

## IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO (IVA) E HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E FISCAL NO MERCOSUL

Juliana Kiyosen Nakayama \*

**SUMÁRIO:** 1. Introdução; 2. Origem e Conceito; 3. IVA no Mercosul; 4. Conclusão; 5. Bibliografia

**SUMMARY:** 1. Introduction; 2. Origin and concept; 3. IVA in the Mercosul; 4. Conclusion; 5. Bibliography.

**ÜBERSICHT:** 1. Einführung; 2. Herkunft und Konzept; 3. Iva in der Mercosul; 4. Schlussfolgerungen; 5. Bibliographie.

**RESUMO:** O presente estudo analisa o IVA no Mercosul destacando as vantagens e desvantagens do mesmo.

**ABSTRACT:** The present study analyses the IVA in the Mercosul detaching the advantages and disadvantages of the same.

**ZUSAMMENFASSUNG:** Die vorliegende Arbeit untersucht der IVA in der Mercosul und hebt dabei ihren Vorteile und Nachteile.

**PALAVRAS-CHAVE:** IVA no Mercosul. Coordenação legislativa. Harmonização legislativa.

**KEY-WORDS:** IVA in the Mercosul. Legislative coordination. Legislative harmonization.

**SCHLÜSSELWÖRTER:** IVA in der Mercosul. Legislativkoordinierung. Legislativharmonisierung.

\*Mestranda do Curso de Mestrado em Direito Negocial na Universidade Estadual de Londrina.

## **1. Introdução**

A intenção deste ensaio é introduzir o tema Imposto sobre o Valor Agregado com reflexões acerca da coordenação e posterior harmonização tributária e fiscal no Mercosul e no Brasil.

Em 26 de março de 1991, originou-se o Mercado Comum do Sul (Mercosul), através do Tratado de Assunção, tendo como membros, Argentina, Brasil, Paraguai e o Uruguai. O Tratado de Assunção declara a intenção de constituir um mercado comum. Nesta futura etapa do mercado comum, considerado um estágio mais aprofundado que compreende a livre circulação de todos os fatores de produção com a eliminação de barreiras e o estabelecimento de uma tarifa externa comum para países signatários do Tratado de Assunção, implica na aplicação das cinco liberdades que são a livre circulação de mercadorias, a liberdade de estabelecimento, a livre circulação de trabalhadores, livre circulação de capitais e liberdade de concorrência.

O Tratado de Assunção tem como princípios orientadores, para o alcance de seus objetivos: a flexibilidade, a gradualidade, o equilíbrio e a reciprocidade. A flexibilidade funciona como diretiva de procedimento para a tomada de deliberações para a execução do Tratado e flexibilidade na interpretação. O equilíbrio visa determinar que a integração não ocorra com o sacrifício de um Estado, em proveito dos demais, sem um devido programa de compensação para a região. A reciprocidade trata-se de um sistema mútuo de controle da execução e aplicação do Tratado, onde cada Estado-parte assume direitos e obrigações eqüitativas. A gradualidade demonstra a intenção dos Estados-partes de que a integração ocorra em etapas definidas para adequações necessárias para a adaptação para a abertura parcial e seletiva dos mercados.

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 de Assunção. A união aduaneira não é plena porque há políticas comerciais diferenciadas no universo tarifário, com produtos na lista de exceções. Em 1994, estas listas não deveriam ultrapassar

299 posições tarifárias da Nomenclatura Comum do Mercosul para o Brasil, Uruguai e Argentina. A lista do Paraguai, também, não deveria ultrapassar os 399 itens tarifários para a Nomenclatura Comum do Mercosul<sup>1</sup>.

O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias define mercado comum como uma fusão de mercadorias nacionais após a fusão, esse mercado que é um só, passa a atuar como se fosse um mercado interno. Werter R. Faria diz que a união aduaneira, iniciada com o Protocolo de Ouro Preto, conseguiu-se 80% dos produtos com inclusão na tarifa externa comum, produtos estes objeto do comércio pelo quatro países<sup>2</sup>.

Pelo dicionário Webster, mercado comum significa uma receita econômica formada para remover barreiras comerciais entre estados membros. No plano econômico, por João Melo Franco e Herlander Antunes Martins, mercado comum significa alargamento do mercado para os empreendimentos que estejam localizados em qualquer um dos países que decida suprimir os enclaves aduaneiros ao comércio<sup>3</sup>.

Apesar deste bloco não estar, ainda, na fase de mercado comum, para que a etapa se concretize, é necessário a supressão de barreiras fiscais e tributárias e, para isso, a harmonização das normas tributárias, inclusive do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) no Mercosul. A adoção deste imposto no Brasil ou de algum outro tributo sobre consumo e sobre serviços é primordial. E, para a futura concretização do IVA no âmbito do Mercosul, é essencial que o princípio da gradualidade seja efetivamente seguido; passando-se etapa por etapa para se alcançar a integração no bloco.

## 2. Origem e conceito

No Egito antigo, há 3300 anos a.C., qualquer mercadoria em trânsito do lugar de produção ao local de consumo estava sujeita a uma imposição fiscal. Os gregos e os romanos estipularam forma de tributação sobre os

<sup>1</sup> citado em NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro, Renovar, 2000. p.164-165

<sup>2</sup> Werter R. Faria citado em NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro, Renovar, 2000. p.174-176

<sup>3</sup> NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro, Renovar, 2000. p.178

negócios realizados, sendo que os impostos incidentes sobre as transferências e vendas de mercadoria serviam como recurso financeiro destinado à proteção do comércio. A *centesima rerum venalium*, de 9 d. C., instituída pelo Imperador romano Augusto tinha a finalidade de custear gastos militares, que incidia sobre o giro dos negócios com uma alíquota de 1% sobre as mercadorias vendidas em leilão público. Em 1292, o rei Felipe da França impôs alíquota de 5 a 12% sobre todas as vendas e compras, exceto as correspondentes a alimentos, respeitando as pequenas quantidades.

Pode-se dizer que a origem do imposto sobre o valor agregado deu-se com os estudos de Nicholas Kaldor<sup>5</sup>, em 1950, que elaborou um modelo tributário para um imposto abrangente sobre o consumo. Reunia, em um só tributo, neutralidade econômica, justiça fiscal e relação direta entre o contribuinte e o Fisco. O contribuinte declararia seu consumo com incidência do tributo em razão do montante e da composição do gasto de cada um. Haveria, ainda, previsão de alíquotas progressivas. Em 1952, a França introduz o imposto sobre o valor agregado, a TVA (*Taxe Sur La Valeur Ajoutée*), substituindo o imposto sobre a produção.

*A rica experiência francesa se difundiu velozmente a partir da década de 60. O Brasil introduziu na Constituição o princípio da não cumulatividade com a Reforma Constitucional n.18, de 1965, embora já o tivesse adotado, em legislação ordinária, no Imposto de Consumo; a Comunidade Econômica Européia adota o imposto sobre o valor adicional como projeto de sua primeira diretriz finalmente aprovada pelo conselho em 1967, sendo paulatinamente implementada por seus membros; a Alemanha o introduz a partir de 1968; a Dinamarca, pela lei de março de 1967; o Luxemburgo e a Bélgica, em 1969. A partir do final dos anos 60, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas se difunde por toda a América Latina (Bolívia, Uruguai, Peru, Equador, Argentina), sendo recentemente*

<sup>4</sup> JUANO, Manoel de. *Tributación sobre el valor agregado*. Buenos Aires: Vicotr P. Zavalia, 1975, citado por MEIRELLES, José Ricardo. *Impostos indiretos no Mercosul e integração*. São Paulo: Ltr, 2000. p.47-48

<sup>5</sup> citado por REZENDE, Fernando. *A moderna tributação do consumo*. In: MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. (coord.) *Reforma fiscal: coletânea de estudos técnicos*. São Paulo: DBA Dórea Books and Art, 1994. vol 2. p. 358

*introduzido no Paraguai, em 1972, para futura harmonização no Mercosul*<sup>6</sup>.

Em 1958, o Brasil adota um modelo de tributo não cumulativo, o imposto de consumo. Surge, então, uma tendência de se colocar todo o setor produtivo dentro de um único estabelecimento, a verticalização. Houve, assim, influência da tributação para economizar tributo. No Brasil não há tributação sobre o valor agregado porque o sistema é de imposto contra imposto, pois as alíquotas são diferentes e o sistema de crédito não tributa o valor agregado de forma exata.

Os países que se utilizam do valor agregado, ou seja, de base contra base e não de imposto contra imposto, a base tributada e não imposto recorrente, trabalham com o método da adição ou método de subtração, ambos com o mesmo resultado, tributando sempre essa diferença, que se chama valor agregado<sup>7</sup>.

Maria A. Allegretti de Salgado definiu o imposto sobre o valor agregado, como aquele que recai sobre o consumidor final, que é quem definitivamente paga o imposto através do consumo, com ingresso no Fisco por cada uma das etapas do processo econômico de produção, distribuição e comercialização, proporcional ao valor que cada uma das etapas incorpora ao produto<sup>8</sup>. É um imposto geral e uniforme com diferenciações nos sistemas tributários dos países que o adotam.

IVA, Imposto sobre o valor agregado ou acrescido é um imposto indireto, para a tributação do consumo em geral, incidente sobre a cadeia produtiva e de distribuição de mercadorias para o consumidor final. A tributação sobre os serviços, pode ou não ser incluída no âmbito do Mercosul, o que ficará na pendência de futura harmonização tributária. Imposto fundamental para a efetiva integração entre os Estados partes do Mercosul.

<sup>6</sup> por Manoel de Juano citado por DERZI, Mizabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.) *Reforma tributária & Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p.19.

<sup>7</sup> LOPES FILHO, Ozires. A necessidade (ou não) de inclusão dos serviços no campo de incidência do IVA. *Sequência*. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1995, vol 16, p.31-33.

<sup>8</sup> tradução livre do conceito em espanhol citado em MEIRELLES, José Ricardo. *Impostos indiretos no Mercosul e integração*. São Paulo: Ltr, 2000. p.47.

O fato gerador do IVA consiste nas entregas de bens e prestação de serviços e nas importações de produtos e mercadorias. *A base impositiva consiste na totalidade da contraprestação de cada operação sujeita ao imposto. O objeto do IVA, a seu turno, é o consumo, já que através da repercussão econômica, transfere-se a carga tributária do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, consumidor final*<sup>9</sup>.

O Princípio da origem ocorre quando o fornecedor cobra o IVA quando enviar a mercadoria para o consumidor localizado em outro Estado-parte. O fornecedor utiliza a sua alíquota interna de seu país e o Princípio do destino caracteriza-se quando do fornecimento da mercadoria entre os Estados-partes, impondo alíquota zero nas exportações e da alíquota do domicílio do consumidor ou importador. Quanto ao IVA no Mercosul, todos os países do Mercosul adotam o princípio da tributação exclusiva no destino. Assim, há o benefício para o país onde se dá o efetivo consumo do bem. Caso haja opção pelo princípio do destino, dispensa-se harmonização legislativa, garante-se um certo nível de integração e a manutenção da base de incidência e alíquotas próprias de cada Estado-parte, porém neste princípio, inexistente a possibilidade de eliminação de aduanas entre os Estados-partes.

Por que o legislador brasileiro propôs a tributação sobre mercadoria no ICMS e serviço no ISS em nível municipal? ... *o regime federativo pode provir naturalmente de duas origens diversas, seja advindo de um tratado concertado entre antigos Estados soberanos e independente, a exemplo do caso clássico dos EUA, seja ainda de um movimento histórico de cunho nacional, como no Brasil em 1889, que de regime monárquico e unitário passou a uma república federativa*<sup>10</sup>.

O início da colonização brasileira constituiu um presságio da dificuldade de adaptação do pacto federal no Brasil, face à dispersão de interesses na sua estrutura organizacional<sup>11</sup>. *Desde logo é preciso esclarecer que no Estado federal, exatamente porque existe partilha interna de competências, o que ocorre é que o poder constituinte da federação, reservada a competência*

<sup>9</sup> FIGUEIRAS, Marcos Simão. *Mercosul no contexto latino-americano*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996, p.132.

<sup>10</sup> FERREIRA, Pinto. *Princípios gerais do direito constitucional moderno*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1962. vol.2., p.622.

*constitucional específica de “constituir” a unidade federada*<sup>12</sup>. Vê-se, portanto que o caso do Brasil, como Estado Federal, decorreu de um movimento histórico e, por isso, refletir-se-á nas competências remanescentes do Estado-membro.

O Estado federal introduziu modificações profundas nas relações jurídicas entre os seus componentes, com o surgimento de uma nova entidade, que é o Estado-membro, considerado por alguns como forma de organização política. Bernard Schwartz entende o termo Federalismo como aquele usado para descrever qualquer organização em que estados independentes concordam em delegar poderes a um governo comum com vista a Constituições inteiramente novas, mesmo dos próprios estados<sup>13</sup>.

O Brasil é uma federação e isso exige que se atribua um imposto onde a arrecadação dos entes que compõem a federação supra as suas necessidades.

### 3. IVA no Mercosul

O art. 1o. do Tratado de Assunção estabelece que a constituição do Mercosul implica em livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os Estados-partes com eliminação de direitos aduaneiros e restrições não aduaneiras à circulação de mercadorias e de qualquer medida equivalente. 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.

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 territórios de um Estado-parte tratamento idêntico ao fornecido ao produto nacional. O Tratado de Assunção estabelece

<sup>12</sup> DIREITO, Carlos Alberto Menezes; MELLO, Celso D. de Albuquerque; MESTIERI, João. *Estudo das transformações da ordem política*. Rio de Janeiro: Renes, 1971, p.31

<sup>13</sup> REIS, Elcio Fonseca. *Federalismo fiscal*. Belo horizonte: Mandamentos, 2000. p. 25-26.

como critério da tributação por parte dos impostos internos o princípio da não discriminação<sup>14</sup>.

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<sup>15</sup>. 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. A coordenação é entendida como o estabelecimentos de estratégias comuns entre os Estados que integram blocos ou mercados. As legislações são pouco aproximadas, onde os Estados ser propõem a adotar políticas deliberadas<sup>16</sup>.

Há necessidade de harmonização dos impostos indiretos sobre o consumo, caso do IVA, cujo ônus econômica é transferido para o consumidor final por meio de mecanismos dos preços, visa a impedir distorções na livre concorrência entre produtos e serviços provenientes de todos os países integrados. Consiste, fundamentalmente, na decisão sobre qual o país, o da origem ou o do destino, das operações intra-regionais de circulação de mercadorias e serviços deterá a potestade exclusiva de tributar o seu consumo, bem como no compromisso recíproco de não-discriminação, que garante aos bens importados de outros países membro tratamento idêntico ao dispensado aos similares nacionais<sup>17</sup>.

Para melhor compreensão do cenário do Mercosul sobre os impostos sobre o consumo, serão expostos quais impostos de maior destaque nos países integrantes do bloco, vejamos:

- Argentina: imposto sobre o valor adicionado e impostos internos, de competência federal, e impostos sobre o ingresso bruto, de competência provincial, imposições sobre combustíveis líquidos, a nível federal e sobre energia elétrica, a nível provincial e municipal.

<sup>14</sup> LANGEMANN, Eugenio. Há necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do Mercosul?. *Sequência*. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1995, vol 16. p.54-55.

<sup>15</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. *Um enfoque sobre o Mercosul com ênfase ao sistema tributário brasileiro*. Artigo apresentado no Anais das XX Jornadas do ILADT, Salvador: Associação Brasileira de Direito Financeiro, 2000. p.669

<sup>16</sup> NAKAYAMA, Juliana Kiyosen e RIBEIRO, Maria de Fátima. *O imposto sobre o valor agregado (IVA) no Mercosul e os direitos fundamentais*. Artigo apresentado no Anais das XX Jornadas do ILADT, Salvador: Associação Brasileira de Direito Financeiro, 2000. p.685-713.

<sup>17</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. *A harmonização das legislações tributárias no Mercosul*. Consultado na INTERNET, em 17 de janeiro de 2000. <http://www.neofito.com.br>.



O IVA na Argentina é um dos pilares básicos do sistema tributário, por ser um dos impostos com maior arrecadação dos últimos anos e admite maior elasticidade em função das necessidades arrecadação e da política tributária<sup>18</sup>. É o principal imposto incidente sobre o consumo na Argentina em fase da sua abrangência e características próprias. A não cumulatividade é ínsita à essência do IVA, sob pena de tornar-se modalidade de tributo onerosa, o que inviabilizaria economicamente sua aplicação<sup>19</sup>. Na Argentina, o IVA é de competência nacional (Lei 23.349/85, regulamentado pelo Decreto 2.407/86; Lei 20631, de 29/12/1973, em vigor a partir de 01/01/1975; Lei 25239, de 31.12.99, Decretos Regulamentadores 2407, 2510 e 1920 e Revolução 680/99), havendo um sistema de distribuição para as Províncias e Códigos Tributários Provinciais. O seu funcionamento tem características do ICMS brasileiro. As operações tributadas são a venda ou importação de produtos e prestação de serviços com alíquotas que chega ao máximo de 27%, numa média de 21%.

- Brasil: impostos sobre produtos industrializados, competência federal; imposto sobre circulação de mercadorias e serviço de transporte e comunicação, de competência estadual; imposto sobre serviço, competência municipal.

No Brasil não há incidência do IVA. Há necessidade de alterar as competências tributárias dos Estados, da União e dos Municípios, quer seja, do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e de Comunicações) e ISS (Imposto sobre Serviços de quaisquer natureza)

- Paraguai: imposto sobre o valor adicionado, impostos seletivos, imposto único, imposto sobre a comercialização de gado *vacum*, de competência nacional e serviços diversos, de competência municipal.

<sup>18</sup> tradução livre de URRESTI, Esteban Juan e CARDOZO, Horacio Felix. Comentarios sobre la instauración del impuesto al valor agregado en un estado federal. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.) *Reforma tributaria & Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p.163.

<sup>19</sup> MEIRELLES, José Ricardo. *Impostos indiretos no Mercosul e integração*. São Paulo: Ltr, 2000. p.59-65

O Paraguai moldou-se aos padrões internacionais e à competitividade externa com adequação à tributação interna, principalmente no que se refere ao IVA, desde a promulgação da Constituição em 1992. O Paraguai ainda manteve política de incentivo à produção agrícola e agropecuária, desonerando os atos a elas diretamente relacionadas. A base de cálculo corresponde ao líquido do preço ou do serviço, deduzindo do valor correspondente a bonificações ou descontos vigentes no mercado interno que conste na fatura em outros documentos. Vigora a alíquota de 10%. Para as importações, houve redução da base de cálculo em 20% por conta do regime especial, com incremento nas importações. É cobrado pela União, imposto de âmbito nacional<sup>20</sup>. No Paraguai, a Lei 125, sancionada em 28.12.91 e promulgada em 9.1.92, no Título Primeiro do Livro III (imposto sobre o consumo) nos arts. 77 a 98 da, regulamentada pelo Decreto 13.424/92, instituiu o IVA, onerando todas as transações comerciais, inclusive serviço, tendo por base o valor da operação, e com alíquota básica de 8%.

- Uruguai: imposto sobre o valor adicionado, imposto específico interno, adicionais ao imposto sobre vendas de bens agropecuários, imposto para o fundo de inspeção sanitária, imposto sobre compra e venda de bens em hasta pública, imposto sobre vendas forçadas, de competência nacional; imposto sobre venda de semoventes e sobre remates de bens móveis, imóveis e semoventes de competência departamental.

No Uruguai, a Lei 14.100, de 29 de dezembro de 1972 implantou o IVA, com regulamento no Código Tributário Uruguaio de 1996, Título 10, art. 1 a 86, que tributa serviços, mercadorias e serviços em geral com alíquota básica de 23%.

*Os quatro países integrantes do Mercosul, como já referido, adotam em seus sistemas tributários impostos incidentes sobre o consumo, segundo a técnica do valor agregado. Argentina, Uruguai e Paraguai promovem a sua incidência por seus governos centrais. O Brasil, como sabido, possui um amplo imposto seletivo,*

<sup>20</sup> MEIRELLES, José Ricardo. *Impostos indiretos no Mercosul e integração*. São Paulo: Ltr, 2000. p.72-77

o IPI, na competência federal; o mais amplo imposto sobre o consumo, o ICMS, está na competência estadual<sup>21</sup>.

Conclui-se desta afirmativa, que cada Estado-Membro tem sua legislação específica quanto aos sistemas tributários e as suas alíquotas, o que traz problemas para a harmonização tributária no Mercosul.

Hugo González Cano diz que a *harmonização tributária consiste no processo de ajuste das estruturas tributárias dos países-membros, com a finalidade de compatibilizá-las com os objetivos de um determinado tipo de integração.*(...) <sup>22</sup> Estes mecanismos podem se constituir na compatibilização da legislação e na uniformização, que implicaria igualar as legislações em todos os aspectos. Diz ainda que os processos de integração econômica requerem certo grau de harmonização tributária, cuja intensidade se vincula com o tipo de integração e a etapa do processo vigente em cada caso<sup>23</sup>.

Claudino Pita<sup>24</sup>, acrescenta que a harmonização tributária é um processo através do qual vários países efetuam modificações em comum acordo nos seus sistemas tributários para compatibilizá-los. Não gerando, dessa forma, distorções que possam afetar suas relações econômicas no contexto de um tratado de integração econômica. A harmonização é a adequação, e não a unificação, de critérios comuns para eliminar ou reduzir distorções resultantes das divergências de maior gravidade.

O processo de integração depende da coordenação, e, futura harmonização do ramo do direito tributário pois este interfere diretamente no custo da atividade empresarial. Com esta medida pode-se diminuir as desigualdades de concorrência entre os países-membros. Havendo diferença entre os impostos sobre o consumo, haverá influência direta no preço final

<sup>21</sup> AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.) *O direito tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 36.

<sup>22</sup> *A harmonização tributária em processo de integração econômica*. Coleção Gerson Augusto da Silva, vol.18, ESAF, Ministério da Fazenda, 1986, p.23-24.

<sup>23</sup> González Cano, Hugo. *La armonización tributaria en procesos de integración económica*. Impuestos. Buenos Aires, may, 1.991, p. 885.

<sup>24</sup> citado em Meirelles, José Ricardo. *Impostos indiretos no Mercosul e integração*. São Paulo: Ltr, 2000., p.122

do produto, indo em total desencontro com o objetivo e com os princípios do Mercosul.

Apesar das dificuldades, o Grupo de Trabalho no. 8, estudou o tema 'supressão de barreiras fiscais', durante o mês de maio de 1995, apresentam sugestões e recomendações aos governos envolvidos na problemática do Mercosul. E recomendou que cada país deverá tender à adoção de sistemas de tributação baseados em princípio semelhantes para todos os países-membros; em tal sentido, entende-se como necessária a subscrição pelos Estados do Mercosul, de convênio que eliminem a dupla tributação internacional, que é tratada, no presente, por soluções parciais; em virtude das dificuldades que existem para adotar um técnica impositiva e eficiente de arrecadação sobre os impostos indiretos, deverá prever-se e instrumentalizar-se um período transitório que permita aos Estados-parte adequar-se internamente até alcançar a completa harmonização das distintas legislações tributárias; os Convênios deverão prever a solução por etapas até alcançar a completa harmonização dos sistemas tributários internos, a fim de evitar os eventuais prejuízos pela perda de arrecadação dos países-membros; para obter êxito na harmonização tributárias que se pretende, os Estados-partes deverão introduzir as modificações necessárias em nível constitucional ou legal, tomando como base os princípios da legalidade, da igualdade e da capacidade contributiva.

Para a coordenação e posterior harmonização legislativa tributária e fiscal, um dos pontos importantes desse ajuste é a criação IVA, que é considerado o melhor tributo para fins de coordenação tributária relativamente a países integrantes dos agrupamentos econômicos regionais. Uma das grandes vantagens do IVA é que, do ponto de vista do comércio internacional, é um tributo que pode legitimamente ser deduzido das exportações. O IVA pode ser legalmente restituído nas fronteiras, por ajustes tributários no momento da exportação, se for caso de ajuste das exportações<sup>25</sup>.

<sup>25</sup> Amaral, Antonio Carlos Rodrigues do. Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda. In: Martins, Ives Gandra da Silva. (coord.) O direito tributário no Mercosul. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p.42.

TAIT<sup>26</sup>, expõe as justificativas e razões para adoção do Imposto sobre o Valor Agregado (ou acrescido), sendo as seguintes: *a) impostos sobre vendas são insatisfatórios; b) união aduaneira exige a supressão de algumas barreiras discriminatórias e o IVA facilita o comércio; c) possibilidade de supressão ou redução de outros impostos com a adoção do IVA; d) a evolução dos sistemas tributários, muitas vezes, não se adapta ao desenvolvimento do país, tornando-se necessária a criação do IVA*<sup>27</sup> e, também a necessidade de coordenação e conseqüente harmonização tributárias para a livre circulação de bens e serviços.

#### 4. Conclusão

*O IVA é considerado o melhor tributo para fins de coordenação tributária relativamente a países integrantes do agrupamento econômicos regionais. Uma das grandes vantagens do IVA é que, do ponto de vista do comércio internacional, é um tributo que pode legitimamente ser deduzido das exportações. Sob o 'General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)', um tributo da natureza do IVA pode ser legalmente restituído nas fronteiras, por ajustes tributários no momento da exportação*<sup>28</sup>.

Em todo o corpo deste ensaio, há o entrave da harmonização legislativa para a efetiva integração no Mercosul. Cada Estado-parte tem sua legislação interna vigente, sem aplicação imediata. *A partir do reconhecimento, por norma constitucional, da primazia dos tratados sobre a lei interna, as avenças internacionais aplicar-se-ão no plano interno tão logo ratificadas, afastando as leis nacionais, no que com ela forem incompatíveis. Aos tratados internacionais será lícito conceder isenções e benefícios fiscais relativamente a tributos estaduais e municipais por força de sua superior posição hierárquica*<sup>29</sup>. É necessário a

<sup>26</sup> citado por FIGUEIRAS, Marcos Simão. *Mercosul no contexto latino-americano*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996, p.131.

<sup>27</sup> citado por FIGUEIRAS, Marcos Simão. *Mercosul no contexto latino-americano*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996, p.131.

<sup>28</sup> AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.) *O direito tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p.42.

<sup>29</sup> GRUPENMACHER, Beina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p.145

harmonização tributária, e, também, o renascer desta idéia pelos Estados-partes.

Para o Mercosul se constituir num mercado comum, passando pela união aduaneira, fase atual, a ênfase ao processo de integração recai mais sobre a livre circulação de bens, sendo importante a estruturação dos impostos sobre o consumo.

Faz-se a afirmação de que os mercados determinam mais a política tributária que os governos e as sociedades locais face às necessidades de capitais externos, por MARTINS<sup>30</sup>. Com a finalidade de harmonização tributária no Mercosul, os mercados serão ditados pelos capitais externos? O Mercosul, como bloco, com os seus governantes e sua organização serão suficientes para proteger o consumidor? Os capitais externos ditarão se a integridade do consumidor, bem como os direitos humanos serão ou não respeitados?

Questiona-se, neste final de ensaio, como tornar eficaz a coordenação e a posterior e a conseqüente harmonização das normas tributárias no Mercosul, e, quanto ao âmbito brasileiro; poderia o IVA ser uma evolução do ICMS ou, o IVA irá substituir o ICMS e incorporar o IPI e o ISS e, caso isto ocorra, como ficaria e como se resolveria a competência tributária e a repartição da receita tributária.

## 5. BIBLIOGRAFIA

- AFONSO, José Roberto Rodrigues; GORINI, Ana Paula; RAMUND, Júlio César. A tributação indireta dos serviços e a criação de um imposto sobre o valor condicionado. In: MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. (coord.) *Reforma fiscal: coletânea de estudos técnicos*. São Paulo: DBA Dórea Books and Art, 1994. vol 2.
- AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.) *O direito tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

<sup>30</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Prognóstico da finalidade do Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.) *O direito tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p.238.

- CANO, Hugo González. *A harmonização tributária em processo de integração econômica*. Coleção Gerson Augusto da Silva. vol.18, ESAF, Ministério da Fazenda, 1986, p.23-24.
- CANO, Hugo González. *La armonización tributaria en procesos de integración económica*. Impuestos. Buenos Aires, may, 1.991.
- COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. *Federalismo & ICMS: reflexos tributários*. Curitiba: Juruá, 2000.
- DERZI, Mizabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.) *Reforma tributária & Mercosul*. Belo Horizonte. Del Rey, 1999.
- DIREITO, Carlos Alberto Menezes; MELLO, Celso D. de Albuquerque; MESTIERI, João. *Estudo das transformações da ordem política*. Rio de Janeiro: Renes, 1971.
- FERREIRA, Pinto. *Princípios gerais do direito constitucional moderno*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1962. vol.2.
- FIGUEIRAS, Marcos Simão. *Mercosul no contexto latino-americano*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- FORTE, Umberto. *União Europeia comunidade econômica europeia: direito das comunidades europeias e harmonização fiscal*. São Paulo: Malheiros, 1994.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.
- LANGEMANN, Eugenio. Há necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do Mercosul?. *Sequência*. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1995, vol 16.
- LOPES FILHO, Ozfres. A necessidade (ou não) de inclusão dos serviços no campo de incidência do IVA. *Sequência*. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1995, vol 16.
- MEIRELLES, José Ricardo. *Impostos indiretos no Mercosul e integração*. São Paulo: Ltr, 2000.
- NAKAYAMA, Juliana Kiyosen e RIBEIRO, Maria de Fátima. *O imposto sobre o valor agregado (IVA) no Mercosul e os direitos fundamentais*. Artigo apresentado no Anais das XX Jornadas do ILADT, Salvador: Associação Brasileira de Direito Financeiro, 2000. p.685-713.
- NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro, Renovar, 2000.
- REIS, Elcio Fonseca. *Federalismo fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.
- REZENDE, Fernando. A moderna tributação do consumo. In: MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. (coord.) *Reforma fiscal: coletânea de estudos técnicos*. São Paulo: DBA Dórea Books and Art, 1994. vol 2.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. *Um enfoque sobre o Mercosul com ênfase ao sistema tributário brasileiro*. Artigo apresentado no Anais das XX Jornadas do ILADT, Salvador: Associação Brasileira de Direito Financeiro, 2000.
- SANTIAGO, Igor Mauler. *A harmonização das legislações tributárias no Mercosul*. Consultado na INTERNET, em 17 de janeiro de 2000. <http://www.neofito.com.br>.
- SEREC, Fernando Eduardo; KIM, Sin Jae. Harmonização tributária no Mercosul. In: CASELLA, Paulo Borba (coord). *Contratos internacionais e direito econômico no Mercosul após o término do período de transição*. São Paulo: LTR, 1996.
- URRESTI, Esteban Juan e CARDOZO, Horacio Felix. Comentarios sobre la instauración del impuesto al valor agregado en un estado federal. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.) *Reforma tributária & Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- VENTURA, Deisy de Freitas Lima. *A ordem jurídica do Mercosul*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996.