os países membros aplicam conjuntamente sobre a importação de bens de outros países. No entanto, Luz (2012) ressalta que ainda persistem uma série de exceções à TEC, consubstanciadas em listas de exceções feitas por cada um dos Estados-membros.

A segunda etapa é a base deste trabalho. Derzi (1999) ressalta que a União europeia, assim como o Mercosul, ainda não atingiu essa etapa, muito embora a União europeia esteja bem mais avançada que o Mercosul nesse sentido.

No caso do Mercosul, talvez a principal razão para isso é que, em matéria de impostos sobre o consumo, a Argentina, o Uruguai e o Paraguai adotam o Imposto sobre Valor Agregado – IVA, enquanto o Brasil adota uma série de outros impostos, a saber: ICMS, IPI, ISS e as Contribuições Especiais (Leonetti, 2007).

Para Leonetti (2007), a não adoção do IVA pelo Brasil obstaculiza avanço do processo de integração regional, haja vista que a harmonização das políticas tributárias é condição essencial para a criação de um Mercado Comum.

O governo brasileiro encontrou muitas dificuldades e resistências para fazer o projeto de reforma tributária. Após a criação do

Mercosul, a discussão sobre a reforma, também amparada pelo esforço de integração, está sendo debatida há mais de dez anos. A principal causa de controvérsia na esfera pública é sobre o repasse das receitas e a modificação de competências tributárias, objeto de maior resistência pelos Estados e Municípios. (Fonseca, 2008, p. 10).

Por fim, a terceira etapa (harmonização dos impostos incidentes sobre a renda e o capital) é considerada a mais difícil de todas (Derzi, 1997). Dessa forma, e tendo em vista que ainda estamos na segunda etapa, não abordaremos a questão da harmonização dos impostos sobre a renda e capital neste trabalho.

#### 1.2.4 Dificuldades para a harmonização fiscal no Mercosul:

Barreix et al (2005) aponta quatro dificuldades para a harmonização fiscal no Mercosul, a saber:

a) Não há uma percepção de que se está diante de um mercado único, o que gera incerteza. Como consequência dessa incerteza, os países pequenos não conseguem receber investimentos, nem se aproveitar das economias de escala. Dessa forma, o autor defende que a simples adoção de modelos tradicionais (que adotem como princípios o ajuste de fronteira e a tributação no destino) não seria algo razoável para o Mercosul.

b) Guerra fiscal entre os estados brasileiros, os quais vivem disputam para atrair investimentos e capital, por meio reduções na alíquota dos impostos indiretos. Essa guerra não prejudica apenas os Estados brasileiros, mas também outros países do Mercosul cujos produtores enfrentam carga tributária total em suas vendas.

c) Dificuldade em se implantar o ajuste de fronteira, sendo que o ICMS brasileiro introduz muitos problemas a esse respeito.

d) Necessidade de manter o superávit fiscal necessário para manter a estabilidade macroeconômica, o que muitas vezes serve como justificativa para a manutenção de impostos ineficientes, de baixa qualidade.

Ademais, tendo em vista que qualquer projeto de coordenação política envolve perda de soberania pelos Estados participantes, estes tendem, em dados momentos, a apresentar objeções ao processo. No caso de uma harmonização tributária, essa perda de

soberania pode ser definida como a perda parcial do poder de tributar, o que pode ser sentido de várias formas pelos países (Jesus, 2007).

Sobre a questão da perda de soberania e arrecadação, Ilha (2004, p. 3) ressalta

[...] a extrema dificuldade da harmonização das legislações tributárias nacionais num espaço econômico integrado. As mesmas razões que a tornam indispensável, são um campo propício a disputas de interesses divergentes, em face principalmente, da resistência dos Estados envolvidos em transigir sobre um assunto tão conexo à concepção de soberania quanto é a tributação, bem como a negativa dos mesmos de ter que abrir mão, muitas vezes, de uma parcela de sua arrecadação em nome do interesse comum do mercado integrado. (Ilha, 2004, p. 3).

No caso do Mercosul, esse problema é potencializado na medida em que os dois maiores sócios – Brasil e Argentina – possuem visões diferentes quanto ao grau de integração que o bloco deve atingir. Cada um dos parceiros possui objetivos conflitantes, o que dificulta o atingimento de um consenso e o avanço do processo de integração (Jesus, 2007).

Ademais, tanto a Argentina quanto ao Brasil possuem uma gama de impostos monofásicos convivendo ao lado com o IVA, como o IPI e o PIS/COFINS no Brasil e o Impuesto sobre Ingresos Brutos na Argentina (Filho, 2001).

Outra dificuldade para a harmonização tributária no Mercosul está no Brasil, cujo sistema tributário está, em sua totalidade, disposto na Constituição Federal, o que dificulta qualquer alteração no mesmo. Outrossim, o sistema tributário brasileiro é demasiadamente complexo, apresentando impostos em três níveis de competência (federal, estadual e municipal) (Jesus, 2007).

Tem-se então, que a harmonização dos tributos incidentes sobre o consumo será de grande dificuldade, face à diversidade de competência impositiva existente dentro dos países do Mercosul, bem como em face das várias espécies de tributos existentes. (Filho, 2001, p. 62).

Ademais, o próprio tamanho da economia brasileira face aos parceiros do bloco já representa uma dificuldade para a convergência das legislações tributárias dos países-membros. Da mesma forma, a reforma tributária interna apresenta obstáculos de grande relevância, o que pode causar grandes retrocessos para a integração regional (Ilha, 2004).

## 2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO DOS ESTADOS-MEMBROS DO MERCOSUL

### 2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:

Dentre os países sul-americanos, o Brasil é aquele que possui uma das maiores cargas tributárias, e também aquele que trata de forma mais exaustiva a matéria tributária em sua constituição. Chama atenção a grande quantidade de tributos e o grau de complexidade da organização do sistema tributário (Jesus, 2007).

Dos quatro países que formam o MERCOSUL, o Brasil [...] é o único que possui, em nível constitucional, um sistema tributário organizado e exaustivo. Querem alguns juristas brasileiros, até, que o Capítulo I, do Título IV da Constituição Federal, que trata do sistema tributário nacional, esgote o assunto [...] atribuindo às normas tributárias infraconstitucionais a instituição e os procedimentos administrativos que cercam a cobrança de tributos. (Fernandes, 1997, p. 88-89).

Da mesma forma, a distribuição da competência dos impostos sobre o consumo, que se deu nas três esferas políticas, também ganha relevância, já que a União ficou com a competência sobre o IPI, os Estados da Federação ficaram com a competência do ICMS, e a competência sobre o ISS ficou com os municípios (Jesus, 2007).

Essa divisão de competências tem causado inúmeros transtornos ao processo de consolidação do Mercosul. Da mesma forma, essa divisão é o principal obstáculo a ser superado para a efetivação da reforma tributária interna, dentro do Brasil (Jesus, 2007).

A seguir, serão demonstrados os principais impostos de competência da União, dos Estados e dos Municípios. Posteriormente, serão feitas breves considerações sobre alguns dos problemas do sistema tributário brasileiro, e sobre a necessidade de reforma tributária.

### 2.1.1 Os Impostos da União:

Os impostos da União estão discriminados no art. 153 da Constituição Federal. O inciso I prevê o imposto de importação, o qual incide sobre os produtos que ingressam de forma definitiva no território nacional. Esse imposto tem finalidade basicamente extrafiscal ou regulatória. Para Costa (2009, p. 332), a extrafiscalidade

[...] consiste na utilização de instrumentos tributários visando o atingimento das finalidades outras que não a meramente arrecadatória – objetivos sociais, econômicos etc. Significa que, por meio de expedientes tributários, o Estado interfere na conduta das pessoas, incentivando ou inibindo comportamentos, à vista do interesse público.

No caso do imposto de importação, a extrafiscalidade significa a tentativa de proteger a indústria doméstica face à concorrência de produtos importados. Sua incidência onera os produtos importados, sendo, portanto, uma verdadeira arma de política fiscal e econômica (Sabbag, 2011).

Em razão da sua extrafiscalidade, a Constituição da República o insere em um regime jurídico especial. Assim, este imposto é excepcionado do princípio da anterioridade da lei tributária, podendo ser exigido no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que o instituiu. Também é excepcionado do princípio da noventena, podendo ser cobrado independentemente do lapso temporal de 90 dias. Da mesma forma, o princípio da legalidade sofreu atenuação, já que este imposto pode ser alterado de imediato, por meio de decreto do Poder Executivo. Dessa forma, o Imposto de Importação revela-se um ágil instrumento de controle do comércio exterior do país (Costa, 2009).

O inciso II do artigo 153 da Constituição Federal prevê o Imposto de Exportação (IE), o qual recai sobre produtos nacionais ou nacionalizados que estejam sendo exportados pelo país.

O Imposto de Exportação, assim como o de importação, tem finalidade extrafiscal, ou seja, não arrecadatória. Um exemplo de sua aplicação ocorre quando o governo, por meio do IE, busca desestimular as exportações a fim de canalizar a produção

nacional para a demanda interna e, dessa forma, controlar o abastecimento interno. Outro exemplo é para o controle da inflação, com vistas a aumentar a oferta interna de produtos e conter a elevação dos preços (Kfourri, 2010).

Em razão de sua natureza extrafiscal, o IE, assim como o II, está excepcionado da observância dos princípios da anterioridade da lei tributária e do princípio da noventena. Da mesma forma, o poder executivo também está autorizado a alterar as suas alíquotas por meio de decreto.

Esse imposto tem sido criticado pela doutrina. Para Costa (2009, p. 336), a exigência do Imposto de Exportação

[...] onera os produtos nacionais, tornando-os menos competitivos no mercado externo. Então, se o objetivo for incentivar as exportações, o Imposto de Exportação não deve ser exigido ou, sendo necessário fazê-lo, deve constituir exigência de baixo impacto econômico. Remarque-se extrair-se da Constituição da República constituir a desoneração das exportações verdadeira diretriz.

No mesmo sentido, Schmidt (2009, p. 51) menciona que o imposto de exportação

[...] vai contra todos os princípios da desoneração dos tributos com vistas à exportação. Neste tocante, ainda não temos um draw-back completo e definitivo no Brasil, ainda que a Lei Kandir tenha avançado sobremaneira para desonerar os tributos incidentes sobre a exportação de produtos.

Por outro lado, de acordo com o professor Ricardo Vale (informação verbal<sup>3</sup>), a atual política comercial brasileira tem desonerado as exportações, sendo que, para quase a totalidade da pauta exportadora brasileira, a alíquota do IE é 0%. Na verdade, a alíquota do IE só é diferente de 0% no caso da exportação de certos tipos de couro (couro *wet blue* e couro salgado) e para armamentos exportados para a América do Sul e Caribe.

---

<sup>3</sup> Informação obtida em aula virtual com o professor, em maio de 2012.

Ademais, conforme Kfoury (2010), as exportações brasileiras tem sido desoneradas, também, do PIS, Cofins, ISS e ICMS, com vistas a melhorar a competitividade dos produtos domésticos no mercado externo.

O artigo 153, III, da Constituição da República dispõe sobre o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), que incide sobre a aquisição de disponibilidade econômica de rendas e proventos de qualquer natureza. Por renda, devemos entender o acréscimo patrimonial que se incorpora ao patrimônio preexistente. Já os proventos são rendimentos recebidos em função da inatividade (Costa, 2009).

O IR é a principal fonte de receita tributária da União. Dessa forma, possui nítida função fiscal (Sabbag, 2011).

Um dos principais objetivos deste tributo é a redistribuição de riquezas, sendo justamente por isso que a União foi o ente escolhido para ser o sujeito ativo da relação tributária. Entretanto, ainda hoje não há um critério e uma política tributária capaz de promover uma efetiva redistribuição da riqueza no país (Kfoury, 2010).

O inciso IV do artigo 153 da Constituição da República prevê o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), cujo fato gerador pode recair sobre: a) Desembaraço aduaneiro de mercadoria importada do exterior; b) Saída de produto de estabelecimento industrial ou equiparado de produto industrializado; c) Arrematação em leilão de produto apreendido ou abandonado; d) Outras hipóteses específicas definidas em lei (Sabbag, 2011).

A oneração da importação pelo IPI justifica-se, na medida em que a tributação deve igualar-se à sofrida pela produção nacional, sob pena de distorção do custo na comparação de ambas mercadorias, constituindo o Imposto de Importação o custo adicional na comparação de custos tributários entre as duas mercadorias (nacional e importada), não se justificando, entretanto, a forma de incidência dos tributos na importação, que incluem outros tributos em sua base de cálculo. (Kfoury, 2010, p. 324).

O IPI é um imposto importante para o Estado, respondendo por parte relevante das receitas. Mas também possui uma função extrafiscal, sobretudo no que diz respeito à regulação dos mercados, já que sua alíquota varia de acordo com a essencialidade

do bem. Dessa forma, artigos supérfluos ou nocivos à saúde são mais onerados, pagando alíquota de IPI maior (Sabbag, 2011).

Da mesma forma, tendo em vista a sua conotação extrafiscal, o IPI foi submetido a um regime jurídico diferenciado. Costa (2009, p. 349) elucida muito bem o tema ao afirmar que

De fato, o IPI constitui instrumento voltado à proteção da indústria nacional. Assim, não se sujeita à observância do princípio da anterioridade genérica (art. 150, III, b), devendo atender, no entanto, à anterioridade especial de noventa dias (art. 150, III, c), nos termos do art. 150, § 1º, CR. Outrossim, suas alíquotas são alteráveis pelo Poder Executivo, à luz do que dispõe o art. 153, §1º, CR.

Além de seletivo, conforme já comentado, o artigo 153, § 3º, da Constituição federal determina que o IPI será um imposto não cumulativo, ou seja, o que for devido em cada operação será compensado com o montante cobrado nas anteriores. Dessa forma, evita-se a tributação em cascata. Ademais, o mesmo artigo determina que o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior, o que configura um grande incentivo às exportações, à semelhança de outras normas constitucionais (Costa, 2009).

Constitucionalmente, esse imposto não incide sobre qualquer produto destinado ao exterior, porém, [...] de modo a garantir a desoneração tributária total das mesmas, os contribuintes podem manter escrituralmente os créditos dos valores apropriados, e, se não houver possibilidade de sua compensação com outras operações, poderá este contribuinte requerer sua restituição em espécie. Tal sistemática visa assegurar a não exportação de imposto. (Filho, 2001, p. 64).

O imposto sobre operações financeiras (IOF) está disposto no inciso VI do artigo 153 da Constituição da República. Sua hipótese de incidência é sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, e também sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, bem como sobre operações realizadas com ouro (quando utilizado como ativo financeiro) (Kfourri, 2010).

O IOF é um imposto de natureza eminentemente extrafiscal, o que fez com que o legislador o excepcionasse do princípio da anterioridade (tanto a genérica quanto a especial) e do da legalidade. Dessa forma, o IOF pode ter sua alíquota alterada pelo Poder executivo, desde que respeitadas as condições e limites estabelecidos em lei (Costa, 2009).

A extrafiscalidade desse tributo afeta a política monetária do país, interferindo na regulação dos mercados financeiros. A majoração da sua alíquota, por exemplo, pode aumentar o custo de captação de recursos financeiros, desestimulando o acesso ao crédito (Kfoury, 2010).

O artigo 153, IV, da Constituição Federal prevê o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), o qual tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel de qualquer natureza, desde que localizado fora da zona urbana do município.

O ITR é um imposto de natureza eminentemente extrafiscal e distributivista, sendo contornado pelo princípio da função social da propriedade. Dessa forma, a Constituição da República determina que ele seja progressivo, a fim de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (Costa, 2009).

O texto fundamental preocupa-se em definir o conceito da função social que a propriedade rural há de cumprir. Em seu art. 186 prescreve que a função social é cumprida quando a propriedade atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos requisitos que aponta, dentre eles o “aproveitamento racional e adequado” (inciso I). Antes, no art. 185, declara insusceptível de desapropriação para fins de reforma agrária “a propriedade produtiva” (inciso II). (Costa, 2009, p. 358).

Esse imposto equivale ao IPTU de imóveis e terrenos localizados fora da zona urbana do município. Dessa forma, convém a reflexão de que, muito embora 50% da arrecadação do ITR seja destinada aos municípios, no caso de municípios com grande parte de seus imóveis localizado na zona rural, a prefeitura sofreria grandes prejuízos, deixando de arrecadar muitas verbas (Kfoury, 2010).

Entretanto, para resolver este problema, o legislador, por meio da Emenda Constitucional n. 49, de 19 de dezembro de 2003, permitiu

[...] aos municípios que assim optarem a fiscalização e a cobrança do ITR incidente em sua jurisdição, em nome da União, ficando, por conseguinte, com 100% do valor arrecadado, ante os 50% que lhes pertenciam anteriormente. (Kfoury, 2010, p. 329).

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) está previsto no artigo 153, VII, da Constituição da República. Embora ainda não instituído, isso poderá ocorrer no futuro, por meio de lei complementar, haja vista a previsão do referido artigo.

Sobre o IGF, Costa (2009, p. 362-363) defende que

Trata-se de imposição tributária polêmica, o que, provavelmente, constitui uma das justificativas para o fato de que, até o momento, tal competência não tenha sido exercida. Por um lado, há os que aplaudem essa imposição fiscal, destacando seu perfil de instrumento de justiça distributiva [...]. Por outro lado, há os que a impugnam, sob o argumento de que tal imposto afugenta o capital e o investimento, travancando o desenvolvimento econômico. (Costa, 2009, p. 362-363).

Em que se pese a sua popularidade, esse imposto dificilmente trará o resultado esperado. Nos dias de hoje, a grande fortuna pode migrar com facilidade, tendo em vista a globalização das economias e dos capitais. Além disso, da forma como for definido o conceito de grande fortuna, injustiças poderão ser criadas, sobretudo para pessoas mais velhas que não possuam renda e tirem o sustento de seu patrimônio (Kfoury, 2010).

Além dos impostos previamente mencionados, a União também possui competência exclusiva para instituir as contribuições sociais, as quais incidem sobre o faturamento, folha de pagamentos ou lucro. As contribuições sociais são receitas vinculadas, já que são sempre destinadas à saúde, previdência e assistência social. As principais são a contribuição sobre a folha de pagamento dos empregados, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o Programa de Integração Social (PIS), o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), a Contribuição sobre o Lucro Líquido das Empresas (CSLL), e a Contribuição sobre Movimentação Financeira (CPMF) – atualmente extinta (Shmidt, 2009).

## 2.1.2 Impostos dos Estados e do Distrito Federal:

O art. 155 da Constituição Federal dispõe acerca dos impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal. O inciso I refere-se ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD).

De acordo com Costa (2009, p. 366),

As modalidades de transmissão desses bens e direitos, por sua vez, apresentam feição *não onerosa*: ou ocorrem em virtude do *falecimento da pessoa física*, ou em decorrência de *doação*, assim entendido o ‘contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra’ (art. 538, CC).

Tendo em vista que é possível existir bens em várias unidades da federação, no caso de doação ou transmissão causa mortis, a Constituição Federal, em seu art. 155, § 1.º, I e II, previu que: 1) se o bem for imóvel, o ITCMD é de competência do Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; 2) se o bem for móvel, o ITCMD compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal (Kfoury, 2010).

Já os incisos III e IV visam garantir a uniformidade do ITCMD dentro do território nacional, já que determina que a competência para instituí-lo será de lei complementar nos seguintes casos: a) quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior; e b) quando o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior (Costa, 2009).

O Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), que está previsto no art. 155, inciso III, da Constituição Federal. Ele incide sobre a *propriedade* de quaisquer veículos automotores, os quais podem ser entendidos por “qualquer veículo terrestre, aquático ou anfíbio dotado de força-matriz própria, ainda que complementar ou alternativa de fonte de energia natural” (Sabbag, 2011, p. 1031).

Foi nítida a preocupação constitucional em evitar a “guerra fiscal” entre os estados da federação, ao determinar, no art. 155, § 6º, I, que o IPVA terá a sua alíquota mínima fixada pelo Senado Federal. Isso impede, por exemplo, que determinados Estados cobrem alíquotas muito baixas, a fim atrair os contribuintes de Estados vizinhos para efetuem o licenciamento fora de seu Estado de origem (Costa, 2009).

Já o inciso II, do mesmo parágrafo, prevê que o IPVA “poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização”. Dessa forma, veículos de passeio podem ter uma alíquota maior, enquanto veículos de transporte de carga podem ter uma alíquota reduzida (Costa, 2009).

O artigo 155, II, da Constituição da República apresenta o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

O ICMS responde por cerca de 80% da arrecadação dos Estados, sendo, portanto, a principal fonte de recursos dos mesmos (Sabbag, 2011). Entretanto, apesar da sua importância para os Estados, e de ser um imposto de competência estadual, é o tributo mais amplamente disciplinado pela Constituição Federal. Dessa forma, verifica-se que o ICMS possui uma feição nacional, tendo lhe sido imposta uma uniformidade ao seu regramento (Costa, 2009).

A base de cálculo do ICMS é, geralmente, o valor da operação, incluindo-se no cálculo o valor do próprio imposto, ou seja, efetua-se o “cálculo por dentro”. Dessa forma, a alíquota efetiva é sempre maior que a alíquota nominal (Fernandes, 1997).

Conforme o artigo 155, § 2.º, I, da Constituição Federal (1988), o ICMS

[...] será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Tendo em vista o disposto neste artigo, verifica-se que o ICMS é um gravame plurifásico, que incide sobre o valor agregado em cada uma das etapas de produção/comercialização (Sabbag, 2011).

Entretanto, a Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, II, determina que, salvo disposição contrária em lei, nos casos de isenção ou não incidência do ICMS, serão anulados os créditos relativos às operações anteriores. No mesmo sentido, o inciso I determina que a isenção ou não incidência “não implicará crédito para a compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”.

Essa anulação do crédito do ICMS acaba por tornar sem efeito a isenção concedida, haja vista que, apesar de desonerada, a operação levará consigo todos os tributos incidentes nas etapas anteriores. Por outro lado, o texto constitucional permitiu que a lei disponha de forma diversa, permitindo exceções ao que foi descrito acima (Kfourri, 2010).

Ademais, no caso da exportação de produtos, a própria Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, X, garante imunidade em relação ao ICMS e, ao mesmo tempo, permite a manutenção e aproveitamento dos créditos de ICMS registrados nas operações e prestações anteriores à exportação (Kfourri, 2010).

O artigo 155, § 2º, III, da Constituição da República determina que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Dessa forma, bens essenciais podem ter uma alíquota menor, ao passo que bens supérfluos podem ter uma alíquota maior (Costa, 2009).

As alíquotas interestaduais e de exportação são de competência do Senado Federal, que as determina por meio de Resolução (Kfourri, 2010). Atualmente, caso o destinatário da mercadoria seja o contribuinte do ICMS, aplica-se a alíquota de 7% para operações que se destinem a estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e para o Espírito Santo. Para operações que se destinem a estados do Sul e Sudeste, aplica-se a alíquota de 12%. E no caso de operações de importação, aplica-se a alíquota de 17 ou 18%. Por outro lado, se o destinatário não for contribuinte do ICMS, aplica-se a alíquota interna (Sabbag, 2011).

Batista (2012, p. 3) elucida melhor o tema ao mencionar que

Nas operações interestaduais, o imposto deverá ser repartido entre o ente federativo de origem e o de destino. A este último caberá a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, também designado como “diferencial de alíquota”. Este instituto fora criado para diminuir a desigualdade regional, instituída pela Constituição

Federal no momento da delegação do imposto de consumo aos Estados. (Batista, 2012, p. 3).

Em seguida, a autora exemplifica o tema ao afirmar que na venda

[...] de uma mercadoria que possua alíquota total para o consumidor de 17% da Região Nordeste para a Região Norte, 12% pertencerão ao local de produção (Nordeste) e 5% ao local de consumo (Norte). O mesmo resultado se aplica caso a venda fosse para um Estado do Sul ou Sudeste. Por outro lado, um produto vendido da Região Sul para o Espírito Santo, da alíquota total de 17%, 7% pertence ao Estado produtor (Sul) e 10% ao consumidor (Espírito Santo). A regra geral é que, saindo de uma região menos favorecida (Norte/Nordeste/Centro-Oeste e Espírito Santos), o produto paga sempre 12% na origem e 5% no destino. Quando ele sai de uma região mais favorecida (Sul, Sudeste “exceto Espírito Santo”), paga 7% na origem e 10% no consumo se for destinado ao Norte, Nordeste, Centro Oeste e Espírito Santo, ou 12% na origem e 5% no consumo se for destinado ao Sul, Sudeste (exceto Espírito Santo).

Ao estabelecerem as alíquotas internas, os Estados-membros da federação devem observar as resoluções do Senado Federal que dispõem sobre as alíquotas mínimas e máximas para cada produto. Essas resoluções estão previstas no artigo 155, § 2.º, V, da Constituição Federal e visam evitar a “guerra fiscal” entre os estados (Sabbag, 2011).

O ICMS é um imposto indireto, ou seja, seu ônus é suportado pelo consumidor final, tendo em vista o fenômeno da repercussão econômica do tributo ou translação tributária, por meio do qual os empresários (contribuintes de *jure*) transferem o encargo para o consumidor final (contribuinte de *facto*), que adquire a mercadoria ou serviço (Costa, 2009).

Entretanto, no caso de produtos exportados, não há como repassar esse custo ao consumidor estrangeiro. Assim, a princípio, esse custo teria que ser absorvido pelos exportadores, reduzindo a competitividade das exportações nacionais. Entretanto, conforme já mencionado, a Constituição Federal, em seu art. 155, X, a, garante imunidade às exportações. Convém destacar que a redação original da Constituição previa que apenas produtos industrializados recebessem imunidade referente ao ICMS. Entretanto, a Lei Complementar 87/1996 (lei Kandir) deu isenção referente ao ICMS para a exportação de

produtos primários e semielaborados (Shmidt, 2009). Hoje, no texto constitucional, a imunidade de ICMS é para a exportação de qualquer tipo de produto, seja industrializado ou não.

### 2.1.3 Impostos municipais:

O artigo 156 da Constituição Federal elenca os impostos de competência dos municípios. No inciso I está previsto o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o qual, conforme o art. 32 do Código Tributário Nacional, tem como fato gerador a “propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município”.

Por bem imóvel por natureza entende-se o solo com sua superfície, acrescido de seus acessórios, adjacências naturais, árvores, frutos pendentes, espaço aéreo, subsolo e tudo o que se juntou por força da natureza. Já por bem imóvel por acessão física compreende-se as construções, edifícios, sementes lançadas à terra e tudo o que o homem incorporou de forma permanente ao solo (Sabbag, 2011).

Conforme o art. 156, § 1º, I e II, o IPTU pode “ser progressivo em razão do valor do imóvel” e “ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”. Dessa forma, a Constituição Federal permitiu à Administração o uso de técnicas de progressividade e de diferenciação de alíquotas, como instrumentos de fiscalidade e extrafiscalidade (Costa, 2009).

A extrafiscalidade visa cumprir a função social da propriedade, com vistas a compelir o proprietário a usar e desfrutar do em prol da coletividade. Por exemplo, a Administração pode determinar alíquotas diferentes entre várias regiões de uma cidade, a fim de estimular novas construções em determinadas áreas (Costa, 2009).

Tendo em vista, também, ao princípio da função social da propriedade, a Constituição Federal (1988), em seu artigo 182, § 4º, faculta

[...] ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do

proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: I - parcelamento ou edificação compulsórios; II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

O atual modelo produz resultados bem diferentes em relação à arrecadação e a destinação dos recursos, a depender do município. Os que apresentam forte atividade econômica, principalmente no setor de serviços, costumam arrecadar a maior parte dos seus recursos de outras fontes que não o IPTU. Da mesma forma, municípios litorâneos, situados em regiões de veraneio, costumam arrecadar a maior parte de seus recursos por meio do IPTU (Kfoury, 2010).

No inciso II do artigo 156 da Constituição da República está elencado o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), o qual possui como hipótese de incidência a “transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição” (Kfoury, 2010).

Apesar de semelhante ao ITCMD estadual, a este não se confunde. Para diferenciá-los, Sabbag (2011, p. 998) afirma que

“O imposto sobre a transmissão *causa mortis* (herança e legados, em virtude de falecimento de uma pessoa natural) e o imposto de transmissão *inter vivos* (referente a atos, fatos ou negócios jurídicos celebrados entre pessoas), até a Constituição de 1988, estavam ambos na competência dos Estados (art. 23, I, da CF/69 e art. 35 do CTN). Desde a promulgação da Constituição vigente, em outubro de 1988, houve uma bipartição da competência: a transmissão, quando decorrente de evento *causa mortis* ou *não oneroso* entre pessoas, de bens móveis ou imóveis, ficou na competência dos *Estados* e do *Distrito Federal*; a transmissão *inter vivos* e de caráter *oneroso* de bens imóveis, por sua vez, passou a ser exclusividade da competência dos *Municípios*”.

Dessa forma, o antigo ITBI estadual foi desmembrado. Atualmente, os Estados e o Distrito Federal possuem competência para instituir impostos relativos à transmissão causa mortis e doação, e o restante (transmissão inter vivos a título oneroso) ficou sob a competência dos municípios (Sabbag, 2011).

O ITBI está previsto no art. 35 do Código Tributário Nacional (CTN). Convém destacar que, pela leitura deste artigo, percebe-se que o ITBI seria de competência Estadual, e não se verifica qualquer menção à onerosidade. Entretanto, tal redação deve ser interpretada em função do texto constitucional vigente, devido ao princípio da recepção constitucional (Kfourir, 2010).

Por fim, o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS) está previsto no inciso III, sendo que a sua incidência é, conforme a atual redação constitucional (1988), sobre a prestação de “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

A referida Lei complementar é a n. 116/2003, que entrou em vigor em 31 de julho de 2003. Nela há uma lista anexa de serviços. O ISS incide somente sobre os serviços expressamente elencados nesta lista, haja vista os princípios da estrita legalidade e da segurança jurídica (Kfourir, 2010).

Por serviços de qualquer natureza deve-se entender a “prestação de utilidade de qualquer natureza a terceiro, efetuada em caráter oneroso, sob o regime de direito privado, e que não configure relação de emprego” (Costa, 2009, p. 394). Dessa forma, a prestação de serviços públicos, não onerosos, ou prestados em virtude de relação de emprego não podem sofrer incidência do ISS (Costa, 2009).

Ademais, conforme o art. 155, II, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de serviços de comunicação são de competência estadual. Assim, esses serviços não podem ser objeto de ISS.

### 2.1.5 Breves considerações sobre o sistema tributário brasileiro e o aumento da carga tributária:

O sistema tributário brasileiro, com a Reforma Tributária de 1967, alcançou um invejável grau de modernidade, com a quase eliminação dos tributos cumulativos. Entretanto, ao longo das décadas seguintes, esse sistema passou a acumular uma série de distorções. A necessidade de financiamento dos encargos públicos e de atingimento das metas de ajuste fiscal fizeram com que o governo, progressivamente, reintroduzisse os chamados tributos cumulativos, acarretando uma queda acentuada na qualidade da administração tributária (Rezende, 2004).

No final a década de 80, a situação agravou-se. As demandas sociais geradas pela estagnação econômica dos anos oitenta trouxeram dificuldades para o governo reduzir seus gastos. Isso, somado ao ajuste fiscal da década de noventa realizado após a abertura econômica, fez com que o Estado brasileiro elevasse a carga tributária (Rezende, 2004).

Ademais, a nova Constituição (de 1988) prevê restrições ao corte de gastos do governo, como a estabilidade dos servidores públicos e os benefícios previdenciários. Dessa forma, o ajuste fiscal só pôde ser alcançado pelo governo com um significativo aumento da carga tributária, onerando a economia nacional (Rezende, 2004).

Em 1980, a carga tributária bruta nacional era de 24,4% do PIB. Já em 1990, era de 29,6%; e em 2000, era de 30,4%, o que demonstra um aumento vertiginoso da arrecadação do governo com tributos (IBGE, 2012).

A carga tributária no Brasil é 67% maior que a média da América Latina, segundo estudo feito por várias organizações internacionais como OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e a Cepal (Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe). De acordo com o levantamento, a receita brasileira com tributos e impostos representava 32,4% do PIB (Produto Interno Bruto) em 2010, enquanto a média latino-americana, considerando 15 países, ficava em 19,4%. O percentual no Brasil é mais próximo ao de países desenvolvidos que dos vizinhos latino-americanos, perdendo apenas para a Argentina (Schreiber, 2012).

Tendo em vista o federalismo brasileiro, esse aumento da carga tributária só pôde ser conseguido por meio de impostos de má qualidade, incompatíveis com as exigências da integração competitiva no mercado internacional. Também contribuiu para essa opção o fato de a Constituição Federal de 1988 determinar a transferência de vastos recursos federais a estados e municípios. Para exemplificar, cerca de metade da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados é entregue aos outros entes federados, o que tornou cômoda a opção pelas contribuições previstas no artigo 195 da Constituição. Com o tempo, essas contribuições foram demonstrando grande capacidade arrecadadora, o que, aliado ao fato de não exigirem mecanismos muito eficientes de administração, as tornou ainda mais interessantes para o governo federal (Rezende, 2004).

Por todo o exposto, a produção brasileira no mercado internacional perdeu competitividade, e o crescimento das exportações tornou-se uma meta cada vez mais difícil de atingir. Além disso, a injustiça na repartição da carga tributária acentuou-se, já que os tributos cumulativos oneram os produtos cuja cadeia de produção é maior. Essa situação se faz sentir ainda hoje nos setores produtivos nacionais (Rezende, 2004).

De acordo com Rezende (2004), entre os fatores que impediram o avanço de uma ampla reforma tributária no Brasil, podemos citar:

- a) Necessidade de manter o superávit fiscal requerido para manter a estabilidade monetária e o equilíbrio macroeconômico.
- b) Baixo crescimento econômico, o qual impede a adoção de medidas que afetem o ajuste fiscal.
- c) Particularidades do federalismo brasileiro, no qual o protagonismo dos Estados requer uma difícil negociação com os Estados para a efetivação da reforma.

Em relação a este último ponto, Vieira (1999, p. 165), menciona que “a preocupação dos governos estaduais gira em torno da fragilização do pacto federativo e da viabilidade financeira dos Estados-membros, como consequência de uma reforma tributária que retire receita ou competência legislativa dos estados”.

Para Schmidt (2009 apud Bordin, 2003), uma reforma tributária somente poderia ser considerada adequada para o Brasil se conseguisse acomodar três tipos de conflitos de interesses, a saber:

- 1) Conflito de interesses entre o Setor Público e o Privado, já que os contribuintes querem, ao mesmo tempo, a melhoria dos serviços públicos e a redução dos impostos.
- 2) Conflito entre as esferas do governo, a saber, entre a União, os Estados e os Municípios, visto que esses entes disputam pelo recebimento das receitas tributárias.
- 3) Conflito distributivo entre as regiões, num mesmo nível de governo, como da questão acerca da cobrança do ICSM, já que os estados produtores do sul e Sudeste querem a cobrança na origem, e os estados consumidores do Norte e Nordeste querem a cobrança no destino.

Dados de 2003 referentes a tributos sobre mercadorias e serviços revelam que aproximadamente 40% da carga tributária nacional era composta por impostos cumulativos, sendo que esse percentual sobe para 60% se foram considerados apenas os tributos federais. Entretanto, mesmo impostos que nominalmente não pertencem a essa categoria incorporam um grau relevante de cumulatividade, como o ICMS, que adota o regime de substituição tributária para vários produtos (Rezende, 2004).

No plano dos tributos federais, a adoção do regime simplificado para o imposto sobre a renda das empresas, por meio do qual as empresas optam por contribuir com uma porcentagem de seu faturamento (lucro presumido), faz com que a cumulatividade do sistema tributário nacional seja bem mais elevada do que parece. Da mesma forma, o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), adotado para as micro e pequenas empresas, ao substituir a obrigação dessas empresas de pagamento do PIS/COFINS, IRPJ, CSLL, CPS e IPI por uma contribuição única sobre o faturamento, também resulta na mesma consequência (Rezende, 2004).

## 2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO ARGENTINO:

A Constituição Argentina não trata, especificamente, sobre direito tributário, já que não há nenhum capítulo dedicado ao tema. Entretanto, há alguns dispositivos constitucionais que tratam do assunto, que versam sobre princípios (capacidade contributiva, confisco e igualdade jurídica) e sobre competência tributária (Jesus, 2007).

O sistema tributário argentino está dividido em três classes de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Assim como o Brasil, a Argentina possui inúmeros tributos, o que se explica pela grande extensão territorial. Por outro lado, foi um país pioneiro na implantação do IVA (Jesus, 2007).

A Constituição argentina estabelece uma divisão dos impostos em diretos e indiretos. Os impostos diretos competem às províncias, ao passo que os indiretos se dividem em: a) Impostos Aduaneiros, os quais são de competência exclusiva do Estado Federal; b) Impostos Internos, incidentes sobre o consumo, cuja competência é concorrente entre as Províncias e a Federação (Fernandes, 1997).

Entretanto, na prática essa divisão não se concretiza, já que o principal imposto incidente sobre o consumo – o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) – é legislado e arrecadado exclusivamente pelo governo federal, sendo que se gera uma assimetria a partir do momento em que a arrecadação é distribuída entre o ente federal e as províncias (Jesus, 2007).

De acordo com Fernandes (1997, p. 73), o IVA argentino possui “[...] como fato gerador: a) vendas de coisas móveis; b) obras, locações e serviços expressamente previstos em lei, realizados no território nacional; e c) Importações”.

Ademais, convém destacar que há, na Argentina, um imposto plurifásico cumulativo do tipo geral sobre as vendas, o chamado *impuesto sobre los ingresos brutos*, de competência provincial (Aquino, 2008). Este imposto aplica-se “[...] ao exercício habitual de atividade de comércio, indústria, profissões autônomas locação de bens, execução de obras e prestação de serviços” (Fernandes, 1997, p. 77).

Para Schmidt apud Meirelles (2000), as normas constitucionais argentinas em matéria tributária dão grande margem para que o legislador ordinário as regule e

programe as modalidades de exações. Se por um lado isso traz insegurança jurídica no que diz respeito ao direito dos contribuintes, por outro possibilita uma maior capacidade de adaptação das normas internas aos processos de globalização e integração regional.

### 2.3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO URUGUAIO:

A Constituição Uruguaia não destinou um capítulo específico para tratar da matéria tributária, abordando tão-somente os princípios limitativos ao poder de tributar. Ademais, a estrutura tributária uruguaia é bem mais simples do que a de seus países vizinhos, já que prevê apenas três impostos gerais: O imposto Societário, o Imposto sobre o Valor Agregado, e o Imposto sobre o Capital (Jesus, 2007).

O Uruguai é um Estado Unitário. Sua divisão interna não se dá por meio de Estados-federados, mas sim por departamentos, cujo poder é restrito a assuntos administrativos (Schmidt, 2009).

Assim como a Argentina, o Uruguai adotou o IVA como o seu principal imposto sobre o consumo. O IVA uruguaio é um imposto não cumulativo, cujo fato gerador é a circulação e importação de bens e a prestação de serviços. A partir da década de 70, vários impostos foram sendo substituídos pelo IVA, com o objetivo de modernizar o sistema tributário e adequar o Uruguai às transformações geradas pelo processo de globalização (Jesus, 2007).

### 2.4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO PARAGUAIO:

No que tange à integração no Mercosul, a Constituição Paraguaia é considerada a mais avançada, já que admite a questão da supranacionalidade no art. 145. Além disso, os Tratados, convênios e acordos internacionais estão hierarquicamente acima das leis, embora inferiores à Constituição (Schmidt, 2009).

Da mesma forma como o Uruguai, o Paraguai é um Estado Unitário, sendo o seu território dividido em departamentos e distritos. Entretanto, diferentemente do caso

uruguaio, os departamentos e distritos possuem autonomia política, administrativa e normativa (dentro dos limites da Constituição) (Jesus, 2007).

A Constituição Paraguaia, da mesma forma como a Argentina e a Uruguai, não tem um capítulo específico para tratar da matéria tributária. Nela, são abordados alguns princípios tributários, a saber: o princípio da legalidade, da igualdade, da vedação ao confisco e da capacidade contributiva (Jesus, 2007).

Os principais impostos paraguaios são o *Impuesto a comercialización interna de ganados vacunos* (referente à comercialização de gado), o *impuesto unificado* (incidente sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas), o IVA, e o *Impuesto selectivo al consumo* (que onera o consumo interno) (Schmidt, 2009).

O principal imposto sobre o consumo é o IVA, o qual incide sobre as operações de alienação de bens, prestação de serviços e importação de produtos. Dessa forma, sua incidência é bastante ampla (Schmidt, 2009 apud Nakayama, 2008). O IVA paraguaio é um gravame não-cumulativo, e é liquidado

[...] mensalmente computando-se a diferença entre os débitos e créditos fiscais. As exportações estão desoneradas, sendo permitido aos exportadores, ao final, recuperar o crédito que esteja afetado direta ou indiretamente às operações fiscais que realizam. (Jesus, 2007, p. 83).

A responsabilidade para a criação de tributos e repartição das receitas cabe ao legislador ordinário, o que torna o sistema tributário paraguaio mais flexível do que os do Brasil e Argentina (Schmidt, 2009 apud Meirelles, 2000).

### 3 HARMONIZAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE CIRCULAÇÃO E CONSUMO:

#### 3.1 PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE AS LEGISLAÇÕES TRIBUTÁRIAS DOS ESTADOS-MEMBROS DO MERCOSUL:

Conforme já comentado, a Argentina, o Paraguai e o Uruguai adotam o IVA como o principal imposto incidente sobre o consumo. Entretanto, apesar das semelhanças, o IVA de cada um desses países apresenta características próprias.

Na Argentina, o IVA incide sobre a venda de bens corpóreos móveis a título oneroso. Dessa forma, transações de bens imóveis, bem como transações a título gratuito não fazem incidir o referido imposto (Fernandes, 1997).

O sujeito passivo é definido no artigo 4º da *Ley del impuesto al valor agregado*, a qual define uma série de hipóteses para um ente assumir tal condição. Entre elas, citemos as pessoas físicas ou jurídicas que realizem, habitualmente, a venda de coisas móveis, ou então, realizem atos de comércio acidentais (Altamirano, 1999).

No caso paraguaio, o IVA incide sobre a alienação ou circulação de bens, tanto móveis quanto imóveis. Não importa se a transação for a título oneroso ou gratuito: em ambos os casos o IVA incidirá sobre a operação. A condição de contribuinte é dada às empresas que desenvolvam atividades industriais, comerciais ou de prestação de serviços (Fernandes, 1997).

Já no Uruguai, o IVA incide sobre a alienação ou circulação de bens, sejam móveis ou imóveis, fato que o torna semelhante ao IVA paraguaio. Por outro lado, a transação deve ser a título oneroso, o que o aproxima do IVA argentino. É considerado contribuinte quem exerce atividades empresariais compreendidas no *impuesto a las rentas de la industria y comercio* (Fernandes, 1997).

A incidência do IVA, nos três países, ocorre também sobre a prestação de serviços em geral, desde que realizadas dentro do país. Entretanto, lembremos que na argentina e no Uruguai deve haver a onerosidade. Outrossim, as importações também são gravadas, desde que sejam definitivas e sejam de bens móveis (Fernandes, 1997). Lembremos que, apesar de o IVA paraguaio também incidir sobre bens imóveis, não é

possível importar esse tipo de bem. Apenas bens móveis podem ser importados (Blanco, 1999).

Com relação à base de cálculo, os três países consideram o valor da operação, sem incluir o valor do próprio tributo na base de cálculo. Dessa forma, o tributo é cobrado por fora, o que faz com que a alíquota nominal seja igual à alíquota efetiva (Fernandes, 1997).

Em relação às exportações de bens móveis, no caso da Argentina e Paraguai, estas são eximidas do pagamento do gravame; já no caso do Uruguai, elas são excluídas do campo de incidência do imposto. Além disso, os três países possuem mecanismos para a recuperação do tributo pago nas etapas anteriores da cadeia, a fim de desonerar as exportações (Fernandes, 1997).

Já no Brasil, como já observado, há três impostos ao consumo: o IPI, que é um imposto seletivo ao consumo, e o ICMS e o ISS, que são impostos genéricos ao consumo (Fernandes, 1997).

O ICMS é um imposto semelhante ao IVA, sendo, também, não cumulativo. Entretanto, o ICMS não proporciona créditos fiscais às atividades inseridas fora do seu campo de incidência, como a prestação de serviços, que é tributada pelo ISS. Dessa forma, o efeito cumulativo não é completamente eliminado, fato que não ocorre com o IVA, que proporciona créditos fiscais tanto pela compra de bens como pela prestação de serviços (Fernandes, 1997).

O ICMS é como se fosse um IVA parcial, eia que somente incide sobre bens e mercadorias e dois tipos de serviços, quais sejam, comunicações e transportes intermunicipais e interestaduais. Os demais serviços estão sujeitos à incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS. Ao se aplicar cada um dos impostos de forma separada do outro, são gerados efeitos de acumulação entre ambos, eis que um passa a fazer parte do custo sobre o qual será calculado o outro tributo. Em relação às exportações, esse mecanismo gera distorções que ainda não foram solucionadas. Na prática o ICMS somente admite a dedução do imposto incluído nos insumos diretamente empregados no processo produtivo do bem exportável, refletindo, em conjunção ao item anterior, distorção de acumulação de carga tributária nos custos de produção. (Grillo, 2004, p. 87 – 88).

No mesmo sentido, Filho (2001, p. 71) argumenta que

O IVA da Argentina, do Paraguai e do Uruguai são impostos essencialmente do tipo consumo, permitindo a constituição de créditos fiscais pela compra e venda de bens e pela prestação de serviços em geral, enquanto no Brasil, o ICMS adota a estrutura do IVA do tipo produto, que somente proporciona créditos fiscais sobre as atividades inseridas dentro do seu campo de incidência, sendo excluídas a maioria das prestações de serviços, que são tributadas pelo ISS. (Filho, 2001, p. 71).

Comparando-se o IVA com o ICMS, verifica-se que, no primeiro o imposto incide sobre o valor agregado com base numa alíquota única. Já no segundo, o montante arrecadado pelo imposto pode ser maior ou menor que o que seria obtido pelo IVA, devido a três fatores: a) As alíquotas variam de estado para estado; b) Seletividade constitucionalmente permitida em razão da essencialidade da mercadoria; c) Sistema de compensação de créditos e débitos (Filho, 2001).

Outro problema do ICMS é que suas alíquotas são, frequentemente, diferentes em cada um dos Estados da Federação, muito embora haja um fórum permanente que busca propiciar uniformidade para as normas e resolução de controvérsias (CONFAZ). Isso dá ensejo à chamada “guerra fiscal” entre os Estados, a qual tem a tendência de extrapolar as fronteiras nacionais, devido à disputa por investimentos (Schmidt, 2009).

Aquino (2008) menciona que um exemplo concreto de “guerra fiscal” que extrapolou as fronteiras do Brasil é o caso da localização da empresa italiana Fiat, que a princípio iria se instalar na República Argentina e, após receber uma proposta que incluía uma série de benefícios (sistema de subsídios ao investimento e um sistema de amortização acelerada), acabou por se instalar no Brasil.

Para Fernandes (1997), o ICMS, diferentemente dos IVAs paraguaio, uruguaio e argentino, combina os princípios de imposição de origem e destino. Como o ICMS é de competência estadual e distrital, adotou-se essa solução para, dentre outras razões, proporcionar uma melhor distribuição da arrecadação sobre a atividade de consumo.

Quanto ao campo de incidência, nem o ICMS/ISS nem o IVA argentino incluem os bens incorpóreos (direitos) e os bens imóveis, o que os diferencia dos IVAs paraguaio e uruguaio (Fernandes, 1997).

Além disso, a compra e venda, para efeitos de tributação ao consumo, é tratada diferentemente nos quatro países. Na Argentina caracteriza-se por requerer a transmissão da propriedade e ser praticada por comerciante habitual; no Uruguai, por ser circulação de bens a título oneroso, por qualquer sujeito de direito; no Paraguai, trata-se de tributar a alienação de bens, a título oneroso ou gratuito, também por qualquer sujeito; e no Brasil, incide sobre a circulação de mercadoria, praticada por comerciante profissional, a qualquer título, inclusive a transferência de um estabelecimento a outro. (Fernandes, 1997, p. 119).

Em relação à base de cálculo, é mister ressaltar que o IVA grava o valor líquido do negócio jurídico, sem incluir o valor do próprio imposto, conforme já mencionado. Entretanto, no caso do ICMS, o montante do próprio imposto faz parte da base de cálculo, fato que torna a alíquota efetiva maior que a nominal (Fernandes, 1997).

Em relação ao comércio exterior, Fernandes (1997, p. 119 – 120) menciona que

“... nas importações, as bases de cálculo de cada um dos tributos (...) são diferentes: na Argentina aplica-se o IVA sobre o valor do bem considerado na Aduana para o pagamento das taxas de importação, incluindo estas taxas e toda a tributação sobre o negócio, excluindo-se o IVA. No Paraguai a base de cálculo considera o valor aduaneiro do bem, inclui todos os tributos incidentes na operação, excluído o IVA; em sendo a importação feita pelo próprio consumidor há um acréscimo de 30% da base; e no caso de se tratar de bens taxativamente elencados em lista geral, há redução de 20% da mesma base. Já no Uruguai, o valor inicial é o custo CIF, ao qual se inclui as taxas aduaneiras; e se for importação realizada em nome próprio e por conta de terceiro, sujeito do imposto ou não, ou por um não contribuinte, há elevação de 50% da base imponible. Por fim, o ICMS leva em conta o preço da operação, incluindo-se o próprio imposto (ICMS) no montante (cálculo por dentro) e inclui o IPI e todos os gravames aduaneiros”.

Já no caso das exportações, convém destacar, mais uma vez, que na Argentina e no Uruguai, estas são isentas, ao passo que no Uruguai o que ocorre é a não-incidência do imposto. Em todos os casos, é permitido a recuperação dos créditos fiscais.

No Brasil, conforme ensinamentos do professor Rodrigo Toledo Cabral Cota (informação verbal<sup>4</sup>), a Constituição Federal (1988) dá imunidade às exportações no que se refere ao pagamento do IPI, ICMS e às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, como o PIS/PASEP e COFINS. Além disso, o exportador mantém o direito aos créditos referentes à compra de insumos empregados na fabricação dos produtos exportados<sup>5</sup>.

No caso de empresas que concentram a sua atuação no mercado externo (atuando muito pouco no mercado interno) o percentual de exportações sobre o faturamento total tende a ser alto. Nessas situações, a empresa acumula mais créditos do que débitos e, por isso, terá de pedir ressarcimento à Receita Federal do Brasil. Entretanto, esse procedimento é demasiadamente demorado, comprometendo o capital de giro das empresas e as exportações do país (informação verbal<sup>6</sup>).

### 3.2 OPÇÕES PARA A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: OS PRINCÍPIOS DA ORIGEM E DO DESTINO:

De acordo com Fernandes (1997), a discussão sobre a harmonização das legislações tributárias do Mercosul, no âmbito do Subgrupo de Trabalho 10, na Subcomissão n. 2 e na Comissão de aspectos tributários pautou-se nas seguintes preocupações:

---

<sup>4</sup> Ensinamentos transmitidos pelo professor durante o Curso de Formação para o cargo de Analista de Comércio Exterior, em novembro de 2012.

<sup>5</sup> Para maiores informações sobre demais regimes de desoneração das exportações, recomenda-se a leitura do seguinte texto, publicado no sítio online do Ministério da Indústria, Desenvolvimento e Comércio Exterior: <http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=3578>

<sup>6</sup> Ensinamentos transmitidos pelo professor Rodrigo Toledo Cabral Cota durante o Curso de Formação para o cargo de Analista de Comércio Exterior, em novembro de 2012.

a) Não permitir que um Estado-membro aplique um tratamento mais gravoso para os bens procedentes de outro Estado parceiro, já que isso elevaria o preço desses bens, reduzindo-lhes a competitividade.

b) Evitar que leis locais outorguem tratamento menos oneroso para as operações locais, o que acarretaria um subsídio à produção local, causando distorções na economia do bloco.

c) Impedir que, na comercialização de bens e serviços dentro do bloco, tanto o país de origem quanto o país de destino da mercadoria tributem-na, o que implicaria uma elevação da carga tributária desses bens ou serviços.

Mas o ponto central de todas as discussões foi a análise dos princípios impositivos, a saber: a) princípio da imposição exclusiva no país de origem; b) princípio da imposição exclusiva no país de destino (Fernandes, 1997).

Para Grillo (2004, p. 34-35),

A problemática que exsurge diz respeito à acumulação produzida quando nas relações comerciais internacionais o país produtor (exportador) tributa os bens por ele produzidos (exportados), quando, ao mesmo tempo, o país consumidor (importador) também procede tal tributação. Para evitar a ocorrência de distorções dessa natureza no comércio realizado entre Estados-membros de um grupo de integração, faz-se necessário que os mesmos estabeleçam, de modo definitivo, qual será efetivamente o país responsável pela respectiva tributação, se o país exportador ou o país importador. A solução desse tipo de problema reside na escolha, por parte dos Estados-membros, entre dois princípios jurisdicionais alternativos: o princípio da tributação exclusiva no país de origem; ou o princípio da tributação exclusiva no país de destino.

Além de impedir a elevação do preço da mercadoria pela dupla carga tributária, a decisão referente à adoção do princípio da origem ou do destino visa permitir que os bens advindos de outros Estados possam concorrer em condições de igualdade com os produtos locais, o que é fundamental em acordos de integração regional (Derzi, 1999).

### 3.2.1 O Princípio da Origem:

Pela aplicação do princípio da imposição exclusiva no país de origem, as mercadorias são tributadas no país exportador ou produtor. Ou seja, a incidência dos tributos ocorre no país em que as mercadorias foram produzidas, qualquer que seja o seu destino (Grillo, 2004).

Ou seja, como a tributação ocorre no país exportador, a aplicação deste princípio significa que as exportações são tributadas, ao passo que as importações são totalmente desoneradas, a fim de que a mercadoria não seja tributada mais de uma vez (Grilo, 2004).

Com o princípio da origem, as mercadorias e serviços que circulam de um Estado a outro, independentemente de seu destino, incorporam no preço os impostos pagos no Estado de origem (ou exportador), inexistindo interrupção na cadeia de operações do produtor ao consumidor final. É assim irrelevante que o bem ou o serviço se transfira de um Estado a outro, havendo verdadeira integração e unidade ao mercado, formado por distintos estados. Portanto, a tributação no Estado de origem é a mais evoluída do ponto de vista de uma integração político-econômica, mas, em contrapartida, é forma complexa, porque exige um rigoroso controle interno sobre os incentivos e demais benefícios. (Derzi, 1999, p. 24).

Uma consequência da aplicação desse princípio é que as fronteiras fiscais são eliminadas, já que os tributos incidem antes de o produto ultrapassar a fronteira, o que significa maior agilidade nas exportações e redução dos custos gerados pelos controles aduaneiros. De acordo com a Comissão de Aspectos Tributários do Mercosul, esse é o maior mérito desse princípio (Fernandes, 1997).

Derzi (1999, p. 26), ao comentar sobre a adoção do princípio da origem no tratamento do ICMS brasileiro, menciona que

[...] no Brasil, o princípio do Estado de origem vigente, também chamado de “mercado integrado”, é o único que se adequa à unidade político-econômica territorial. Não há sentido em se optar por uma

tributação no destino, se ela representa um retrocesso em relação à integração de mercado, que é princípio imperativo da Constituição. Como tributo neutro, não obstante, nas operações interestaduais, deve ser repartido por meio de mecanismos que compensem as perdas dos estados preponderantemente importadores, em relação àqueles preponderantemente exportadores. A solução brasileira adotada (como já alertara *Aliomar Baleeiro*) não foi a criação de um Fundo de Compensação, mas a atribuição constitucionalmente feita ao Senado Federal da fixação das alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação.

Pouco depois, a autora conclui o argumento, mencionando que

Deveríamos pensar, isso sim, em um aperfeiçoamento da tributação chamada “comunitária” ou no Estado de origem, que é a meta a ser atingida nos mercados realmente integrados, quer na Comunidade Europeia, quer, futuramente, no Mercosul (Derzi, 1999, p. 27).

Por outro lado, é importante ressaltar que a adoção do critério de origem no bloco sem se levar a cabo uma harmonização tributária pode acarretar em sérias distorções para a economia dos países. Isso porque as diferenças de tributação entre os países-membros interferem no preço dos produtos, distorcendo a concorrência, já que os países com cargas tributárias menos onerosas terão produtos mais competitivos (Grillo, 2004).

Para Fernandes (1997), será necessário uniformizar os critérios de imposição tributária, como a alíquota empregada e a base de cálculo. Por outro lado, as discussões no âmbito dos grupos de trabalho no Mercosul sugerem não ser apropriado a imposição, logo no início, da prática do mesmo montante percentual, devendo-se estabelecer, a princípio, uma banda onde o imposto poderá transitar.

Já Cano (1994) defende que para eliminar todas as distorções que esse princípio acarreta, é necessário uniformizar em todos os aspectos os impostos sobre bens e serviços de todos os países do bloco. Exatamente por isso, e por minar a flexibilidade dos países na política tributária, a adoção desse princípio somente é recomendável em estágios mais avançados de integração.

Entre os problemas detectados pela Comissão de Aspectos Tributários, destaca-se que o referido princípio obriga as administrações tributárias a fiscalizar as operações realizadas entre os Estados-partes, por meio da documentação em poder do contribuinte situado em sua jurisdição (Fernandes, 1997).

Outro problema detectado é que a adoção do princípio da tributação na origem somente poderá ocorrer entre os Estados-membros do Mercosul. Se fosse adotado em nível extrabloco, o preço dos produtos exportados rapidamente se elevaria, reduzindo a competitividade dos mesmos (Fernandes, 1997).

### 3.2.2 O Princípio do Destino:

Já a aplicação do princípio da imposição exclusiva no país de destino significa que as mercadorias são gravadas no país importador, onde são consumidas. O país exportador exonera as suas exportações e devolve a totalidade dos tributos internos recolhidos nas etapas anteriores da cadeia, a fim de que o produto seja tributado apenas no país de destino (Grillo, 2004).

O país de destino aplica aos produtos importados a mesma carga tributária incidente sobre os produtos produzidos dentro de seu território, utilizando os mesmos impostos, mesmos procedimentos e as mesmas alíquotas. Dessa forma, o quantum de tributo inserido no preço final dos produtos será o mesmo tanto para os nacionais quanto para os importados (Fernandes, 1997).

Dessa forma, o país produtor exporta bens livres de tributos e o país importador aplica a estes mesmos bens seus próprios tributos internos, decorrendo que a carga tributária que suportam os bens importados é igual àquela aplicável aos bens nacionais. Ou seja, ao mesmo tempo em que se evita a discriminação tributária segundo a origem das mercadorias, permite-se que cada país aplique a carga tributária que entenda conveniente. Trata-se de um critério que privilegia o Estado de flexibilidade no manejo de sua política tributária, ao mesmo tempo em que assegura a igualdade competitiva às mercadorias, independentemente de sua origem. (Grillo, 2004, p. 38).

Assim, a aplicação deste princípio não provoca distorções nas economias dos países-membros, nem qualquer interferência no fluxo comercial, a não ser que haja outras barreiras à importação (Grillo, 2004).

Aplicando-se este princípio, revela-se desnecessária a robusta harmonização fiscal necessária quando da aplicação do princípio da tributação na origem. Os tributos incidentes no país de origem são restituídos no momento de cruzar a fronteira e, sem seguida, aplicam-se os tributos do país importador, operação que é chamada de “ajuste de fronteira”. (Grillo, 2004).

Como observamos, cada país aplica diferentes niveles de tipos impositivos, pero, al utilizarse el principio de país de destino, no se produce discriminación em el tratamiento de los productos importados. En tanto no se produzcan efectos acumulación las alícuotas no incluirán demasiado, pero em caso contrario, se debería proceder a harmonizar tratando de aproximarlas lo máximo posible. (Aquino, 2008, p. 17).

Derzi (1999, p. 24 esclarece melhor esse princípio ao mencionar que

[...] o Estado de origem devolve o tributo pago nas operações anteriores (manutenção de créditos), quer nas etapas de comercialização quer naquelas de industrialização, de tal forma que os bens se submetam aos tributos nos estados de destino, livres de impostos, em absoluta igualdade de condições com os bens neles produzidos. Portanto, independentemente de sua origem, os bens e serviços deverão ser isonomicamente tratados, podendo os Estados estabelecer com maior liberdade e flexibilidade suas alíquotas internas.

No entanto, Grillo (2004) ressalta que o componente tributário contido no preço dos produtos que cruzam a fronteira deve ser facilmente determinável, não importando em que etapa do ciclo de produção e comercialização em que estejam. Ou seja, os impostos internos devem ser identificados de forma precisa no momento do ajuste fiscal de fronteira, a fim de que não ocorram distorções, o que requer transparência dos órgãos do governo.

No mesmo sentido, Fernandes (1997) defende que é necessário que os impostos sobre o consumo sejam estruturados de acordo com uma mesma modalidade técnica, a fim de tornar a carga tributária similar e evitar: a) tratamento discriminatório; b) efeitos cumulativos; e c) que o gravame perca sua neutralidade no que diz respeito à competência.

A possibilidade quanto à realização dos “ajustes fiscais de fronteira” depende (i) da identificação precisa dos tributos que devem ser exonerados e ou devolvidos no país exportador, bem como dos tributos que devem ser recolhidos no país importador; (ii) de que a estrutura técnico-formal desses tributos permita a fácil realização dos cálculos relativos ao montante total devido, possibilitando a sua devolução; e, também, (iii) de que as bases de cálculo (bases imponíveis) sobre as quais se realizam os referidos cálculos sejam facilmente determináveis e, sobretudo, homogêneas às bases relativas aos bens similares de produção doméstica (nacional)”. (Grillo, 2004, p. 40).

Uma das vantagens oferecidas pela adoção desse princípio é que, por meio do mecanismo dos “ajustes fiscais de fronteira”, evita-se a introdução de um grau de rigidez indesejável ao sistema tributário de cada um dos países membros, já que cada um deles pode continuar manejando a sua política tributária com razoável flexibilidade (Grillo apud Pita, 1996).

Os ajustes de fronteira, conforme Aquino (2008, p. 13), compreendem:

En el país exportador la exención o exoneración de estos impuestos al consumo a la operación de exportación y la devolución de los impuestos al consumo pagados por el exportador por sus compras de insumos o bienes gravados. En el país importador la aplicación de sus impuestos de tal manera que soporte igual carga tributaria que en el país de origen.

O principal inconveniente apresentado junto à Comissão de Aspectos Tributários é a manutenção das fronteiras fiscais entre os Estados-membros do bloco, já que é na Aduana que será feita a tributação. Dessa forma, há a necessidade de se manter o controle e gestão aduaneiros, a fim de controlar essas operações (Fernandes, 1997).

### 3.2.3 A melhor opção para o Mercosul:

A adoção do princípio do destino parece ser a solução mais simples para o bloco, já que ela requer, inicialmente, apenas a harmonização de critérios que permitam evitar tratamentos discriminatórios e o efeito cumulativo (Fernandes, 1997).

Sabe-se que os ordenamentos jurídicos tendem, naturalmente, a desonerar as exportações, a fim de estimulá-las e promover o desenvolvimento econômico. Por outro lado, também é natural a imposição de tributos sobre as importações, a fim de equalizar o tratamento dado aos produtos nacionais com os importados, o que se coaduna totalmente com o princípio do destino (Filho, 2001). Dessa forma, a adoção do princípio do destino parece ser a escolha “natural”, que é aceita com maior facilidade pelos países.

Outrossim, o princípio do destino permite que os Estados preservem alguma soberania em matéria tributária, já que é possível que os Estados continuem aplicando a alíquota que desejarem sobre os produtos e serviços que seus habitantes consomem (Werner apud Cano, 1996).

Entretanto, para Derzi (1999), a adoção do princípio da tributação exclusiva no destino seria um retrocesso, já que os países europeus (embora ainda adotem o princípio do destino) almejam adotar o princípio da origem, que é próprio de comunidades realmente integradas.

A aplicação do princípio da origem requer a adoção da mesma modalidade técnica, dos mesmos critérios, da mesma base de cálculo e a aproximação das alíquotas aplicadas, com fins de impedir efeitos cumulativos decorrentes da dupla incidência tributária (na origem e no destino) (Fernandes, 1997).

Filho (2001, p. 60-61) argumenta que no caso de processos de integração absolutos, onde as aduanas e as administrações tributárias de cada um dos países estejam totalmente informadas e integradas sistêmica e documentalmente,

[...] dever-se-ia passar para um regime de tributação na origem, quando então o imposto pago no país de remessa poderia ser

compensado no país de destino, procedendo-se a eventuais ajustes, para fins de acertamento dos créditos tributários pagos e recebidos em cada uma das jurisdições.

Entretanto, logo em seguida o autor menciona que há várias dificuldades para implementar esse sistema, como a diferença de alíquotas entre os países, que poderia acarretar em um excessivo crédito tributário de um país a outro. Assim, nações mais desenvolvidas seriam beneficiadas pelo sistema, já que iriam aumentar a sua arrecadação, ao passo que as nações em estágio tecnológico menos avançado sairiam perdendo. Outra dificuldade é a necessidade de integração e troca de informações entre os entes tributantes, o que nem sempre é fácil (Filho, 2001).

Na verdade, para ser eficaz, o princípio da tributação na origem requer, além da convergência das alíquotas do IVA, o equilíbrio da balança comercial entre os países do bloco, justamente para não onerar nenhum país, nem beneficiar outro (Amaral, 2000). Por essa razão, a adoção do princípio do destino tem sido constantemente adiada na União Europeia, muito embora todo o esforço existente para adotá-lo (Filho, 2001).

Além disso, a adoção do princípio da origem implica: a) renúncia das soberanias nacionais em matéria tributária; b) adoção de mecanismos que desonerem as exportações para fora do bloco, a fim de que estas não percam competitividade; c) estabelecimento de uma estrutura fiscal e de informação eficiente, a fim de permitir a livre circulação de bens e serviços entre os países-membros (Fernandes, 1997).

Dessa forma, a Comissão de Aspectos Tributários entendeu ser aconselhável, ao menos a médio prazo, a adoção do princípio da tributação exclusivamente no país de destino, com a manutenção das fronteiras fiscais intrabloco (Fernandes, 1997).

### 3.3 O IVA E A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL:

O IVA é um dos impostos mais relevantes no âmbito da tributação indireta, tanto no Mercosul quanto mundialmente. Da mesma forma como os tributos aduaneiros, este imposto pode adotar o princípio da arrecadação na origem ou no destino, sendo que este último é mais difusamente aplicado (Jesus, 2007).

O uso do IVA com a aplicação do princípio do destino, como ocorre na União Europeia, tende a facilitar os processos de integração regional. Dessa forma, nas trocas comerciais intrabloco, gravam-se as importações, sendo as exportações totalmente desoneradas (de Jesus, 2007).

Para Filho (2001), a harmonização se torna mais custosa quando, no âmbito do bloco regional, há vários impostos sobre o consumo, cada um estabelecendo uma hipótese de incidência diferente, sem a adoção de nenhum critério comum entre eles. Dessa forma, a adoção do IVA como o imposto incidente sobre o consumo em todo o bloco tende a facilitar a integração.

Dentre as características do IVA, destaca-se a sua forma de cobrança não cumulativa, o que proporciona igualdade de tributação. A não cumulatividade decorre do fato de o imposto incidir apenas sobre o valor agregado em cada uma das etapas de produção e comercialização. No âmbito do Mercosul, embora as peculiaridades de cada um dos sistemas tributários, os países que aplicam o IVA o fazem de forma muito semelhante, sendo uma característica comum a incidência em cada etapa dos processos industriais, produtivos e de comercialização realizada de forma não cumulativa (Jesus, 2007).

No Mercosul, a Argentina, o Paraguai, o Uruguai e a Venezuela adotam o IVA, sendo que apenas o Brasil não o adota. Entretanto, a diferença entre alíquotas dos países que o adotam faz com que as desigualdades no tratamento tributário entre os países-membros cresçam paulatinamente (Jesus, 2007).

No Brasil, embora a tributação sobre o consumo se dê em três diferentes esferas de organização política, os impostos indiretos possuem características semelhantes ao IVA. Entretanto, a simplicidade do IVA seria um primeiro passo em direção à política tributária harmonizada (Jesus, 2007).

### 3.3.1 As origens do IVA:

O IVA surgiu na década de cinquenta, na França, e se caracteriza por incidir sobre o valor agregado às mercadorias e serviços em cada etapa da circulação ou produção. Dessa forma, evita-se a tributação “em cascata”, ou seja, tributos cumulativos que provocam distorções graves na economia (Leonetti, 2007).

La T.V.A. est un impôt indirect et, plus précisément, une taxe sur le chiffre d'affaires, c'est-à-dire qu'elle s'applique, en principe, à toutes les transactions. Elle s'oppose ainsi aux taxes déterminées que frappent certains produits ou opérations particuliers. (Plagnet, 1990, p. 15).

A adoção deste imposto em território francês não foi algo fácil. Houve muita resistência, já que muitos não acreditavam em sua eficácia. No entanto, a neutralidade fiscal proporcionada e a menor incidência de carga tributária acabaram por tornar a experiência francesa um sucesso que passou a ser copiado por vários países (Fonseca, 2008).

A França foi o primeiro país industrializado a se aperceber das desvantagens de um imposto cumulativo, incidente sobre todas as fases de produção industrial e de circulação. Se já em 1936 se fazem as primeiras tentativas de mudança, apenas no ano de 1954 se criou a *taxe sur la valeur ajoutée*, tributo retocado, posteriormente, mas ainda hoje vigente na França. (Derzi, 1999, p.19).

Já em 1967, a Comunidade Europeia decide implantar o IVA como o imposto incidente sobre as transações mercantis intrabloco. Posteriormente, este imposto foi sendo adotado por inúmeros países e, atualmente, é adotado pela maioria dos países do continente americano, bem como por vários países da Ásia e da África (Leonetti, 2007).

### 3.3.2 O IVA na atualidade:

O Brasil possui dois impostos que se assemelham ao IVA: O IPI e o ICMS. O IPI é um imposto federal que tributa as importações e as saídas de mercadorias de estabelecimentos industriais. O ICMS é um imposto de competência estadual, que incide sobre as operações mercantis em geral, bem como sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal, interestadual e de comunicação. Ambos são impostos indiretos, não cumulativos, que incidem sobre o consumo (Leonetti, 2007).

Entretanto, o IVA europeu é um tributo mais abrangente, já que incide sobre a circulação de mercadorias em quaisquer fases, sobre serviços e sobre operações de industrialização. Devido a essa razão, o IVA europeu corresponde, na prática, à fusão do IPI, ICMS e ISS, o qual é um imposto municipal incidente sobre serviços (Derzi, 1999).

Assim, percebe-se que a nossa legislação de tributos sobre o consumo encontra-se defasada, requerendo-se, portanto, que o Brasil faça uma reforma tributária abrangente. Com isso, nosso sistema tributário se tornaria mais moderno, e se facilitaria a harmonização tributária no Mercosul (Fonseca, 2008).

As discussões sobre a necessidade de uma reforma tributária no Brasil iniciaram-se em 1995, com a PEC 175/95, e se estendem até hoje. O último projeto apresentado foi a PEC 233/2008, que busca instituir dois novos impostos: O Imposto sobre Valor Acrescentado Federal (IVA-F) e o Imposto sobre Valor Acrescentado Estadual (IVA-E) (Fonseca, 2008)<sup>7</sup>.

Em fevereiro de 2008, o Congresso Nacional apresentou o chamado Projeto de Emenda Constitucional 233 de 2008, que aguarda entrar em pauta para votação, objeto não só de intermináveis debates, como também de um amálgama de todas as vertentes e teorias para tentar simplificar e modernizar o sistema tributário. (Fonseca, 2008, p. 10).

---

<sup>7</sup> Para maiores informações sobre este projeto de reforma tributária, ver: FONSECA, Fabiano de Carvalho. A Implementação do IVA no Mercosul e a PEC 233/2008: Uma Análise Crítica Sobre a Proposta do Imposto sobre Valor Agregado no Brasil. **Revista Digital do Instituto dos Advogados Brasileiros**, Brasília, ano I, n. 3, 2008.

### 3.3.3 Vantagens da adoção do IVA:

O IVA proporciona várias vantagens, a saber: a) é um tributo neutro em relação à organização empresarial; b) facilita os controles sobre a evasão fiscal, e c) reduz as distorções fiscais decorrentes da comercialização internacional de bens (Jesus apud Meirelles, 2000).

Ademais, podemos destacar a neutralidade econômica que o IVA proporciona, além de sua boa capacidade arrecadatória. Como consequência, evitam-se as distorções econômicas geradas pela tributação em cascata, já que a carga fiscal não será concentrada em uma única fase do ciclo de produção e comercialização (Aquino apud Cano, 2008).

Como esse imposto se aplica sobre o valor agregado por cada firma, a organização da produção, o grau de integração industrial e a localização de funções particulares não afetam a carga tributária total dos países. Dessa forma, evitam-se distorções na economia (Aquino, 2008).

Dessa forma, o IVA acaba por estimular a especialização empresarial, já que as indústrias deixam de perceber as vantagens da verticalização (interessante quando a tributação é em cascata), e passam a se especializar em uma gama menor de produtos (Jesus apud Arzua, 2000).

As exportações podem ser desgravadas deste imposto sem quaisquer inconvenientes, e as importações podem ser gravadas na mesma base que os produtos domésticos. As exportações são eximidas do tributo por meio do mecanismo da alíquota de 0%, sendo que os impostos pagos na compra de insumos e matérias primas são restituídos (Aquino, 2008).

### 3.4 O PROCESSO DA HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA:

Para a efetivação da harmonização tributária no Mercosul, é necessário, primeiramente, realizar-se um estudo profundo de todas as diferenças entre os sistemas tributários dos países-membros e, em seguida, estabelecer critérios que servirão de base para a harmonização (Fernandes, 1997). Parte significativa dessas diferenças fora apontada na parte 3.1 deste trabalho.

Em seguida, Fernandes (1997) apresenta duas opções, cuja escolha se dará em nível político:

- a) Identificar, nas legislações nacionais, o que se não se compatibiliza com os referidos critérios e estabelecer a forma por meio da qual cada legislação se adequará. Entretanto, isso seria bastante trabalhoso tendo em vista que no Brasil, cada estado possui uma legislação diferente sobre o ICMS.
- b) Elaborar normas às quais as legislações nacionais deveriam se ajustar em determinado prazo. Entretanto, no caso brasileiro, isso poderia acarretar em complicações, já que o ICMS é um IVA tipo produto, que possui estrutura diferente do IVA dos demais países. Ademais, o ICMS é de competência estadual, e está restringido por disposições constitucionais, assim como o ISS, que é de competência municipal e o IPI, de competência federal. Por fim, o ICMS combina a aplicação dos princípios da origem e do destino, sendo, portanto, um obstáculo à adoção da tributação exclusivamente no destino.

Tendo em vista essas dificuldades, a Comissão de Aspectos Tributários elencou uma terceira alternativa, que é uma harmonização mais restrita, que busca, precipuamente, eliminar tratamentos que discriminem as importações provenientes de outros Estados Partes ou favoreçam o tráfico fronteiriço. Nesse aspecto, mais uma vez, a Comissão de Aspectos Tributários do Mercosul entende que o ICMS brasileiro é o maior problema, já que cada uma das unidades federadas tem suas próprias regras e tratamentos diferenciados (Fernandes, 1997).

O Brasil é o Estados Parte que enfrentará mais dificuldades para que esta harmonização aconteça, haja vista a grande diferenciação entre os métodos de tributação indireta do consumo no Brasil em relação aos demais integrantes do Mercosul. Por este motivo a reforma tributária brasileira mostra-se ponto fulcral para o estabelecimento de um novo ritmo para o Mercosul. (Saldanha, 2001, p. 216).

Se a opção da harmonização restrita for adotada, ante a impossibilidade de se efetuar uma reforma constitucional no Brasil, a Comissão de Aspectos Tributários entende ser indispensável, ao menos, a imposição do princípio da não discriminação com relação aos bens de procedência estrangeira às legislações estaduais sobre o ICMS. Isso poderia ser feito por lei complementar federal, junto com a determinação de que os Estados da Federação enumerem, taxativamente, todos os tratamentos previstos para operações internas e interestaduais. Além disso, o princípio da não discriminação seria empregado na determinação das alíquotas, a fim de que o tratamento dado às outras unidades da federação seja o mesmo dado aos nossos parceiros no Mercosul (Fernandes, 1997).

## CONCLUSÃO:

Este trabalho versou sobre a questão da harmonização tributária no Mercosul, buscando contribuir para a literatura sobre o tema. No capítulo I, foram abordadas as origens, os princípios e as atualidades sobre o Mercosul. Verificou-se que a integração regional do cone sul começou com uma parceria entre Argentina e Brasil, à qual se somaram o Paraguai e o Uruguai para a formação do Mercado Comum do Sul.

Da mesma forma, verificou-se que o Tratado de Assunção (1991) dispõe de vários princípios, sendo que a gradualidade, a flexibilidade e o equilíbrio são os mais importantes, a fim de que a integração ocorra de forma benéfica e vantajosa para todos os países envolvidos.

Em relação às atualidades sobre o Mercosul, identificou-se uma série de problemas vividos pelo bloco, como a diferença nas abordagens de política macroeconômica, as assimetrias econômicas entre os membros e o recente protecionismo argentino, que tem colocado em “xeque” alguns compromissos já assumidos pelo bloco.

Da mesma forma, identificou-se alguns fatos recentes que podem trazer grande impacto para o futuro do Mercosul, como a suspensão do Paraguai (devido à destituição de Fernando Lugo da presidência) e a assinatura, pela Bolívia, do protocolo de adesão ao Mercosul, que poderá fazer deste país o sexto membro do bloco.

Foram abordadas, também, as fases da integração regional, de acordo com a classificação do professor Rodrigo Luz, explicando-se cada uma delas. Verificou-se que o Mercosul não pode ser considerado um mercado comum, já que ainda existem uma série de barreiras à livre circulação dos fatores de produção dentro do bloco, e também porque não houve, ainda, uma harmonização das legislações trabalhista, previdenciária e de capitais.

Da mesma forma, demonstrou-se que o Mercosul é tão-somente uma união aduaneira imperfeita, já que, embora tenha adotado uma Tarifa Externa Comum (TEC), ainda há uma série de exceções à essa tarifa.

Em seguida, foi abordado o tema da harmonização tributária, suas etapas e dificuldades. Caracterizou-se a harmonização tributária como um processo que busca compatibilizar as legislações tributárias dos países-membros de um acordo regional, a fim de

reforçar a integração e eliminar uma série de distorções geradas pelas diferenças entre essas legislações.

Demonstrou-se que o Mercosul está na fase de harmonização dos tributos sobre o consumo, já que a fase de harmonização dos impostos alfandegários já foi concluída. Demonstrou-se, também, que a harmonização tributária é importante para o atingimento dos objetivos integracionistas do bloco, já que o Tratado de Assunção menciona que o Mercosul implica, dentre outras coisas, a harmonização das legislações nas áreas pertinentes, entre as quais se inclui a tributária.

Verificou-se que a harmonização tributária é necessária para os blocos regionais, a fim de eliminar distorções no livre fluxo de bens e serviços entre os países-membros e evitar distorções que se gerem efeitos cumulativos e alterações na localização de investimentos.

Identificou-se uma série de dificuldades para a harmonização tributária no Mercosul, como não-percepção de que se está diante de um mercado único, a guerra fiscal entre os estados brasileiros, a dificuldade de implantação dos ajustes de fronteira, a necessidade de se manter o superávit fiscal e a questão da perda de soberania.

No capítulo II, primeiramente foi abordado o sistema tributário brasileiro, demonstrando-se as principais características dos impostos federais, estaduais e municipais. Verificou-se que o Brasil é o país sul-americano que trata de forma mais exaustiva a matéria tributária em sua constituição. Verificou-se, também, que a carga tributária do Brasil é a maior da América Latina, perdendo apenas para a Argentina.

Alguns dos problemas do sistema tributário nacional foram abordados, como o aumento da carga tributária nas últimas décadas, ocorrido devido à dificuldade do governo em reduzir os gastos e à necessidade de ajuste fiscal. Esse aumento da carga tributária foi conseguido, sobretudo, por meio de tributos cumulativos, que oneram as exportações do país e a competitividade dos nossos produtos mundo afora.

Foram abordadas, também, as características básicas do sistema tributário dos demais Estados-membros que compõem Mercosul desde a sua origem (Argentina, Paraguai e Uruguai). Verificou-se que cada um deles possui seu próprio sistema tributário, com seus próprios impostos, embora o IVA seja o imposto sobre o consumo mais importante em todos eles.

No Capítulo III, foram demonstradas as diferenças fundamentais entre os sistemas tributários dos países-membros do bloco. Entre as principais semelhanças encontradas, destaquemos o fato de que os nossos três vizinhos consideram o valor da operação como a base de cálculo do IVA, sem incluir o valor do próprio tributo na base de cálculo. Dessa forma, a alíquota nominal é igual à alíquota efetiva, fato que não ocorre com o ICMS brasileiro, cuja alíquota inclui o valor do próprio tributo.

Entre as principais diferenças, destaquemos o fato de que os nossos vizinhos possuem um único imposto principal sobre o consumo – o IVA, enquanto o Brasil possui três impostos, em três níveis de competência: o IPI, de competência federal; o ICMS, de competência estadual; e o ISS, de competência municipal.

Em seguida, foi abordado o princípio da tributação exclusiva na origem, por meio do qual as exportações são tributadas e as importações completamente desoneradas. Verificou-se que esse princípio é o mais adequado quando se busca uma efetiva integração de mercado, além de apresentar como vantagem a abolição das fronteiras fiscais entre os países. Entretanto, sua complexidade o torna interessante apenas em estágios de integração mais avançados, uma vez que demanda uma profunda harmonização tributária entre os países envolvidos, a fim de evitarem-se distorções.

Em relação ao princípio da tributação exclusiva no destino, por meio do qual tributam-se as importações e desoneram-se as exportações, verificou-se que é uma opção mais fácil, já que a sua adoção não gera grandes distorções, nem demanda uma harmonização profunda, permitindo que os Estados mantenham alguma soberania fiscal. Dessa forma, esse princípio foi o recomendado pela Comissão de Aspectos Tributários do Mercosul.

Estudou-se também o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), suas origens, suas vantagens e sua importância para a harmonização tributária. Verificou-se que o IVA é um imposto não cumulativo, que incide sobre o valor agregado em cada uma das etapas da cadeia de produção.

Dessa forma, o IVA possui como vantagens: neutralidade em relação à organização empresarial; facilita os controles sobre a evasão fiscal; reduz as distorções fiscais decorrentes da comercialização internacional de bens; é economicamente neutro; apresenta boa capacidade arrecadatória; e não interfere na localização dos investimentos.

Inferiu-se que o IVA surgiu na França, e atualmente é difusamente aplicado no mundo inteiro, tendo em vista as inúmeras vantagens e avanços que proporciona. Da mesma forma, verificou-se a adoção do IVA pelo Brasil pode ajudar na harmonização fiscal no Mercosul, já que apenas o Brasil não o adota no âmbito do acordo regional. Se todos os países do bloco adotassem o mesmo imposto sobre o consumo, certamente a harmonização tributária se tornaria mais fácil.

Ao final, foram apresentadas as seguintes opções para a harmonização: duas opções de harmonização mais aprofundadas, que abordam vários aspectos da questão, e uma harmonização mais restrita, que busca apenas eliminar tratamentos que discriminem as importações provenientes de outros estados-membros ou que favoreçam o tráfico fronteiriço. A decisão quanto a essas opções será política.

## REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Elizabeth. Mercosul e União Europeia. Curitiba, Juruá, 1999.

ALTAMIRANO, Alejandro C. Estructura básica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) em la Republica Argentina. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária & MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Visão Global da Fiscalidade no Mercosul, in O Direito Tributário no Mercosul, Rio de Janeiro, Forense, 2000.

AQUINO, Miguel Ángel. **Armonización tributaria en el MERCOSUR**. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 2008. Disponível em: <[http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2008\\_14.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2008_14.pdf)>. Acesso em: 31/01/2013.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 10.520: Informação e Documentação – citações em documentos – apresentação. Rio de Janeiro: ABNT, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 14724: Informação e Documentação – trabalhos acadêmicos – apresentação. Rio de Janeiro: ABNT, 2005.

BATISTA, Daiane Carvalho. A guerra fiscal interestadual do ICMS no comércio eletrônico. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 96, jan 2012. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10993](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10993)>. Acesso em 10/01/2013.

BARREIX, Alberto. Red de Comercio e Integración: Tributación en el MERCOSUR y la Necesidad de Coordinación. Universidad Católica del Uruguay, 2005. Disponível : <[http://economia.ucu.edu.uy/attachments/025\\_necesidadcoordinacion.pdf](http://economia.ucu.edu.uy/attachments/025_necesidadcoordinacion.pdf)>. Acesso em: 31/01/2012.

BRASIL. 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/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 31/01/2012.

CANO, Hugo González. La armonización tributaria y la integración económica. Buenos Aires: Interoceanicas, 1994.

CARTA CAPITAL. **Paraguai é suspenso do Mercosul e Venezuela vira membro-pleno**, 2012. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/internacional/paraguai-e-suspenso-do-mercosul-e-venezuela-vira-membro-pleno/>>. Acesso em 30/01/2013.

COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 61.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema tributário do Mercosul**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

FERNÁNDEZ, Luis Omar. **MERCOSUR: Armonización Tributaria y radicalización de inversiones**. Estudio Contable, Buenos Aires, 1996. Disponível em: <http://www.estudio-contable-fd.com.ar/articulos-impuestos/finanzas-publicas/armonizacion-tributaria- radicacion-inversiones>. Acesso em 16/09/2012.

FILHO, Antonio Rodrigues da Silva; CATÃO, Marcos André Vinhas. **Harmonização Tributária no Mercosul**. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

FONSECA, Fabiano de Carvalho. A Implementação do IVA no Mercosul e a PEC 233/2008: Uma Análise Crítica Sobre a Proposta do Imposto sobre Valor Agregado no Brasil. **Revista Digital do Instituto dos Advogados Brasileiros**, Brasília, ano I, n. 3, 2008. Disponível em: <http://www.iabnacional.org.br/IMG/pdf/doc-1754.pdf>. Acesso em: 31/01/2013.

FONTOURA, Jorge. STF fortalece Tribunal Permanente de Revisão do Mercosul. **Gazeta do Povo**, Curitiba, p. 4, 1º de junho de 2012.

FOSCHETE, Mozart. **Relações Econômicas Internacionais**. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

GRILLO, Fabio Artigas. **Avaliação e Perspectivas da Harmonização Tributária sobre o Consumo e a Renda no Âmbito do Mercosul**. Monografia IX Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 2004. Disponível em: [http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/IXPremio/mercosul/2mercosulIXPTN/2premio\\_mercosul.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/IXPremio/mercosul/2mercosulIXPTN/2premio_mercosul.pdf)>. Acesso em: 31/01/2013.

ILHA, Adayr da Silva et al. **A necessidade da harmonização tributária no Mercosul: uma análise do setor orizícola gaúcho**. In: 2º Encontro da Economia Gaúcha, Porto Alegre, 2004. Disponível em: <http://www.sober.org.br/palestra/12/06O323.pdf>>. Acesso em: 31/01/2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Série: SCN49 - **Carga Tributária Bruta**. Séries Estatísticas e Históricas. Disponível em: <http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN49&t=carga-tributaria-bruta>>. Acesso em 31/01/2013.

JESUS, Liana Fernandes de. **Harmonização Tributária No Processo de Integração: Uma Visão do Mercosul**. 134 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Estácio de Sá, 2007. Disponível em: <[http://www.estacio.br/mestrado/direito/dissertacao/trabalhos/Dissertacao\\_Liana\\_Fernandes.pdf](http://www.estacio.br/mestrado/direito/dissertacao/trabalhos/Dissertacao_Liana_Fernandes.pdf)>. Acesso em: 31/01/2012.

KFOURI Jr., Anis. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

KRUGMAN, Paul; OBSTFELD, Maurice. **Economia Internacional – 8ª Edição**, Editora Pearson, Prentice Hall, 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1993.

LEITÃO, Thais. Mudanças na condução da Venezuela podem gerar impacto no Mercosul, diz cientista político. **EBC**, 2012. Disponível em: <<http://www.ebc.com.br/noticias/internacional/2013/01/eventuais-mudancas-na-conducao-da-venezuela-podem-gerar-impacto-no>>. Acesso em 30/01/2013.

LEONETTI, Carlos Araújo. A harmonização tributária no MERCOSUL e a necessidade da instituição de um IVA federal no Brasil. In: XVI Congresso Nacional do CONPENDI, 2007, Belo Horizonte. **Anais**. Belo Horizonte, CONPENDI, 2007.

LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no MERCOSUL e integração**. São Paulo: LTr, 2000.

MERCOSUL. **Protocolo de Ouro Preto**. Protocolo adicional ao Tratado de Assunção sobre a estrutura institucional do Mercosul, 1994. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br/tratados-e-protocolos/protocolo-de-ouro-preto-1>>. Acesso em: 31/01/2012.

MERCOSUL. **Tratado de Assunção**. 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, 1991. Disponível em <<http://www.mercosul.gov.br/tratados-e-protocolos/tratado-de-assuncao-1>>. Acesso em: 31/01/2012.

MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito**. São Paulo: Saraiva, 2006.

MORAIS, Lucas de Mendonça. Mercosul e Venezuela: uma nova perspectiva de integração sul-americana. **Correio da Cidadania**, 2012. Disponível em:

<[http://www.correiocidadania.com.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=7515:submanchete170812&catid=72:imagens-rolantes](http://www.correiocidadania.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=7515:submanchete170812&catid=72:imagens-rolantes)>. Acesso em 30/01/2013.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Imposto sobre o valor agregado (IVA) e harmonização tributária e fiscal no MERCOSUL. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 4, 2000. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/11228/9993>. Acesso em: 31/01/2013.

PLAGNET, Bernard. **La taxe sur la valeur ajoutée**. Paris: Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence, 1990.

PRAZERES, Tatiana Lacerda. **A OMC e os Blocos Regionais**. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

R7. **Bolívia firma protocolo de adesão ao Mercosul (oficial)**, 2013. Disponível em: <<http://noticias.r7.com/internacional/bolivia-firma-protocolo-de-adesao-ao-mercosul-oficial-23012013-1>>. Acesso em 30/01/2013.

REZENDE, Fernando. Integração regional e harmonização tributária: A perspectiva brasileira. **IDB Publications**, n. 13938, 2004. Disponível em: <<http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=831634>>.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SALDANHA, Eduardo. Imposto sobre o Valor Agregado. O Modelo da União Europeia e as Perspectivas de Harmonização Legislativa para o Mercosul. 233 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, 2001.

SARAIVA, Miriam Gomes; RUIZ, José Briceño. Argentina, Brasil e Venezuela: as diferentes percepções sobre a construção do Mercosul. **Revista Brasileira de Política Internacional**, Brasília, v.52, n.1, 2009. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-73292009000100008&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-73292009000100008&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em 30/01/2013.

SCHMIDT, Otto Frederico. **Harmonização Tributária no Mercosul e o Federalismo Fiscal Brasileiro**: A instituição do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) na tributação sobre o consumo e serviços no bloco regional. 115 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Maria, 2009. Disponível em: [http://cascavel.cpd.ufsm.br/tede/tde\\_arquivos/27/TDE-2010-01-12T150607Z-2403/Publico/SCHMIDT,%20OTTO%20FREDERICO.pdf](http://cascavel.cpd.ufsm.br/tede/tde_arquivos/27/TDE-2010-01-12T150607Z-2403/Publico/SCHMIDT,%20OTTO%20FREDERICO.pdf).

SCHREIBER, Mariana. Carga tributária no Brasil é 67% maior que média da América Latina. Folha de São Paulo, 13 de novembro de 2012. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/1184981-carga-tributaria-no-brasil-e-67-maior-que-media-da-america-latina.shtml>>. Acesso em 31/01/2013.

VALDES, Nelly. El Impuesto as Valor Agregado em el Paraguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária & MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

VIEIRA, Paulo Afonso Evangelista. Comunicação sobre a reforma tributária e a unificação do IPI e do ICMS, segundo os Estados-membros da federação. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma Tributária & MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

WERNER, Felipe Probst. **A Harmonização do Sistema Tributário do Mercosul no cenário transnacional**. 136 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Vale do Itajaí, 2011. Disponível em: <[http://www6.univali.br/tede/tde\\_arquivos/5/TDE-2012-01-25T145626Z-834/Publico/Felipe%20Probst%20Werner1.pdf](http://www6.univali.br/tede/tde_arquivos/5/TDE-2012-01-25T145626Z-834/Publico/Felipe%20Probst%20Werner1.pdf)>. Acesso em: 31/01/2013.