

## PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DE UM IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO

Como se sabe, em todo o mundo, do antigo imposto sobre vendas brutas se passou ao imposto sobre vendas líquidas, também chamado de imposto sobre valor adicionado ou agregado (IVA). O antigo imposto trazia inconvenientes graves:

a. incidindo em todas as fases de industrialização e comercialização (da fábrica ao consumidor final), pelo valor bruto da venda, o imposto era **cumulativo**, tornando-se a tributar, na fase subsequente, o mesmo valor que se tributara anteriormente. Isso provocava uma **injusta repercussão nos preços**, mais acentuada do que o imposto recolhido aos cofres públicos;

b. causava a verticalização das empresas, que se integravam, para evitar a incidência do tributo em **cascata**;

c. nem sempre permitia uma justa distribuição de sua carga sobre o consumo, nem uma justa participação regional sobre a produção.

A fabricação de um veículo, por exemplo, pressupõe uma série de etapas industriais, cumpridas por empresas diferentes. Pelo menos, primeiro se dá a transformação industrial do minério de ferro e outros insumos, feita pelas siderúrgicas que produzem o aço (fabricante A); em seguida, o aço, entre outras matérias-primas, é utilizado para fabricação de motores e outras peças essenciais (fabricante B); e as montadoras, finalmente, aprontam o

## A NECESSIDADE DA INSTITUIÇÃO DO IVA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.

Misabel Abreu Machado Derzi

veículo ao consumo (fabricante C). O IPI, sendo pago em cada uma dessas fases, será cumulativo, se, do imposto devido na fase de industrialização final, não se permitir a compensação do imposto pago na industrialização anterior da matéria-prima ou produto intermediário.

O mesmo ocorre em relação ao imposto incidente sobre as vendas, que é plurifásico, onerando todas as operações mercantis de comercialização da mercadoria. Ainda pode se dar igual cumulação nas prestações de serviço em cadeia (frente às empreitadas e subempreitadas).

Assim, no imposto de produção e de circulação plurifásico – bruto – os efeitos cumulativos, como lembra KLAUS TIPKE, são os seguintes:

a. cada industrialização e circulação do produto de uma empresa a outra (do fabricante A → B → C) até o consumidor final era submetida ao tributo, desencadeando-se uma injusta repercussão nos preços;

b. a base de cálculo para o imposto era o preço bruto total, incluindo custos de industrialização, tributos incidentes e lucro – não importando que o valor do imposto estivesse destacado em separado

<sup>1</sup> Profa. dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da Fac. Direito da UFMG. Profa. Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito Milton Campos

na nota de aquisição da matéria-prima ou não. Assim, o valor total da matéria-prima, já tributado na fase anterior, era outra vez incluído na base de cálculo da fase posterior, porque ele era parte concreta dessa próxima fase seguinte;

c. o fenômeno se passava de forma idêntica tanto nos impostos incidentes sobre a industrialização como naqueles que oneram a circulação, sendo que o montante do preço total acumulado da mercadoria crescia à medida em que aumentava o número das fases no caminho da produção e distribuição;

d. esse efeito cumulativo feria também a neutralidade da concorrência, multiplicando-se as tentativas de concentração de indústrias ou de supressão do comércio atacadista ou varejista, com o objetivo de se unificarem várias fases em uma mesma empresa. (Cf. *Steuerrecht. Ein Systematischer Grundriss. 9. Auf. Köln. Otto Schmidt KG, 1983, p. 411-412*).

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 criou-se a *Taxe sur la valeur ajoutée*, tributo retocado, posteriormente, mas ainda hoje vigente na França. (v. *JULLIOT DE LA MORANDIÈRE et alii. Droit Commercial et Droit Fiscal des Affaires, tomo II, Paris, Dalloz, 1965, p. 628 e seg.*).

A rica experiência francesa difundiu-se velozmente a partir da década de sessenta. O Brasil introduziu na Constituição o princípio da não-cumulatividade com a Reforma Constitucional nº. 18, de 1965, embora já o tivesse adotado, em legisla-

ção ordinária, no Imposto de Consumo; a Comunidade Econômica Européia adota o imposto sobre o valor adicionado como projeto de sua primeira diretiva, 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; a Inglaterra, em 1º de abril de 1973; a Irlanda, em 1972; o Luxemburgo e a Bélgica em 1969. A partir do final dos anos sessenta, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas se difunde por toda a América Latina (Bolívia, Uruguai, Peru, Equador, Argentina) sendo recentemente introduzido no Paraguai, em 1972, para futura harmonização no MERCOSUL (v. MANUEL DE JUANO, *Sistemas Tributários en el Mercosur, informe presentado en el Seminario ILDAT, Itália, 29 junio / 06 julio 1992*).

O que cada uma dessas legislações têm em comum?

Como, economicamente, o tributo é transferido para o adquirente pelo mecanismo dos preços, acaba sendo suportado, em definitivo, pelo consumidor final. Procura-se, então, propiciar ingressos à Fazenda em cada uma das etapas do processo econômico de produção, distribuição e comercialização, ou da prestação de serviços **na proporção que cada uma delas incorpora, agrega ou adiciona valor ao produto**. Assimila-se ao nosso ICMS ou ao IPI, mas deles se distingue em vários aspectos, dos quais pretendemos realçar apenas os seguintes:

– a hipótese de incidência é mais ampla, pois abrange não apenas as operações de industrialização, como de circulação de mercadorias em suas diversas fases, da fábrica ao consumo, assim como a presta-

ção de serviços. Na prática, corresponderia à soma dos nossos IPI, ICMS e ISS em apenas um tributo;

– a não incidência em cascata manifesta-se em uma ampla não-cumulatividade, do tipo financeiro, de modo que os créditos relativos às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, bens de consumo e bens do ativo fixo são dedutíveis, operando-se uma real desoneração da produção e da comercialização de bens e de serviços, fenômeno que não ocorre entre nós, por causa de obstáculos opostos pela legislação infraconstitucional, embora inexista para isso empecilho na Carta Magna;

– as operações intracomunitárias (assim chamadas aquelas que se dão entre países que integram a Unidade Européia) ou ainda as de exportação para terceiros países são livres do imposto e mesmo de seus resíduos, por meio da manutenção integral dos créditos que oneraram as operações ou prestações de serviços anteriores. Como se sabe, no ICMS, a Constituição brasileira, infelizmente, adotou princípio distinto, pois determinou o estorno de tais créditos, quebrando-se o princípio da não-cumulatividade;

– assim sendo, nas operações intracomunitárias, saindo o produto ou serviço sem imposto do Estado de origem, submete-se à tributação exclusiva no Estado do destino ou do consumo, técnica própria para mercados que ainda não estão perfeitamente integrados;

– em consequência, em comunidades integradas, o tributo adota alíquotas uniformes ou bastante harmonizadas, admitindo-se algumas variações em razão de seletividade pela essencialidade dos pro-

ductos e é neutro, pouco se prestando à extrafiscalidade ou política de desenvolvimento setorial por meio de renúncia tributária, havendo poucas exceções. Ao contrário, o nosso ICMS tem sido objeto das mais variadas e intensas políticas extrafiscais, prestando-se, por vias transversas, a uma ardorosa guerra fiscal entre Estados da Federação.

É importante notar que tanto o ICMS quanto o IPI não são impostos que devam ser suportados, economicamente, pelo contribuinte de direito (o comerciante ou industrial), como ocorre na prática, em razão de não adotarmos o regime da concessão ampla de créditos, inclusive dos bens de consumo e do ativo fixo. São, a rigor, impostos sobre o consumo, não devendo onerar a produção ou o comércio, como alerta KLAUS TIPKE. Disso resulta que, numa operação entre empresas, cada uma delas pode se livrar, basicamente, através da dedução do imposto anterior, do imposto dela cobrado pela outra e transferir, na etapa de circulação, o ônus do imposto devido ao adquirente e assim, sucessivamente, até o consumidor final. Será justo, se um empresário não conseguir a transferência, por motivo de equidade, que ele seja beneficiado pela isenção do imposto. É a *Billigkeitserlass*, como reiteradamente menciona TIPKE. (Cf. op. cit. p. 410). Aliás, um dos fundamentos mais importantes para a adoção do princípio da não-cumulatividade repousa na neutralidade da concorrência, argumento que sensibilizou a Corte Constitucional alemã (BVerfG). Pela mesma razão, acrescida da necessidade de uma exata compensação de fronteira entre países-membros diferentes, a Comunidade Européia adotou o princípio da não-cumulati-

vidade como passo essencial à harmonização do imposto.

Tais tributos não oneram a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, porém a força econômica do consumidor, segundo ensina HERTING. Com base nisso, de forma quase universal, como vimos, se consagra o princípio da não-cumulatividade, inclusive na Constituição brasileira, onde se permite compensar com o imposto devido, o imposto cobrado nas aquisições de mercadorias que entram no estabelecimento, princípio esse desviado ou ferido pela legislação limitativa infra-constitucional.

Juristas de vários países, por essa razão, insistem em chamar o IVA ou o TVA de imposto sobre o consumo e não imposto sobre o valor acrescido ou sobre a circulação, embora, do ponto de vista técnico estrito, o consumidor final – que de fato suporta economicamente o tributo – esteja aliado da relação tributária.

Entretanto não apenas no Brasil, mas em diversos sistemas tributários forâneos, o legislador abandonou a expressão *imposto sobre o consumo*, para adotar outras como imposto sobre valor acrescido, imposto sobre operação de circulação, imposto sobre a produção industrial. Não se trata de uma preocupação eminentemente técnica, voltada a ajustar o nome ao formalismo jurídico. Antes, por motivos psicológico-tributários, se quer vincular o imposto ao empresário, tornando-o pouco perceptível aos olhos dos consumidores-leigos e não empresários. Como explica KLAUS TIPKE, a cobrança se torna mais simples, possibilitando *de plumer l'oise sans trop la faire crier*. (Cf. op. cit. p. 408).

## ÓBICES À INSTITUIÇÃO DE UM IVA NO BRASIL, À MODA EUROPÉIA

A forma federal de Estado e a unidade político-econômica do território nacional são os principais obstáculos à instituição de um IVA, no Brasil, à moda européia. É verdade que o federalismo não é incompatível com um amplo imposto sobre o valor agregado, pois outros países federais como a Alemanha ou a Argentina (dentro de nosso MERCOSUL) o adotam, embora outorgando a competência legislativa à Federação. Em nosso País, entretanto, por tradição, aquilo que poderia ser a hipótese de incidência de um IVA foi partilhado em três para satisfazer às necessidades político-econômicas das distintas ordens políticas que aqui convivem com suas peculiaridades: o IPI que sucedeu ao antigo Imposto sobre o Consumo é federal, o ICMS – sucedâneo do ICM, que, por sua vez, substituiu o antigo Imposto de Vendas e Consignações – é de competência dos Estados e, finalmente, como se sabe, o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza, antes Indústrias e Profissões, é de suma relevância à economia dos principais e maiores municípios brasileiros. Pressionados por suas prementes necessidades financeiras, nenhum ente político-estatal aceita perder receita. Acresce ainda que Estados e Municípios ressentem-se ainda do recente centralismo autoritário, que caracterizou o federalismo concentracionista do regime militar e resistem, com razão, à perda de suas conquistas advindas com a Constituição de 1988.

Por isso, se, do ponto de vista jurídico, a forma federal de Estado não impedi-

ria a criação de um IVA – soma do IPI, mais ICMS e ISS – de competência da União, obstáculos políticos e econômicos, no momento, tornam impensável tal transformação. O ICMS deve continuar na competência legislativa ou arrecadatória dos Estados e o ISS deve ser outorgado ao Poder Legislativo municipal.

Assim sendo, supondo que se mantenha o IVA ou um amplo ICMS na competência dos Estados-Membros (ficando o ISS na órbita municipal), um intransponível princípio, de extraordinária relevância deverá ainda ser respeitado: a unidade político-econômica do território nacional, ou seja, a preservação da unidade econômica do mercado interno brasileiro. Se já somos um gigantesco mercado interno, profundamente integrado em povo, serviços, mercadorias e produtos que, entre nós, circulam livremente, sem barreiras interestaduais políticas, jurídicas ou econômicas, é preciso manter o que já temos, sem riscos de desagregação e apenas somarmos a esse mercado interno, os demais Países do MERCOSUL. Para isso, é importante, nas operações entre diferentes Estados da Federação, mantermos a tributação na origem (atenuados ou eliminados os seus efeitos econômicos perversos), única forma adequada a uma verdadeira comunidade, por isso mesmo chamada de tributação comunitária (ou de origem).

### **A TRIBUTAÇÃO COMUNITÁRIA NO ESTADO DE ORIGEM, NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS**

Instituir um IVA estadual, no Brasil, com tributação no destino, como atual-

mente vigora na Unidade Européia, parece-nos um retrocesso, uma vez que os países europeus, como fazemos – e essa já é uma diretriz adotada, cujo implemento é apenas adiado – almejam alcançar a tributação no Estado de origem, própria de uma comunidade realmente integrada.

A Constituição de 1988, na mesma linha das anteriores, também veda que Estados e Municípios criem discriminações tributárias (quer por meio de imposto, quer por meio de taxas sanitárias de inspeção ou de fiscalização) entre bens e serviços em razão de sua origem ou de seu destino (art. 152). O objetivo é submeter bens e serviços a um tratamento equânime dentro de Estados ou de Municípios, de modo que possam circular livremente sem barreiras fiscais estabelecidas por uns, em detrimento de outros.

Nesse sentido, visando a essa harmonização, a Constituição adota certos princípios especiais em relação ao imposto sobre operação de circulação de mercadoria e serviços de transporte e comunicação (ICMS). Como esse tributo é de competência dos Estados-Membros, nas operações de circulação interestadual, é necessário evitar que uma mesma mercadoria seja tributada tanto no Estado de origem, como naquele de destino.

O objetivo não é apenas impedir a elevação do preço da mercadoria pela transferência da dupla carga tributária, mais sobretudo permitir em relação a certo Estado, que os bens advindos de outros possam concorrer em igualdade de condições com aqueles locais. Para isso, como se sabe, existem duas soluções. A primeira, mais utilizada, é a de optar pelo princípio da tributação exclusiva no Estado de destino; a segunda, que foi a solução brasi-

leira, também adotada na Constituição de 1988, é a adoção do princípio da tributação única no Estado de origem (embora, financeiramente, haja uma repartição ou compensação entre um e outro Estado).

O princípio do destino é adotado pelos países da Comunidade Europeia no imposto sobre o valor agregado, de modo que as mercadorias e serviços que ali circulam saem livres de tributos do Estado de origem, e somente se sujeitam ao imposto no Estado de destino (ou importador). Para isso, 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 submetem aos tributos nos Estados de destino, livres de impostos, em absoluta igualdade de condições com os bens nele 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.

Com o princípio de 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 no 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 comple-

xa, porque exige um rigoroso controle interno sobre os incentivos e demais benefícios (Cf. JOHN WILKINS. *Vat in the European Community: How it works and modifications planned for 1992. Bulletin 1991, nº 7/8, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam*; HUGO GONZÁLEZ CANO. *Análisis de los Sistemas Tributarios en el Mercosur. Informe presentado en el Seminario ILDAT, Itália, 29 junio/06 julio 1992*; LOTHAR SCHEMMELE. *Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft. Karl – Bäuer – Institut des Bundes der Steuergahle e. V., Wiesbaden. Heft 65. Mai 1989*).

Observe-se que as diferenças substanciais entre um princípio e outro não se encontram apenas centradas no controle alfandegário, que é necessário e complexo no princípio de tributação exclusiva no Estado de destino mas, sobretudo, na forma da distribuição da receita do imposto entre os Estados envolvidos.

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

“De acordo com o ponto de vista da Comissão (CE) o imposto sobre a mais valia comum todavia deve continuar a correr para o Estado do destino, por razões político-administrativas. Um Estado preponderantemente exportador não deve ficar em uma posição melhor frente à dis-

tribuição de receita até agora aplicada, nem um Estado preponderantemente importador deve ser colocado em posição pior.”

As propostas da Comissão para a adoção do princípio do Estado de origem... *“prevêm a necessidade de pagamentos de compensação posteriores do Estado preponderantemente exportador ao Estado preponderantemente importador. Os pagamentos não devem correr, todavia de um Estado a outro, segundo o ponto de vista da Comissão. Antes devem todos os Estados se reportar a um Fundo de Compensação. Estados-Membros, que são importadores líquidos, obteriam pagamentos do Fundo de Compensação e Estados-Membros que, como a República Federal Alemã, são exportadores líquidos, fariam pagamentos ao Fundo de Compensação”*. (Cf. *LOTHAR SCHEMMELE. Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, op. cit., pp. 26-27*).

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 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 BALEIRO) 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.

O art. 155, IV dispõe:

“Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação”.

A Constituição Federal ainda proíbe que as alíquotas internas sejam inferiores às previstas para as interestaduais, exceto em caso de autorização por meio de convênio interestadual, conforme art. 155, VI.

As diversas Resoluções do Senado Federal reguladoras do assunto vinham estabelecendo, antes da Constituição de 1988, alíquotas interestaduais máximas sempre mais baixas do que o teto fixado para as internas (V. Res. 65/70; 7/80 etc). E sobretudo, passaram a se utilizar de critérios distintos: se a mercadoria se destina aos Estados das Regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste, que se presumem importadores-consumidores líquidos, a alíquota interestadual cai, reduzindo-se a margem de receita do Estado de origem, localizado na Região Sul-Sudeste, que se presume exportador-líquido.

A Resolução senatorial de nº 22, de 19 de maio de 1990, regulou a matéria nos seguintes termos:

Art. 1º “A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de 12% (doze por cento).

Parágrafo único: Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I – em 1989, 8% (oito por cento);

II – a partir de 1990, 7% (sete por cento).

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de 13% (treze por cento)”.

Como se vê, estando o Estado de origem localizado nas Regiões Sul-Sudeste do País, mais desenvolvidas economicamente, as remessas de suas mercadorias para outras regiões, que são consumidoras líquidas, acarretam a imposição de uma alíquota menor para que o Estado do destino se aproprie de uma diferença maior em relação às alíquotas incidentes sobre as operações internas (18% - 7% = 11%). Mas essa diferença de tratamento, conforme a destinação, não é ofensiva à isonomia ou à integração do mercado interno brasileiro. Pelo contrário, ela pretende uma verdadeira integração, com neutralidade de resultados – ou pelo menos sua atenuação – entre estados consumidores líquidos e produtores – exportadores líquidos. O critério de distribuição e de compensação da receita tributária nas operações de circulação interestaduais embora mais simples, não é, entretanto, real, como se propõe na Comunidade Européia. Baseia-se antes na presunção, é previamente definido por região e não entre Estados-Membros, um a um, por levantamento do volume de circulação efetivamente realizado. 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 Européia, quer, futuramente, no MERCOSUL.

Explicando os aspectos tributários da integração do Cone Sul – MERCOSUL,

com toda propriedade, assim se expressa  
ORDÉLIO AZEVEDO SETTE:

“O IVA, como é sabido, é um imposto semelhante ao ICMS – imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços brasileiro, no entanto mais abrangente que este, com incidência sobre bens e serviços e que, de acordo com os planos do MERCOSUL e da Reforma Fiscal, substituiria o ICMS, o ISSQN e também o IPI, cuja existência não se justificaria mais em um regime tributário que adotasse o IVA.

“No meu entendimento, em que pese todo o esforço desenvolvido, num quadro político adverso, a Reforma Tributária proposta pelo digno e competente Prof. Ary Oswaldo Mattos Filho não atentou para todos os aspectos da integração do MERCOSUL e os compromissos já assumidos no Tratado de Assunção e não há, em geral e no Congresso Nacional, grande preocupação com este aspecto. Parece haver um alheamento aos compromissos do MERCOSUL, em que pese já terem eles sido amplamente ratificados pelo Congresso Brasileiro e Argentino.

*“Da mesma forma, ainda não ouvi de nenhum crítico do IVA, como proposto na Reforma Tributária, que a CEE já está revendo seu princípio da arrecadação pelo destino após muitos anos de prova. Portanto, porque devemos começar com o nosso quando ela já detectou problemas e o está modificando, para um sistema misto?”* (Cf. Aspectos Tributários e Econômicos da Integração do Cone Sul – o MERCOSUL. Publicações da Associação Brasileira de Direito Financeiro. Out/92, nº 1, co-edição Ed. Resenha Tributária, SP, pp.67-68).

Ressalte-se, finalmente, que a harmonização tributária, impeditiva das exone-

ações internas discriminatórias, em um tributo como o imposto sobre as operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação (ICMS) se completa, entre nós, por meio da exigência de prévio convênio, firmado entre os Estados-Membros e o Distrito Federal, para a concessão de incentivos, isenções e outros benefícios tributários (art. 151, XII, "g").

### **O MERCOSUL E A TRIBUTAÇÃO NA ORIGEM**

Como sabemos, a integração de mercado leva a uma harmonização de tributos. A primeira parte dessa integração, a harmonização das tarifas alfandegárias, dos impostos de importação e de exportação, é a parte mais fácil e por isto foi implementada. A parte seguinte seria uma tentativa de harmonização dos impostos incidentes sobre o consumo, seguida daquela (a final e mais difícil) dos impostos incidentes sobre a renda e o capital. A Unidade européia está ainda na segunda etapa.

É importante registrar que a manutenção de um ICMS na competência dos Estados ou mesmo de um IVA estadual, com tributação no Estado de origem nas operações interestaduais (concedida compensação financeira por meio de alíquotas diferenciais ou por meio de fundo próprio ao Estado do destino), nos moldes similares àqueles atualmente consagrados na Constituição de 1988, não impedirá a integração dos países do MERCOSUL. Basta considerar que isso já ocorre entre nós. Citemos o caso da exportação dos produtos industrializados para qualquer outro país e não apenas para aqueles integrantes do MERCOSUL.

Quando o Brasil vende algo no mercado internacional, em se tratando de produto industrializado, a tributação se dá no estado de origem ou no destino? Todos nós sabemos que é no estado do destino, pois é proibido tributar produto industrializado na exportação, tanto com relação ao ICMS, quanto com relação ao IPI. Nós poderemos continuar com essa mesma política com o MERCOSUL, incluindo aí o ISS. Poderemos ainda estender a não-incidência às exportações de semi-elaborados, ou outros produtos primários, por meio de lei complementar federal, por expressa licença já constante da Constituição. Apenas quando o MERCOSUL estiver numa fase mais evoluída, para futuro relativamente distante, é que o Paraguai, Argentina ou Uruguai teriam de aceitar uma tributação no estado de origem para uma verdadeira integração de mercado.

### **CONCLUSÕES**

Não é imprescindível alterar a Constituição Federal para a criação de tributos similares ao IVA, à moda européia.

Mesmo havendo aprovação de uma emenda de reforma à Constituição, por questões políticas e econômicas, é provável que o ICMS permaneça na competência estadual ou pelo menos continue sendo arrecadado pelos Estados-Membros e o ISS reste na órbita dos Municípios. Nesse caso, não convém mudar o ICMS, internamente, para o estado do destino, nas operações meramente interestaduais, com a desculpa de que devemos nos integrar ao MERCOSUL.

Ao contrário. Devemos manter, nas operações nacionais interestaduais, a cobrança no estado de origem, com reparti-

ção financeira do imposto arrecadado ao estado do destino – por meio de alíquotas diferenciais, já atualmente existentes, ou fundo de compensação, pois esse é o regime ideal e correto para as comunidades de integração. Nas exportações, sejam essas para o MERCOSUL, sejam para outro país qualquer, é possível por meio de lei complementar federal conceder: a) não incidência ampla e irrestrita, em relação ao IPI, ICMS e ISS; b) manutenção dos créditos relativos às operações anteriores; c) regime financeiro mais amplo de aproveitamento de créditos, para incluir bens de consumo e bens do ativo fixo.

Inexistem, a rigor, restrições constitucionais à implantação de um IPI, de um ICMS e de um ISS mais amplos e intensamente não-cumulativos. Tais restrições são, em grande parte, fruto de legislação limitativa infra-constitucional e, por tais razões, lesiva à própria Constituição. Portanto, criaram-se, entre nós, falsos problemas, que de longa data poderiam estar solucionados.