

A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E A SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS NO MERCOSUL

Valteir Marcos de Brito*

RESUMO:

O presente trabalho consiste em mostrar o quão diferentes são as legislações tributárias dos Estados-membros do MERCOSUL – Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai – e provar que deve haver a harmonização dessas legislações para o pleno funcionamento do Mercado Comum do Sul. O trabalho visa provar que para haver harmonia tributária entre os países do bloco econômico deverão ser feitas, primeiramente, reformas tributárias em cada um dos países, pois, como será mostrado, as diferenças nas características dos tributos dos Estados-membros do MERCOSUL são muito grandes.

PALAVRAS-CHAVE: Harmonização. MERCOSUL. Tributação.

ABSTRACT:

The present work consists in show how different are the tributary legislations in the Member-States of MERCOSUL – Brazil, Argentina, Paraguay and Uruguay – and prove that it is necessary an harmonization of this legislations to grant a full work of the South Common Market. The work wants to prove that to have tributary harmony between economic bloc countries tributary reforms are to be done in each country, first, because, as will be shown, the differences in tributes characteristics between the Member-States of MERCOSUL are very big.

KEYWORDS: Harmonization. MERCOSUL. Taxation.

* Mestre em Direito Internacional Econômico pela Universidade Católica de Brasília – UCB, pós-graduado em Desenvolvimento Gerencial pela UnB, pós-graduado em Ciências Jurídicas com Especialização em Direito Penal e Direito Processual Penal pela Universidade Cândido Mendes – RJ, tem MBA em Gestão de Segurança Pública e Defesa Social pela União Pioneira de Integração Social – Upis/Df, MBA em Analista Internacional em Inteligência Estratégica pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, tem o Curso Superior de Inteligência Estratégica pela Escola Superior de Guerra, pós-graduado em Segurança Pública e Cidadania pela UnB e é graduado em Direito e Economia pelo Uniceub/Df, tem Licenciatura Plena em Educação Artística pela Faculdade de Artes de Brasília.

SUMÁRIO

1. Introdução

2. Sistemas tributários dos Estados-membros do MERCOSUL

3. Sistema Tributário no Brasil

3.1 Impostos Federais

3.1.1 Imposto de Renda

3.1.2 Imposto sobre Produtos Industrializados

3.1.3 Imposto sobre Operações Financeiras

3.1.4 Imposto Territorial Rural

3.1.5 Imposto sobre Grandes Fortunas

3.1.6. Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira

3.2 Impostos Estaduais

3.2.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de comunicação (ICMS)

3.2.2 Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

3.2.3 Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

3.2.4 Adicional do Imposto de Renda

3.3 Impostos Municipais

3.3.1 Impostos sobre Serviços

3.3.2 Imposto sobre a Compra de Moeda Estrangeira

3.3.3 Imposto sobre Patrimônio

3.3.4 Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

3.3.5 Contribuição Imobiliária.

3.3.6 Imposto sobre a Compra e a Venda de Bens em Remates Públicos

3.3.7 Outros Impostos e Adicionais

4. Importância da Harmonização Tributária

5. Harmonização dos Impostos Indiretos

6. Harmonização dos Impostos Diretos

7. Métodos de Harmonização Legislativa

- 8. A Preocupação com as Legislações Tributárias**
- 9. Descrição dos Impostos sobre o Consumo Aplicados nos Estados-membros Do MERCOSUL**
- 10. Principais Diferenças Detectadas entre o ICMS, ISS e IVA**
- 11. A Harmonização dos Impostos Gerais sobre o Consumo**
- 12. Encargos Sociais no MERCOSUL**
- 13. Harmonização dos Encargos Sociais**
- 14. Livre Circulação de Pessoas**
- 15. O Tratado de Assunção em Relação a outros Tratados Tributários**
- 16. Solução de Controvérsias Tributárias no MERCOSUL**
 - 16.1 Linhas Gerais da Solução de Controvérsias do MERCOSUL
 - 16.2 Reclamações de Particulares
- 17. Integração Econômica Versus Soberania Nacional**
- 18. Conclusões**
- 19. Referências Bibliográficas**

1. Introdução

O presente artigo tem como foco de estudo a área da tributação das relações e operações entre os países-membros do Mercado Comum do Sul – MERCOSUL, tendo por objetivo retratar a necessidade da harmonização tributária entre as legislações desses países: Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai.

As leis tributárias dos quatro países são deveras diferentes entre si, como será apresentado neste trabalho, o que dificulta em muito o pleno funcionamento do referido bloco econômico.

Ao focar o MERCOSUL sob a ótica tributária, surge a seguinte questão: É possível realizar a harmonização tributária no MERCOSUL sem que

os Estados-membros efetuem reformas em seus respectivos sistemas tributários?

A hipótese inicial a esta questão evidencia as extremas discrepâncias que as partes interessadas têm entre suas legislações, o que prova por si só que não haverá meios de se tributar de maneira homogênea os negócios entre elas, sem que antes sejam efetuadas mudanças internas em todas as legislações tributárias dos países envolvidos.

A realização deste trabalho é devido ao fato da importância do tema, tendo em vista que, para que os benefícios que um mercado comum oferece aos seus países-membros sejam postos em prática, e para que os propósitos do MERCOSUL sejam plenamente alcançados, certamente seus Estados-membros devem possuir uma perfeita harmonização entre as leis tributárias que os regem.

A integração econômica pode ocorrer em diversos níveis. O nível mais primário são as zonas preferenciais, onde as mercadorias provenientes de determinado país (região) terão tratamento preferencial, com aplicação parcial das tarifas de importação. Na área de livre comércio, as mercadorias circulam sem nenhuma tributação ao transpor as fronteiras nacionais. Na união aduaneira se agrega, além disso, a aplicação de uma tarifa externa comum (mercadorias provenientes de fora da área em integração são submetidas à mesma tributação).

O mercado comum implica, ainda, na livre circulação de fatores de produção: pessoas e capitais. Também implica na adoção de políticas comuns, coordenação e harmonização das legislações fiscais, trabalhistas e de

sociedades. E este é o objetivo a atingir no caso do Mercado Comum do Sul – MERCOSUL. 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 de, entre outros, da eliminação dos direitos aduaneiros e restrições não-aduaneiras à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida equivalente.¹

No mesmo artigo, é assinalada a coordenação da política fiscal e aduaneira com objetivo de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados-parte.

O MERCOSUL está em fase de formação. Sua primeira fase constituiu na formação de uma área de livre comércio, caracterizada pelo programa de desgravação do Imposto de Importação sobre mercadorias internamente e transacionadas entre os países do Bloco.

Essa fase durou de 30 de junho de 1991 até 31 de dezembro de 1994. Para o dia 1º de janeiro de 1995, grande parte da imprensa brasileira criou uma falsa expectativa: esperava-se uma liberdade total para cruzar as fronteiras. Na verdade, o MERCOSUL constituiu uma ação aduaneira imperfeita, em formação, com a manutenção das fronteiras fiscais.

No aprofundamento do processo de integração, a ênfase recairá cada vez mais sobre a harmonização dos impostos internos. O artigo 7º do Tratado de Assunção aborda especificamente esta questão.

¹ O Tratado de Assunção foi um tratado assinado em 26 de março de 1991 entre a Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, com o objetivo de criar um mercado comum entre os países acordados formando então, o que popularmente foi chamado de Mercosul (oficialmente Mercado Comum do Sul e em língua espanhola Mercado Común del Sur). Mais tarde, em 1994, o Protocolo de Ouro Preto foi assinado como um complemento do Tratado, estabelecendo que o Tratado de Assunção fosse reconhecido juridicamente e internacionalmente como uma organização.

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 atribuído 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.

Justifica-se, pois, que se volte a atenção ao estudo da realidade dos impostos internos dos Estados-membros.

2. Sistemas Tributários dos Estados-membros do MERCOSUL

Integrar é uniformizar regras, diminuir diferenças, para viabilizar a circulação comercial. A integração tem objetivo claro: retirar as barreiras das ordens jurídicas nacionais ao livre trânsito das trocas internacionais. O comércio internacional requer a abolição dos empecilhos aduaneiros através da uniformização das políticas de comércio exterior.

O fenômeno da globalização, nas suas diversas manifestações, exige a retirada de suas barreiras alfandegárias, de modo a permitir a inserção dos países no circuito mundial de trocas comerciais, sob pena de exclusão da "Aldeia Global" em que se transformou o planeta.

A integração regional é, assim, um subproduto da era da globalização onde a abolição de barreiras alfandegárias e a uniformização das regras comerciais, facilitadas pela divisão do planeta em grandes blocos regionais onde a política de comércio exterior deva-se reger por princípios comuns, é fundamental para o livre trânsito de mercadorias.

O processo de integração regional, geralmente, evolui de uma zona de livre comércio, onde objetiva-se tão somente a eliminação de barreiras

alfandegárias, passando por uma união aduaneira, onde os países integrados adotam uma Tarifa Externa Comum com relação a terceiros países, culminando em um mercado comum que supõe a harmonização normativa e a livre circulação de bens, pessoas, capitais e tecnologia.

A integração regional é um tema no mínimo delicado em países de grande extensão territorial e profundas diferenças regionais como o Brasil. Neste sentido, nunca é demais lembrar que a integração europeia vem se realizando entre países de pequena extensão territorial e, mesmo iniciada em 1957, vem sofrendo avanços e recuos, o que demonstra a dificuldade de, inclusive em sociedades democráticas de nível cultural respeitável, impor-se a abolição das barreiras nacionais e das peculiaridades regionais.

Não obstante seja de extrema valia a análise da experiência europeia no que concerne ao tema da integração regional na compreensão das questões relacionadas ao MERCOSUL, mister se faz observar que a integração no âmbito do MERCOSUL encontra-se ainda em estágio bem diferente daquele já vivenciado pela Europa.

A obtenção de um mercado comum, no MERCOSUL, livre das barreiras alfandegárias, onde a mobilidade dos fatores e a informação possuam agilidade e baixo custo de transação, tem por objetivo o aumento do bem-estar social e a melhor alocação dos recursos econômicos.

A harmonização tributária torna-se, então, o processo mediante o qual os governos dos países afetados por essas distorções acordarão sobre a estrutura e o nível de coerção de seus sistemas tributários, minimizando os

efeitos da tributação sobre as decisões de consumo e produção, independentemente de localização geográfica e nacionalidade.

Vale a pena ressaltar que harmonização tributária não significa equalização total de alíquotas e bases tributárias em vários países e em todos os tributos. O que se pretende é obter um mercado globalizado que seja consistente com o menor grau possível de distorções. Nesse sentido, há necessidade de aproximar a legislação tributária pertinente, entre todos os países membros do MERCOSUL. Deve merecer maior destaque o estudo sobre os aspectos constitucionais, guardadas as peculiaridades da estrutura política e administrativa de cada Estado membro.

O Brasil como um Estado Federal tem a competência constitucional tributária distribuída exaustivamente na Carta Política entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Essa descentralização de competência (no âmbito interno) o faz diferente dos demais Estados integrantes do MERCOSUL, face à autonomia dos mesmos.

Desta forma, questiona-se, se o conteúdo de um tratado internacional prevalece sobre a competência tributária dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, resguardada a exclusividade da competência tributária para as Unidades da Federação.

É importante frisar que a harmonização não implica, necessariamente, uniformização do conjunto de normas tributárias, inclusive as relativas a incentivos fiscais. Procura-se, de maneira em geral, compatibilizar os sistemas tributários efetuando modificações na legislação e nas práticas pertinentes à matéria, com a finalidade de eliminar distorções, respeitando-se as identidades

nacionais, os valores éticos e a diversidade cultural e sócio-econômica dos povos, que determinam, em grande parte, diferenças nos sistemas tributários.

Daí destacar que o principal objetivo da harmonização é chegar a sistemas nacionais que permitam, ao mesmo tempo, conciliar os objetivos de integração econômica com o respeito às identidades nacionais.

Sabe-se que o sistema tributário pode se tornar um fator limitativo à integração econômica.

Os processos de integração econômica requerem certo grau de harmonização tributária, cuja intensidade se vincula com o tipo de integração e a etapa do processo vigente em cada caso. Quanto maior o grau de integração econômica pretendida e quanto mais o processo se desenvolve, mais se deve avançar em termos de harmonização tributária.

Algumas definições operacionais tornam-se indispensáveis para o bom entendimento do tema. Definições estas que serão expostas logo abaixo:

MERCOSUL, ou Mercado Comum do Sul, é o bloco econômico formado pelos países Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, desde a assinatura do Tratado de Assunção em 31 de dezembro de 1994 e com a instituição do Protocolo de Ouro Preto.

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.

Estados-membros são os países que formam um bloco econômico, como no MERCOSUL, o Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai.

Harmonização Tributária é tornar legislações homogêneas e, por isso, aplicáveis entre dois ou mais entes econômicos.

3. Sistema Tributário no Brasil:

3.1 Impostos Federais

3.1.1 Imposto de Renda

O imposto de renda da pessoa física é progressivo. Possui uma faixa de renda isenta e faixas de renda tributadas com as alíquotas marginais de 15% e 25%. A tendência, na última década, foi seguir a política inspirada na *supply-side economics*, de redução na alíquota marginal máxima, de elevação da alíquota marginal de entrada e de redução no número de faixas de renda.

O Imposto de Renda da pessoa jurídica tributa as empresas com base no lucro real e as empresas menores com base no lucro presumido, funcionando como base de cálculo efetiva o faturamento.

A alíquota foi reduzida em 1996, de 25% para 15%, tanto para o lucro real como para o lucro presumido.

À pessoa jurídica que explora atividade rural também é aplicada a alíquota de 15% sobre o lucro da exploração ajustado. Além da alíquota normal, aplica-se ainda um adicional de 10% sobre os lucros no ano excedentes a R\$ 240.000,00.

O Imposto de Renda da pessoa jurídica brasileira, ao considerar a tributação de empresas uni-pessoais, diferencia-se dos impostos de renda de outros países, que não alcançam as empresas uni-pessoais, sujeitas apenas ao Imposto de Renda da pessoa física.

3.1.2 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Esse imposto incide sobre as importações de produtos estrangeiros e a saída do estabelecimento da produção nacional. É um imposto seletivo, segundo a essencialidade dos produtos, não-cumulativo, limitado à fase industrial. As alíquotas variam de 0 a 365,63%, sendo esta última incidente sobre os cigarros. Exceto o extremo representado pela tributação dos cigarros, a quase totalidade dos produtos é tributada a alíquotas de até 30%.

3.1.3 Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)

O imposto incide sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a tributos ou valores mobiliários e é mais conhecido como o Imposto sobre Operações Financeiras.

Esse imposto incide, como indica o nome, sobre a concessão de crédito (contribuinte é o tomador de crédito), sobre o câmbio (contribuinte é o comprador da moeda estrangeira), sobre seguro (contribuinte é o segurado) e sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários (contribuintes são os adquirentes de títulos ou valores mobiliários e o titular de aplicações financeiras de renda fixa).

Também as operações com ouro, como ativo financeiro ou instrumento cambial, são alcançadas por esse imposto a alíquotas é de 1% (contribuinte é a instituição financeira autorizada pelo Banco Central). A grande diversidade das operações impede que se possa dar uma visão do quadro das alíquotas num trabalho como o presente.

3.1.4 Imposto Territorial Rural (ITR)

A base de cálculo é o valor da terra nua. A alíquota varia de 0,02% a 4,5%, segundo o tamanho do imóvel rural e o percentual de utilização efetiva da sua área aproveitável.

O tamanho do imóvel para fins de aplicação da alíquota é adequado à realidade regional. Uma mesma alíquota, pode ser aplicada a imóveis diferentes no tamanho, dependendo da região em que estes estão localizados.

A alíquota de 0,03%, por exemplo, é aplicada a imóveis de 256 hectares a 50 hectares nas Regiões Sul e Sudeste e a imóveis de 80 hectares a 160 hectares nos municípios da Amazônia Ocidental e do Pantanal, nas mesmas condições de utilização da área aproveitável.

Cabe destacar que a tributação específica do imóvel rural tem sua justificativa histórica na divisão das competências tributárias.

Até 1934, os imóveis rurais estavam incluídos no campo de incidência do Imposto Imobiliário, de competência estadual. A Constituição de 1934 delegou a tributação dos imóveis urbanos aos municípios, que passaram a ter competência a partir daquele ano.

3.1.5 Imposto sobre Grandes Fortunas

Previsto constitucionalmente, ainda não foi implementado e provavelmente não mais o será.

3.1.6 Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (CPMF)

Criado em caráter provisório, tributou a movimentação financeira a uma alíquota de 0,25% durante o ano de 1994, voltando a partir de 1997 como Contribuição à alíquota de 0,20%.

Em 2008 este imposto deixou de ser cobrado, depois que o Senado Federal votou contra a sua prorrogação até 2013.

3.2. Impostos Estaduais

3.2.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

O ICMS era um imposto sobre valor adicionado do tipo produto, porque gravava os bens de capital e não permitia a utilização do crédito a eles referente e nem aos materiais de consumo. É um imposto geral sobre o consumo, mas não alcança todos os serviços, na medida em que a grande maioria deles é tributada pelos municípios. O que lhe ampliava a receita era a tributação dos produtos primários e semi-elaborados exportados. Com a lei complementar nº 87/96, foi perdida essa base. As perdas de receita por parte dos estados exportadores deverão ser compensadas, pelo menos parcialmente, por um período mínimo de seis anos pelo governo federal (podendo estender-se até 10 anos, dependendo da magnitude da perda da receita dos estados). Até lá, os estados deverão buscar novas bases, se quiserem manter o nível de suas receitas. O universo da comunicação é, sem dúvida, um dos alvos.

Existe uma diferenciação da alíquota quanto ao produto e/ou serviço e quanto ao destino. A alíquota básica para as operações internas ao estado é de 17%. Em alguns estados, como em São Paulo, por exemplo, ela é de 18%. A alíquota reduzida para bens de primeira necessidade é de 12%. A alíquota mais elevada, de 25%, se aplica aos bens considerados supérfluos ou de grande potencial arrecadatório. Quanto ao destino da mercadoria, se destinada

ao exterior, a alíquota é de 13%; se destinada aos estados do Sul e do Sudeste, de 12% e, se destinada aos estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste, Distrito Federal e estado do Espírito Santo, de 7%. A instituição de uma "cesta básica", com a alíquota efetiva de 7%, marca o movimento recente deste imposto.

A alíquota é calculada "por dentro", quer dizer, o valor do imposto integra sua própria base.

3.2.2 Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

A alíquota de 5% incide sobre o valor fixado pelo Poder Executivo, que deve corresponder ao valor de mercado.

3.2.3 Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

Em estados como o Rio Grande do Sul, este imposto é progressivo. Garantida a isenção para pequenos quinhões e doações, a alíquota referente às heranças varia de 1% a 8%, enquanto a referente à doações, de 3% a 8%.

3.2.4 Adicional do Imposto de Renda

A uma alíquota de 5% tributava-se o Imposto de Renda pago incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital. A inexistência de uma lei complementar que o instituísse interrompeu sua aplicação por parte dos estados. A Emenda Constitucional nº 3, de 1993, decidiu pela sua eliminação a partir de 1996.

3.3. Impostos Municipais

3.3.1 Imposto sobre Serviços

Esse imposto incide sobre os serviços constantes na lista de serviços definida pela lei complementar nº 56/87.

Tomando-se como exemplo o município de Porto Alegre, tem-se que a alíquota básica é de 5% e que a base de cálculo é o valor de serviços. O serviço de transporte público municipal é tributado a uma alíquota de 2,5% (os transportes intermunicipal e interestadual são alcançados apenas pelo ICMS), enquanto as obras civis e hidráulicas estão sujeitas a uma alíquota de 4%. A alíquota mais alta é aplicada nos casos de prestação de serviço por não-inscrito; o demandante dos serviços deve, nesse caso, recolher por substituição, aplicando a alíquota de 10%.

Esse imposto tem como fato gerador a primeira venda no país dos bens listados (na ordem de importância na arrecadação, combustíveis e lubrificantes, tabacos e cigarros, bebidas, automóveis e cosméticos). As exportações estão desoneradas. Contribuintes são os importadores ou fabricantes.

O valor desse imposto constitui base de cálculo do IVA. Um dos seus maiores problemas administrativos é o controle da importação e a posterior revenda, por pessoa física, de veículos.

A alíquota varia de produto a produto. Com caráter exemplificativo, têm-se: lubrificantes, 35%, combustíveis e outros derivados de petróleo de 5% a 133%; fumos e cigarros, a taxa máxima legalmente aplicável é de 70%, mas, atualmente, aplicam-se 66,5%; automotores, variam de 2% a 37,4%, segundo a cilindrada e o combustível consumido (o percentual de 37,4%, correspondente a veículos com tração nas quatro rodas e com peso inferior a 2 mil quilos, é composto da taxa igual a 22% mais adicional de 20% ($22 \times 0,2 = 4,4\%$) mais sobretaxa igual a 11%); bebida – cerveja com 27%, vinhos com 23% e bebidas

alcoólicas com 85%, cosméticos - a taxa máxima legal é de 20%, a qual está sendo aplicada.

Em regra, a alíquota, é aplicada "por fora". Há, no entanto, casos práticos, quando a base de cálculo é o preço fixado pela administração tributária, como, por exemplo, o dos cigarros, em que se pode caracterizar a aplicação da alíquota "por dentro".

3.3.2 Imposto sobre a Compra de Moeda Estrangeira

O fato gerador desse imposto é a compra de moeda estrangeira. Os contribuintes são pessoas de direito público estatais. A alíquota é de 2%. Esse imposto está substituindo desde 1994 o Imposto sobre a Venda de Moeda Estrangeira (IVEME).

3.3.3 Imposto sobre Patrimônio

Este imposto anual recai sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas, sobre contas bancárias impessoais e sobre os ativos das empresas, no que corresponde ao capital acionário ao portador, e de pessoas jurídicas constituídas no exterior. Respeita um mínimo não-imponível, com alíquotas sobre pessoa física, progressiva, de 0,7% a 3%, sobre pessoa jurídica, 2% sobre pessoa jurídica - banco ou financeira - 2,8% e sobre contas bancárias impessoais, 3,5%.

3.3.4 Impostos sobre Propriedade de Veículos Automotores

A base de cálculo é fixada, anualmente, pelos governos locais, de acordo com os preços de mercado. As alíquotas variam de 3,5 % a 4,5 %.

3.3.5 Contribuição Imobiliária

A alíquota sobre imóveis rurais é de 1,25%, e sobre imóveis urbanos, de 0,6% a 2%. Uma questão em discussão refere-se ao cadastro. O governo municipal de Montevideu, da Frente Ampla, alegando uma grande defasagem entre o valor venal para fins de tributação e o valor de mercado, tentou atualizar recentemente as avaliações dos imóveis, mas enfrentou uma cerrada oposição dos proprietários, o que impediu esse intento.

3.3.6 Imposto sobre a Compra e a Venda de Bens em Remates Públicos

A alíquota atual desse imposto é 3% aplicada sobre o preço de venda. Como a cobrança desse imposto, entretanto, está extravasando o universo dos remates, existe um projeto no Congresso Nacional que busca abrandar o efeito econômico cumulativo desse imposto, propondo a redução da alíquota para 1% e a compensação da receita para os municípios através de transferências do Governo Central.

Tal proposição deve ter a oposição dos municípios menores, que dependem basicamente deste imposto, por não terem uma receita considerável com a Contribuição Imobiliária e nem com Imposto sobre Veículos Automotores, que são suas mais importantes fontes alternativas de receita própria.

3.3.7 Outros Impostos e Adicionais

Um imposto que merece citação, embora rápida, é o incidente sobre os ativos das empresas bancárias - o IMABA. São aplicadas as alíquotas de 0,75% para empréstimos concedidos com prazos inferiores a três anos e de 1,75% para os demais ativos gravados.

O Imposto sobre a Venda de Bens Agropecuários – IMEBA (incidente sobre lãs e couros, ovino e bovino, gados ovino e bovino destinados à matança ou à exportação e sobre os cereais e oleaginosas, dentre outros), que funcionava como uma forma de pagamento antecipado do Imposto de Renda, embora suspensa a sua cobrança, serve de base para a aplicação de adicionais, como receita destinada à erradicação da moradia insalubre rural (alíquota de 2%) e ao Instituto Nacional de Investigações Agropecuárias INIA (alíquota de 4%).

Um aspecto singular é a cobrança, desde 1961, de um imposto sobre os eixos, pelo Ministério dos Transportes, aplicados sobre caminhões, semi-reboques e reboques com capacidade de carga superior a duas toneladas, cuja receita foi de, aproximadamente, US\$ 4 milhões em 1993. Em 1991, esse mesmo Ministério ampliou sua competência tributária, ao instituir o imposto sobre a Circulação de Veículos Automotores com motor movido a *gas oil* (diesel). A receita desse tributo alcançou cerca de US\$ 17 milhões em 1993.

4. Importância da Harmonização Tributária

É intuitivo dizer que os processos de integração regional não são todos iguais, ou, em outras palavras, que há diferentes estágios na marcha rumo à integração econômica e política. Assim, um determinado espaço econômico pode estar estruturado na forma de zona de livre comércio para os produtos intra-regionais, mantendo-se intactas as tarifas aduaneiras dos países-membros relativamente aos provenientes de terceiros países; pode constituir uma união aduaneira, em que vige também uma tarifa externa comum, ou um mercado comum, em que se garante o livre trânsito, não só de mercadorias,

como também dos fatores de produção (capital e trabalho); por fim, pode ainda revestir-se da forma de união monetária ou mesmo de união política.

Para a consecução de qualquer destes objetivos faz-se mister a harmonização das legislações internas dos Estados envolvidos, na medida do necessário a evitar que o conflito normativo enseje desigualdades não-pretendidas, atentatórias aos fins da integração. Em virtude da filiação dos sistemas jurídicos de todos os países do MERCOSUL à família romano-germânica, a tarefa harmonizadora encontra-se bastante facilitada. Não é demais lembrar que, à época das codificações, a Argentina e o Paraguai chegaram a ter o mesmo Código Civil.

A unânime opinião dos doutrinadores e a prática invariável dos processos em curso elegem o direito tributário como matéria de harmonização prioritária e indispensável em qualquer mecanismo de integração regional, em virtude da destacada influência que a tributação exerce sobre a dinâmica econômica.

Com efeito, quanto aos impostos alfandegários, a par da finalidade arrecadatória, cada vez menos relevante no atual contexto de liberalização da economia (dos países do MERCOSUL, apenas o Paraguai tem arrecadação expressiva de impostos aduaneiros: 18,4% do volume arrecadado em 1991), sobressai a função extrafiscal, consistente na sua manipulação à guisa de instrumento de intervenção estatal na economia, que se torna mais ou menos permeável a produtos e serviços estrangeiros dependendo das alíquotas fixadas.

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

Os impostos diretos (impostos sobre a renda e o patrimônio) apenas necessitam ser harmonizados caso se pretenda caracterizar o espaço econômico considerado como mercado comum ou forma mais evoluída de integração.

Influindo principalmente sobre a rentabilidade das inversões de capital das pessoas físicas e jurídicas, podem causar, à falta de homogeneização, distorções na localização dos empreendimentos econômicos, que obedecem ao chamado efeito Delaware, é dizer, fixam-se preferencialmente nos Estados que oferecem maiores vantagens fiscais e fazem menores exigências.

Apresentando-se freqüentemente sob a forma de isenções, reduções ou deduções na base de cálculo do imposto de renda ou de exclusão de impostos aduaneiros incidentes sobre insumos, os incentivos nacionais às exportações de manufaturados também requerem harmonização no âmbito dos acordos de integração regional, pelas razões próprias de cada tipo de imposto que exoneram. De ressaltar que a matéria foi indiretamente harmonizada entre três

dos quatro membros do MERCOSUL (Argentina, Brasil e Uruguai), já que todos celebraram acordos bilaterais relativos a ela com os EUA.

A harmonização das legislações tributárias nacionais não é, contudo, uma tarefa fácil. As mesmas circunstâncias que a tornam inadiável fazem dela um campo de disputas ferrenhas, que se traduzem na negativa dos Estados envolvidos em transigir sobre assunto tão próximo à noção de soberania quanto é a tributação e, principalmente, a abrir mão de uma parcela de sua arrecadação. Assim é que, mesmo na bem-sucedida experiência europeia, a coordenação da imposição indireta encontra-se ainda em estágio transitório, enquanto a da tributação direta mal começou a ser implementada. Destaque-se, outrossim, que, com a assinatura do Ato Único Europeu, em 1986, as Diretivas do Conselho da União Europeia passaram a ser tomadas por maioria qualificada. Para a harmonização de matérias tributárias, contudo, conservou-se o princípio anterior de unanimidade.

No MERCOSUL, e no que tange especificamente ao Brasil, a dificuldade natural é agravada pela polêmica sobre a constitucionalidade de tratados internacionais firmados pela União e ratificados pelo Congresso Nacional, naquilo em que dispõem sobre impostos reservados à competência privativa de Estados e Municípios (nada menos que o ICMS — Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, pertencente aos Estados, e o ISS — Imposto sobre Serviços, de competência municipal, impostos indiretos da família do IVA, de cuja harmonização depende o êxito da integração). A matéria ainda não foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, e a doutrina encontra-se cindida em

duas correntes antagônicas: uns opinam pela legitimidade, insistindo no caráter concentracionário e centrípeto do federalismo brasileiro; outros, esforçados na rigidez do federalismo brasileiro e na sua importância como meio garantidor da democracia, qualificada pela descentralização espacial do poder, dão pela inconstitucionalidade, considerando não-obrigatórios os instrumentos ratificadores naquilo em que exorbitam da competência federal.

O dilema despertou a atenção do Poder Executivo Federal, que incluiu em sua proposta de emenda constitucional sobre reforma tributária, ora em tramitação perante o Congresso Nacional, dispositivo que confere à União competência especial para conceder isenção de tributos estaduais e municipais por meio de tratado internacional devidamente ratificado. A discussão não se encerra, contudo. Em primeiro lugar, porque a previsão foi eliminada no projeto substitutivo apresentado pelo relator da Comissão Especial da Câmara dos Deputados sobre reforma tributária. Depois porque, mesmo depois de aprovada, teria de submeter-se ao crivo do Judiciário, já que a Constituição brasileira erige em cláusula pétrea a forma federativa de Estado (art. 60, § 4º, I). A questão, aí, seria de balanceamento de princípios, já que o mesmo texto constitucional, em outro sítio (art. 4º, parágrafo único), determina que "a República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de Nações".²

Vale registrar que a nova Constituição do Paraguai, promulgada em 20.06.92, resolveu o problema de forma conveniente a um Estado unitário,

² Art. 4º Parágrafo único da Constituição Federal de 1988.

dispondo, em seus art. 137 e 141, que os tratados e as convenções internacionais têm hierarquia infraconstitucional e supralegal.

5. Harmonização dos Impostos Indiretos

O panorama da tributação indireta na Europa dos anos cinquenta era de tal maneira variado que tornava irrealizável qualquer projeto de integração. O Comitê Fiscal e Financeiro da CEE, no relatório Neumark, apontou para a necessidade de harmonização da imposição indireta a partir da adoção, por todos os Estados-membros, de um imposto sobre o valor agregado concebido nos moldes da *taxe sur la valeur ajoutée*, vigente na França desde 1954.

Nesta modalidade de imposto apenas se tributa a riqueza agregada em cada etapa da cadeia de circulação da mercadoria, deduzindo-se do montante devido por sua venda a quantia paga pelo comerciante anterior. Desta forma, eliminam-se as distorções econômicas causadas pela tributação cumulativa, em cascata, assim resumidas:

- a) distorção na alocação dos recursos econômicos, já que o imposto não é neutro, causando alteração nos preços entre o produtor e o consumidor final;
- b) distorção no preço dos bens segundo as possibilidades de integração vertical que tenha cada setor (quanto menos etapas de circulação sofrer o bem, menor o ônus adicionado pela tributação);
- c) desestímulo às exportações, já que, ainda que se isente o faturamento das empresas exportadoras, não há como devolver-lhes o imposto incorporado aos preços dos insumos e dos bens de capital que adquiriram;
- d) estímulo à importação de bens, sobretudo acabados, já que estes apenas sofrerão uma incidência do imposto, quando de sua entrada, enquanto

os nacionais submetem-se a incidências reiteradas em cada etapa de sua cadeia de produção e circulação;

e) aumento dos preços dos bens superior à vantagem proporcionada ao fisco em termos de arrecadação (efeito de piramidação);

f) fiscalização mais cara e difícil, uma vez que não se estabelece entre os elos sucessivos da cadeia de circulação nenhuma espécie de relação jurídica (ao contrário do IVA, em que o débito do vendedor constitui crédito para o comprador).

A experiência francesa difundiu-se velozmente por todo o mundo, encontrando livre curso entre os países latino-americanos a partir de meados da década de 1960. Dos países integrantes do MERCOSUL, o Paraguai foi o último a adotar um imposto do tipo valor agregado, o que fez em 1992.

Ao lado dos impostos gerais à moda do IVA, a Argentina, o Uruguai e o Paraguai cobram ainda impostos seletivos sobre o consumo (*excises* ou *accisas*), monofásicos e de base restrita, que convém também harmonizar. O Brasil mantém, paralelamente ao ICMS e ao ISS, o IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, plurifásico, não-cumulativo e de base ampla.

Conforme já se referiu, o tema central da harmonização dos impostos indiretos remete à escolha do país competente para tributar os bens e serviços objeto de operações de circulação internacional. Duas soluções são possíveis: a adoção do princípio da origem ou a opção pela tributação exclusiva no destino.

No que se refere ao IVA e aos impostos seletivos sobre o consumo, todos os países do MERCOSUL adotam, quanto ao comércio exterior, o

princípio da tributação exclusiva no destino. Assim, não tributam as exportações e devolvem ao exportador os créditos por todas as operações anteriores relativas ao bem exportado, de forma que este sai do país completamente livre de imposto.

Na entrada, ao contrário, sendo certo que o produto chega também totalmente exonerado, impõem a sua carga tributária interna, submetendo-o ao mesmo tratamento dispensado aos similares nacionais (princípio da não-discriminação).

Desta forma, beneficia-se da tributação o país onde se dá o efetivo consumo do bem.

A opção pelo princípio do destino dispensa maiores esforços de harmonização legislativa, garantindo ao mesmo tempo um certo nível de integração e a manutenção da estrutura impositiva (base de incidência e alíquotas) própria de cada Estado-parte. A crítica mais tradicional à sua sistemática repousava na impossibilidade de eliminação das aduanas entre os países envolvidos, já que é nelas que se fazem os ajustes necessários à sua operacionalização (devolução dos créditos na saída; imposição do IVA nacional na entrada).

Foi na Europa que se encontrou a forma de conciliação entre o princípio do destino e a supressão das fronteiras fiscais, levada a efeito em 1993. Até 1997, data prevista da instituição do sistema de tributação no país de origem, foi aplicado um regime transitório denominado sistema de pagamento diferido. Segundo este sistema, o comerciante de um Estado-membro, ao comprovar ao fisco nacional estar vendendo mercadorias a contribuinte de outro Estado-parte

(o que se faz através de documentos comerciais em que constem os números de inscrição de ambos no cadastro comunitário único do IVA), beneficia-se de isenção e recupera os créditos anteriores. O produto exportado sofre a tributação interna do país do destino logo de sua primeira circulação dentro do território deste.

No sistema de origem, a ser implantado na Europa em um futuro próximo, o produto sai do país exportador gravado pelo IVA interno deste, mas é o fisco do Estado do destino que reconhece ao adquirente (se contribuinte) créditos equivalentes ao imposto suportado, em nome do princípio da não-cumulatividade. Em contrapartida, sub-roga-se neste direito de crédito contra o Estado em que se deu a efetiva arrecadação, já que é da natureza do IVA que os benefícios da arrecadação pertençam ao país em que se dá o efetivo consumo.

Segundo a proposta da Comissão Europeia, a compensação recíproca entre os Estados-membros far-se-á da seguinte maneira: mensalmente, cada um deles informará o valor de IVA recolhido sobre os bens vendidos a contribuintes situados nos demais (somatório das operações internas com a operação final, intracomunitária), bem como o montante cuja compensação reivindicam seus próprios contribuintes, em razão de compras feitas a comerciantes localizados naqueles. Confrontadas as duas contas, encontrando-se saldo credor (país importador líquido), o país indicará o valor de que pretende ser reembolsado; sendo devedor o saldo (país exportador líquido), pagá-lo-á à câmara central de compensação, que o redistribuirá de forma a satisfazer os créditos dos demais Estados-membros.

Neste sistema não há os sucessivos rompimentos da cadeia débito-crédito que, sob o princípio do destino, ocorrem toda vez que um bem transcende os limites territoriais de um Estado-membro do espaço econômico integrado. O elevado nível de harmonização que exige, envolvendo mesmo a convergência de alíquotas, bem como a grande quantidade de informações que requer sejam trocadas entre os fiscos envolvidos têm, contudo, sido óbices à sua adoção. O sistema já foi tentado, por um curto período, entre alguns países-membros do Mercado Comum Centro-Americano. A grande evasão fiscal que se seguiu à eliminação das fronteiras determinou, contudo, o abandono da experiência.

O projeto de reforma constitucional tributária apresentado pelo governo federal brasileiro, ora em fase de discussão parlamentar, traz importantes avanços à situação atual da tributação indireta no País, a saber:

a) substitui o atual IPI por um ICMS federal, incidente sobre base idêntica à do ICMS dos Estados, que permanece e passa a ser exaustivamente regulado por lei complementar da União;

b) amplia a atual proibição constitucional de incidência do ICMS estadual sobre as exportações de produtos industrializados, estendendo-a também às de produtos primários e semi-elaborados, cuja tributação é hoje facultada pela Constituição Federal (a imunidade vale também para o ICMS federal que vier a ser criado). Os efeitos práticos da proposta foram antecipados pelo Legislativo federal, que, valendo-se de permissão constitucional expressa, isentou do imposto estadual, indistintamente, todas as mercadorias exportadas, por meio da edição da Lei Complementar nº 87, de 13.09.96;

c) no que toca ao ICMS dos Estados, mantém a tributação na origem e extingue a atual distinção, para efeito de determinação da alíquota aplicável, entre operação interna e interestadual, permitindo a criação de mecanismo de repasse da arrecadação ao Estado do destino e prevendo a progressiva federalização das operações interestaduais (parte de arrecadação, aquela correspondente à elevação da alíquota do ICMS federal a ser criado, em proporção à redução da estadual, seria repassada pela União ao Estado do destino);

d) concede créditos de ICMS estadual (e do ICMS federal, a ser criado) na compra de bens para o ativo imobilizado do contribuinte. A regra foi também antecipada, e mesmo alargada, pela Lei Complementar nº 87, de 13.09.96, que permite o aproveitamento integral e imediato dos créditos referentes a bens destinados ao uso, consumo e ativo permanente das empresas (no qual se inclui o ativo imobilizado), exigindo, no que se refere a estes últimos, permanência mínima de cinco anos, ou estorno proporcional dos créditos compensados. O sistema anterior, proibitivo do aproveitamento destes créditos, atribuía um certo efeito cumulativo ao ICMS estadual, que repercutia inevitavelmente nos preços. O problema subsiste, contudo, até a aprovação da emenda constitucional em apreço, relativamente ao IPI federal. Razões de equilíbrio interno na arrecadação do ICMS estadual, levantadas por uma parte da doutrina, levaram à insatisfação com a regra, que, nos termos da proposta do relator da Comissão Parlamentar Especial, é de ser substituída pela isenção da venda final de bens de capital, a ser definidos em lei, com manutenção dos créditos anteriores. O argumento é de que os Estados compradores

concederiam créditos, perdendo receita, por imposto arrecadado e apropriado pelos vendedores, sobretudo São Paulo. A solução é parcial, e o problema poderia ser contornado pela fixação de prazo à constituição do mecanismo de repasse da receita ao Estado destinatário, prevista de forma vaga no projeto de reforma;

e) proíbe a concessão, sob qualquer forma, de incentivos que anulem o ônus econômico do imposto; a vedação, com poucas chances de ser aprovada, é voltada preferencialmente aos Estados, a fim de pôr fim à guerra fiscal que ora se trava no seio da federação brasileira.

O projeto tem também os seus reveses, como a permissão de cobrança de impostos cumulativos pela União, no exercício de sua competência residual, e a manutenção da atual separação entre ICMS e ISS, que impede o aproveitamento de créditos relativos ao imposto incidente sobre serviços prestados no processo de produção e circulação da mercadoria, ou sobre serviços prévios e necessários à atual prestação.

Cumpram ainda destacar que a Argentina e o Brasil, ao lado dos tributos gerais e seletivos sobre o consumo, estruturados como não-cumulativos (o que não impede eventuais efeitos cumulativos, como se demonstrou), aplicam impostos sobre o faturamento bruto das empresas, absolutamente cumulativos (PIS e COFINS, no Brasil, destinados ao financiamento da Seguridade Social Geral; Impuesto sobre Ingresos Brutos na Argentina, de competência das províncias), acarretando graves distorções nos preços dos produtos locais e atraindo todos os efeitos negativos da tributação em cascata, acima referidos.

Além disso, o Brasil, num lance de esquizofrenia fiscal, aprovou recentemente a criação de mais um tributo de efeitos cumulativos: a CPMF — Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras, com arrecadação afetada ao custeio da saúde pública. Introduzida pela Emenda Constitucional nº 12, de 16.08.96, a contribuição, com vigência máxima de dois anos, incidirá "sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira",³ representando oneração de 0,25% em todas as etapas de produção e circulação dos bens e serviços, certo que a cada uma delas corresponde uma transação bancária entre as partes envolvidas.

Este imposto que era previsto para durar 2 anos vigorou até meados de novembro de 2008, quando numa votação histórica o Senado Federal pôs fim a sua cobrança não aprovando a medida provisória que estendia a sua cobrança até 2013.

6. Harmonização dos Impostos Diretos

³ EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 12, DE 16.08.96. Outorga competência à União, para instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, promulgam, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Artigo Único. Fica incluído o art. 74 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

"Art. 74. A União poderá instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

§ 1º A alíquota da contribuição de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.

§ 2º A contribuição de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 153, § 5º, e 154, I, da Constituição.

§ 3º O produto da arrecadação da contribuição de que trata este artigo será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde.

§ 4º A contribuição de que trata este artigo terá sua exigibilidade subordinada ao disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, e não poderá ser cobrada por prazo superior a dois anos".

Em 24 de outubro de 1996 esta emenda constitucional foi convertida na lei nº 9.311 que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF.

O tratado constitutivo da Comunidade Econômica Europeia dispôs de forma exaustiva sobre os impostos indiretos, não tratando senão vaga e implicitamente da necessidade de harmonização da imposição sobre a renda e o patrimônio (cf. art. 52, que institui a liberdade de estabelecimento de empresas; art. 58, que apregoa o tratamento não-discriminatório em relação à participação no capital de companhias e empresas; art. 67, que prevê a remoção das restrições ao livre movimento de capital; art. 100, que determina a harmonização das legislações que afetem direta ou indiretamente o funcionamento do mercado comum; art. 101, que faz a mesma previsão em relação àquelas que criem distorções nas condições de livre concorrência; e art. 220, que trata da dupla tributação internacional).

A coordenação dos tributos diretos é, como se disse, providência que apenas interessa no âmbito de um mercado comum ou de forma mais sofisticada de integração. A esta altura, cabe indagar do grau de integração pretendido pelo tratado constitutivo do MERCOSUL (Tratado de Assunção, de 26.03.91). A resposta única a que se pode chegar é: união aduaneira. Nada mais do que isso está previsto no tratado, que não refere nenhum instrumento de garantia da livre circulação de fatores de produção.

No domínio dos fatos, o que se pode perceber é que a união aduaneira até agora atingida (a alíquota externa comum foi adotada em 01.01.95) é um tanto imperfeita, uma vez que:

- a) a alíquota zero intra-regional sujeita-se a uma série de exceções, que contemplam os chamados produtos sensíveis;
- b) as aduanas entre os países-membros permanecem existindo;

c) subsistem barreiras não-alfandegárias ao comércio interno; e

d) a tarifa externa comum apenas cobre 85% das importações do bloco, sendo certo que, até 2001, cada país podia opor-lhe 300 exceções; para os produtos de informática, o direito de exceção estendeu-se até 2006.

Considerando que o sucesso nesta fase de integração conduzirá inexoravelmente ao aperfeiçoamento de um mercado comum propriamente dito, propositam-se desde já algumas rápidas reflexões sobre a tributação direta na região.

Em matéria de impostos sobre a renda e o patrimônio, o panorama regional é multifacetado. Basta considerar que apenas a Argentina e o Uruguai mantêm impostos gerais sobre o patrimônio líquido de pessoas físicas e jurídicas, e que apenas a Argentina e o Brasil tributam a renda da pessoa física e mantêm tratado bilateral para evitar a dupla tributação internacional.

A dupla tributação internacional decorre da aplicação, pelos diversos países, de critérios distintos de submissão ao imposto de renda que instituem. Segundo o princípio da fonte, a competência para tributar os rendimentos pertence ao país em cujo território se situa a fonte de que promanam. Pelo princípio da renda mundial, cabe ao Estado de residência de uma pessoa o poder de tributar todas as rendas por ela recebidas, independentemente da localização geográfica de suas fontes.

O imposto de renda das pessoas jurídicas, em todos os países do MERCOSUL, obedece ao princípio da territorialidade da fonte. Quanto às pessoas físicas, o imposto de renda submete-se, na Argentina e, relativamente aos não-residentes, também no Brasil, ao mesmo critério. No que tange aos

residentes, o imposto de renda de pessoa física brasileiro sujeita-se ao princípio da renda mundial, que se fundamenta nos seguintes argumentos:

a) igualdade e progressividade - o país que tratasse diferentemente os seus residentes que obtêm rendimentos apenas em seu território, tributando-os, e aqueles que os obtêm no exterior, exonerando-os, comprometeria definitivamente a progressividade e a igualdade na tributação;

b) dupla proteção - o país de residência, tanto quanto o da fonte, que a protege, faz gastos públicos em favor do recebedor, garantindo o seu bem-estar e a sua segurança;

c) anulação de vantagens alocativas de investimentos - a não-tributação de rendimentos auferidos no exterior representaria incentivo à fuga de capitais em direção a países que concedem incentivos aos investimentos estrangeiros, com prejuízo econômicos e fiscais ao país exportador.

Em que pese o alerta sobre a necessidade de desdramatizar as análises da urgência da harmonização da imposição direta, que chama a atenção para diversos outros fatores determinantes na localização e no deslocamento dos investimentos de capital (taxas de juros e de câmbio, investimentos em infraestrutura), os quais permanecem sob o controle dos Estados nacionais mesmo em presença da coordenação das políticas fiscais, não se deve subestimar, em uma fase posterior e mais avançada de integração no MERCOSUL, a necessidade de tal harmonização, sobretudo como forma de eliminar a competição entre os Estados-membros pelos investimentos intra e extra-regionais.

É importante frisar que a harmonização não implica, necessariamente uniformização do conjunto de normas tributárias, inclusive as relativas a incentivos fiscais. Procura-se, de maneira em geral, compatibilizar os sistemas tributários efetuando modificações na legislação e nas práticas pertinentes à matéria, com a finalidade de eliminar distorções, respeitando-se as identidades nacionais, os valores éticos e a diversidade cultural e sócio-econômica dos povos, que determinam, em grande parte, diferenças nos sistemas tributários.

Daí destacar que o principal objetivo da harmonização é chegar a sistemas nacionais que permitam, ao mesmo tempo, conciliar os objetivos de integração econômica com o respeito às identidades nacionais.

Sabe-se que o sistema tributário pode se tornar um fator limitativo à integração econômica. Segundo Hugo González Cano, os processos de integração econômica requerem certo grau de harmonização tributária, cuja intensidade se vincula com o tipo de integração e a etapa do processo vigente em cada caso.

Ainda de acordo com este autor, quanto maior o grau de integração econômica pretendido e quanto mais o processo se desenvolve, mais se deve avançar em termos de harmonização tributária.

Na Comunidade Europeia, os esforços no sentido da harmonização tributária após 1985 propiciaram a superação de uma fase de estagnação do processo de integração econômica e o início de uma nova etapa, em que se constituiu em oito anos, o mercado único, sem fronteiras, com circulação livre de bens, serviços e fatores. Isso só foi possível porque os avanços em termos de harmonização dos sistemas tributários evitaram que surgissem distorções

capazes de tornar politicamente insustentável o processo de integração econômica em desenvolvimento.

Merece destaque a Ata nº 4, que foi a reunião mais importante referente à harmonização tributária do subgrupo de trabalho n. 10, do MERCOSUL realizada em Buenos Aires de 14 a 16 de setembro de 1992, decidindo analisar e comparar:

1. Impostos nacionais seletivos sobre o consumo;
2. Impostos provinciais, estaduais e municipais sobre os consumos;
3. Impostos sobre transações com divisas e títulos;
4. Imposto de selo.

Trata-se de estudo sobre os principais aspectos discutidos na doutrina e na jurisprudência brasileira sobre a prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação tributária interna. Necessário se faz apresentar considerações sobre o princípio federativo brasileiro, o princípio da soberania e o da competência constitucionalmente estabelecida para todos os entes políticos do Estado brasileiro. Merece maior destaque o art. 151, inciso III, da Constituição Federal ao enaltecer que a União não poderá conceder isenções de tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como a análise do art. 98 do Código Tributário Nacional dispondo sobre as introduções legislativas provenientes de tratados e acordos internacionais sobre as normas tributárias do sistema positivo vigente.

O processo de globalização, acelerado a partir dos anos 90, vem transformando, decisivamente, a economia mundial. Tal globalização tem sido comumente associada a um processo positivo de integração das economias

mundiais, relacionado à flexibilização dos movimentos de mercadorias, capitais e pessoas entre países.

A obtenção de um mercado comum, no MERCOSUL, livre das barreiras alfandegárias, onde a mobilidade dos fatores e a informação possuam agilidade e baixo custo de transação, tem por objetivo o aumento do bem-estar social e a melhor alocação dos recursos econômicos.

A harmonização tributária torna-se, então, o processo mediante o qual os governos dos países afetados por essas distorções acordarão sobre a estrutura e o nível de coerção de seus sistemas tributários, minimizando os efeitos da tributação sobre as decisões de consumo e produção, independentemente de localização geográfica e nacionalidade.

Vale a pena ressaltar que harmonização tributária não significa equalização total de alíquotas e bases tributárias em vários países e em todos os tributos. O que se pretende é obter um mercado globalizado que seja consistente com o menor grau possível de distorções. Nesse sentido, há necessidade de aproximar a legislação tributária pertinente, entre todos os países membros do MERCOSUL. Deve merecer maior destaque o estudo sobre os aspectos constitucionais, guardadas as peculiaridades da estrutura política e administrativa de cada Estado membro.

O Brasil como um Estado Federal tem a competência constitucional tributária distribuída exaustivamente na Carta Política entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Essa descentralização de competência (no âmbito interno) o faz diferente dos demais Estados integrantes do MERCOSUL, face à autonomia dos mesmos.

Desta forma, questiona-se, se o conteúdo de um tratado internacional prevalece sobre a competência tributária dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, resguardada a exclusividade da competência tributária para as Unidades da Federação.

7. Métodos de Harmonização Legislativa

A doutrina conhece dois métodos, por assim dizer, de harmonização de legislações de Estados Soberanos distintos: a lei uniforme e a convenção integrada.

O primeiro método foi aquele utilizado, por exemplo, no acordo sobre títulos de crédito, conhecido como a Lei Uniforme, ou, no Brasil, Lei do Cheque. Consistem em os signatários se obrigarem a inserir o texto, tal como aprovado em convenção internacional, em seus ordenamentos jurídicos, recebendo, portanto, a Lei Uniforme um tratamento de lei interna, como qualquer outra. Pelo segundo método também há uma lei uniforme, a ser aplicada em todos os Estados signatários, diferindo-se, no entanto, por estar integrada ao texto de um acordo ou tratado internacional, por vezes versando de matérias mais amplas do que aquela tratada nos dispositivos que se pretende sejam uma lei uniforme.

Segundo Werter Faria,⁴ porque:

já existe a obrigação internacional relativa à harmonização de legislações, nenhum desses sistemas é aplicável no MERCOSUL. A harmonização pode ser realizada por acordos internacionais entre os Estados-partes ou por decisões do Conselho, tomadas por consenso e com a presença de todos os seus membros. Nos termos do art. 42 do Protocolo de Ouro Preto, essas decisões vinculam os Estados-partes a incorporá-las nos seus ordenamentos jurídicos, segundo os

⁴ FARIA, Werter R. **Métodos de harmonização aplicáveis no MERCOSUL e incorporação das normas correspondentes nas ordens jurídicas internas: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos Estados-membros**. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

procedimentos prescritos para imprimir-lhes força obrigatória. É um método que difere das convenções integradas porque a obrigação de criar normas concernentes à harmonização de legislações e de introduzi-las nos territórios dos Estados-partes preexiste à sua elaboração.

Frente a esses esclarecimentos, será analisada a harmonização das legislações tributárias no Mercado Comum do Sul.

De acordo com Werter Faria:

O artigo 1º do Tratado de Assunção exprime 'o compromisso dos Estados-partes de harmonizar suas legislações nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração'. A disposição corresponde ao artigo 3º do Acordo de Cartagena, pelo qual, para alcançar os objetivos visados, os Estados-membros obrigam-se a empregar, entre outros mecanismos e medidas, 'a aproximação das legislações nacionais nas matérias pertinentes'. As 'áreas pertinentes' ou 'matérias pertinentes' são aquelas que os mencionados Acordos não regulam e constituem ou podem constituir embaraço ao estabelecimento do MERCOSUL ou à integração econômica dos Países-membros do Acordo de Cartagena?⁵

Como já foi dito, o Tratado de Assunção, ou qualquer outro documento normativo do Mercado Comum do Sul, se dedicou a estruturar um sistema tributário para todo o bloco regional. Ao contrário, tem trabalhado no sentido de buscar a harmonização e a aproximação das legislações tributárias de cada qual dos Estados-membros.

Em conformidade com a lição acima aprendida, as matérias que os acordos do MERCOSUL "não regulam e constituem ou podem constituir embaraço" ao processo integrativo serão disciplinadas dentro do processo de harmonização das legislações, o que inclui a questão tributária.

⁵ FARIA, Werter R. op. cit. O Acordo de Cartagena é o nome oficial do pacto que foi estabelecido em 1969 na cidade colombiana de Cartagena das Índias e que ficou conhecido como Pacto andino e que visava acelerar o desenvolvimento dos países membros através da integração econômica e social. Também é conhecido por Grupo Andino. O Chile participou até 1976. A participação do Peru foi suspensa em 1993, mas no ano seguinte o país volta a fazer parte da associação juntamente com os demais membros: Bolívia, Colômbia, Equador e Venezuela.

No caso do Mercado Comum do Sul, a fonte da harmonização legislativa não é autônoma, como o é na União Européia. Lá, as normas emanadas dos órgãos legiferantes comunitários são, e devem ser, obedecidos como lei diretamente aplicável; aqui, as normas comunitárias são atreladas ao direito internacional concebido da forma tradicional, como verdadeiros acordos e tratados internacionais. Percebe-se isso da leitura do art. 42 do Protocolo de Ouro Preto, além do art. 38, do mesmo Protocolo, que impõe a adoção de medidas direcionadas a harmonizar as legislações, entretanto, com obediência à supremacia das respectivas Constituições. Como consequência desse processo de harmonização legislativa, se impede que as normas emanadas dos órgãos do MERCOSUL sejam completas e de aplicação direta, devendo, antes, ser incorporada ao ordenamento jurídico de cada Estado-membro.

8. A Preocupação com as Legislações Tributárias

O mercado comum, é redundante até afirmar, constitui-se da abertura dos mercados dos países concordantes para a prática mercantil entre si, quer esta prática se concretize em atividades de troca de mercadoria quer em prestação de serviços. Com isso, é imperioso analisarmos todos os atos concernentes ao MERCOSUL, num primeiro plano, como facilitadores dessa integração de mercados, quase que exclusivamente.

Pretende-se com isso deixar claro que o art. 7º do Tratado de Assunção, quando determina o tratamento isonômico dos Estados-membros em relação aos impostos, taxas e outros tributos, tem a finalidade precípua, não a questão tributária em si, mas garantir a livre concorrência entre os mercados que estão se integrando.

Essa visão tem influência direta e marcante em relação ao processo de integração dos sistemas impositivos, já que tenderá, como será visto, a harmonizar, prioritariamente, os tributos incidentes sobre o consumo, deixando os tributos patrimoniais, principalmente aqueles ligados à propriedade, a cargo dos respectivos sistemas nacionais, e, quanto ao imposto sobre a renda, manter-se-á o atual mecanismo de evitar a dupla tributação através de tratados internacionais específicos.

Fica clara tal intenção quando é analisada a Ata 4, que foi a primeira reunião importante acerca da harmonização tributária do Subgrupo de Trabalho 10, realizada em Buenos Aires, de 14 a 16 de setembro de 1992, onde se decidiu analisar e comparar preliminarmente:

1. impostos nacionais seletivos sobre o consumo;
2. impostos provinciais, estaduais e municipais sobre o consumo;
3. impostos sobre as transações com divisas e títulos;
4. imposto de selo.

É patente a vontade dos quatro países em priorizarem a tributação sobre as relações de troca, quer de forma mercantil, quer de forma particular. Ao comentar essa Ata e sua relação com o art. 7º do Tratado de Assunção, Stella M. V. Scalet e Sílvia F. Oporto⁶ escrevem:

Sobre este particular as delegações concluíram, sem margem de dúvida, que as disposições do artigo citado não vigoram durante o período de transição, lapso durante o qual corresponde analisar a legislação de cada país-membro a fim de detectar, entre outras, aquelas disposições que podem representar subsídios ou vantagens que será mister harmonizar no curso de dito período para evitar distorções no fluxo comercial da região.

⁶ SCALET, Stella Maria V. e OPORTO, Sílvia F. Coordenação de políticas macroeconômicas. In BAPTISTA, Luiz Olavo e MERCADANTE, Araminta de Azevedo e CASTELLA, Paulo Borba (orgs.). **MERCOSUL, das negociações à implementação**. São Paulo : LTr, 1994, p. 162.

9. Descrição dos Impostos sobre o Consumo Aplicados nos Estados-membros do MERCOSUL

A Argentina, o Uruguai e o Paraguai aplicam em nível nacional (os dois últimos até porque são Estados Unitários) o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) de tipo consumo, ou seja, incide sobre as relações de consumo, compra e venda e prestação de serviço. Todavia, cada qual desses Estados, ainda que prevejam hipóteses de incidência semelhantes, diferenciam-se em alguns conceitos.

No caso da Argentina, o imposto recai sobre a venda de bens corpóreos móveis, situados ou colocados no território nacional, define a venda como todo ato que importe a transferência de domínio, a título oneroso, da coisa negociada. Além disso, a transação deve ser feita por comerciante habitual. Em suma, pode-se dizer que, em relação ao consumo configurado na compra e venda, 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.

O Paraguai, por sua vez, em decorrência de uma vontade legislativa de atender ao sentido econômico dos atos compreendidos na relação de consumo, tem o seu IVA incidindo sobre a alienação de bens (*enajenación*), 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. Já o IVA uruguaio incide sobre a alienação ou a circulação de bens, porém, somente a título oneroso.

Aqui e no IVA anterior a alienação ou a circulação pode ser de bens móveis, imóveis e, inclusive, bens incorpóreos, isto é, direitos. Em ambos os casos, a transação deve ser realizada no próprio país, ou seja, à semelhança da Argentina, obedece a situação do bem. Tanto o Paraguai quanto o Uruguai fazem uma vinculação das operações gravadas pelo tributo ao consumo com a atividade econômica desenvolvida pelo sujeito passivo. No primeiro país, a condição de contribuinte é atribuída às empresas que desenvolvam atividades industriais, comerciais ou de prestação de serviços; no segundo, é o contribuinte quem exerce atividades empresariais compreendidas no *impuesto a las rentas de la industria y comercio*.

Quanto à atividade de prestação de serviço, por se tratar de um imposto de tipo consumo, deve-se ter em mente que a incidência do IVA, nos três países, recai sobre as prestações de serviços em geral desde que realizadas no país. Entretanto, há algumas particularidades entre eles.

Na Argentina e no Uruguai exige-se a onerosidade. Especificamente ao primeiro caso, esta deve ser presumida em certos serviços determinadas taxativamente em uma lista legal e de fato (explicitamente) em outros tipos de serviços. Além disso, o IVA argentino não faz referência expressa ao sujeito passivo, sendo gravada, então, toda e qualquer prestação de serviço, inclusive as eventuais, o que não ocorrem no segundo país que faz a vinculação do tributo à atividade econômica do contribuinte. Tal vinculação existe também no Paraguai que tem seu IVA incidindo sobre a prestação de serviço tanto onerosa quanto gratuita. Nos dois últimos países (Uruguai e Paraguai), o imposto

somente grava a prestação de serviço, ainda que seja necessária a alienação ou a circulação de bens.

Em referência ao elemento espacial do tributo, pode-se dizer que, de maneira geral, o IVA incide sobre a atividade de prestação do serviço realizada no território dos países. O único caso de determinação legal de critérios para se definir o local da prestação do serviço é o imposto paraguaio, que o faz para as atividades de assistência técnica, cessão de uso de bens e direitos e resseguro. Além de incidir sobre compra e venda e prestação de serviços, o IVA grava também as importações, desde que sejam estas definitivas e de bens móveis.

Com relação à base de cálculo, nos três países onde há o IVA, 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. Isso significa que o imposto é cobrado por fora, proporcionando uma alíquota nominal aplicada igual à alíquota efetiva. Da base de cálculo, a Argentina ainda exclui do valor da operação os impostos seletivos e específicos sobre o consumo; já o Paraguai e o Uruguai incluem os referidos tributos.

As importações têm um tratamento próprio. Nem tanto na Argentina que aplica o IVA sobre o valor do bem considerado na aduana para o pagamento das taxas de importação, incluindo essas taxas e toda a tributação sobre o negócio, excluindo-se, todavia, o próprio IVA e os demais impostos sobre o consumo, e sim, mais no Paraguai e no Uruguai, onde, no primeiro, o cálculo da base imponible leva em consideração o valor aduaneiro do bem e incluindo-se todos os tributos incidentes na operação, com exceção do próprio IVA. Se a

importação é realizada pelo próprio consumidor, ou seja, pelo contribuinte do imposto, ainda há um acréscimo de 30% da base de cálculo. Por outro lado, no caso de se tratar de bens taxativamente elencados em lista legal, dos quais são exemplos produtos eletrônicos, de perfumaria, bebidas, há redução de 20% da mesma base. No caso do segundo (Uruguai), toma-se o bem pelo custo CIF⁷ incluindo-se os encargos aduaneiros; e em se tratando de importação realizada em nome próprio e por conta de terceiro, sujeito do imposto ou não, ou por um não contribuinte, a base de cálculo se eleva em 50%.

No que diz respeito à determinação do imposto, trata-se de um tributo do tipo consumo e que se utiliza do mecanismo de créditos e débitos para evitar o efeito cumulativo. É conveniente apenas explicar que 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. A cada operação da cadeia de consumo incide o imposto; o valor desse imposto representa o crédito fiscal que o sujeito do processo tem para ser lançado contra o débito que nascerá com a realização da operação seguinte da cadeia. Esse sistema de créditos e débitos (imposto contra imposto) prossegue até o consumidor final que arca com o ônus do pagamento do tributo.

Importante se faz tecer alguns comentários acerca do tratamento das exportações. Argentina e Paraguai eximem, as exportações de bens corpóreos

⁷ A cláusula CIF quer dizer *Cost, Insurance and Freight* (Custo, Seguro e Frete), em que cabe ao exportador todos os ônus e obrigações legais desde o ponto de venda até o ponto de destino, como, por exemplo, frete, seguro e documentos de embarque, e ao importador, receber a mercadoria e pagar as despesas do destino.

móveis do IVA, já o Uruguai as excluem do campo de incidência do gravame. Entretanto, nos três países há mecanismos de recuperação do tributo pago nas etapas anteriores da cadeia de consumo. Essa recuperação pressupõe a compensação do referido imposto com o débito fiscal do período originado das demais operações em que haja a incidência do IVA. Caso os débitos fiscais não absorvam por inteiro o montante de créditos não aproveitados nas exportações ou o exportador não atue no mercado interno, esses direitos são aproveitados da seguinte forma:

a) – Argentina – constituem-se créditos contra outros impostos arrecadados pela federação ou ainda podem ser restituídos ou transferidos a terceiras pessoas;

b) – Paraguai – transformam-se em título, mediante certificado de créditos tributários nominativos, que podem ser transacionados;

c) – Uruguai – à semelhança do sistema argentino, podem ser compensados com outros impostos, desde que não sejam departamentais, ou negociados, mediante cessão de direitos.

Cuidados com os impostos gerais sobre o consumo na Argentina, Uruguai e Paraguai, resta agora fazermos referência à tributação ao consumo no Brasil. Aqui, encontra-se três tipos de impostos incidentes sobre o consumo:

1 - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência federal;

2 - o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação (ICMS), de competência estadual e distrital; e

3 - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), cuja arrecadação é municipal. O primeiro é o que denomina-se imposto seletivo ou específico ao consumo, enquanto os outros dois podem ser consideradas como impostos genéricos ao consumo.

Ao contrário do que ocorre com o IVA, nos parceiros do Brasil no MERCOSUL, a imposição brasileira ao consumo é do tipo produto, ou seja, não há uma tributação única a todas as etapas e formas de relação de consumo, mas depende do produto consumido, quer seja mercadoria, quer seja serviço. Essa é uma consequência da estrutura tributária brasileira que prevê um imposto sobre a circulação de mercadorias e um sobre a prestação de serviço.

Com respeito às hipóteses de incidência, especificamente do ICMS, dentro do campo da circulação de mercadoria, basicamente, pode-se considerar tributadas as seguintes operações:

- a) saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte a qualquer título;
- b) entrada no estabelecimento de mercadoria proveniente de outra unidade da federação;
- c) fornecimento de alimentos, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares e outros similares com inclusão dos serviços prestados;
- d) fornecimento de mercadoria com prestação de serviço compreendido na incidência do ISS, desde que expressamente previsto;
- e) recebimento da mercadoria importada;
- f) aquisição de bens através de hasta pública. É de se assinalar que, à luz da incidência prevista na alínea e retro mencionada, a atividade

importadora está incluída no conceito de circulação de mercadoria. Já quanto à prestação de serviços, a própria Constituição Federal consagra a sua abrangência: serviços de transportes intermunicipal e interestadual e serviço de comunicação.

A base de cálculo geralmente é o preço da operação, incluindo-se o próprio imposto (ICMS) no montante, é o que se denomina cálculo por dentro, o que ocasiona uma alíquota efetiva maior que a nominal. Inclui-se, também, na base imponible o IPI, caso o sujeito passivo não seja contribuinte deste tributo federal, sendo, portanto, considerado como custo da mercadoria.

O imposto geral sobre o consumo, de competência estadual, aplica-se de forma semelhante ao IVA, antes estudado. Há no Brasil, também, o sistema de créditos e débitos fiscais, ou seja, imposto contra imposto, que pretende eliminar o efeito cumulativo. Dentro desse sistema há alguns mecanismos que visam proporcionar verdadeiros benefícios fiscais para certos contribuintes ou certas operações. Pode-se citar como exemplo o crédito fiscal presumido, que é a outorga de créditos fictícios, que serve para reduzir as custas de entidades assistenciais ou para compensar o imposto correspondente a ingressos por financiamentos a pequenos empresários, e a manutenção do crédito fiscal pelas entradas de matérias-primas, material de embalagem, material secundário etc., utilizados na fabricação de produtos industrializados destinados à exportação.

Em relação às exportações, os bens industrializados destinados ao exterior, exceto os semi-elaborados, estão excluídos do campo de incidência

por um dispositivo constitucional (imunidade). Há, ainda nas leis complementar e ordinárias, diversas isenções concedidas às exportações.

No caso do ISS, em conformidade com o estabelecido também na Constituição Federal, a incidência é sobre os serviços elencados em lista anexa ao Decreto-lei 406/68, com redação dada pela Lei Complementar 56/87. A interpretação da Comissão de Aspectos Tributários segue a linha da maioria da doutrina brasileira que ensina ser a lista taxativa, ou seja, somente recai a imposição do ISS nos serviços explicitamente encontrados na lista legal. Todavia, deve-se ressaltar que esta não é uma orientação pacífica.

A própria Comissão, após analisar os tributos gerais sobre o consumo nos Estados-membros do MERCOSUL, conclui que a imposição brasileira é deveras complicada e repleta de nuances, o que inviabiliza um estudo mais detalhado e completo acerca da harmonização desses tributos. Mesmo assim, ainda que tratando de forma genérica do ICMS e do ISS, o Informe compara o ICMS e ISS com os IVAs, descrevendo suas principais diferenças e chega a propor meios de integração tributária.

10. Principais diferenças detectadas entre ICMS, ISS e IVA

A primeira diferença apresentada é na estrutura dos tributos estudados. O IVA de Argentina, Paraguai e Uruguai é um imposto de tipo consumo, permitindo a constituição de créditos fiscais quer pela compra e venda de bens quer pela prestação de serviços em geral. O ICMS brasileiro adota a estrutura de IVA tipo produto que, apesar de ser da mesma forma não-cumulativo, somente proporciona créditos fiscais às atividades inseridas dentro do seu

campo de incidência, ficando de fora a prestação de serviço em geral, tributada pelo ISS. Isso faz com que o efeito cumulativo seja parcialmente eliminado.

Soma-se ao deficiente sistema de eliminação da cumulatividade outra dificuldade estrutural, qual seja, por ser de competência estadual e distrital, o ICMS combina os princípios de imposição de origem e de destino, visando proporcionar uma maior distribuição da arrecadação sobre a atividade de consumo.

Quanto ao campo de incidência dos tributos genéticos ao consumo, também há diferença, pois os IVAs paraguaio e uruguaio incluem os bens incorpóreos (direitos), o que não ocorre com o IVA argentino e o ICMS e ISS brasileiro. Além disso, a compra e venda, para efeitos de tributação ao consumo, é tratada conceitualmente diferente nos quatro países. Na Argentina caracteriza-se por requerer transmissão de propriedade e ser praticada por comerciante habitual; no Uruguai, por ser circulação de bens a título oneroso, por qualquer sujeito de direito; no Paraguai, trata-se de tributar a alienação de bens, a título oneroso ou gratuito, também por qualquer sujeito; e, no Brasil, incide sobre a circulação de mercadoria, praticada por comerciante profissional, a qualquer título, inclusive a transferência de um estabelecimento a outro.

O sistema de créditos e débitos, apesar de ser utilizado nos quatro signatários do Tratado de Assunção, diverge na medida em que na Argentina, no Paraguai e no Uruguai todas as operações de consumo proporcionam créditos fiscais, mas somente as operações efetivamente realizadas. No Brasil, somente outorga crédito tributário as operações submetidas ao ICMS; entretanto, há a figura do crédito presumido, como forma de incentivo.

Há dessemelhanças também com relação à base de cálculo. Enquanto no IVA se grava o valor líquido do negócio jurídico, fazendo com que a alíquota nominal seja igual à efetiva, no ICMS o montante referente ao imposto faz parte da base de cálculo, causando distorções entre a alíquota efetiva e a nominal.

O tratamento dado ao comércio exterior também não é igual. Nas importações, as bases de cálculo de cada um dos tributos são diferentes: na Argentina aplica-se o IVA sobre o valor do bem considerado na aduana para o pagamento das taxas de importação, incluindo essas taxas e toda a tributação sobre o negócio, excluindo-se o IVA; no Paraguai a base de cálculo considera o valor aduaneiro do bem, inclui todos os tributos incidentes na operação, excluindo o IVA; em sendo a importação feita pelo próprio consumidor há um acréscimo de 30% da base; e, no caso de se tratar de bens taxativamente elencados em lista legal, há redução de 20% da mesma base; no Uruguai, o valor inicial é o custo CIF, ao qual se incluem as taxas aduaneiras: e se for importação realizada em nome próprio e por conta de terceiro, sujeito do imposto ou não, ou por um não contribuinte, a elevação é de 50% da base imponible; por fim, o ICMS leva em conta o preço da operação, incluindo-se o próprio imposto (ICMS) no montante (cálculo por dentro) e inclui o IPI e todos os gravames aduaneiros. Por outra parte, nas exportações, Argentina e Paraguai preveem isenções e o Uruguai não-incidência, sempre permitindo a recuperação dos créditos fiscais; no Brasil, os produtos industrializados, exceto os semi-elaborados, estão protegidos pela não-incidência com manutenção do crédito fiscal correspondente à matéria-prima, material de embalagem e todos os outros empregados na produção.

11. A Harmonização dos Impostos Gerais sobre o Consumo

A discussão sobre a harmonização da legislação tributária, especificamente dos tributos ao consumo, no âmbito do MERCOSUL, tanto na esfera do Subgrupo de Trabalho 10, quanto na Subcomissão 2 e na Comissão de Aspectos Tributários, pautou-se, principalmente, em quatro ordens de preocupação:

1. Nos impostos gerais ao consumo, a aplicação de tratamentos mais gravosos para os bens procedentes dos Estados parceiros, ao elevar seu preço, produziria um efeito semelhante ao das tarifas alfandegárias reduzidas ou eliminadas pelo programa de liberação comercial, implicando em uma reinstalação das mesmas barreiras, agora pela via da tributação ao consumo.

2. Quando as leis de imposição ao consumo contivessem tratamentos menos onerosos para as operações locais, disposições estas que outorgariam subsídios tributários à comercialização de bens ou prestação de serviços locais, conduziria aos mesmos resultados nocivos ao mercado comum acima expostos.

3. Outra causa de distorção se apresentaria se o Estado-membro do MERCOSUL, de onde procede bens e serviços, os grava, total ou parcialmente, como aquele Estado-membro que os recebe, produzindo um efeito cumulativo que implicaria, neste último país, uma elevação na carga tributária de tais bens ou serviços, conseqüentemente, aumentando seu preço.

4. Finalmente, em relação às importações de bens provenientes de terceiros países, deve-se ter presente que, aplicando-se uma tarifa externa comum (TEC), os tratamentos que podem discriminar tais bens, impondo-lhes

uma carga tributária superior à aplicada aos produzidos localmente e nos parceiros do Mercado Comum do Sul, implicam em exercer uma política protecionista, por meio dos instrumentos fiscais.

Todavia, o ponto central discutido foi a análise dos princípios impositivos, quais sejam, o princípio de imposição exclusiva no país de origem e o de imposição exclusiva no país de destino.

O primeiro atribui o direito de imposição aos bens e serviços, objeto do tráfico mercantil internacional, ao país onde tais bens ou serviços foram produzidos. Desse modo, qualquer que seja o destino do produto, já vai incorporada da carga tributária aplicada pelo primeiro.

A comissão entendeu ser o maior mérito desse princípio impositivo (exclusivamente na origem) o fato de serem eliminadas as fronteiras fiscais, uma vez que o tributo já se tenha incidido, agilizando os trâmites e reduzindo os custos que acarretam os controles aduaneiros. A aplicação do princípio da imposição na origem pressupõe, entretanto, uma harmonização da carga tributária praticada nos Estados associados, sendo necessário uniformizar os critérios de imposição, por exemplo, a base de cálculo, como também a alíquota empregada. Quanto às alíquotas, a Comissão sugere que não é imperioso que desde logo se proceda à prática do mesmo montante percentual, podendo apenas, num primeiro momento, ser estabelecida uma manda onde este poderá transitar.

Ao se suprimir os controles aduaneiros, constatou a Comissão, o princípio considerado obrigaria às administrações tributárias de cada Estado-membro a fiscalizar as operações realizadas entre associados, que comportem

a saída ou entrada de bens ou serviços, atendendo-se, exclusivamente, à documentação em poder do contribuinte situado em sua jurisdição. Essa fiscalização exigiria maior trabalho posto que os impostos sobre consumo têm como a pessoa que suporta o encargo impositivo o próprio consumidor, e não o comerciante ou o prestador de serviço. A preocupação gira em torno do fato de que o credor do tributo é o país onde se originou o produto da transação de consumo, e o devedor encontra-se no país para onde esse mesmo produto foi destinado.

Outro problema levantado pelo órgão do MERCOSUL responsável pelo estudo da harmonização tributária foi o de que a aplicação do princípio da imposição exclusivamente na origem teria que ser restrito às transações entre os Estados signatários do Tratado de Assunção. Se assim não fosse, os produtos e serviços destinados à exportação para terceiros países sofreriam um acréscimo em seu preço, diminuindo suas condições de competitividade frente ao comércio exterior.

Por fim, há ainda as dificuldades técnicas burocráticas referidas ao sistema de compensação dos impostos (mecanismo do "imposto contra impostos"), isto é, o sistema de créditos e débitos praticado por todos os Estados-partes do MERCOSUL.

O segundo princípio impositivo é aquele que atribui o direito de imposição ao país de destino do bem ou serviço. Por essa sistemática, o Estado exportador descarrega do preço de seu produto (bem ou serviço) o valor do imposto, eximindo ou excluindo do campo de aplicação do tributo as respectivas operações e permitindo a recuperação do imposto que afeta seus

custos. De outro lado, o país de destino, que recebe o produto, aplicará a carga tributária praticada dentro do seu território; com isso, o *quantum* de tributo inserido no preço final do produto, havendo, portanto, o repasse do encargo impositivo ao consumidor final, será o mesmo tanto para os produtos comercializados internamente quanto os que são fruto de importação. Como consequência, exige-se que os impostos sejam estruturados de acordo com uma única modalidade técnica que satisfaça a obtenção da carga tributária similar, harmonizando as características estruturais básicas que impõe essa modalidade.

Tais estruturas básicas acima descritas, conclui a Comissão, dizem respeito a todos os aspectos que concorrem para definir o campo de aplicação do imposto, quais sejam, a base imponible (base de cálculo), a extensão do crédito fiscal, os tratamentos dispensados à etapa agropecuária e outros regimes especiais, algumas linhas gerais sobre alíquota e certas restrições em matéria de isenções ou outros benefícios fiscais.

O principal inconveniente apresentado foi a manutenção das fronteiras fiscais nas importações e exportações de bens entre os países associados e, por conseguinte, das gestões aduaneiras para o controle dessas operações.

Isso ocorre porque será na aduana que se procederá à tributação do imposto sobre o consumo, cujo sistema seja o da imposição no destino, fazendo com que os produtos importados recebam o mesmo tratamento tributário dos produtos internos.

12. Encargos Sociais no MERCOSUL

A constituição de um mercado comum, evidentemente, envolve a harmonização de todos fatores do mercado. Dentre esses fatores, relevando o tributário, o empresarial e, agora, o trabalhista. Este último está intimamente ligado à livre circulação de mercadorias. Na perspectiva empresarial, a mão-de-obra é um custo. Esse custo compõe-se dos salários diretos, de outros benefícios e remunerações que percebem os assalariados, mas, além disso, do conjunto de aportes e contribuições patronais calculados sobre os salários. O sistema regulatório das relações laborais se traduz, então, em diversos custos que devem afrontar as empresas. Analisa-se, então, o tratamento dos custos gerados pelos encargos sociais no MERCOSUL. Cada um dos países apresenta uma organização da Seguridade Social própria, bem como a forma de financiamento.

13. Harmonização dos Encargos Sociais

Sob o título encargos sociais chama-se a atenção ao mecanismo de financiamento da seguridade social, suportado tanto pelo empregado quanto pelo empregador. No caso de Argentina, Brasil e Paraguai o aporte do empregador supera largamente ao do empregado, enquanto no caso do Uruguai a diferença entre as porcentagens de aportes é muito menor⁸.

A análise desses tributos é importante porque quando se discute a constituição de um bloco econômico, essencialmente erguido sobre o mercado comum, o primeiro ponto a ser tratado é a competitividade entre as empresas

⁸ TABARAL, Álvaro. *Análisis comparada de los sistemas tributários de los países integrantes del MERCOSUR*. Montevideo: Estúdio Jurídico Guyer & Regules. Fonte: Câmara de Comércio Brasil-Argentina, 1998, p. 32-45.

dos países envolvidos. Nesse momento, discute-se o impacto da integração nos fatores de produção e vice-versa.

Dentre esses fatores de produção, que se refletem na composição do custo das mercadorias que terão livre curso no mercado, está a carga tributária. Além dos aspectos impositivos, há que ser lembrados os encargos sociais. Esses, apesar de tratarem de receita pública vinculada, têm um caráter essencialmente tributário.

Exatamente é esse um dos pontos mais frequentes, hoje em dia, no debate sobre a tributação do MERCOSUL. Ocorre que a intenção tributária nessa etapa da integração é, ainda, extra-fiscal, e a questão das contribuições incidentes sobre a força laboral é, eminentemente fiscal, já que aloca verbas públicas em atividades sociais, como a Previdência Social. Não se pode esquecer, por outro lado, que há efeito extra-fiscal em tais contribuições, uma vez que interfere, de forma direta, na formação do valor do objeto mercantil. Logo, a harmonização dos encargos sociais não se restringe ao tema tributário, mas alcança o debate social e, como consequência, deve envolver os especialistas dessa área, principalmente na área trabalhista e providenciária.

Portanto, não compete somente ao tributarista a busca de soluções para o processo de harmonização da legislação referente aos encargos sociais. Nesse item, coloca-se uma das facetas da questão das contribuições sociais, ou seja, a finalidade é levantar o problema para, de uma maneira multidisciplinar, chegar a soluções factíveis.

14. Livre Circulação de Pessoas

O MERCOSUL implica na livre circulação de bens, serviços e valores produtivos entre os países que compõem. Esclarece-nos Susana Treviño Ghioldi que:

isso se faz efetivo por meio de condutas de pessoas, que se deslocam, realizam atividades econômico-produtivas, estabelecem-se, de forma temporária ou definitiva, em algum dos quatro países, sejam trabalhadores em relação de dependência, como profissionais liberais, ou empresários que atuam através de diretivos ou pessoas dependentes"⁹.

Tal como a matéria-prima, as máquinas e equipamentos e os insumos, a mão-de-obra também integra o rol dos fatores produtivos. Dessa forma, quando se deseja a constituição de um mercado comum, está-se, necessariamente, tratando de questões sociais, dentre elas, e talvez a mais importante, a questão trabalhista.

Parte-se então para outro tema, que não mais de relevo tributário. A questão social do trabalho envolve, além do trabalhador ativo, ou seja, a chamada população economicamente ativa, quer esteja empregada ou não, o trabalhador inativo. Como tal entendem-se os aposentados, os pensionistas e os acidentados que não têm mais condições de exercer a prática laboral.

Ao tratar do trabalhador inativo ou da força de trabalho (população economicamente ativa) desempregada, é feito um gancho com a questão tributária e fiscal. A aposentadoria, a pensão, o seguro saúde e o seguro-desemprego, entre muitas outras, exigem dispêndio de recursos financeiros, devendo, então, ser suportadas por alguma atividade produtiva. Num contexto de bem-estar social, a competência para suprir essas necessidades humanas e sociais é dada ao Estado. Ora, a principal receita derivada do Estado é o

⁹ CALDANI, Miguel Angel Ciuro (coord.). **Del MERCOSUR**. Buenos Aires : Ediciones Ciudad Argentina, 1996. p. 357.

tributo; em consequência, o envolvimento de toda a doutrina e a prática, bem como o poder tributário. Nesse aspecto, tem-se, coincidentemente, também a questão fiscal; entretanto, dentro da discussão sobre os encargos sociais no MERCOSUL, não se pode restringir às questões fiscais, muito ao contrário. Os encargos sociais refletem diretamente na livre circulação de pessoas e de mercadorias.

A não discriminação significa que a política da Seguridade Social, em todos os seus campos de atuação, não pode ser um obstáculo ao livre trânsito de trabalhadores entre os signatários do Tratado de Assunção. Isso implica em pensar a integração (sentido extrafiscal) não apenas no sentido da alocação de recursos financeiros - tributário -, mas também na garantia do direito ao descanso, ou seja, a aposentadoria - social-trabalhista. Esse é o entendimento do Tribunal de Justiça europeu, maior referência em termos de integração supranacional: a noção comunitária de trabalhador assalariado ou assemelhado contempla a todos os que, enquanto tais, e sob a denominação que seja, encontrem-se cobertos pelos diferentes sistemas nacionais de seguridade social. Assim como ocorre com a tributação sobre o consumo, a não discriminação na área trabalhista e previdenciária deve ser vista sob três pontos: o primeiro diz respeito à igualdade de condições e tratamento que devem ser dispensados aos trabalhadores nacionais e estrangeiros. Isso significa que não pode haver, por motivos previdenciários, favorecimento interno aos residentes ou nacionais de um determinado país. Tal como ocorre com a mercadoria, nasce o conceito de trabalho comunitário, cujos direitos e deveres independem da sua nacionalidade.

O segundo ponto é que não pode haver favorecimento das condições negociais de um determinado país em relação às de outro, tendo em vista a carga impositiva praticada sobre a mão-de-obra. Trata-se, nessa hipótese, do chamado *dumping* social, que, nas palavras de Luis Stolovich.

é o intento de baixar a competitividade internacional em um baixo custo laboral, que implica uma piora nas condições de trabalho. A competitividade intercapitalista em novas circunstâncias pode tentar se resolver pela via de um ajuste na relação capital/trabalho, procurando descarregar sobre o trabalho algumas de suas conseqüências mais negativas.¹⁰

Ou seja, a cassação de direitos trabalhistas ou de direitos previdenciários resulta em uma diminuição do custo da mão-de-obra e, por conseguinte, do valor da mercadoria, aumentando sua competitividade no mercado estrangeiro; todavia, isso se daria às custas das condições de vida do trabalhador.

Por último, deve-se evitar o prejuízo ao trabalhador e à empresa que utiliza de força braçal que causaria uma dupla tributação, com a finalidade de financiar a seguridade social de ambos os Estados, da nacionalidade e do exercício da profissão desse empregado ou do exercício da atividade dessa empresa. Essa situação somente seria garantida através de acordos internacionais, bilaterais ou plurilaterais, o que, efetivamente, já vem ocorrendo.

15. O Tratado de Assunção em relação a outros Tratados Tributários

A questão da eficácia do Tratado de Assunção, em face de outros tratados tributários que o Brasil já tem assinado, não é, em princípio, diferente da que se trava nos outros domínios do direito. O seu deslinde depende, basicamente, da disciplina jurídica dos tratados internacionais e esta acha-se

¹⁰ STOLOVICH, Luiz. *El impacto de la integración económica sobre el mundo de trabajo. El caso de MERCOSUR*. Montevideo : CIEDUR, 1994, p. 31.

atrelada a normas de regência distinta, no plano exterior e no direito interno do país pactuante, em razão dos argumentos que vão aqui ser expostos ainda que de modo sucinto.

O ponto de partida desta cogitação situa-se, exatamente, no fato de o tratado não ser norma de direito interno, dependendo sua formação e aperfeiçoamento do direito internacional geral. Para que haja um tratado é necessário que este seja regido pelo direito internacional. O que dá existência e substância a um tratado é um acordo formal entre personalidades jurídicas reconhecidas no plano externo. Partes num tratado são, necessariamente, sujeitos de direito internacional: os Estados soberanos e as organizações internacionais, desde que estas tenham sua capacidade negocial reconhecida por algum Estado soberano. Porém, tanto a capacidade negocial quanto a expressão do consentimento - elementos essenciais para que se repute concluído um tratado – são temas correlacionados, com regência por normas distintas.

A capacidade negocial, que há de sustentar a possibilidade de celebrar tratados, constitui matéria regida pelo direito internacional, cuidando este de divisar, nos contornos jurídicos da figura do Chefe de Estado, a representatividade exterior dos Estados. Em repúblicas presidencialistas como a nossa, enfeixados estão na autoridade de uma única pessoa – o Presidente da República - os encargos de chefiar o governo e o Estado.

Já a expressão do consentimento dos Estados nos tratados é matéria regida por seus respectivos direitos internos. Será a Constituição de cada Nação envolvida que dirá a esse respeito. Isto porque a conclusão de tratados

importa, necessariamente, a prática de autênticos atos de governos, como a assinatura, ratificação ou adesão. Em regimes democráticos como o brasileiro, a assunção, em nome do Estado, de compromissos internacionais, exige a participação do Legislativo, como condição imprescindível à vigência no território nacional de todo acordo formal concluído pelo Executivo. Na tradição constitucional brasileira, a manifestação da vontade nacional, apta a exteriorizar a assunção de compromissos externos, advém da ação conjugada de seus poderes políticos, o Executivo e o Legislativo.

A competência para firmar Tratados, Convenções e Atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional, é atribuída ao Chefe do Poder Executivo, na qualidade de Chefe de Estado (CF, arts. 21, I; 84, VIII). A Constituição também diz ser da competência exclusiva do Congresso Nacional resolver, definitivamente, sobre Tratados, Acordos ou Atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (CF, arts. 49, I; 68, §1º). Assim, requerendo a Constituição que o Congresso Nacional confirme o conteúdo material dos tratados, estes só passam a integrar o direito interno brasileiro com a edição dos decretos legislativos que os aprovam.

Disso decorre que o tratado, a partir do momento em que passa a integrar o direito interno brasileiro, tem a estatura hierárquica de uma lei nacional. O tratado não se distingue, enquanto norma eficaz, dos diplomas legais que desta promana. E como lei interna, o tratado vale como lei especial em relação à lei geral de incidência. Mais precisamente, nos casos em que o Tratado afaste ou modifique a disciplina que decorreria da lei interna, o efeito

jurídico do preceito convencional advindo do tratado é o de norma especial. O tratado cria, em relação às hipóteses por ele previstas e aos países nele envolvidos, exceções à aplicação da lei interna. O conteúdo material do tratado, uma vez incorporado ao direito interno, prepondera, porque traduz preceito especial harmonizável com a norma geral de incidência.

Concluindo, os tratados internacionais tributários são leis especiais, quando confrontados com a lei que cria o tributo, prevalecendo sobre essa. E, em sendo leis especiais, não são revogados pela lei geral posterior. Essa prevalência das normas dos tratados decorre diretamente das regras do sistema jurídico brasileiro. Neste, também em face do que dispõe o § 2º do art. 5º da Constituição, é possível divisar a existência de um regime especial, em relação aos tratados de que faça parte o Brasil, referentes aos direitos humanos que, por contar com este amparo constitucional, têm a virtude de gerar, desde logo firmados, direitos e obrigações e de serem aplicados pelos órgãos judiciais.

16. Solução de Controvérsias Tributárias no MERCOSUL

O desenvolvimento do livre comércio e da livre circulação de pessoas, gerado pelo processo de integração econômica, aumenta, significativamente, o número de transações e de agente. Pessoas, naturais e jurídicas, que nunca haviam sequer pensado em estabelecer e manter um fluxo de comércio exterior hoje se encontram com uma facilidade jamais vista.

Essa situação incrementa de forma geométrica o número de relações jurídicas, na sua grande maioria mercantis, sem dúvida, mas não só, bem como a quantidade de agentes, sujeitos de direito, que passam a atuar.

Portanto, o direito e o ordenamento jurídico devem buscar abranger todas essas novas relações.

Uma das grandes funções do direito é a solução de conflitos. Conflitos esses que são gerados pelo encontro de pretensões, ambas, a princípio (ou com razoáveis defesas), disciplinadas pelo sistema normativo. Trata-se do direito processual, caracterizado como um instrumento para a efetividade da norma jurídica.¹¹

Ressaltada, ainda que sumariamente, a importância da solução dos conflitos jurídicos, é notório concluir pela necessidade de um direito processual do MERCOSUL, mesmo que em esboço ou prevendo questões determinadas.

16.1 Linhas Gerais da Solução de Controvérsias do MERCOSUL

O próprio Tratado de Assunção já previu um sistema de solução de controvérsias; todavia, trata-se de um procedimento bastante simples, mantendo-se na esfera administrativo-governamental ou intergovernamental. Além, de não prevê qualquer mecanismo de solução para conflitos entre particulares, mas, tão-somente, para conflitos entre Estados-partes.

Esse primeiro procedimento descreve a solução em duas etapas:

- a) negociação direta entre as partes;
- b) submissão da questão controvertida ao Grupo Mercado Comum (GMC), com recurso ao Conselho do Mercado Comum (CMC).

O GMC é o braço executivo do MERCOSUL, sendo composto por representantes dos Ministérios das Relações Exteriores e da Economia e do Banco Central de cada um dos signatários do Tratado de Assunção, num limite

¹¹ DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 5.Ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

de quatro membros por país. Esse órgão se manifesta mediante resoluções, que têm caráter obrigatório para os Estados-membros; todavia, no que concerne à solução de controvérsias, a posição do GMC se dará por meio de recomendações, sem força vinculante.

Já o CMC é o órgão superior do MERCOSUL, sendo formado pelos Ministros das Relações Exteriores e da Economia dos países-membros. A opinião desse órgão é manifestada através de decisões, com caráter obrigatório; entretanto, também aqui, no caso de solução de controvérsias, as recomendações não têm qualquer força vinculante.

Em ambos os órgãos, as deliberações devem ser tomadas por consenso, com a presença de todos os seus membros. Esse viés governamental e consensual do MERCOSUL o torna, não raras vezes, um empecilho para o desenvolvimento célere da integração econômica; contudo, nesse momento de transição, os chefes políticos dos países signatários optaram por manter o controle do processo integracionista ao alcance das mãos.

Tendo em vista a legitimidade dos sujeitos que podem acionar esse mecanismo, o procedimento, a tomada de decisões e a sua eficácia, não é de muita utilidade, ou é de nenhuma utilidade, para os particulares - contribuintes - que se sintam lesados pelo poder público fiscal. No mesmo ano da assinatura do Tratado de Assunção (1991), foi firmado um protocolo estabelecendo um sistema de solução de controvérsias para o período de transição do MERCOSUL, aperfeiçoando o existente no texto daquele Tratado. Referimo-nos ao Protocolo de Brasília, assinado em 17 de dezembro.

Nesse documento normativo internacional ampliou-se a legitimidade ativa: tanto Estados quanto particulares poderiam acionar esse mecanismo administrativo; todavia, a parte passiva sempre deveria ser um dos Estados signatários. Portanto, foram criados dois procedimentos, um para a solução de conflitos entre Estados e outro para solução de conflitos entre particular e Estado.

O primeiro dos procedimentos, ou seja, para a solução de controvérsias entre Estados-partes, estabeleceu-se uma linha de atos jurídicos processuais que se apresentavam de maneira subsidiária. Isto é, será tentado o primeiro deles. No seu fracasso, passar-se-ia ao segundo, e assim sucessivamente.

Esses atos jurídicos processuais são:

- a) negociação direta;
- b) intervenção do GMC;
- c) arbitragem.

No segundo caso, a semelhança do que ocorrera nas normas relativas a esse tema no Tratado de Assunção, o Grupo Mercado Comum se manifesta por unanimidade e através de recomendações, que não são obrigatórias. Por outro lado, no laudo arbitral, fruto do terceiro dos procedimentos, a decisão se dará por maioria e o respeito a ela será obrigatório.

Por se restringirem ao conflito entre Estados-partes, esse procedimento, ou essa linha de procedimentos, também não se aplica aos casos em que haja controvérsias tributárias entre uma pessoa de um país com outro Estado, que não o seu de nacionalidade ou residência. Para esses casos, o mesmo

protocolo previu um procedimento específico para reclamações de particulares dirigidos a algum dos parceiros regionais do seu próprio país.

Em 17 de dezembro de 1994, cumprindo o disposto no art. 18 do Tratado de Assunção, foi firmado o Protocolo de Ouro Preto. Esse documento é um marco jurídico no processo de integração, pois que dispõe da estrutura institucional do MERCOSUL.

A esse protocolo existe um único Anexo, que trata, exatamente, do procedimento geral para reclamações no âmbito do Mercado Comum, quer de Estados, quer de particulares.

Há ainda mais três diplomas normativos comunitários acerca de solução de controvérsias que, todavia, dispõem sobre normas de direito internacional privado, de aplicação obrigatória nos quatro países. Esses diplomas são:

- a) Protocolo de *Las Leñas* - assinado em 27 de junho de 1992: dispõe sobre cooperação e assistência jurisdicional em matéria civil, comercial, trabalhista e administrativa;
- b) Protocolo de Buenos Aires - assinado em 5 de agosto de 1994: dispõe sobre jurisdição internacional em matéria contratual;
- c) Protocolo do Brasília - assinado em 7 de dezembro de 1994: dispõe sobre medidas cautelares.

Nenhum desses últimos documentos jurídicos comunitários apresentam aplicabilidade no caso de controvérsias entre particulares e Estados, o que, portanto, exclui a utilização de qualquer deles na solução de conflitos tributários.

16.2 Reclamações de Particulares

O Protocolo de Brasília, com as alterações do Anexo ao Protocolo de Ouro Preto, como já foi dito, estabeleceu dois mecanismos de solução de controvérsias, um destinado à lide entre Estados, outro, entre particular e Estado. Entende-se que é através desse segundo procedimento que se devem discutir as questões tributárias, em havendo um ato de determinado Estado, nessa área, que provoque prejuízo a particular de outro Estado.

O procedimento que será tratado agora se aplica às reclamações efetuadas por particulares, pessoas físicas ou jurídicas, com motivo de sanção ou aplicação, por qualquer dos Estados-partes, de medidas legais ou administrativas de efeito restritivo, discriminatórias ou de concorrência desleal, quer medidas tarifárias, quer medidas de efeitos equivalentes, em violação do Tratado de Assunção, ou dos acordos ou decisões do GMC e do CMC posteriores.

Um primeiro ponto nos chama a atenção Belter Garre Copello:

Se discute o problema de se poder considerar incluído no sistema previsto [...] o pedido de anulação por parte de um Estado-membro de uma norma adotada por outro Estado que fora contrária a alguma das normas [...]. A solução deve ser afirmativa, porque o Estado-parte, ao adotar uma norma contrária ao ordenamento jurídica do MERCOSUL está descumprindo as obrigações que assumiu no mecanismo de integração.¹²

Portanto, pode-se considerar (e defender) a possibilidade de discussão de lei em tese, alegando sua contrariedade às normas comunitárias. Nesse sentido, conclui o mesmo autor: "A ação pode iniciar-se desde a sanção da

¹² COPELLO, Belter Garre. *Solución de controversias em el MERCOSUR*. Montevideo : Editorial Universidad Ltda., 1993, p. 21

norma por qualquer Estado-parte, sem necessidade de que ela se haja aplicado a um caso concreta".¹³

Em se sentindo prejudicado por norma ou ato de um país parceiro regional, o particular, pessoa física ou jurídica, ingressará com uma reclamação, fundamentada, junto à respectiva Seção Nacional da Comissão de Comércio do MERCOSUL. O critério para fixar a jurisdição é o domicílio, no caso de pessoa física, e a sede, no caso de pessoa jurídica. Nas palavras de Silvina de Bertolotti: "as conotações que apresenta essa disposição adquire grande relevância, se entendermos que com ela se dá a faculdade à Comissão de Comércio de atuar como um verdadeiro Tribunal de Primeira Instância"¹⁴, já que da sua decisão caberá recurso ao Grupo Mercado Comum.

À Comissão de Comércio do MERCOSUL, órgão encarregado de assistir o Grupo Mercado Comum, compete velar pela aplicação dos instrumentos de política comercial comum acordados pelos Estados-partes para o funcionamento da união aduaneira, bem como acompanhar e revisar os temas e matérias relacionados com políticas comerciais comuns, com o comércio intra-MERCOSUL e com terceiros (art. 16, Protocolo de Ouro Preto). A CCM é formada por quatro membros titulares e quatro membros alternos de cada Estado-parte, sendo coordenada pelos Ministérios das Relações Exteriores, manifestando-se por meio de diretrizes - que são obrigatórias - ou propostas.

A reclamação será encaminhada à Comissão de Comércio do MERCOSUL, a qual tomará as providências necessárias para a incorporação

¹³. COPELLO, Belter Garre, op. cit.

¹⁴ BERTOLOTI, Silvina Baron de. *Administración y gobierno del MERCOSUR*. Buenos Aires : Depalma, 1997, p. 126-127.

do tema na agenda da primeira reunião subsequente. Em não sendo tomada qualquer decisão, a reclamação será enviada a um Comitê Técnico que elaborará um parecer para servir de base informativa à decisão da CCM.

Havendo consenso na decisão da CCM, será redigida uma diretriz, devendo, então, ser acatada pelo Estado reclamado. No caso contrário, ou seja, não havendo consenso, será a questão remetida ao GMC, acompanhada do parecer do Comitê Técnico e da Proposta da CCM. Trata-se de um recurso necessário. Da mesma forma, havendo consenso no GMC, a decisão será obrigatória. Do contrário, não se conseguindo tal consenso, ou ainda, no caso de o Estado reclamado não cumprir o que ficou consensualmente decidido no GMC, caberá recurso ao Conselho do Mercado Comum, aplicando-se, então, as normas do Protocolo de Brasília.

17. Integração Econômica *Versus* Soberania Nacional

A questão tem de ser examinada à luz do processo de integração econômica, sob a ótica da globalização.

A soberania e a independência nacional não são afetadas pela instituição de um mercado comum, como o MERCOSUL, no quadro de uma comunidade latino-americana de nações.

Ao revés, poder-se-á até dizer que a constituição de blocos econômicos constitui uma forma de preservar a soberania dos Estados, na medida em que podem dispor de recursos para enfrentar as corporações econômicas transnacionais, que descaracterizam os espaços nacionais em que operam, com os riscos inerentes de desnacionalização e enfraquecimento de soberania.

Os países integrantes de um bloco regional, como é o caso do MERCOSUL, continuarão sendo soberanos, apenas delegarão ou renunciarão a parte de sua soberania a favor da comunidade, constituindo-se duas ordens jurídicas distintas, cada uma com a sua pirâmide de normas.

Em toda a ordem jurídica existe um elemento principal constituído pela pirâmide das normas de direito, a que se somam quatro outros elementos, definidos por estas e ditos secundários, concernentes à competência, aos sujeitos, ao território e aos órgãos.

A coerência, a unidade e a autonomia de uma ordem jurídica radicam numa norma de partida, uma norma primordial, que é a Constituição dos Estados ou o tratado internacional que institui – e constitui - uma comunidade que, no caso do MERCOSUL, "buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de Nações". O art. 4.º, parágrafo único, da Lei Maior de 1988. Assim, concebe-se a existência de duas ordens jurídicas, cuja relação é determinada pelo seu elemento principal, a pirâmide das respectivas normas jurídicas, coincidindo em relação a seus elementos secundários, notadamente, sujeitos e território. De outro lado, a soberania é, hoje, considerada como um feixe de competências, que é divisível, no sentido de que o seu exercício pode ser confiado a duas ou mais autoridades. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada permanecerão intangíveis, de vez que o MERCOSUL constitui uma comunidade de direito.

Demais disso, quer se entenda estar o Brasil filiado à teoria dualista, quer à teoria monista, as prescrições comunitárias, integrando a ordem jurídica interna, devem afeiçoar-se aos dizeres constitucionais.

Segundo a teoria dualista, o direito internacional não vincula internamente, ou seja, não pode ser fonte de direitos e obrigações no direito interno, senão na medida em que haja um Ato com força legal que o coloque em vigor.

De acordo com a teoria monista, que está consagrada no § 2º, do art. 5.º, da CF/88, as disposições dos tratados internacionais ratificados valem diretamente como direito interno, sem a interposição de um ato de "transformação" ou de "recepção".

Seja como for, no atual quadro de mundialização, que não se esgota na economia, constituindo a Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 10.12.1948, a base de um novo viver associado, transformando os indivíduos, e não mais apenas os Estados, em sujeitos jurídicos do direito internacional, os conceitos de soberania e de independência nacional têm de ser visualizados à luz de um novo tempo, sob à ótica de um direito cosmopolita, que tem o homem no centro do processo de desenvolvimento.

Quanto à independência nacional, pondera-se, e bem, que esta não decorre do mero existir como Estado, mas tem como fundamento a manutenção com o exterior de relações diplomáticas, econômicas, culturais etc., que lhe garantam uma margem de autonomia suficientemente ampla, dentro da qual a independência nacional é exercitada.

Não há, portanto, qualquer incompatibilidade de princípios entre o texto constitucional e a lei complementar tributária e o normativo do Tratado de Assunção e de seus atos complementares.

É evidente, que, na prática, podem surgir - e surgirão, sem dúvida - atritos, questionamentos, quiçá atropelos.

Essa é a razão por que se torna impetuosa a criação de um tribunal supranacional que, com independência e imune a pressões políticas e a injunções conjunturais menores, possa garantir o respeito do direito na interpretação e aplicação do tratado.

Uma jurisprudência constante, tecnicamente apurada, constitui fator imprescindível de segurança jurídica e é esta que firma o estado democrático de direito.

18. Conclusões

Este artigo teve como objetivo relatar o quão diferentes são as legislações tributárias dos Estados-membros do MERCOSUL – Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai – e provar que deve haver a harmonização dessas legislações para o pleno funcionamento do Mercado Comum do Sul.

Para haver harmonia tributária entre os países do bloco econômico deverão ser feitas, primeiramente, reformas tributárias em cada um deles, pois, as diferenças nas características dos tributos dos Estados-membros do MERCOSUL são muito grandes.

Ao final de um estudo enfocado na realização da harmonização tributária no MERCOSUL e da necessidade dos Estados-membros efetuarem reformas em seus respectivos sistemas tributários, evidencia que ambos os fatores estão

diretamente ligados. A hipótese inicial a esta questão evidencia as extremas discrepâncias que as partes interessadas têm entre suas legislações, o que prova por si só que não haverá meios de se tributar de maneira homogênea os negócios entre elas, sem que antes sejam efetuadas mudanças internas em todas as legislações tributárias dos países envolvidos.

Embora a ideia da integração econômica comece a ter vigência na América Latina em inícios da década de 50, somente nos tempos mais atuais é que a região pode caminhar mais significativamente a uma integração mais efetiva.

Contrário à crise do imobilismo dos anos anteriores, ultimamente há uma clara disposição dos governos da região em atuar em dois planos distintos: o fortalecimento dos esquemas sub-regionais de integração e a adoção de compromissos tendentes a criar zonas de livre comércio.

No início dos anos 90, Brasil e Argentina já se aproximavam, indicando aí uma nova fase na integração latino-americana, procurando a eliminação de todo tipo de barreiras ao intercâmbio e a efetiva integração entre as economias a partir da complementação e criação do comércio.

Com efeito, a base do processo de integração é a existência de regimes democráticos, pois os regimes militares instigavam ao isolamento e defesa das fronteiras. O Tratado de Assunção não contém disposições que estabelecem a atitude a se adotar pelos países membros desse processo, em caso de queda do sistema democrático em qualquer deles.

Além das disposições constitucionais propugnadas na Carta Política de 1988, de que a União não poderá conceder isenções de tributos de

competência distrital, estadual e municipal (art. 151-III), deve ser considerado que com o Tratado de Assunção, firmado em 1991, o Mercosul é uma realidade da qual, não se pode deixar para segundo plano no tocante ao aspecto da harmonização da legislação tributária. Isto porque, um dos objetivos do referido Tratado, vem destacado (art. 1º do Tratado de Assunção) que os Estados membros assumem o compromisso de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração. Tal posicionamento vem sacramentado no art. 2º do Tratado de Assunção, que ressalta que o Mercosul foi fundado na reciprocidade de direitos e operações entre os Estados-partes.

Para tanto, deve o Brasil adequar sua legislação interna para acompanhar o progresso da harmonização da legislação tributária do Mercosul. E, da conjugação dos dispositivos constitucionais já citados tem-se que, respeitada a independência nacional, deverá o Brasil praticar os atos necessários para celebrar tratados e acordos internacionais, atendendo desta forma o que propugna a Constituição Federal - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade e integração da América Latina.

Ademais não se pode esquecer que a questão aduaneira passa primeiro pelo estabelecimento de uma política fiscal e, caminhar para um consenso tributário entre países com problemas tão graves e de dimensões tão diversas, é inicialmente um grande desafio. Para tanto, necessário se faz a adequação da política fiscal interna de cada país. Na realidade, o principal é que se estabeleçam instrumentos internos em cada país de apoio à atividade produtiva. A reforma constitucional tributária, para melhor adequar o Sistema

Tributário, diminuirá as distorções existentes entre o Brasil e os sistemas tributários dos outros países do Mercosul.

O processo de globalização, acelerado a partir dos anos 90, vem transformando, decisivamente, a economia mundial. Tal globalização tem sido comumente associada a um processo positivo de integração das economias mundiais, relacionado à flexibilização dos movimentos de mercadorias, capitais e pessoas entre países.

A obtenção de um mercado comum, no Mercosul, livre das barreiras alfandegárias, onde a mobilidade dos fatores e a informação possuam agilidade e baixo custo de transação, tem por objetivo o aumento do bem-estar social e a melhor alocação dos recursos econômicos.

A harmonização tributária torna-se, então, o processo mediante o qual os governos dos países afetados por essas distorções acordarão sobre a estrutura e o nível de coerção de seus sistemas tributários, minimizando os efeitos da tributação sobre as decisões de consumo e produção, independentemente de localização geográfica e nacionalidade.

Vale a pena ressaltar que harmonização tributária não significa equalização total de alíquotas e bases tributárias em vários países e em todos os tributos. O que se pretende é obter um mercado globalizado que seja consistente com o menor grau possível de distorções. Nesse sentido, há necessidade de aproximar a legislação tributária pertinente entre todos os países membros do Mercosul. Deve merecer maior destaque o estudo sobre os aspectos constitucionais, guardadas as peculiaridades da estrutura política e administrativa de cada Estado membro.

19. Referências Bibliográficas

BERTOLOTI, Silvina Baron de. ***Administración y gobierno del MERCOSUR***. Buenos Aires : Depalma, 1997, p. 126-127.

CALDANI, Miguel Angel Ciuro (coord.). ***Del MERCOSUR***. Buenos Aires : Ediciones Ciudad Argentina, 1996, p. 357.

COPELLO, Belter Garre. ***Solución de controversias em el MERCOSUR***. Montevideo : Editorial Universidad Ltda., 1993, p. 21.

DINAMARCO, Cândido Rangel. ***A instrumentalidade do processo***. 5.Ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

FARIA, Werter R. ***Métodos de harmonização aplicáveis no MERCOSUL e incorporação das normas correspondentes nas ordens jurídicas internas: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos Estados-membros***. 2^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

SCALET, Stella Maria V. e OPORTO, Sílvia F. Coordenação de políticas macroeconômicas. In BAPTISTA, Luiz Olavo e MERCADANTE, Araminta de Azevedo e CASTELLA, Paulo Borba (orgs.). ***MERCOSUL, das negociações à implementação***. São Paulo : LTr, 1994, p. 162.

STOLOVICH, Luiz. ***El impacto de la integración económica sobre el mundo de trabajo. El caso de MERCOSUR***. Montevideo : CIEDUR, 1994, p. 31.

TABARAL, Álvaro. ***Análisis comparada de los sistemas tributários de los países integrantes del MERCOSUR***. Montevideo : Estúdio Jurídico Guyer & Regules. Fonte: Câmara de Comércio Brasil-Argentina, 1998.