

HÁ NECESSIDADE DE UM IMPOSTO ÚNICO SOBRE O CONSUMO NO ÂMBITO DO MERCOSUL?

Prof. Eugenio Lagemann¹

Introdução

Vivemos no país um clima em que o princípio da simplificação é praticamente deificado. A reforma do sistema tributário em 1988 trazia a bandeira da simplificação, ao lado da descentralização e da justiça, esta compreendida no seu sentido vertical (tratamento desigual para desiguais). Após a Constituição de 1988 ressurgiu a força argumentadora da simplificação, agora acompanhada dos conceitos da eficiência econômica e da justiça, compreendida, porém, no seu sentido horizontal (tratamento igual para iguais). A redução dos custos de cumprimento da legislação passou a ser um imperativo. Propostas de um imposto único para todo o sistema tributário concentraram por bom tempo os debates sobre a reestruturação tributária tanto ao nível acadêmico, como técnico e político.

Nestas circunstâncias seria quase desnecessário questionar a respeito da necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do MERCOSUL. O desejo da unicidade do sistema deveria apenas provocar a criatividade para tornar viável a sua operacionalização técnica.

Entretanto, um sistema tributário racional deve atender diversas funções: a administrativa, garantindo os recursos necessários para cobrir os custos dos bens públicos; a redistributiva, buscando uma menor diferença econômica entre os cidadãos; a política, sinalizando para os custos dos bens públicos; e a econômica, definindo a alocação dos recursos produtivos e favorecendo o crescimento econômico. Ele também não deve se orientar por um único, mas por diversos princípios.

A reformulação de um sistema tributário histórico, concreto está, além disso, sujeita à sua própria história: os agentes públicos e privados estão adaptados e convivem com uma determinada ordem tributária. As realidades cultural, social e econômica completam o complexo quadro que influencia a configuração de um sistema tributário.

Por estas razões justifica-se o questionamento a mim proposto pela Comissão Temática deste Congresso.

O nosso objetivo principal é, pois, submeter aos participantes deste Congresso nossa avaliação a respeito da necessidade (ou não) da instituição de um imposto único sobre o consumo no âmbito do MERCOSUL. Para tanto, seguiremos o seguinte questionamento: a) o que pretende o MERCOSUL na questão tributária e em que ponto está o processo de integração? b) que distorções podem ser causadas pelos impostos sobre o sistema de mercado? c) quais os impostos atualmente existentes nos Estados Partes sujeitos a uma eventual unificação dos impostos sobre o consumo? d) quais as exigências de configuração técnica exigidas pelos impostos sobre o consumo para atender

¹ Prof. da Faculdade de Economia da UFRGS, Porto Alegre, RS

os requisitos no atual nível de construção do MERCOSUL? e) quais as alterações a realizar nos atuais sistemas tributários dos Países Partes para atender as exigências de configuração técnica anteriormente definidas?

Concluindo, analisaremos o projeto de reforma tributária enviado em agosto pelo governo federal para apreciação no Congresso Nacional, frente ao processo de constituição do MERCOSUL.

O Mercado Comum do Sul está em processo de formação. O artigo 1º do Tratado de Assunção estabelece que a constituição do MERCOSUL implicará a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos aduaneiros e restrições não aduaneiras à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida equivalente. No mesmo artigo é assinalada a coordenação da política fiscal e aduaneira com o objetivo de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes.

O artigo 7º aborda especificamente a questão tributária. Nele se prevê que os impostos, taxas e outros gravames internos devem dar aos produtos originários do território de um Estado Parte tratamento idêntico ao fornecido ao produto nacional. Quer dizer, o Tratado de Assunção estabelece como critério norteador da tributação por parte dos impostos internos o princípio da não-discriminação.

Os impostos internos enfocados são, fundamentalmente, os incidentes sobre o consumo de bens e serviços. A tributação da renda não constitui uma prioridade.

O MERCOSUL se constituirá, até o ano 2001, numa união aduaneira imperfeita, na medida em que a alíquota externa comum ainda não é aplicada para um grande número de bens. Mesmo nesta situação, a ênfase do processo de integração recai cada vez mais sobre a livre circulação dos bens. Daí a importância a ser dada à estruturação dos impostos sobre o consumo. No momento, o ponto central ainda é ocupado pelos impostos sobre o comércio exterior, mas os impostos sobre o consumo assumirão importância cada vez maior no processo.

Distorções possíveis de serem geradas pelos impostos em mercados em integração

As principais distorções que os impostos podem gerar em mercados em integração são os relativos à capacidade concorrencial e às condições de localização de investimentos.

Capacidade concorrencial: Considerando que os impostos aplicados sobre o consumo repercutem nos preços e custos das mercadorias e serviços, eles podem alterar os fluxos comerciais dentro da região em integração, por influírem nas condições vigentes de concorrência entre os produtores nela estabelecidos.

Daí o destaque, no artigo 7º, do princípio da não-discriminação, que determina que se evite que um determinado bem vendido num país membro suporte uma carga tributária diferente pelo fato de ser originário de outro Estado Parte. Esta discriminação pode ser: a) contra o produto importado (taxa só aplicada a importados ou aplicação de uma taxa maior para produtos importados). Neste caso os impostos internos assumem, sob o ponto de vista econômico, o papel das tarifas aduaneiras, zeradas, reintroduzindo a proteção à indústria nacional. Tam-

bém deve ser considerado o produto proveniente de terceiros países, para garantir o nível de proteção oferecido pela tarifa externa comum. A eliminação da discriminação contra o produto importado revela a preocupação principal no processo de integração pela ótica dos produtores da área, que desejam uma tributação neutra em relação aos fluxos comerciais.

b) contra o produto exportado (pelo país exportador: por sua tributação por ocasião da exportação ou pela acumulação de tributos internos, não restituídos; pelo país importador: pela tributação por ocasião da sua entrada). Soluções para tanto são a isenção e/ou devolução da carga e a fixação de um princípio de tributação (origem ou destino). Observa-se que a competência de tributar não necessariamente determina com quem fica a receita arrecadada, que pode ser decidida em separado. A eliminação da discriminação contra o produto exportado revela a preocupação principal no processo de integração pela ótica dos consumidores, que querem acesso a produtos mais baratos e que não estão interessados em sustentar o aparelho de Estado de outros países.

A localização dos investimentos:

O tratamento tributário dispensado aos rendimentos dos fatores de produção, principalmente no caso dos capitais, de maior mobilidade, mas também do trabalho, menos móvel, podem afetar as condições para a localização de novos empreendimentos (investimentos) ou até sua realocação, propiciados pela ampliação do mercado, a nível da região em integração.

Papel primordial realizam aí os incentivos ao investimento (para o que se utilizam também instrumentos fora da área tributários: financeiros, tanto orçamentários como creditícios).

Este ponto muito importante ainda não mereceu a devida atenção, embora no dia-a-dia da política econômica dos países integrantes do MERCOSUL esta questão seja rotineira. No Brasil fala-se hoje muito na “guerra fiscal” entre os Estados federados, constituindo-se ela, inclusive, numa das pedras angulares para a atual reforma do sistema. Não se pode, porém, esquecer a “guerra fiscal” possui também um caráter internacional, realizada entre países. Basta lembrar as medidas recentemente tomadas pelo governo brasileiro, buscando garantir para o Brasil os investimentos da indústria automobilística previstos para o MERCOSUL. A segunda fase da disputa por estes investimentos ocorre, no momento, entre os Estados.

Quadro dos impostos sobre o consumo nos países do MERCOSUL

Numa eventual unificação dos impostos sobre o consumo teríamos de considerar o seguinte quadro de impostos incidentes sobre este campo em cada um dos Estados Partes:

Argentina: imposto sobre o valor adicionado e impostos internos, de competência federal, e imposto sobre ingressos brutos, de competência provincial. Completam o elenco as imposições sobre combustíveis líquidos, a nível federal, e sobre energia elétrica, a nível provincial e municipal.

Brasil: imposto sobre produtos industrializados, de competência federal; imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação, de competência estadual; e imposto sobre servi-

ços, de competência municipal. O imposto sobre vendas a varejo de combustíveis, de competência municipal, deixará de existir a partir de 1º de janeiro de 1996.

Cabe ressaltar que as contribuições sociais - COFINS e PIS/PASEP -, administradas pelo governo federal e cuja base de cálculo é o faturamento, constituem, na verdade, impostos especiais sobre o consumo. Economicamente operam como impostos gerais sobre o consumo, plurifásicos de múltiplas etapas e cumulativos. Estender a característica de imposto sobre consumo para o caso dos contribuintes do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica que estimam o lucro com base no faturamento seria, entretanto, um pouco ousado.

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

Uruguai: imposto sobre o valor adicionado, imposto específico interno, adicionais ao imposto sobre vendas de bens agropecuários (para habitação rural e para pesquisas agropecuárias), imposto para o fundo de inspeção sanitária, imposto sobre compra e venda de bens em remate público, imposto sobre vendas forçadas (remate judicial), de competência nacional; imposto sobre vendas de semoventes e sobre remates de bens móveis, imóveis e semoventes, de competência departamental.

As exigências para a integração

O processo de integração representa a mudança na estratégia de desenvolvimento da economia nacional. A estratégia de substituição de importações, com a concomitante defesa do parque industrial nacional, está sendo substituída pela abertura de mercados num processo de globalização da economia mundial, caracterizado pelo aumento da competição intercapitalista e pela sobrevivência do mais eficiente.

Os critérios principais que norteiam a compatibilização dos sistemas tributários nas economias em integração são a neutralidade da tributação relativamente à origem dos fluxos de comércio e a adequada divisão da receita tributária entre os entes tributantes.

Para responder à questão, de como os impostos sobre o consumo devem estruturados nessa nova conjuntura, nos valem dos relatos oferecidos pela Comissão de Aspectos Tributários, do Subgrupo de Trabalho X - Políticas Macroeconômicas do MERCOSUL.

Os impostos sobre o consumo foram analisados em duas etapas: uma, comparando os impostos gerais sobre o consumo e, outra, comparando os impostos seletivos ou específicos.

A primeira decisão se refere à competência tributária. Seriam os bens e serviços comercializados na origem, onde são produzidos, ou no destino, onde são consumidos?

No caso dos impostos gerais sobre o consumo, a Comissão sugeriu a instituição de um IVA do tipo consumo, estruturado segundo o método de subtração sobre base financeira e pela técnica de contrapor o imposto a imposto, cobrado segundo o princípio do destino.

Este princípio exige os “ajustes de fronteira” que podem ser realizados pela:

a) isenção ou desoneração das exportações dos impostos internos.

b) devolução ou desoneração dos impostos internos pagos pelo produtor ou exportador por suas compras de insumos ou matérias-primas ou de bens tributados.

c) aplicação de um imposto interno sobre as mercadorias importadas no país de destino, de maneira tal que suportem a mesma taxa que os produtos similares de produção nacional.

A opção técnica pelo IVA acima qualificado se justifica pela sua capacidade de atender os requisitos para a realização destes ajustes.

A questão seguinte foi: as fronteiras fiscais devem ser mantidas ou suprimidas?

Diante dos problemas projetados no que refere aos controles administrativos, seja para operacionalizar uma câmara de compensações, seja para enfrentar os problemas decorrentes do comércio fronteiriço (exemplos atuais: Ciudad del Este, no Paraguai e Rivera, no Uruguai) e de fraudes, e considerando a condição de união aduaneira do MERCOSUL, a Comissão aconselhou a adoção do princípio de imposição exclusiva no país de destino com manutenção das fronteiras fiscais.

No caso dos impostos específicos sobre o consumo, a Comissão igualmente sugeriu a tributação segundo o princípio do destino. Novamente, considerando as dificuldades de controle dos fluxos comerciais intramercado com a supressão de fronteiras fiscais e os efeitos nefastos possíveis no trânsito fronteiriço, optou-se pela manutenção das fronteiras fiscais.

Os impostos seletivos ou específicos deveriam ser estruturados como impostos monofásicos a nível de fabricante final e importador, com possibilidade de se admitir, para determinados bens, imposições plurifásicas, condicionadas, entretanto, à adoção de medidas que evitem efeitos acumulativos. A questão básica, a partir desta decisão, consistiu em estabelecer o grau de liberdade para cada Estado Parte na definição de sua política de consumo nacional, que pode diferenciar-se da política de consumo do conjunto da área em integração.

As alternativas oscilam entre uma consideração maior dos interesses nacionais ou dos interesses comunitários.

A que mais considera os interesses nacionais é o livre estabelecimento dos gravames por parte de cada Estado Parte, definindo os produtos e o nível de tributação. Consideração especial mereceriam os bens não produzidos ou com oferta insuficiente no país tributante. Neste caso a tributação só poderia ser decidida mediante acordo comunitário prévio ou se abriria a possibilidade de um país, que se sentisse prejudicado por determinada tributação, de recorrer ao organismo comunitário específico para evitar a sua aplicação.

No outro extremo está a solução de estabelecer-se a nível comunitário uma lista comum de produtos gravados, fixando-se simultaneamente os níveis de tributação.

A solução intermediária consiste em estabelecer de forma coordenada uma lista de bens graváveis aos quais cada país poderá aplicar o nível das alíquotas que considerar conveniente.

A decisão da Comissão foi de não determinar a lista dos produtos, mas definir como preferenciais os produtos de consumo final, restringindo a opção por produtos de consumo dual - de consumo final e intermediário - aos que tradicionalmente são tributados pelos impostos específicos e que se justificam pela fiscali-

dade, por seu potencial de receita (por exemplo, álcool, óleos, lubrificantes e energia elétrica), acompanhado, porém, de medidas para evitar os efeitos acumulativos dentro do sistema. Não deverá ser admitida a tributação dos bens de capital. Para o caso dos produtos não produzidos internamente ou com oferta insuficiente admite-se a alternativa de facultar ao Estado Parte, que sentir-se prejudicado, de recorrer ao organismo do MERCOSUL específico para evitar a discriminação.

No conjunto dos impostos sobre o consumo, para evitar a discriminação contra as importações ou a alteração da proteção definida pela tarifa externa comum e para evitar os efeitos acumulativos no caso dos produtos exportados todos os impostos devem ser examinados nos diversos critérios de imposição: o campo de incidência; as isenções concedidas; as bases de cálculo e suas reduções; o crédito fiscal (extensão e estabelecimento de limites de utilização); os tratamentos setoriais e outros tratamentos especiais (pequenos e médios contribuintes, substituição tributária e diferimentos); o nível das alíquotas e o tratamento dispensado às exportações.

Alternativas para o atendimento das exigências para a integração

A questão é: é possível atender às demandas do MERCOSUL na constituição técnica da tributação sem a instituição de um imposto único sobre o consumo? Ou melhor: que alternativas existem para atender essas exigências?

Para o caso dos impostos gerais sobre o consumo, observa-se que, desconsiderando exceções, o sistema impositivo uruguaio e paraguaio tende a atender os requisitos acima elencados. No caso argentino, as providências a serem tomadas concentram-se ao nível provincial, cujo imposto sobre ingressos brutos deverá se transformar num imposto sobre vendas a varejo, deixando de apresentar os efeitos acumulativos que o hoje o caracterizam.

O problema maior consiste no ICMS, um imposto sobre valor agregado, sendo um IVA de tipo produto, com campo de incidência restrito às mercadorias e a alguns serviços (transporte e comunicações). Os serviços, por sua vez, são tributados separadamente, pelos municípios, tendo como base de cálculo o faturamento.

O exame da legislação do ICMS demonstra diversos problemas no que concerne às exigências estabelecidas para a integração: a tributação dos bens de capital (sem direito a crédito) e a restrição no uso dos créditos causam efeitos cumulativos que afetam os produtos exportados; grande parte dos produtos agrícolas e semi-elaborados exportados são tributados; produtos importados são tributados a alíquotas superiores à dos produtos nacionais, tanto diretamente pela fixação de uma alíquota nominal maior como pelo fato de o comércio interestadual ser tributado a uma alíquota inferior à alíquota interna, que é aplicada às importações. O ICMS ainda apresenta as características típicas de um imposto orientado segundo a estratégia de desenvolvimento baseada na substituição de importações, que favorece a industrialização nacional.

Outro problema constitui a dúvida no que tange à obrigatoriedade dos Estados brasileiros em se submeterem a acordos internacionais firmados pela União.

Uma solução aventada pela Comissão é a transformação do ICMS de um imposto do tipo produto restringido em um imposto do tipo consumo amplo, incluindo os serviços, com imposição no destino. Como obstáculos foram reconhecidos: a reação dos grandes municípios dependentes da tributação dos serviços, cuja arrecadação total no país tende a ser superior à do IPTU, e a dificuldade na redistribuição dos recursos entre os Estados brasileiros decorrente desta mudança.

A primeira alternativa a acionar para iniciar o processo de integração deveria consistir na eliminação dos tratamentos discriminatórios contra as importações, tanto no que concerne a alíquotas nominais superiores como no que concerne ao tratamento preferencial dado ao fluxo interestadual, justificado como técnica de distribuição da receita do ICMS entre os Estados brasileiros. Também deveriam ser eliminados os efeitos acumulativos que afetam os produtos exportados. E finalmente, sugere-se a eliminação dos tratamentos que favorecem o comércio fronteiriço.

No caso dos impostos específicos, desconsiderando a questão do comércio fronteiriço e algumas outras exceções, a harmonização nos moldes acima definidos seria compatível com os sistemas atualmente empregados na Argentina, no Uruguai e no Paraguai, que se caracterizam basicamente como impostos monofásicos aplicados ao nível de fabricante e importador. O problema se encontra no Brasil. O IPI apresenta um campo de incidência relativamente enorme e possui características típicas de um imposto geral sobre o consumo, embora limitado à fase industrial, atingindo, também, a fase de comercialização atacadista. Sua gama de produtos tributados atinge bens de consumo final, matérias-primas, bens intermediários, material de embalagem e bens de capital. O seu sistema de crédito (empregando o princípio da integração física) origina efeitos acumulativos.

As alternativas examinadas foram: a) a substituição do IPI por um imposto monofásico a nível de fabricante ou importador final; e b) a sua integração no imposto geral sobre o consumo. Ambas as alternativas apresentam inconvenientes. No primeiro caso, fundamentalmente, a redução do seu campo de incidência redundaria numa queda sensível da receita. No segundo caso, a sua extensão para o setor varejista e a adoção de alíquotas diferenciadas, aliada à questão da competência estadual do ICMS (questão do federalismo fiscal brasileiro) complicariam o sistema, além do risco de perda de receita pela fusão de ambos os impostos. O relatório conclui que “esta alternativa suscitaria maiores problemas que a anteriormente considerada”.

Como um primeiro passo para a harmonização poderia ser mantida a estrutura atual dos impostos, mas as suas legislações deveriam ser revistas, principalmente no que se refere ao tratamento dispensado às importações. Ainda, considerando a importância dada pelos Estados Partes às distorções provocadas pelo comércio fronteiriço, a primeira fase de harmonização poderia incluir medidas que eliminassem os tratamentos especiais que o favorecem.

Em síntese, as alternativas aventadas na Comissão de Aspectos Tributários não indicam, necessariamente, para um impos-

to único sobre o consumo no âmbito do MERCOSUL, embora a atração racional pela simplificação. As condições objetivas dos sistemas históricos, principalmente no caso brasileiro, estabelecem condições especiais.

O projeto de reforma tributária do governo federal frente às exigências para a integração

O projeto de reforma tributária encaminhado pelo governo federal ao Congresso Nacional apresenta diversas alterações que atendem as exigências para a integração sob o ponto de vista tributário.

Em primeiro lugar, esclarece a questão referente à obrigatoriedade dos Estados em obedecerem a acordos internacionais ao atribuir à União a competência de instituir isenção de tributo da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios quando previsto em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário.

No sistema de transição válido até 31 de dezembro de 1997:

Os efeitos acumulativos do ICMS são reduzidos pela concessão de créditos para bens de capital e pela não incidência no caso dos equipamentos e insumos agrícolas, mantidos os créditos nas fases anteriores. No caso do IPI os efeitos acumulativos também serão reduzidos pela manutenção dos créditos na aquisição de bem destinado ao ativo imobilizado.

A medida de maior impacto, entretanto, constitui a desoneração das exportações em geral. Com isso, fica eliminada a tributação dos produtos agrícolas e semi-elaborados exportados, ainda hoje uma respeitável fonte de receita dos Estados.

A compensação pelas perdas nas receitas estaduais deverá ser decrescente e cessar no ano 2000.

No ICMS nacional, constituído pela fusão do IPI e do ICMS, a vigorar a partir de 1998, são mantidas as medidas acima descritas, além de ser implantada a alíquota nacional única, independente dos fluxos, eliminando-se, com isso, a alíquota interestadual diferenciada.

Observa-se, pois, que o projeto de reforma tributária ora em tramitação no Congresso Nacional apresenta diversas medidas favoráveis à integração. O questionamento do projeto, entretanto, se justifica no referente à junção do IPI e do ICMS, formando um imposto sob dupla administração, quando a constituição de um IVA estadual amplo, ao lado de um imposto específico federal, com potencial de receita significativo, interessa certamente mais ao federalismo fiscal brasileiro.

Finalmente, cabe referir que a velocidade no processo de integração deve considerar as condições objetivas dos entes envolvidos no processo. Mais especificamente: as medidas de desoneração dos bens de capital e das exportações estão se impondo tanto pela integração brasileira no MERCOSUL como pela estratégia geral de abertura econômica. Aliás já estão sendo implantadas paulatinamente pelos Estados, através da concessão de benefícios periodicamente renovados. O que não se pode exigir é que o ônus decorrente deste movimento seja assimilado em prazo muito exíguo e primordialmente por apenas alguns dos Estados da Federação.