



## **Imposto sobre Valor Agregado: um estudo sobre sua proposta e aplicação nos países do MERCOSUL**

**Maurício Farias Cardoso**

**Centro Universitário La Salle - Canoas (UNILASALLE)**

**Complexo de Ensino Superior de Cachoeirinha (CESUCA)**

[mauricio.cardoso@ibest.com.br](mailto:mauricio.cardoso@ibest.com.br)

**Médully Magnante**

**Centro Universitário La Salle – Canoas (UNILASALLE)**

[medully@hotmail.com](mailto:medully@hotmail.com)

**Guilherme Pressi**

**Complexo de Ensino Superior de Cachoeirinha (CESUCA)**

[guilherme.pressi@cesuca.edu.br](mailto:guilherme.pressi@cesuca.edu.br)

**Angelita Delfino**

**Complexo de Ensino Superior de Cachoeirinha (CESUCA)**

[angelitadelfino@cesuca.edu.br](mailto:angelitadelfino@cesuca.edu.br)

### **Resumo**

Este estudo tem por finalidade realizar um levantamento sobre a proposta e aplicação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) nos países do MERCOSUL. O IVA surgiu na Europa com o objetivo de facilitar a tributação e rapidamente espalhou-se, chegando a América do Sul. A pesquisa realizada identifica-se como um estudo qualitativo, explicativo e bibliográfico. Para o desenvolvimento do estudo utilizou-se uma revisão bibliográfica por meio de consultas a livros, publicações especializadas, artigos, sites da internet e legislações a respeito do tema. Com base neste levantamento, foi elaborado um quadro-comparativo dos procedimentos relacionados ao Imposto sobre o Valor Agregado nos países objeto desta pesquisa. Neste estudo foi possível constatar que a utilização de um Imposto sobre o Valor Agregado trás muitos benefícios para o Sistema Tributário Nacional, já que por meio dele é possível simplificar todo o sistema. Verifica-se também a necessidade de uma reavaliação no Sistema Tributário Brasileiro, para que se torne menos complexo, propiciando ao Brasil um estreitamento das relações comerciais com os países do MERCOSUL que já utilizam o IVA: Argentina, Paraguai e Uruguai. Por fim, considera-se fundamental que todos os países que compõem o bloco econômico do MERCOSUL, tivessem os mesmos princípios (origem e destino), sem exigir que sejam idênticos, nem que as alíquotas sejam iguais, para que possam ser comparados de forma igualitária.

**Palavras-chave:** Imposto; Valor Agregado; MERCOSUL.

## 1 INTRODUÇÃO

Atualmente, o debate sobre uma Reforma Tributária Brasileira tem adquirido crescente repercussão nos meios de comunicação. A Reforma Tributária é um pacote de mudanças que ocorrem na atual estrutura e na legislação de impostos, taxas e contribuições vigentes. Dentre as sugestões apresentadas está o Imposto sobre o Valor Agregado ou Adicionado (IVA), que 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. Originalmente o IVA foi introduzido na França, na década de cinquenta do século XX, como uma das primeiras medidas da harmonização tributária. Depois da Europa rapidamente o IVA se espalhou pelo mundo, inclusive na América.

O Imposto sobre o Valor Agregado surgiu nos países da América do Sul com o intuito de facilitar a tributação nas transações realizadas entre os países deste bloco econômico. Todos os parceiros do Brasil no MERCOSUL, sem exceção, a saber, Argentina, Uruguai e Paraguai, já possuem um IVA nacional. O Brasil ainda é o único membro deste bloco que não introduziu o IVA na sua economia.

O Mercado Comum do Sul ou MERCOSUL foi criado em 1991 através do Tratado de Assunção, formando uma organização internacional constituída por quatro países membros, Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai e dois Associados, Bolívia e Chile, na região denominada Cone Sul do Continente Americano. O principal objetivo do MERCOSUL é criar um mercado comum com livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos. Complementando esse objetivo maior busca-se a adoção de uma política externa comum, a coordenação de posições conjuntas em foros internacionais, a formulação conjunta de políticas macroeconômicas e setoriais, e, por fim, a harmonização das legislações nacionais, com vistas a uma maior integração.

Constata-se então, a necessidade de se conhecer melhor a proposta e a forma de aplicação do imposto sobre o valor agregado nos países do MERCOSUL. A partir deste contexto, busca-se saber: Quais são as principais diferenças na aplicação do IVA nos países do MERCOSUL?

Para responder a questão-problema o presente estudo objetiva verificar a proposta do IVA nos países membros do MERCOSUL, bem como é feita a sua aplicação nos mesmos.

O tema ganha relevância tendo em vista que para obter a vantagem que um mercado comum pode oferecer e também alcançar a sua principal finalidade, como é o caso do MERCOSUL, é necessário que haja livre circulação.

O presente estudo foi desenvolvido em cinco seções principais, sendo essa introdução a primeira delas. A segunda apresenta o referencial teórico evidenciando o tema do estudo; a metodologia como terceira onde aborda o método de pesquisa aplicado para o desenvolvimento do estudo; a quarta seção compreende a apresentação do levantamento, bem como sua forma de aplicação, seguida da conclusão sobre o estudo como quinta seção. Ao final tem-se a lista das referências pesquisadas para o desenvolvimento da pesquisa.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 VALOR AGREGADO OU ADICIONADO

Pereira (1998) fala que "O Valor Agregado ou Adicionado é o valor dos bens produzidos por uma economia, depois de deduzidos os custos dos insumos adquiridos de

terceiros (matérias-primas, serviços, bens intermediários e outros insumos), utilizados na produção. Em uma empresa, o valor agregado ou adicionado é a contribuição adicional de um recurso, atividade ou processo para a fabricação de um produto ou prestação de um serviço”.

Segundo Montoro Filho (1992, p. 27) “Valor Adicionado é definido como o resultado da diferença entre o valor dos bens e serviços vendidos pela empresa, quaisquer que sejam, e o valor dos bens e serviços comprados pela empresa junto a outras empresas. Significa assim, o acréscimo de valor que a empresa incorpora ao bem na cadeia produtiva”. Ou seja, o Valor Agregado ou Adicionado é o valor dos bens produzidos por uma economia, depois de deduzidos os custos dos insumos adquiridos de terceiros (matérias-primas, serviços, bens intermediários e outros insumos), utilizados na produção. Em uma empresa, o valor agregado ou adicionado é a contribuição adicional de um recurso, atividade ou processo para a fabricação de um produto ou prestação de um serviço.

Nesse contexto conforme De Luca, citada por Santos (1999, p.39-40) “O valor adicionado de uma empresa representa o quanto de valor ela agrega aos insumos que adquire num determinado período e é obtido, de forma geral, pela diferença entre as vendas e o total dos insumos adquiridos de terceiros”. Em termos de sociedade, a adição de um valor aos produtos se dá quando há remuneração de fatores de produção. Dai chama-se de valor agregado o aumento de valor que acontece no sistema produtivo, dentro das empresas. Esse aumento de valor representa o total do produto nacional que, por sua vez, é o total da renda nacional.

Conforme Oliveira, et. all (2004, p. 184), referindo-se ao conceito de valor adicionado “EVA: *economic value added*, ou valor econômico adicionado é o mais “novo” instrumento de medida de valor. O objetivo principal de todas as empresas deve ser a maximização dos lucros dos detentores de capital, isto é, remunerar os donos do dinheiro. É a medida de desempenho financeiro que vê mais de perto, do que outro instrumento, o lucro econômico verdadeiro de uma empresa”.

Segundo Marion (2001, p. 243), “[...] o Valor Adicionado ou Valor Agregado é muito comum nos países da Europa Ocidental, esses valores procuram evidenciar para quem a empresa está canalizando a renda obtida”. De Luca (1998, p.37) corrobora esta idéia quando afirma que “na Ciência Econômica, o conceito de valor adicionado é obtido em função da Produção. Na Ciência Contábil, em geral, utiliza-se o conceito das Vendas para obter-se o valor adicionado (riqueza criada) da empresa”. Só se realiza no momento da transferência de propriedade.

O valor adicionado significa a riqueza gerada pela companhia, que na prática compreende a receita bruta deduzida dos valores debitados no resultado relativos às riquezas oriundas de terceiros (bens e serviços consumidos), tais como matérias-primas, mercadorias, materiais, serviços etc. (BRAGA; ALMEIDA 2009).

Para Dolabella (1992, p. 28) “valor Adicionado corresponde ao valor monetário de sua produção em um período, diminuído do valor monetário dos bens e serviços adquiridos de terceiros, tais como matérias-primas, energia, materiais diversos”. Este autor conceitua o valor adicionado levando em conta o método econômico, que atualmente é o que calcula o Produto Interno Bruto (PIB).

Conforme Santos (2007, p. 29) “o valor adicionado é o valor que foi, em cada etapa produtiva, acrescido (adicionado) ao valor das matérias-primas utilizadas”. Dessa forma, valor adicionado é o valor do total produzido, menos todos os serviços ou mercadorias de terceiros, para que não aja duplicidade, pois já fizeram parte do valor adicionado de outras empresas.

A legislação tributária define a obrigatoriedade do recolhimento de impostos sobre este Valor Agregado, sendo que este será o assunto desenvolvido no próximo capítulo.

## 2.2 IMPOSTOS

Visando atingir seu objetivo que é o bem comum, o Estado necessita de recursos financeiros. Os tributos são retirados dos indivíduos e das empresas, como uma forma de financiar as atividades do Governo. Com o intuito de atender as despesas de extrema importância às suas atividades essenciais, ligadas aos aspectos político, econômico, social, administrativo, financeiro, educacional e de segurança pública, destinadas a regular a vida humana em sociedade. Fabretti (2006, p. 109) faz a afirmação de que “pode-se resumir o conceito de tributo, afirmando que é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária”.

Ainda segundo Fabretti (2006, p. 110), “tributo é gênero e as espécies são impostos, taxas e contribuições”. Os tributos são divididos em espécies, sendo os impostos a espécie tributária deste estudo. O imposto é o tipo de tributação mais conhecido da sociedade, e ele pode ser de ordem Municipal, Estadual ou Federal e está presente no dia-a-dia de todo consumidor, seja direta ou indiretamente. Conforme o Código Tributário Nacional (CTN, Título III, Capítulo I, Art. 16) “Art.16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Dessa conceituação contata-se que o imposto é um tributo e que incide sobre riquezas, tais como: ter patrimônio, na obtenção de renda, na circulação de mercadorias, na importação, na exportação, prestação de serviço etc.

No entender de Hack (2010) os impostos não têm uma finalidade específica senão a de arrecadadores de valores aos cofres públicos para o pagamento de despesas gerais do Estado. São tributos fiscais arrecadatários por natureza em que se deseja apenas prover o Estado com os meios financeiros para que ele desempenhe suas atividades normais.

Portanto, constata-se que o imposto é um tributo que tem por finalidade principal custear as operações da União. Existem diversas formas de tributação, dentre elas, o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que será apresentado no capítulo seguinte.

## 2.3 IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO

Conforme Derzi (1999) o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) foi originalmente introduzido na França, ainda na década de cinquenta do século XX, foi adotado, posteriormente, pela então nascente Comunidade Econômica Européia como uma das primeiras medidas de harmonização tributária. As primeiras tentativas de implantação deste imposto, na França, datam de 1936, mas foi somente em 1954 que foi efetivamente instituído como *taxe sur la valeur ajoutée*.

Guimarães (2006) lembra que, nos anos sessenta, na Europa, apenas a França adotava um imposto de modelo IVA; todos os demais países ainda tributavam a circulação de mercadorias e prestação de serviços com tributos cumulativos, ou “em cascata”, cuja adoção causa graves e indesejáveis distorções na economia. Para realizar um diagnóstico, e propor soluções, relativamente à situação da tributação nas transações mercantis, a então Comunidade Econômica Européia contratou o economista alemão Fritz Neumark.

O sistema de tributação adotado pela França, já designado de IVA – Imposto sobre Valor Agregado ou Imposto sobre Valor Acrescentado, apresentava característica que

respondia ao problema: o valor final do produto nunca era agravado pelo imposto, independentemente do número de transações em sua produção e circulação até o consumo final (GUIMARÃES, 2006).

Conforme Leonetti (2003) explica, depois da Europa, rapidamente o IVA se espalhou pelo mundo, atualmente quase todos os países da América utilizam tributos inspirados no IVA, onde os Estados Unidos figuram como a grande exceção.

Na América do Sul, todos os parceiros do Brasil no MERCOSUL, sem exceção, a saber, Argentina, Uruguai e Paraguai, já possuem um IVA nacional. De forma mais técnica, o professor lusitano NABAIS (2002) aduz que, “Quando segue o regime geral, o IVA apresenta-se como um imposto sobre o consumo em que o montante da dívida de cada sujeito passivo é apurado através do chamado método de dedução imposto do imposto, do crédito do imposto ou método *indirecto subtractivo*, nos termos do qual este montante nos é dado pela diferença entre o montante em que resulta da aplicação da taxa ao valor das vendas ou prestações de serviços, durante determinado período, e o montante do imposto suportado nas aquisições *efectuadas* durante o mesmo período”. Assim, o 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.

Já no entender de Salgado (1974), 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.

Para Figueira (1996) “o fato gerador do IVA consiste na entrega 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”.

Duas importantes características marcam o Impostos Sobre o Valor Agregado, quais sejam, o pagamento fracionado (em cada etapa da circulação) e a não cumulatividade (dedução do imposto pago nas etapas anteriores), ou seja, nessa modalidade de imposto, apenas se tributa a riqueza agregada em cada etapa da cadeia de circulação de mercadoria, deduzindo-se do montante devido por sua venda a quantia paga pelo comerciante anterior. Trata-se de tributação indireta (FALCÃO, 2007).

Em regra geral o IVA é tributado no lugar onde se encontram os bens no momento da chegada do transporte com destino ao adquirente. Alguns países do MERCOSUL já utilizam o IVA como forma de tributação. Na seção a seguir será aprofundado o assunto.

## 2.4 O IVA NO MERCOSUL

O Tratado de Assunção (26/03/1991) e o Protocolo de Ouro Preto (17/12/1994) criaram o Mercado Comum do Sul ou MERCOSUL, uma organização internacional formada pelo bloco econômico, Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai e dois Associados, Bolívia (Tratado assinado em 28/02/1997) e Chile (Tratado assinado em 25/06/1996), na região denominada Cone Sul do Continente Americano. (Disponível em: <http://www.camara.gov.br/mercosul/blocos/MERCOSUL.htm>)

Conforme BRITO (2010) bloco econômico é a união de dois ou mais países que buscam a integralização sócio-econômica entre si, a fim de facilitar, promover, incentivar e

intensificar suas relações comerciais, econômicas e sociais. O MERCOSUL é fruto das relações argentino-brasileira, resultado de um longo processo de amadurecimento histórico.

Em 17 de dezembro de 1991, foi assinado o Protocolo de Brasília, mais tarde complementado pelo Protocolo de Olivos, assinado em 18 de fevereiro de 2002, ambos com o objetivo de estabelecer normas para a Solução de Controvérsias no MERCOSUL, ou seja, constituindo um Tribunal Permanente de Revisão para consolidar a segurança jurídica na região. (Disponível em: <http://www.camara.gov.br/mercosul/blocos/MERCOSUL.htm>)

Cumprir esclarecer brevemente o que vem a ser o MERCOSUL, segundo ALMEIDA (1998) “O Mercado Comum do Sul, ou MERCOSUL, é um projeto integracionista que vem se desenvolvendo desde meados dos anos 80, a partir das primeiras tentativas de cooperação econômica entre Brasil e Argentina. Tendo assumido sua primeira conformação institucional em 1991, com o Tratado de Assunção, ele perseverou no processo de unificação dos mercados da Argentina, do Brasil, do Paraguai e do Uruguai durante a primeira metade dos anos 90, adotando em 1995, a partir do Protocolo de Ouro Preto, o formato de uma União aduaneira”.

O MERCOSUL tem como principal objetivo criar um mercado comum com livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos, visando a ampliação de seus mercados nacionais através da integração econômica. Complementando esse objetivo maior busca-se a adoção de uma política externa comum, a coordenação de posições conjuntas em foros internacionais, a formulação conjunta de políticas macroeconômicas e setoriais, e, por fim, a harmonização das legislações nacionais, com vistas a uma maior integração. (Disponível em: <http://www.camara.gov.br/mercosul/blocos/MERCOSUL.htm>)

O Artigo 7º do Tratado de Assunção especifica a questão tributária. Nele é destacado que se deve evitar que um determinado bem vendido num país-membro, suporte uma carga tributária diferente pelo fato de ser originário de outro Estado-Parte.

Como afirma Amaral (2000) “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, o IPI, na competência federal; o mais amplo imposto sobre o consumo, o ICMS, está na competência estadual”. Entende-se desta afirmativa, que cada Estado-Parte tem sua legislação específica quanto aos sistemas tributários e as suas alíquotas.

Conforme Arruda (2010) “O IVA sobre consumo é aplicado atualmente na Argentina, Uruguai e Paraguai, porém, cada qual com suas peculiaridades”.

### 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Do ponto de vista da forma da abordagem do estudo classifica-se como qualitativa, ou seja, não serão utilizados elementos estatísticos na pesquisa. Quanto aos objetivos é explicativa, pois visa aprofundar o conhecimento da realidade. Como procedimento técnico foi utilizado uma pesquisa bibliográfica que segundo Gil (2007, p.64) “é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Quanto à pesquisa qualitativa, ela assim se classifica dada a utilização da interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados (Silva & Menezes, 2001).

O universo da pesquisa é constituído por quatro países membros que compõem o MERCOSUL. Para seleção desses países levou-se em consideração o Tratado de Assunção firmado entre eles.

O levantamento de dados para esta pesquisa ocorreu através de consultas a livros, publicações especializadas, artigos, sites da internet e legislações a respeito do tema. Com base neste levantamento, foi elaborado um quadro-comparativo dos procedimentos relacionados ao IVA nos países objeto deste estudo.

A técnica de análise de conteúdo aplicada neste estudo iniciou-se de forma qualitativa por meio da leitura e interpretação dos textos, e posteriormente compararam-se de forma resumida os dados encontrados na pesquisa.

## **4 ANÁLISE DE DADOS**

### **4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS PAÍSES DO MERCOSUL**

A República Federativa da Argentina está localizada na parte ocidental do hemisfério Sul, no continente da América do Sul. O país faz divisa com as repúblicas da Bolívia, Paraguai, Chile, Brasil e Uruguai e ainda possui a parte litorânea banhada pelo Oceano Atlântico. Tem como capital, Buenos Aires.

A Argentina possui a segunda maior economia da América do Sul. O setor produtivo argentino é composto principalmente por atividades agrícolas e pecuárias. Quanto ao comércio exterior, a Embaixada do Brasil em Buenos Aires (2008) relata que a Argentina, desde 2002, deixou de focar o destino das exportações para os países do MERCOSUL abrindo seu mercado para outros países, principalmente a China, porém o bloco econômico ainda é o maior destino das exportações argentinas. De acordo com o INDEC (2010) o principal mercado de destino das exportações argentina em 2008 foram o Brasil, seguido da China, Estados Unidos, Chile, Espanha e os Países Baixos. O setor de importação da Argentina, segundo o Ministério das Relações Exteriores (2007), tem como mercado principal o MERCOSUL, sendo o Brasil o principal fornecedor de produtos, seguido dos Estados Unidos, China, Alemanha e Japão.

A República Federativa do Paraguai está localizada na América do Sul e limita-se a leste com o Brasil, ao norte com a Bolívia e ao sul e ao oeste com a Argentina, não apresentando saída para o mar. Tem como capital Assunção.

Em 1865 o país se envolveu em uma guerra contra o Brasil, Argentina e Uruguai, denominada Guerra do Paraguai. Após esse conflito, a nação não conseguiu restabelecer o status de potência regional e, atualmente, apresenta uma economia com baixo grau de desenvolvimento. Integrante do MERCOSUL, o Paraguai detém o menor Produto Interno Bruto (PIB) do bloco.

O comércio exterior do Paraguai apresentou, em 2011, variação de 104% em relação a 2007, passando de US\$ 9 bilhões para US\$ 18 bilhões. As exportações do país são destinadas em grande parte aos vizinhos (Uruguai, Brasil, Chile e Argentina), que corresponderam 46% do total de 2011. Destacaram-se também: Rússia (7%); e Países Baixos (6%). O Brasil obteve o 2º lugar entre os principais compradores em 2011, participando com 12% do total. O Brasil foi o principal importador do Paraguai com 27,4% da pauta, em 2011. A China obteve a segunda posição com 17% das necessidades de importação do país. Destacaram-se também os Estados Unidos (15%); Argentina (15%); e Chile (5%).

A República Oriental do Uruguai é um país sul-americano cujo território, banhado pelo Oceano Atlântico, possui fronteiras com o Brasil (ao norte) e Argentina (a oeste). Sua capital é Montevidéu.

Também integrante do MERCOSUL, o Uruguai possui uma economia emergente, baseada na agropecuária. A nação é grande produtora de cereais, milho, trigo, lã e carne, possuindo rebanhos bovinos e ovinos. O setor industrial está em constante expansão, com destaque para os segmentos têxtil e alimentício, além do desenvolvimento da indústria tecnológica.

A complementaridade da economia uruguaia com os demais parceiros do MERCOSUL se efetiva em termos pouco favoráveis ao Uruguai, já que o Uruguai importa o dobro do que exporta para Argentina, Brasil e Paraguai. No entanto, a relação entre o Brasil e o Uruguai é relativamente equilibrada: em 2006, o Brasil foi o destino de 14% das exportações do Uruguai e origem de 17% das importações. No ano 2007, segundo dados da *Administración Nacional de Puertos*, o Brasil foi a principal origem das importações e o principal destino das exportações uruguaia, enquanto a Argentina foi a segunda origem das importações e o terceiro destino das exportações.

A República Federativa do Brasil possui uma extensa fronteira. No total são 15.179 km de fronteiras com diversos países da América do Sul. Brasília é sua capital. O Brasil só não possui fronteira com o Chile e com o Equador.

Considerado um país emergente, o Brasil ocupa o 7º lugar no ranking das maiores economias do mundo (dados de 2011) e 1º lugar PIB da América do Sul. Caracterizada por grandes e bem desenvolvidos setores agrícola, mineração, manufatura e serviços, a economia do Brasil, ultrapassa a de todos os outros países da América do Sul, estando o Brasil expandindo sua presença nos mercados mundiais. As manufaturas prevalecem claramente no intercâmbio com a América do Sul, constituindo mais de 76% das exportações brasileiras.

O comércio brasileiro com os países sul-americanos tem características típicas de intercâmbio Norte-Sul, de troca de produtos industriais por matérias-primas, ou seja, de comércio intersetorial, pois quase 70% do que compramos são produtos básicos. No caso do MERCOSUL, já há indícios de comércio mais sofisticado, de natureza intra-setorial, como ocorre entre o Brasil e a Argentina no tocante a veículos.

## 4.2 ANÁLISE COMPARATIVA DO TRATAMENTO DO IVA NOS PAÍSES DO MERCOSUL

No quadro abaixo, está descrito um resumo sobre aplicação do IVA nos países membros do MERCOSUL, demonstrando o início de sua vigência, alíquotas e incidência, fatos geradores e base de cálculos, bem como a metodologia para a apuração do referido imposto, evidenciando sua aplicabilidade nos países objeto deste estudo.

| <b>QUADRO COMPARATIVO DO IVA NOS PAÍSES DO MERCOSUL</b> |   |                      |   |  |
|---|---|----------------------|---|--|
| <b>TEMA</b>   | <b>ARGENTINA</b>  | <b>BRASIL</b>        | <b>PARAGUAI</b>   | <b>URUGUAI</b>   |
| <b>INÍCIO</b>   | Pela Lei nº 20.631/1973   | Sem previsão oficial | Pela Lei 125/95   | Pela Lei 13637/67, sendo reestruturado pela Lei 14100/72.  |
| <b>PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS</b>                       | Caráter indireto, real, não piramidal, plurifásico e não cumulativo.  | Não se aplica        | Exação fiscal plurifásica e não cumulativa, um imposto sobre o consumo em que o único destinatário é o consumidor final do produto ou serviço.  | Indireto incidente sobre o consumo, sendo que a recai integralmente sobre o consumidor final dos bens e serviços prestados. Da mesma forma, trata-se de exação plurifásica, não cumulativa,  |
| <b>ALÍQUOTA</b>   | A Argentina tem uma alíquota reduzida de 10,5% (gado vacum, frutas e verduras), uma alíquota geral de 21% e uma alíquota máxima de 27% (eletricidade, telefonia e água encanada, quando esses itens são fornecidos a contribuintes do IVA). | Não se aplica        | A alíquota fixada em lei é de 10%, sendo que o Poder Executivo pode estabelecer alíquotas menores que o limite fixado, dispondo para cada atividade o percentual diferenciado da alíquota ou a redução da base de cálculo do imposto. | O sistema de alíquotas do IVA foi fixado, primeiramente, em 10% enquanto alíquota única. Com as reformas introduzidas em 1972, passou-se a impor uma alíquota básica e outra mínima, sendo que, atualmente, a alíquota básica está fixada em 23% e a mínima em 14% (bens de primeira necessidade). |
| <b>SUJEITOS PASSIVOS DO IMPOSTO</b>                     | Em um sentido mais amplo, ressalvadas as exceções legalmente previstas, pode-se dizer que os contribuintes do IVA argentino são os comerciantes, industriais, importadores e prestadores de serviço em geral.                               | Não se aplica        | Os sujeitos passivos do IVA são as pessoas físicas prestadoras de serviços, as empresas que desempenhem atividades industriais, comerciais ou de serviços, as autarquias e empresas públicas, bem como os importadores.               | Uma questão que tem gerado certa controvérsia doutrinária se refere à natureza jurídica dos sujeitos passivos do IVA, se contribuintes – responsáveis por dívida própria, ou responsáveis – legalmente obrigados a pagar dívida alheia.  |

|                          |   |               |  |   |
|--------------------------|---|---------------|--|---|
| <b>FATO GERADOR</b>      | O IVA argentino tem como fato gerador diversas operações individuais, dentre elas a venda de coisas móveis, obras, locações e serviços previstos em lei.  | Não se aplica | Corresponde com a entrega do bem, emissão da fatura ou ato equivalente, bem como a finalização do serviço ou entrada da mercadoria no território nacional.   | Corresponde com a entrega do bem, emissão da fatura ou ato equivalente, bem como a finalização do serviço ou entrada da mercadoria no território nacional.  |
| <b>INCIDÊNCIA</b>        | O IVA argentino se destaca por incidir sobre as transações onerosas em que haja transferência de domínio e por definir o sujeito passivo como o comerciante profissional (habitualista), ou seja, aquele que exerce o ofício da comercialização habitualmente e como sustento.  | Não se aplica | Tem o seu IVA incidindo sobre a alienação de bens, quer a título oneroso, quer a título gratuito, desde que haja transferência de propriedade, ou que proporcione o direito a quem os recebe de dispor da coisa como se proprietário fosse.  | A legislação específica enumera como hipóteses de incidência do IVA a circulação interna de bens, a prestação de serviços e a introdução de bens. No caso das introduções de bens há que se considerar toda importação definitiva de bens para o mercado interno.   |
| <b>BASE DE CÁLCULO</b>   | A base de cálculo do IVA é o preço líquido dos produtos e serviços, constante na fatura ou documento equivalente. Em caso de importação, a base imponible será o valor do produto ou serviço, acrescido do valor do imposto de importação.  | Não se aplica | A base de cálculo do imposto é o preço líquido do produto ou serviço, sobre o qual incide atualmente uma alíquota de 10% (dez por cento), havendo redução da base de cálculo em 20% (vinte por cento) nas importações.   | Considera-se o preço ou a contraprestação líquida pactuada antes da transação, ou seja, um valor da operação em que se exclui o tributo que a mesma gera.   |
| <b>COMÉRCIO EXTERIOR</b> | A Lei do IVA adotou o sistema do “país de destino”, gravando com o ônus tributário as importações definitivas e isentando as exportações, o que garante aos exportadores créditos fiscais decorrentes do pagamento de impostos por operações ligadas à aquisição de bens e serviços vinculados efetivamente à exportação. No caso de créditos fiscais por conta de exportação, pode haver tanto a compensação com o IVA devido ou com outros impostos, bem como a transferência de créditos, sendo que tais procedimentos são implementados ante a “Dirección | Não se aplica | À semelhança do sistema argentino, na estrutura do IVA paraguaio as exportações estão livres da imposição tributária, uma vez que a legislação optou pela incidência do imposto no país de destino dos bens ou serviços, motivo pelo qual as exportações estão sujeitas à alíquota zero. Os créditos gerados pela compra de bens incidentes direta ou indiretamente na elaboração do produto de exportação, pelos mecanismos de devolução previstos, devem ser reembolsados em um prazo não superior a 60 (sessenta) dias, a fim de manter a | Com similaridade aos modelos argentinos e paraguaios, o IVA uruguaio segue o critério de onerar os bens no país de destino, pelo que as exportações não se encontram gravadas pela imposição tributária, sendo gravadas à alíquota zero, o que garante a dedução do imposto correspondente aos bens e serviços que integram direta ou indiretamente o custo do produto exportado. Uma peculiaridade estrutural do IVA uruguaio é a ausência da imposição fiscal sobre os serviços exportados, diferentemente daqueles sistemas tributários que alcançam |

|                |  |               |  |  |
|----------------|--|---------------|--|--|
|                | General Impositiva”, que corresponde à Receita Federal Brasileira. Resumo: Importações tributadas e exportações Alíquota Zero  |               | intangibilidade da alíquota zero. Resumo: Importações tributadas e exportações não tributadas.   | resultados similares por meio do critério da extraterritorialidade, considerando localizados os serviços no lugar de sua utilização. Resumo: Importações tributadas e exportações Alíquota Zero, exceto determinados serviços. |
| <b>MÉTODOS</b> | No método utilizado pelo Sistema de Créditos e Débitos, o valor do gravame a ser pago surge da diferença entre as vendas e compras, efetuando-se as deduções pela modalidade de crédito do imposto, deduzindo do imposto incidente sobre as vendas ou prestação de serviços, o imposto pago nas compras. | Não se aplica | Também no sistema paraguaio de IVA, há a adoção do princípio da não-cumulatividade, expresso no art. 86, da Lei nº 125/91, aplicando-se o conhecido sistema de créditos e débitos. | Método de subtração, sobre a base financeira, fazendo-se as deduções pelo sistema de imposto contra imposto.   |

Fonte: Autoria própria, 2013.



Como resultado da comparação efetuada é possível observar que:

- Argentina, Paraguai e Uruguai aplicam o IVA através do governo central;
- Trata-se de um IVA tipo consumo, orientado pelo princípio do destino nas transferências de bens;
  - O IVA argentino se destaca por incidir sobre as transações onerosas em que haja transferência de domínio;
  - Porém o IVA paraguaio incide sobre a alienação de bens, quer a título oneroso, quer a título gratuito;
  - Já o IVA uruguaio incide sobre a alienação ou a circulação de bens, porém, somente a título oneroso;
  - Tanto o Paraguai quanto o Uruguai, fazem uma vinculação das operações gravadas pelo tributo ao consumo com a atividade econômica desenvolvida pelo sujeito passivo;
  - As exportações se gravam com alíquota zero, mediante a devolução dos créditos das etapas anteriores;
  - Quanto as importações, são gravadas;
  - Nos três países, a incidência do IVA recai sobre as prestações de serviços em geral desde que realizadas no país. Entretanto, há algumas particularidades entre eles.
  - E por fim, um IVA de tipo consumo prevê o direito a crédito fiscal por todas as atividades que integram as operações gravadas e não beneficiadas por isenções e as importações efetivamente sujeitas ao imposto.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme demonstrado, o objetivo da pesquisa foi apresentar um estudo sobre a proposta e aplicação do IVA nos países do MERCOSUL, elaborar um levantamento sobre a forma que é utilizado e realizar comparações entre os países do MERCOSUL. O estudo abordou as principais características na forma de tributação do IVA nos países pesquisados, bem como, suas alíquotas, fato gerador, incidência, entre outras.

Por meio da pesquisa bibliográfica realizada, foi possível constatar que a utilização de um Imposto sobre o Valor Agregado trás muitos benefícios para o Sistema Tributário, já que através dele é possível simplificar todo o sistema.

Dessa forma, verificasse a necessidade de uma reavaliação no Sistema Tributário Brasileiro, pois seria fundamental que todos os países que compõem o bloco econômico do MERCOSUL, tivessem os mesmos princípios (origem e destino), sem exigir que sejam idênticos, nem que as alíquotas sejam iguais, para que possam ser comparados de forma igualitária.

Assim, o MERCOSUL poderá ter o objetivo da sua criação, que é ser um mercado comum de livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos, alcançados, deste modo, fortalecendo suas economias, reduzindo os anseios da população interna por um processo economicamente sustentável, que maximize as riquezas e reduza as desigualdades sociais de cada país.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Paulo Roberto de. **MERCOSUL – Fundamentos e perspectivas**. São Paulo-SP: LTr, 1998.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Visão global da fiscalidade no MERCOSU: 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.

ARRUDA, Henrique Porto de. **Perspectivas sobre a Harmonização da Legislação Tributária como Instrumento Integrador no MERCOSUL**. Disponível em: <http://repositorio.ucb.br/jspui/bitstream/10869/862/8/TCC%20-%20A%20harmoniza%C3%A7%C3%A3o%20da%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria.pdf> Acessado em: 12 de jun. de 2013

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças contábeis na lei societária: lei nº 11638 de 28/12/2007**. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL, **Tratado de Assunção**, Art, 1º e Artº 7, 26/03/1991.

BRITO, Valteir Marcos. **A harmonização tributária e a solução de controvérsias tributárias no MERCOSUL**. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília, Vol. 4, Nº 2, 2010. Disponível em: <http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewArticle/2543>. Acessado em: 07 jun. 2013.

CONGRESSO NACIONAL, Comissão Parlamentar Conjunta do MERCOSUL, representação Brasileira. **Mercado Comum do Sul (MERCOSUL)**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/mercosul/blocos/MERCOSUL.htm>. Acessado em: 07 jun 2013.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes. **Demonstração do valor adicionado: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB**. São Paulo, Atlas: 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro**. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) *Reforma tributária & MERCOSUL*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p.17-30.

DOLABELLA, Maurício Melo. **Demonstração do valor adicionado – a avaliação do desempenho econômico das empresas pela contabilidade social**. Contabilidade vista e revista. Belo Horizonte, fev. 1992. Disponível em: [http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidade\\_vistaerevista/index](http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidade_vistaerevista/index). Acesso em 10 de jun de 2013.



FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FALCÃO, Maurim Almeida. **Da tributação cumulativa ao Imposto sobre o valor agregado: o percurso notável da inovação tributária do Século XX, in IVA para Brasil: Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo**. Organizadores Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Sérgio Vasques. Vasco Branco Guimaraes. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

FIGUEIRA, Marcos Simão. **MERCOSUL no contexto latino-americano**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996, p.132.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GUIMARÃES, VASCO BRANCO. **O sistema tributário como fator de integração econômica**, R. Forum de Direito Tributário, Belo Horizonte: Ano 4, n. 19, p. 55, jan-fev-2006.

HACK, Érico. **Noções preliminares de Direito Administrativo e Direito Tributário**. 2010, 2ª Edição, pág. 289

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003, p. 91.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2001.

MONTORO FILHO, André F. **Contabilidade social: uma introdução à macroeconomia**. São Paulo: Atlas, 1992.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2002

OLIVEIRA, Luís Martins de. PEREZ JR. José Hernadez. SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PEREIRA, João Arami Martins. **Um Estudo sobre Valor Adicionado e suas dificuldades de Acompanhamento no Município – o Caso de Ijuí/RS**. Publicado no site da Prefeitura de Ijuí/RS. Disponível em: [www.ijui.rs.gov.br/download/baixar/65/304](http://www.ijui.rs.gov.br/download/baixar/65/304). Acessado em 12 de jun. 2013.

SALGADO, Maria A. A. de. **El Imposto al valor agregado em la República Argentina**. Monografia apresentada na IV Jornada Tributária do Colégio de Graduados em Ciências Econômicas da Capital Federal da Argentina, realizada em Mar del Plata, entre 15 e 17 de agosto de 1974. p. 2. apud NAKAYAMA, J.L., Op. Cit. p. 145.

SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstração contábil do valor adicionado – DVA: Um instrumento para medição da geração e distribuição de riqueza das empresas**. Tese de Livre-Docência apresentada à FEA/USP – São Paulo – 2007.



SILVA, Edna Lúcia da & MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: LED/UFSC, 2001.