

**LIVRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS NO MERCOSUL:
ICM, FEDERALISMO FISCAL E A (IM)POSSIBILIDADE DE UM IVA
NACIONAL NO BRASIL**

**FREE MOVEMENT OF GOODS IN MERCOSUR:
ICM, FISCAL AND A FEDERALISM (IM) POSSIBILITY OF A
NATIONAL VAT IN BRAZIL**

JULIANA DEMORI DE ANDRADE

Mestre em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Especialista em Direito Público pela Universidade Católica Dom Bosco.

RESUMO

Este trabalho possui como objetivo a realização de um estudo sobre a possibilidade de implementação da liberdade de circulação de mercadorias no âmbito do Mercosul por meio da aproximação dos sistemas jurídicos tributários dos Estados membros, mais especificamente dos impostos indiretos sobre o consumo de produtos. Para tanto, é necessário analisar o objetivo consagrado pelo Mercosul, qual seja criar um mercado comum com livre circulação de mercadorias, evidenciando a importância da aproximação legislativa dos impostos indiretos sobre o consumo de produtos como meio para alcançar tal objetivo e apontando qual reforma tributária seria possível no Brasil. Como objetivos específicos desse trabalho foram traçados a necessidade de: conceituar integração econômica regional entre Estados e, em específico, o ocorrido no Mercosul; estudar os objetivos previstos no Tratado de Assunção e os meios para alcançá-los; analisar as características fundamentais dos Impostos sobre o Valor Agregado; pesquisar sobre os sistemas de imposição tributária no destino ou na origem; apontar as principais características do ICM e compará-lo ao Imposto sobre o Valor Agregado; e, por fim, verificar a possibilidade de introduzir um IVA nacional no sistema tributário brasileiro, por meio de uma reforma tributária. Para desenvolver essa pesquisa foi utilizado o método dedutivo, com tipo de pesquisa documental e bibliográfico.

PALAVRAS CHAVE: Mercosul; Imposto sobre o Valor Agregado; ICM; IVA nacional; Federalismo Fiscal.

ABSTRACT

This work aims to study the possibility of implementing the free movement of goods within the Mercosur by bringing the tax legal systems of the member states, more specifically of indirect taxes on the consumption of products. Therefore, it is necessary to consider the objective laid down by Mercosur, which is to create a common market with free movement of goods, showing the importance of legal approximation of indirect taxes on the consumption of products as a means to achieve this objective for the end to establish what reform tax would be possible in Brazil. The specific objectives of this work are: to define regional economic integration and, in particular, the characteristics of Mercosur; to study the objectives laid down in the Treaty of Asunción and the means to achieve them; to analyze the historical evolution and the fundamental characteristics of the Value Added Tax; research about destination and origin based sales tax; show the main characteristics of ICM and compare it to the Value Added Tax; and finally, to verify the possibility of introducing a national VAT in Brazilian tax system through tax reform. By the end it is expected to conclude by the possibility that this reform is done concretely. To develop this research we used the deductive method, with bibliographic and documentary research.

KEYWORDS: Mercosur; Value Added Tax; ICM; Brazilian VAT; Federalismo Fiscal Federalism.

1. INTRODUÇÃO

A presente pesquisa consiste na realização de um estudo científico sobre a problemática da necessidade de aproximação dos sistemas jurídicos tributários dos Estados membros do Mercosul, no que tange aos impostos indiretos sobre os bens de consumo. De modo mais específico o enfoque recairá sobre as possíveis mudanças que seriam relevantes no cenário tributário brasileiro.

A abordagem do tema inicia-se pela definição de integração econômica regional entre Estados. Em seguida, analisar-se o objetivo do Mercosul, qual seja a construção de um mercado comum e sua consequente exigência de implementação

de um aparato jurídico, principalmente tributário, que possibilite, fundamente e fomenta dito objetivo. O foco principal dessa etapa da pesquisa está na liberdade de circulação de mercadorias, necessária para a consecução do mercado comum, e os possíveis obstáculos a essa liberdade portados pela existência de diversos tipos de tributação indireta sobre o consumo, relativos aos sistemas tributários autônomos de cada país mercosulino.

Em um segundo momento, a análise da pesquisa aborda o conceito de imposto sobre o valor agregado, como uma espécie de tributo indireto sobre o consumo. Nessa etapa o estudo recai sobre as principais características que delineiam e permitem classificar um determinado tributo como pertencente ao grupo dos impostos sobre o valor agregado e, em seguida, os sistemas impositivos de tributação que podem ser adotados pelas legislações instituidoras de dito imposto: princípio da origem ou princípio do destino.

A próxima fase de estudo desse trabalho vai se concentrar no ICM, imposto brasileiro sobre operação de circulação de mercadorias, delimitando suas principais características e seus conceitos e realizando uma comparação desse imposto com o imposto sobre o valor agregado tradicional, para traçar seus pontos em comum e suas qualidades distintas. Por último, é discutida a possibilidade de criação de um IVA nacional e se tal proposta entra ou não em conflito com o federalismo fiscal brasileiro.

Devido ao fato de que esta pesquisa baseia-se em um estudo de Direito, são utilizadas como fontes primárias os textos constitucionais e legais e o Tratado de Assunção instituidor do Mercosul, e como fontes secundárias as doutrinas jurídicas e de outras ciências afins. O tipo de pesquisa utilizado é o bibliográfico e o documental, traçando um paralelo entre a doutrina existente e os diplomas legais acerca do tema, analisando os dados referentes às discussões sobre este.

O método de abordagem para o tipo de pesquisa bibliográfico ou teórico é o dedutivo, partindo de conceitos gerais, para que ao final possa concluir, de forma a atender os objetivos propostos para a execução do presente estudo. O método de estudo utilizado para as fontes de tipo documental é o comparativo. A técnica utilizada para o tipo de pesquisa teórica ou bibliográfica é a análise textual, temática

e interpretativa da bibliografia selecionada e estudada. Para o tipo de pesquisa documental é utilizada a técnica de análise histórica e de conteúdo.

Por fim, faz-se mister ressaltar que quanto mais numerosos os estudos sobre o tema da integração, mais aperfeiçoados tornam-se os institutos presentes no Mercosul, o que aprimora a sua relevância e a de seus Estados membros no ambiente internacional.

2. OS OBJETIVOS DO MERCOSUL E A APROXIMAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS MEMBROS

A integração econômica consiste na eliminação das barreiras alfandegárias, fiscais ou de efeito equivalente, existentes entre dois ou mais Estados com o escopo de desconstruir a estrutura de mercados nacionais relativamente fechados. Tem como finalidade aprimorar a troca comercial entre os Estados envolvidos, através do melhor planejamento da localização da produção, segundo a disponibilidade dos recursos (OCAMPO, 2008, p. 27).

Ao abrir as economias nacionais busca-se aumentar a competição de mercado, incentivando os sujeitos envolvidos a aprimorarem suas produções, com o intuito de superarem seus concorrentes em face dos consumidores. A concorrência, então, assume uma conotação positiva, uma vez que passa a ser um instrumento para a promoção do bem-estar dos consumidores, incentivando o surgimento de produtos mais variados e a preços mais acessíveis. No mesmo sentido, Whish (2001, p. 22) esclarece que:

[...] os benefícios da concorrência são preços menores, produtos melhores, mais opções e maior eficiência do que o que se pode obter sob condições de monopólio. Segundo a teoria econômica neoclássica, em condições de concorrência perfeita, o bem-estar do consumidor é maximizado. [...] ‘bem-estar do consumidor’ [...] significa especificamente que se pode conseguir as eficiências alocativa e produtiva; a combinação da eficiência alocativa com a eficiência produtiva maximiza a riqueza total da sociedade.¹

O sistema de mercado regional encontra como justificativa o fato de gerar “eficiência alocativa”, que consiste no aprimoramento da capacidade de produzir

¹ Tradução livre a partir do original em inglês.

mais e melhor, e também de promover a “eficiência distributiva”, no sentido de impulsionar uma distribuição da riqueza mais igualitária.

No que tange, especificamente, à integração entre os Estados latino-americanos, parte-se da premissa de que o desenvolvimento econômico é uma consequência direta do aprofundamento das relações políticas e econômicas dos Estados pertencentes a essa determinada região. Ademais, a integração é idealizada como um meio para aumentar o fluxo comercial entre tais Estados e, através de uma proteção tarifária adequada, trazer vantagens concorrenciais no confronto com países terceiros (OCAMPO, 2008, p.22).

O Tratado de Assunção, em vigor desde 29 de novembro de 1991 e constitutivo do Mercosul, tem como objetivo a criação de uma integração econômica entre os signatários, mais especificamente, a implementação do mercado comum que, conforme seu artigo 1º, teria data limite para se estabelecer em 31 de dezembro de 1994. (FURLAN, 2008, p. 234-235).

O mercado comum exige uma união aduaneira completa, ou seja, um tratamento uniforme para com as exportações e importações de países terceiros, somada a uma liberalização dos fatores de produção (pessoas, bens, serviços e capitais) de forma a garantir condição para que circulem e se estabeleçam em quaisquer pontos do bloco regional.

Cria-se no espaço formado pela somatória dos territórios dos países partes do processo integracionista um mercado unificado, gerido por uma política macroeconômica coordenada, no qual todas as barreiras tributárias, aduaneiras e de efeito equivalente são banidas, permitindo a circulação livre dos fatores acima elencados (FINKELSTEIN, 2003, p. 23). Atualmente, no Mercosul, ainda não se alcançou o mercado comum e a integração econômica nesse bloco encontra-se na fase de união aduaneira incompleta.

No art. 1º do TA está expresso “o compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração”. Por “áreas pertinentes” subentendem aquelas que afetam diretamente a possibilidade de constituição do mercado comum. Quando se trata de garantir a liberdade de circulação de bens, capitais, serviços e pessoas, os tributos e

encargos sociais, incidentes sobre os bens, capitais e serviços, sobre os patrimônios e as rendas das pessoas adquirem relevância, por influenciarem diretamente na liberdade desses fatores produtivos.

Misabel Derzi (1999, p. 28, 29) pondera que a integração de mercados exige uma maior aproximação das legislações em matéria tributária entre os sistemas estatais. Além disso, no que se refere à implantação de uma harmonização, é necessário cumprir etapas lógicas. Primeiro deve-se implementar a harmonização das tarifas aduaneiras e dos impostos de importação e exportação, em seguida passa-se para aquela dos impostos indiretos sobre o consumo, para só então buscar-se uma aproximação legislativa no que concerne aos impostos de renda e sobre o capital.

O art. 5º do TA, dentre os principais instrumentos para a constituição do mercado comum, elege: “b) A coordenação de políticas macroeconômicas que se realizará gradualmente e de forma convergente com os programas de desgravação tarifária (...); e “d) A adoção de acordos setoriais, com o fim de otimizar a utilização e mobilidade dos fatores de produção e alcançar escalas operativas eficientes”.

Faz-se mister ressaltar que o Tratado de Assunção não se preocupou em estruturar, através de regras gerais e princípios comuns a todos os Estados membros, um sistema jurídico tributário que fosse condizente com os objetivos do Mercosul. Alternativamente, optou-se deixar aos Estados o encargo de aproximar suas legislações nacionais no que concerne às “matérias pertinentes” ao mercado comum, dentre elas, a fiscal.

De todos os documentos, Tratado e Protocolos, emanados pelo Mercosul, apenas um dispositivo faz menção à relevância do tratamento isonômico de produtos originários de quaisquer dos Estados membros do Mercosul, qual seja o art. 7º do TA que 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.”

Este artigo institui o princípio da não-discriminação, o qual nada mais é do que o princípio da reciprocidade, previsto no art. 2º do Tratado de Assunção, contudo inserido no contexto da temática tributária. O art. 2º assenta o mercado

comum sobre a base da reciprocidade de direitos e obrigações entre os Estados, de modo que cada país deve dispender tratamento indiferenciado a todos os demais e, por sua vez, não ser favorecido ou prejudicado por nenhum Estado membro (XAVIER, 2008, p. 1027-1030).

O art. 7º trata das distorções nos fatores da livre-concorrência provocadas pela tributação, devido à discriminação de natureza fiscal de determinados produtos. Em outras palavras, esse artigo determina que no estabelecimento do mercado comum seja defeso qualquer forma de discriminação e de barreira tributária a produtos dos Estados partes, pois tal fator enfraqueceria o fluxo comercial, prejudicando à livre concorrência dentro do bloco. Nesse diapasão, impera abordar em que sentido as barreiras tributárias fomentadas pelo protecionismo estatal podem influenciar a construção de um mercado comum.

3. IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO (IVA)

Existem alguns tributos que incidem em decorrência da natureza do produto ou devido à circulação de mercadorias, de modo que o valor pago pelo contribuinte, a título de imposto, é repassado ao consumidor como custo embutido no preço do produto, sendo tais tributos denominados de impostos sobre bens de consumo ou impostos gerais sobre venda de bens e de serviços (LAGEMANN, 1999, p. 181-182). O imposto sobre o valor agregado ou adicionado (IVA) é uma espécie do gênero de impostos gerais sobre a venda de bens e de serviços.

Juano *apud* Meirelles (2000, p. 50), classifica o IVA da seguinte forma: esse tipo de imposto é indireto, pois sua incidência se dá sobre a manifestação mediata de riqueza; tem natureza real, tendo em vista que não é relevante as qualidades do sujeito passivo para a realização da hipótese de incidência; sua alíquota é proporcional em contraposição a aquela progressiva; costuma ser multifásico, pois afeta o consumo em todas as suas etapas; e é neutro, ou seja, em princípio não deve influenciar a economia, não interferindo nos fatores que permitem a livre concorrência.

Quanto à classificação em imposto monofásico ou plurifásico tem-se que, a primeira hipótese consiste naquele imposto que incide em um único momento – na

produção ou na venda a varejo. Por outro lado, o imposto plurifásico tem sua incidência em cada operação concernente à cadeia de consumo, desde a produção ou industrialização, passando pela venda a atacado, até a venda a varejo.

O imposto plurifásico, por estar presente em todas as fases do processo de circulação do produto, pode gerar a cobrança de imposto sobre imposto, acumulando-se cargas tributárias, o que, por sua vez, tem como consequência a oneração exacerbada do preço final do produto. Como decorrência lógica dessa problemática gerada pelo imposto plurifásico, surge a necessidade de se construir mecanismos para que se evite o efeito cumulativo desse tipo de tributação.

O primeiro país a criar um imposto sobre o produto não cumulativo foi a França que, em 1954, implantou a *taxe sur la valeur ajoutée*, imposto sobre o valor agregado, que ainda se encontra vigente, apesar de algumas reformas. A partir dessa primeira experiência, durante a década de sessenta do século passado difundiu-se pelo mundo a tributação da produção e circulação não cumulativa.

O princípio da não-cumulatividade passou a existir expressamente no Brasil com a Reforma Constitucional nº 18 de 1965. Na antiga Comunidade Europeia foi adotado o imposto sobre o valor agregado na sua primeira diretriz de 1967. A Dinamarca, em respeito às disposições da CEE introduz esse tipo de imposto em sua legislação interna em 1967, seguida da Alemanha em 1968, de Luxemburgo e da Bélgica em 1969, da Irlanda em 1972 e da Inglaterra em 1973. Na América Latina esse tipo de tributo foi implantado a partir do final da década de 1960 na Argentina, Bolívia, Equador, Peru e Uruguai, sendo que no Paraguai o mesmo foi introduzido em 1972 (DERZI, 1999, p. 19).

A característica fundamental do IVA, e que é o denominador comum entre as diversas legislações de cada um dos países que adotam essa forma de tributação, é que esse imposto busca ser não cumulativo, recaindo apenas sobre a fração agregada ao valor do produto na etapa relativa à sua hipótese de incidência, que pode ser a produção, a distribuição e a circulação de produto ou a circulação e prestação de serviços. Assim, reduz-se a carga tributária que será transferida economicamente ao consumidor final (DERZI, 1999, p. 19).

Existem várias técnicas para se evitar a ocorrência do efeito cumulativo em tributos plurifásicos, com o escopo de impedir uma oneração exacerbada do produto final e respeitar o princípio do não confisco. Fausto (2005, p. 199) classifica essas técnicas em: a) método do IVA calculado por adição e b) em método do IVA calculado por subtração, sendo que esse último subdivide-se em b.1) IVA sobre “base efetiva” e b.2) IVA sobre “base financeira”.

O primeiro método, por adição, é constituído da soma dos valores correspondentes aos fatores de produção, como salário, valor de aquisição a matéria-prima, lucros agregados, de modo que desse total exclui-se o valor da alienação, obtendo a base de cálculo do imposto.

O método do IVA, calculado por subtração, sobre “base efetiva” trata-se da hipótese em que o imposto tem como base de cálculo somente o valor que foi agregado na etapa em análise, em outras palavras, subtrai do valor de venda da mercadoria o valor cobrado na etapa anterior, de modo que o tributo tenha como base de cálculo apenas o resultado dessa subtração. Fernandes (2001, p. 200) exemplifica bem essa técnica, da seguinte forma: “[...] na etapa X a mercadoria foi transacionada por \$ 100. Na etapa X+1, a mesma mercadoria foi vendida por \$ 120. O valor agregado foi de \$ 20; portanto, essa será a base de cálculo do tributo. Não há incidência sobre o valor tributário da primeira operação”.

Já a terceira técnica apresentada por Fausto (2005, p. 200), qual seja IVA, calculado por subtração, sobre “base financeira”, consiste na situação em que a tributação realizada na etapa antecedente serve de crédito para a posterior, de modo que na etapa subsequente se realize uma compensação do valor pago a título de imposto na etapa anterior. Fernandes (2001, p. 200) também exemplifica essa situação de modo bastante ilustrativo:

[...] Utilizemos o mesmo exemplo acima, imaginando uma alíquota de 10%. Na operação X, tendo em vista que o valor da mercadoria é \$ 100, o imposto pago será de \$ 10, gerando um crédito tributário no mesmo valor para a etapa posterior. Na operação X+1, a base de cálculo será \$ 120, sendo devido um imposto de \$ 12. No momento da liquidação do tributo, para seu efetivo recolhimento, proceder-se-á a compensação de \$ 10, da primeira operação, com \$ 12, da segunda operação; o que, ao final, resulta um imposto recolhido de \$ 2, na etapa anterior, mas de \$ 12 no total, ou seja, a alíquota de 10% aplicada sobre o valor da última operação.

A forma de evitar a cumulatividade por adição e aquela por subtração, com o IVA sobre a “base efetiva”, são denominadas de imposto sobre o valor agregado puro, ou seja, o imposto tem como base de cálculo o valor que realmente se agregou no momento de ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência. Já a técnica por subtração, com IVA sobre a “base financeira”, é chamada de imposto contra imposto ou, ainda, sistema de créditos e débitos, que vem sendo considerada uma espécie de imposto sobre o valor agregado. (FERNANDES, 2001, p. 200).

Faz-se mister salientar que em mercados em vias de integração, por exigir a convivência de distintos sistemas tributários, a natureza neutra do imposto sobre o valor agregado pode ser deturpada. Os tributos são capazes de gerar distorções de duas naturezas nos mercados em processo integracionista, quais sejam: afetar a capacidade concorrencial e a locação ou relocação dos investimentos.

Se esse grupo de impostos influi diretamente no valor final da mercadoria, a majoração ou minoração das alíquotas dos mesmos, em decorrência seja da origem, seja do destino do produto, cria alterações nos fluxos comerciais dentro da região em integração, provocando desigualdades na capacidade de competir entre os concorrentes estabelecidos no território do bloco econômico (LAGEMANN, 1999, p. 181-182). Nesse contexto, torna-se relevante realizar a análise das técnicas de imposição na origem e no destino.

4. SISTEMA DE IMPOSIÇÃO NA ORIGEM E SISTEMA DE IMPOSIÇÃO NO DESTINO

O sistema impositivo na origem é aquele em que o critério espacial da hipótese de incidência do imposto seja o local de produção do bem, ou seja, o imposto vai incidir no início da cadeia de consumo. Em se tratando de comércio exterior ou intrarregional, na imposição na origem vão se tributar as exportações e se isentar as importações. Assim, ainda que aquele que vai sofrer o encargo financeiro seja o consumidor situado em outro Estado, o imposto será devido e fará parte da receita do Estado onde está localizada a produção (FERNANDES, 2001, p. 201).

Uma vantagem do sistema de imposição na origem está no fato de que não há necessidade de se manter o aparato administrativo aduaneiro e as fronteiras tributárias entre países, tendo em vista que o produto já sai tributado do país e não sofrerá outro encargo fiscal no Estado de destino. Diluem-se as fronteiras fiscais, não havendo uma divisão nítida entre os sistemas tributários nacionais. Trata-se, portanto, de um modo de realmente integrar a imposição tributária sobre o consumo em espaços de integração econômica regional.

Todavia, existem objeções que devem ser consideradas quanto à aplicação do princípio da origem. Em um contexto dinâmico, com perfeita mobilidade internacional dos fatores de produção, fica prejudicada a neutralidade dos impostos indiretos sobre o consumo, esses podem atuar de modo a diferenciar a capacidade de concorrência dos produtos a depender da sua origem interna ou externa, a não ser que ocorra uma completa harmonização tributária entre os Estados, inclusive no que concerne às alíquotas aplicadas (FAUSTO, 2005, p. 203-204).

O sistema impositivo no destino é o oposto. A tributação será realizada no local de consumo final do produto, logo, na última etapa da cadeia de produção e consumo. No comércio exterior será tributada a importação e a exportação não o será, de forma que a receita auferida com o tributo fica com o Estado onde se situa o consumidor final. Nesse caso se deve manter as aduanas e os demais aparatos fiscais fronteiriços, tendo em vista que as importações são tributadas, sendo necessário realizar o controle nas fronteiras.

No sistema de imposição no destino, os sistemas tributários dos Estados permanecem, nessa hipótese, segregados, o que aumenta as possibilidades de fraudes fiscais. (FERNANDES, 2001, p. 202). Todavia, tal fato não impede a construção de regimes de integração econômicas voltados ao mercado comum, apesar de trazer alguns obstáculos. A título exemplificativo, a União Europeia utiliza o sistema de imposição no destino para o comércio intracomunitário.

Em relação às deficiências do sistema de imposição no destino Novoa (2005, p. 175) comenta que:

A adoção do sistema do IVA na origem é mais adequado ao cenário do mercado interno e a sobrevivência da atual realidade intracomunitária além de um prazo razoavelmente necessário, está gerando uma situação

caracterizada por altíssimos níveis de fraude contra os quais as Administrações dos Estados membros não são capazes de fazer frente.²

No que se refere, especificamente, aos Estados membros do Mercosul tem-se que Argentina, Paraguai, Uruguai e Venezuela utilizam o sistema de imposição tributária no destino, de modo que o Imposto sobre o Valor Agregado de cada um desses Estados incide nas importações e não incide nas exportações (MEIRELLES, 2005, p. 55-90). Da mesma forma no Brasil, com fundamento no art. 155, §2º, XII, da Constituição Federal, cumulado com os dispositivos da Lei Complementar 65/91, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, o ICM, no que concerne às transações comerciais internacionais, segue o princípio do destino, pois recai sobre as importações, mas não sobre as exportações de produtos industrializados, salvo daqueles semielaborados.

Fausto (2005, p. 205) analisa que a escolha entre o princípio da origem e aquele do destino consiste em optar entre a obtenção de eficiência no comércio ou de eficiência na produção, respectivamente. O mesmo autor ainda sugere, alternativamente, a adoção de um princípio de imposição que seja um meio termo entre o de origem e o de destino, denominado de *restricted origin principle*. Nesse sistema alternativo seria aplicado o princípio de origem para o comércio intrarregional entre os Estados membros do processo integracionistas e o princípio de destino para as trocas comerciais entre esses países e terceiros.

O tema é complexo e não se esgota aqui. Todavia, é possível observar que não há mecanismo de imposição tributária que seja a solução perfeita para espaços integrados, portanto, é relevante que estudos sejam realizados para que se escolha a melhor solução para cada caso concreto, levando-se em conta as realidades dos Estados envolvidos no processo de integração, o modo como seus respectivos sistemas tributários estão organizados, além do aparato jurídico, administrativo e burocrático colocado à disposição do movimento integracionista.

5. IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO (IVA) E O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICM)

² Tradução livre a partir do original em espanhol.

Nos quatro Estados membros do Mercosul, Argentina, Paraguai, Uruguai e Venezuela os respectivos impostos sobre o valor agregado, ressalvadas algumas poucas diferenças de um país para o outro, possuem hipótese de incidência ampla que abarca as transações de bens móveis, a prestação de serviços e a importação de bens móveis. Além disso, em todos esses países, trata-se de impostos nacionais (ou federal, no caso da Argentina), portanto o sujeito ativo é sempre a União, ou a Federação (MEIRELLES, 2005, p. 55-90).

Especificamente quanto à técnica para se evitar a cumulatividade de tais tributos, a Argentina, o Paraguai, o Uruguai e a Venezuela utilizam o sistema de créditos e débitos, no qual se deduz do imposto incidente na etapa atual o pago a título de imposto na etapa anterior, de modo a evitar o efeito cascata, ou seja, a cobrança de imposto sobre imposto. Ademais, nesses quatro países o sistema de imposição tributária segue o princípio do destino (MEIRELLES, 2005, p. 55-90). Tem-se, então, que os sistemas tributários desses Estados são bastante semelhantes, principalmente no que tange à circulação de mercadorias, não gerando grandes empecilhos à construção de um mercado comum no âmbito do Mercosul.

O que se observa é que o maior obstáculo para integração está no sistema tributário brasileiro que subdivide o critério material do IVA de todos esses países em três impostos diferentes. A tributação sobre as operações de industrialização, circulação e transações comerciais de bens e serviços é realizada, por meio do IPI que incide sobre a industrialização e é de competência da União; o ICMS que incide sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipais e interestaduais e de comunicação e é de competência dos Estados e Distrito Federal; e o ISSQN que incide sobre os demais serviços, sendo de competência dos Municípios.

O imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, ICMS, está previsto no art. 155, II da Constituição Federal de 1988, como de competência dos Estados e do Distrito Federal de instituir imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e

intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 726-727) identifica nesse texto a existência de três regras-matrizes: realizar operações relativas à circulação de mercadorias; prestar serviços de comunicação; e prestar serviço de transporte interestadual ou intermunicipal. O foco desse trabalho é apenas a primeira regra-matriz apontada por Paulo de Barros Carvalho, qual seja o imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM), tendo em vista que é o único relevante no que tange à implantação da liberdade de circulação de mercadorias no âmbito do Mercosul.

O critério material do ICM é a operação mercantil que consiste na circulação de mercadorias, com fins lucrativos. Isso não quer dizer que para a incidência do imposto é necessária a efetiva obtenção de lucro, mas que seja característica dessa operação mercantil o objetivo de se lucrar. Por circulação de mercadorias entende-se não a mera circulação física, mas sim a jurídica, com a transferência de titularidade, e para que haja circulação de mercadoria, tributável pelo ICM, exige-se que tenha um negócio jurídico oneroso entre um alienante e um adquirente (CARRAZZA, 2011, p. 39-40).

Por mercadoria entende-se “a coisa móvel, corpórea e que está no comércio” (CARVALHO, 2009, p. 730). Ademais, não é suficiente que o objeto seja colocado à venda, mas que a venda seja praticada com habitualidade por pessoa física ou jurídica, no exercício de atividades empresariais, conforme preceitua o art. 4º da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir). Assim, a mercadoria vai circular, com respaldo em diversos contratos, em sucessivas etapas que partem desde o produtor até o consumidor final.

Quem pode ser o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa jurídica ou física que seja produtor, industrial e comerciante. Impera ressaltar que no direito tributário os termos “produtor”, “comerciante” e “industrial” tem um conteúdo mais amplo do que aquele auferido pelo direito civil, isso porque também englobam aquele comerciante de fato ou irregular, aquele que promova comércio clandestino

ou, ainda, um menor absolutamente incapaz que pratique com frequência atos comerciais (CARRAZZA, 2011, p. 41).

O sujeito ativo, por outro lado, é o Estado federado onde se situa o estabelecimento do produtor, do comerciante ou do industrial, de forma que o sistema impositivo no Brasil segue o princípio da origem. Todavia, quando se trata de relações interestaduais existe um sistema de repartição ou compensação entre ambos os entes políticos (DERZI, 1999, p. 24), no qual a alíquota praticada na circulação interestadual pelo Estado federado de origem é menor do que aquela aplicada no interior do mesmo, de forma que a diferença entre a alíquota interestadual e aquela prevista para o Estado federado de destino é recolhida por esse último. Fernandes (2001, p. 101) explica tal sistema da seguinte forma:

As alíquotas para as operações mercantis que rompem as fronteiras dos Estados (ou do Distrito Federal) possuem uma porcentagem menor, recolhida no local de origem, e a diferença delas com as alíquotas internas de outro membro federativo é recolhida por este, ou seja, o local de destino. Damos um exemplo bem simples. Um pecuarista gaúcho vende carne para um supermercado em Minas Gerais. A alíquota interestadual hoje é de 12% e as internas, tanto do Rio Grande do Sul como de Minas, são de 17%. Supondo o preço da transação com a carne \$ 100, ficará, a título de ICMS, \$ 12 no Rio Grande do Sul e \$ 5 (17% - 12%) para o Governo de Minas Gerais.

Aspecto que precisa ser tratado com mais pormenores é a questão do princípio da não-cumulatividade do ICMS. O art. 155, § 2º, I, da Carta Magna brasileira prevê que 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”.

Em cada etapa da cadeia ocorre uma compensação entre o direito ao crédito, nascido com a entrada jurídica do bem no estabelecimento, com o débito proveniente da saída jurídica da mercadoria, existindo uma regra-matriz para o direito ao crédito, cujo sujeito ativo é o adquirente de mercadorias e o sujeito passivo é o Estado ou o Distrito Federal. Essa regra-matriz é independente daquela de incidência do ICM (CARVALHO, 2009, p. 731).

Diferentemente do ICM, o IVA busca promover uma real desoneração da produção e comercialização, uma vez que utiliza técnicas mais efetivas no sentido

de que a incidência do imposto ocorra apenas sobre o valor que se agregou no respectivo elo da cadeia produtiva e comercial. Ademais, o ICM não possui a mesma neutralidade verificada no IVA. Com frequência é objeto de políticas extrafiscais, o que resulta, infelizmente, em “guerras fiscais” entre os Estados brasileiros, criando distorções na economia do país como um todo. (CAMARGO, 2004, p. 207-208).

A necessidade de reforma tributária é algo que há muito é discutido no cenário brasileiro, seja para se evitar as “guerras fiscais” entre os seus Estados, seja para diminuir as desigualdades regionais e aumentar a eficiência do desenvolvimento econômico e social do país, seja para diminuir a carga tributária sobre o contribuinte e aprimorar uma real redistribuição de renda ou, ainda, para alcançar os objetivos integracionistas como os aqui abordados (SIQUETTO, 2004, p. 276). A problemática sobre uma possível reforma tributária no Direito brasileiro é analisada no próximo item.

6. FEDERALISMO FISCAL E A (IM)POSSIBILIDADE DE CRIAÇÃO DE UM IVA NACIONAL

O imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipais e interestaduais e de comunicação (ICMS) é a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal, sendo “o imposto que gera a maior arrecadação global dentre todos previstos na Constituição de 1988” (CAMARGO, 2004, p. 212). Não obstante, é possível apontar diversos fatores negativos provenientes do fato do ICMS ser de competência dos Estados federados, dentre eles: a) o excessivo número de legislações estaduais e de obrigações acessórias apenas torna mais burocrático o processo arrecadatório e causa prejuízos aos contribuintes; b) os fiscos estaduais costumam aplicar alíquotas altas sobre a base de cálculo, mesmo no caso de produtos essenciais, o que é atentatório ao princípio da seletividade prevista na Constituição; e c) tem-se a “guerra fiscal”, na qual os Estados brasileiros buscam alcançar seus objetivos isolados em detrimento da Federação como um todo (GAMA, 2004, p. 151-152).

O IVA nacional é uma alternativa ao atual sistema (SIQUETTO, 2004, p. 282). Poderia ser implantado através de uma emenda que alterasse a Constituição,

unificando o IPI, ICMS e ISSQN, principais tributos sobre o consumo, de forma que a União tivesse competência de, por meio de lei complementar, estabelecer as alíquotas aplicáveis. Ocorre que controvérsias e impasses surgem, quando a discussão sobre a reforma tributária atinge os impostos sobre o consumo, principalmente o ICMS, por ser esse imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, e quaisquer modificações nesse âmbito podem ser interpretadas como ameaças ao pacto federativo, cláusula pétrea tutelada expressamente no art. 60, § 4º, I da CF/88.

Sabe-se que emendas que reduzem o âmbito do direito salvaguardado na cláusula pétrea não são necessariamente violações às mesmas. A mera redução da forma federativa de Estado não é, por si só, um ataque à cláusula pétrea, exige-se que essa redução seja tendente à abolição completa ou substancial do federalismo do Estado brasileiro. A controvérsia gira em torno da questão se um IVA nacional seria uma mera redução da autonomia dos Estados e do Distrito Federal ou se essa redução é de tal forma limitadora da independência, da capacidade arrecadatória e financeira e da autoadministração desses entes, que ameaçaria definitivamente o pacto federativo.

Sobre a questão da autonomia Gutierrez (2004, p. 38) pondera que “[...] a existência real de autonomia depende da previsão de recursos suficientes e não sujeitos a condições, para que os entes federados possam desempenhar suas atribuições. Se os recursos forem insuficientes a autonomia existirá apenas no papel”.

Gama (2004, p. 143) aponta que a Constituição Federal de 1988 utilizou dois mecanismos para garantir a autonomia financeira das entidades federativas: “a) a repartição das fontes de receita (arts. 145 a 156) e b) a repartição do produto da arrecadação (arts. 157 a 162)”. No primeiro caso situa-se a própria arrecadação de receitas, como é o caso do ICMS. No segundo caso está o repasse de receitas obtidas através da tributação por determinadas pessoas políticas para outros entes federados. É o que se tem com os Fundos de Participação dos Estados e Municípios, previsto no art. 159, I, a e b da CF/88.

A hipótese de implantação de um IVA nacional necessariamente exigiria que se fizesse atenção a essas duas formas de promover a autonomia financeira das pessoas políticas. Se houvesse a centralização do IPI, ICMS e ISSQN em um único imposto de competência da União, seria necessário equilibrar o federalismo aumentando as receitas transferidas. Gama (2004, p. 160) reflete que:

Certamente, como restou demonstrado, a futura reforma tributária deverá respeitar a autonomia financeira das unidades federadas; porém, no exercício de sua competência, o poder reformador poderá mover-se entre os meios possíveis de instrumentalização dessa autonomia, desde que tenha sempre em mente a descentralização como forma de desenvolver e concretizar os valores fundantes do Estado Democrático de Direito Brasileiro.

A implantação de um IVA nacional seria uma importante reforma tributária no que tange o aumento do fluxo comercial entre os Estados do Mercosul, promovendo a liberdade de circulação de mercadorias uma vez que aproximaria a legislação brasileira incidente sobre os bens de consumo àquela dos demais países mercosulinos.

Apesar de restar demonstrado que não há óbices jurídico-constitucionais a uma emenda constitucional que crie um IVA nacional, desde que seja garantida a autonomia financeira dos entes federados, ocorre que os Estados e Distrito Federal são politicamente avessos a tal reforma, já que se sentem ameaçados em suas autonomias pela mesma. Assim, se não há empecilho jurídico para a reforma tributária, existe obstáculo político, sendo justamente esse, o motivo pelo qual, não obstante a ocorrência de exaustivas discussões, ainda não ter sido possível reformar o sistema tributário brasileiro.

7. CONCLUSÃO

Primeiramente, restou demonstrado que para a realização do objetivo do Mercosul, de criar um mercado comum entre os Estados membros, conforme previsão do art. 1º do Tratado de Assunção, é necessário implementar as liberdades de circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais, sendo que a primeira etapa lógica a ser realizada consiste na livre circulação de mercadorias.

Nesse contexto, torna-se relevante a ocorrência de uma aproximação legislativa ou, até mesmo, uma harmonização das legislações sobre os impostos

indiretos sobre o consumo existentes nos Estados membros, uma vez que esses impostos influenciam o preço final dos produtos e, portanto, criam distorções no mercado, servindo de mecanismo de discriminação em relação à origem das mercadorias, o que ameaça a efetivação da livre circulação dessas no âmbito do Mercosul.

Os impostos gerais sobre a venda de bens e de serviços tem como característica essencial o fato de que o valor pago a título de tributo pelo contribuinte é repassado para o preço final do produto, sendo, portanto, economicamente suportado pelo consumidor. O imposto sobre o valor agregado, criado pelo sistema tributário francês e adotado pela grande maioria dos Estados na atualidade, consiste em uma espécie do imposto geral mencionado que, contudo, busca evitar a cumulatividade de tributação nas diversas etapas do consumo, em respeito aos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco.

Esse tipo de imposto, cujo valor pecuniário é repassado ao consumidor final, influencia indiretamente a livre circulação de mercadorias. Por esse motivo, é importante que os Estados membros do Mercosul utilizem o mesmo ou, ao menos, semelhantes mecanismos de tributação do consumo, de modo a evitar distorções do mercado, que prejudiquem o processo de integração econômica regional.

Verificou-se que há previsão nos sistemas tributários da Argentina, do Paraguai, do Uruguai e da Venezuela, de impostos sobre o valor agregado, os quais não apresentam grandes diferenças entre si, no que tange às suas respectivas hipótese de incidência, às suas bases de cálculo, aos sujeitos ativo e passivo, ao sistema de imposição adotado e à forma de se evitar a cumulatividade, de modo que os sistemas de tais Estados não oferecem grandes empecilhos à harmonização tributária no âmbito do Mercosul.

Ocorre que, de todos os sistemas tributários, aquele brasileiro é o mais distinto dentre os Estados mercosulinos. O critério material do IVA existente nos demais países membros corresponde aos critérios materiais de três diferentes impostos brasileiros – IPI, ICMS e ISSQN, sendo que a competência para a instituição de cada um desses impostos pertence a três entes federativos diverso, respectivamente, União, Estados federados e Distrito Federal, e Municípios.

De todos os impostos brasileiros supracitados, o que mais influencia a efetivação da liberdade de circulação de mercadorias é a primeira regra-matriz do ICMS, qual seja, o imposto sobre a circulação de mercadorias ou, simplesmente, ICM. Observou-se que, por ser de competência dos Estados federados brasileiros e por ser a principal fonte de arrecadação dos mesmos, o ICM é utilizado, na maioria das vezes, como uma ferramenta para promover políticas extrafiscais, com o intuito de atrair setores industriais e fomentar o crescimento econômico.

Ao transformar o ICM em um mecanismo à disposição de políticas extrafiscais cria-se as denominadas “guerras fiscais” entre os Estados federados, além de suplantando o caráter neutro do mesmo e tão essencial para impostos sobre o valor agregado. Isso tem como consequência, o surgimento de distorções dentro do mercado brasileiro, cenário esse, absolutamente avesso a processos integracionistas como o buscado pelo Mercosul.

Apontou-se, como uma solução para o impasse criado pelo ICM à integração regional, a realização de uma reforma tributária, que unificasse os três impostos supracitados em um IVA nacional, de competência da União. Concluiu-se que a criação de um IVA para o Brasil que englobasse em seu critério material o ICMS não seria, por si só, uma afronta ao princípio do federalismo, desde que a reforma tributária buscasse instituir outros meios para garantir a autonomia financeira dos Estados e do Distrito Federal, por exemplo, criasse uma obrigação para a União de repassar uma parcela da receita adquirida com o IVA nacional, correspondente ao antes arrecadado pelo ICMS, para os Estados e Distrito Federal, de modo que esses não sofressem graves prejuízos com a reforma tributária.

Por fim, apesar de não existir efetivo obstáculo jurídico para a criação de um IVA nacional, há grande força política contrária a esse tipo de reforma. Os Estados federados receiam perder a autonomia política e financeira conquistada com a Constituição Federal de 1988, de modo que, dificilmente tais entes políticos atuariam em prol da implantação de dito imposto único de competência da União.

Uma solução parcial, de resultados imediatos e que já seria uma evolução rumo à construção de um mercado comum seria os Estados membros do Mercosul adotarem o sistema impositivo na origem para o comércio intrabloco. Como

ponderado no terceiro item, o sistema impositivo na origem é mais adequado para mercados integrados, por não precisar da manutenção das barreiras, das burocracias e da administração alfandegárias. Desse modo, poderia instituir o princípio da origem para o comércio dentro do território do Mercosul e permanecer com princípio do destino para as transações com países terceiros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A Guerra Fiscal e seus Efeitos: Autonomia x Centralização. *In*: CONTI, José Mauricio (Org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 191-222.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. *In*: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). **Reforma Tributária e Mercosul**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 17-30.

FAUSTO, Domenicantonio. L'Imposizione Sul Valore Aggiunto Nell'Unione Europea. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 197-222.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do Mercosul: O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias**. 3 ed. São Paulo: RT, 2001.

FINKELSTEIN, Claudio. **O Processo de Formação de Mercados de Bloco**. São Paulo: IOB, 2003.

FURLAN, Fernando de Magalhaes. **Supranacionalidade nas associações de Estados: repensando a soberania**. Curitiba: Juruá, 2008.

GAMA, Evandro Costa. A Reforma Tributária e a Autonomia Financeira das Entidades Subnacionais. *In*: CONTI, José Mauricio (Org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 137-162.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de Receitas Tributárias: a Repartição das Fontes de Receita. Receitas Originárias e Derivadas. A Distribuição da Competência Tributária. *In*: CONTI, José Mauricio (Org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 33-68.

LAGEMANN, Eugenio. Há Necessidade de um Imposto Único sobre o Consumo no Âmbito do Mercosul? *In*: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). **Reforma Tributária e Mercosul**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 179-190.

MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos Indiretos no Mercosul e Integração**. São Paulo: LTr, 2000.

NOVOA, César García. El IVA y el Comercio Internacional. Especial Referencia a la Problemática de la Unión Europea. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 159-196.

OCAMPO, Raúl Granillo. **Direito Internacional Público da Integração**. Traduzido por S. Duarte. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SIQUETTO, Paulo Roberto. Os Projetos de Reforma Constitucional Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro *In*: CONTI, José Mauricio (Org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 263-291.

WHISH, Richard. **Competition Law**. 4 ed. London: Butherworths, 2001.

XAVIER, Alberto. O Princípio da Não Discriminação no Mercosul. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Vol. V. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 1017-1032.