

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
INTEGRAÇÃO LATINO-AMERICANA**

**HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL E O
FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO: A
INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR
AGREGADO (IVA) NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O
CONSUMO E SERVIÇOS NO BLOCO REGIONAL**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Otto Frederico Schmidt

Santa Maria, RS, Brasil

2009

**HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL E O FEDERALISMO
FISCAL BRASILEIRO: A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O
VALOR AGREGADO (IVA) NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E
SERVIÇOS NO BLOCO REGIONAL**

por

Otto Frederico Schmidt

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Integração Latino-Americana, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Integração Latino-Americana.

Orientador: Prof. Luiz Ernani Bonesso de Araujo

Santa Maria, RS, Brasil

2009

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Programa de Pós-Graduação em Integração Latino-Americana**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova a Dissertação de Mestrado

**HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL E O FEDERALISMO
FISCAL BRASILEIRO: A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O
VALOR AGREGADO (IVA) NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E
SERVIÇOS NO BLOCO REGIONAL**

elaborada por
Otto Frederico Schmidt

como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Integração Latino-Americana

COMISSÃO EXAMINADORA:

Dr. Luiz Ernani Bonesso de Araujo
(Presidente/Orientador) (UFSC)

Dra. Jânia Maria Lopes Saldanha (UNISINOS)

Dra. Isabel Christine Silva de Gregori (UNISC)

Santa Maria, 27 de outubro de 2009.

AGRADECIMENTOS

Embora o trabalho acadêmico seja uma atividade individual, a sua elaboração depende da relação com outras pessoas que acompanham a atividade de pesquisa em seus distintos momentos, e cujas presenças na vida do investigador são decisivas para tornar possível a realização da dissertação. Por isso, quero expressamente agradecer:

Ao Professor Luiz Ernani Bonesso de Araújo, por ter sido meu orientador e, além disso, um amigo de jornada que vem fomentando minha formação intelectual desde a graduação. Sua serenidade, nos momentos de turbulência, e seu apoio incondicional, nos momentos de dificuldade, estarão sempre presentes em minha memória.

Às Professoras Jânia Maria Lopes Saldanha e Isabel Christine Silva de Gregori por me concederem a honra em avaliar meu trabalho acadêmico e colaborar para aperfeiçoá-lo.

Aos meus colegas do Mestrado pelo convívio saudável e pelas ricas trocas de conhecimentos e experiências de pesquisa.

À Maristela Ribas, secretária do Mestrado, e Nielle Villanova pelos auxílios prestados durante o período de pós-graduação.

A minha esposa, Larissa Fabricio Frohlich, e a meus filhos Miguel e Francisco, por todo o amor com o qual nutrem diariamente a alegria de nossa família.

RESUMO

Dissertação de Mestrado
Programa de Pós-Graduação em Integração Latino-Americana
Universidade Federal de Santa Maria

HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL E O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO:

A instituição do imposto sobre o valor agregado (IVA) na tributação sobre o consumo e serviços no bloco regional

AUTOR: OTTO FREDERICO SCHMIDT

ORIENTADOR: LUIZ ERNANI BONESSO DE ARAUJO

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 27 de outubro de 2009.

Os impactos decorrentes da globalização influenciaram os Estados nacionais e os colocaram sob o signo dos processos de integração econômica regionais. Com isso, o direito, como instituição, vem sofrendo profundas transformações, afastando-se cada vez mais dos conceitos clássicos que nortearam a instituição das soberanias nacionais. O mundo contemporâneo exige a releitura das bases que fundaram o direito internacional público e o mais recente direito comunitário. O presente trabalho objetiva contribuir para a discussão e sistematização dos processos de integração econômica, em particular do Mercosul. No entorno do processo de integração econômica, está a intrincada engrenagem do federalismo fiscal brasileiro, com seus desafios para o futuro do bloco regional - sobretudo no tocante à manutenção do ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços), à resistência de certos setores da sociedade em promover a Reforma Tributária ou a implantação do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado). A adoção do IVA federal, pelo Brasil, proporcionaria enormes avanços para a harmonização tributária do Mercosul, uma vez que diversos princípios das legislações nacionais seriam com ele convergentes. O aprofundamento da integração econômica depende, em grande parte, deste avanço. Uma revisão bibliográfica sobre as teorias de integração econômica, tomando como exemplo a experiência européia, precede o estudo comparativo dos sistemas tributários dos países-membros do Mercosul, focando principalmente o Sistema Tributário Brasileiro e a sua influência para a consolidação do processo integracionista. O enfoque na importância da harmonização fiscal orienta a organização deste estudo.

Palavras-chave: direito tributário, harmonização tributária, federalismo fiscal brasileiro, imposto sobre o valor agregado, direito da integração, Mercosul.

ABSTRACT

Dissertation of Master
Posgraduate Program in Latin American Integration
Federal University of Santa Maria

TRIBUTARY HARMONIZATION IN THE MERCOSUL AND THE BRAZILIAN FISCAL FEDERALISM: The institution of the value-added tax in the consume´s and services tributation in the context of the regional trade agreement

AUTHOR: OTTO FREDERICO SCHMIDT
ADVISOR: LUIZ ERNANI BONESSO DE ARAUJO
Location and Date: Santa Maria, October 27th 2009.

The impact of globalization has influenced the national states and also determined their regional economic integration. The concepts that orientate nowadays regional economic integration are far from those which inspired the foundation of national sovereigns. It means that Law as an institution has been suffering so many profound transformations that it requires a revision of the basis on which international public Law, and more recently, the comunitary Law are founded. The present work intends to contribute to the discussion and the systematization of economic integration processes, especially the Mercosul. In this context is the problem of the brazilian fiscal federalism and its chalenges to the future of the regional agreement, particularly the permanence of the ICMS (Circulation Tax about Goods and Services), the resistance of some sectors of the brazilian society to increase the Tributary Reform and also the implantation of the IVA (Value-Added Tax). There is a general consensus that if federal IVA was adopted by Brazil it would provide great advances to the tributary harmonization in Mercosul, for the reason that many national legislations´ principles would be convergent. The progress of the economic integration depends on it. A bibliographic review of economic integration theories - the mainly example is taken from the European Union – is followed here by a comparative study of the tributary systems of the countries that belong to Mercosul, especially the Brazilian Tributary System and its influences to the consolidation of the integrationist process. The fiscal harmonization will be a mark of this study.

Key-words: tributary law, tributary harmonization, brazilian fiscal federalism, value agregate income, integration law, Mercosul.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CEE	Comunidade Econômica Européia
CF	Constituição Federal do Brasil
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
DIP	Direito Internacional Público
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço
IVA	Imposto Sobre o Valor Agregado (Adicionado)
Mercosul	Mercado Comum do Sul
OMC	Organização Mundial do Comércio
ONU	Organização das Nações Unidas
UE	União Européia
TPI	Tribunal Penal Internacional
TPR	Tribunal Permanente de Revisão do Mercosul

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
-------------------------	-----------

1 AS EXPERIÊNCIAS DE HARMONIZAÇÃO DE LEGISLAÇÕES NACIONAIS NOS BLOCOS REGIONAIS DE COMÉRCIO

19

1.1 Teoria da integração econômica no mundo globalizado e o crescimento do comércio mundial.....	20
---	-----------

1.2. Teoria da integração econômica aplicada à América Latina.....	25
---	-----------

1.3 O Pluralismo Ordenado.....	29
---------------------------------------	-----------

1.4 As técnicas de aproximação legislativa: coordenação, harmonização e uniformização, e a importância da tradução.....	32
--	-----------

1.4.1. Coordenação por entrecruzamento.....	33
--	-----------

1.4.2. Harmonização por aproximação.....	35
---	-----------

1.4.3. Unificação por hibridização.....	36
--	-----------

1.5 A importância da harmonização tributária para o crescimento do comércio e serviços nos blocos regionais.....	38
---	-----------

1.6 A experiência de harmonização tributária na comunidade européia.....	41
---	-----------

2 O MERCOSUL E O SISTEMA TRIBUTÁRIO DE SEUS ESTADOS-PARTES.....

48

2.1. Pacto federativo brasileiro e o sistema tributário nacional: a tripartição de competências na tributação sobre o consumo e os serviços (IPI, ISS, ICMS).....	48
--	-----------

2.1.1. Impostos da União	50
---------------------------------------	-----------

2.1.2. Impostos dos Estados e do Distrito Federal.....	54
---	-----------

2.1.3. O ICMS.....	55
---------------------------	-----------

2.1.3. Impostos dos Municípios.....	57
--	-----------

2.2. Características do Sistema Tributário Brasileiro.....	59
---	-----------

2.3. Sistema constitucional argentino e os tratados internacionais em matéria tributária.....	60
2.4. Sistema tributário argentino e o Imposto sobre o Valor Agregado.....	63
2.5. Sistema constitucional uruguaio e os tratados internacionais em matéria tributária.....	66
2.7. Sistema tributário uruguaio e o Imposto sobre o Valor Agregado.....	68
2.8. Sistema tributário paraguaio e os tratados internacionais em matéria tributária.....	70
2.9. Sistema tributário paraguaio e os tratados internacionais em matéria tributária.....	72
3 PERSPECTIVAS PARA O MERCOSUL COM A ADOÇÃO DO IVA PELO BRASIL.....	75
3.1. Tratamento dos tratados internacionais em matéria tributária no Brasil.....	75
3.2. O Princípio da não-discriminação e a ofensa praticada pelo Estado do Rio Grande do Sul com a entrada de farinha de trigo importada do Mercosul.....	78
3.3. A problemática em torno do federalismo fiscal brasileiro para a dinâmica de evolução do Mercosul: a reforma tributária no Brasil e a adoção do IVA-E e IVA-F.....	83
3.4. O ICMS, o Federalismo Fiscal e as diretrizes para a reforma tributária frente ao processo de integração.....	93
3.5. Perspectivas de aprofundamento institucional do Mercosul com a aprovação da reforma tributária brasileira.....	100
CONCLUSÃO	102
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	106

INTRODUÇÃO

Não é de hoje que a arquitetura de integração pretendida no Mercosul encontra óbices e provoca conflitos com as legislações internas de seus Estados-membros. Tal qual classificada pela teoria da integração econômica, a união aduaneira, atual estágio de integração no Mercosul, busca reunir vantagens aos seus atores, de forma a que isso provoque um efeito multiplicador no fluxo de comércio dentro do bloco. Entretanto, como o Mercosul encontra resistência, internamente, por parte de diversos setores da economia, em cada um de seus Estados-membros, esta união aduaneira é, em realidade, imperfeita, forçando a criação de diversas listas de exceções. A presente dissertação trata, em consonância com esse contexto, de estabelecer a importância da revisão das questões tributárias para que o processo de integração aconteça de forma efetiva entre os países membros do Mercosul, a exemplo da experiência da União Européia.

Pode-se dizer que o Mercosul é uma organização internacional, cujas características o classificam, atualmente, como um simples entendimento entre estados, ausente da primazia do direito da integração, e, com efeito, sem uma ordem jurídica do tipo comunitária.

Espera-se que, com a consolidação do Mercado Comum do Sul, seja atingida uma integração mais profunda do que a obtida por uma Zona de Livre Comércio, que é mais restritiva no que diz respeito à circulação de bens e serviços. Para que isso ocorra, é necessária uma coordenação política e fiscal entre os países membros, propondo soluções em relação às assimetrias tributárias, monetárias e cambiais, bem como buscando superar as diferenças sócio-econômicas, que poderiam impedir o crescimento harmônico dos países do bloco.

Em face das diferentes matrizes tributárias dos países que compõem o Mercosul, propõe-se analisar como a harmonização tributária poderia contribuir para minimizar distorções entre as legislações dos países-membros, detectando aquelas que mais impedem o desenvolvimento sustentável do bloco. Serão objeto de investigação os mecanismos jurídicos que poderiam ser aplicados para a regulamentação de um sistema tributário comum, visando, especificamente, a harmonização dos impostos que incidem sobre o consumo, os quais são os maiores

responsáveis pelas distorções ocorridas nas trocas comerciais entre os países, como bem demonstrou a experiência européia.

Para fins de pesquisa, esse trabalho se concentrará na análise dos sistemas tributários da Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, verificando as normas específicas de regulamentação tributária. O maior problema que pode ser observado é a amplitude dos fatos geradores e também na cobrança de alíquotas diferenciadas dos impostos entre os Estados, o que acarreta na dupla cobrança dos tributos, inviabilizando o comércio e a livre concorrência entre os países do mesmo bloco, e mesmo entre outros países e/ou blocos.

O processo de harmonização é bastante complexo, pois não implica apenas em buscar uma uniformização das normas tributárias, mas sim reduzir e até mesmo erradicar as distorções que impedem a adoção de critérios comuns que facilitem as relações econômicas. O Mercosul ainda encontra-se num estágio de União Aduaneira incompleta, uma vez que não estabeleceu regras comuns de seu comércio exterior. Um projeto de Código Aduaneiro foi aprovado em 1994, como Protocolo Relativo ao Código Aduaneiro do Mercosul, que procurou determinar diretrizes para a aplicação dos gravames aduaneiros; no entanto, o protocolo não foi ratificado integralmente por nenhum dos estados-membros, persistindo, portanto, na ocorrência de conflitos entre as legislações dos referidos países.

Percebe-se, a partir dessas constatações, a pertinência de estudos que proponham soluções que compatibilizem os sistemas tributários, uma vez que se entende a harmonização não como uma uniformização das normas tributárias, mas na correção de disparidades, na manutenção das identidades culturais e econômicas que estabelecem, de certo modo, os sistemas tributários. O principal objetivo da harmonização deve ser o de conciliar os objetivos da integração econômica, ao mesmo tempo em que preserva as soberanias nacionais.

Justifica-se, pois, a realização dessa pesquisa em uma área vital para a consolidação da integração regional e econômica, mas que parece não receber a atenção devida por parte dos legisladores dos países que compõem o Mercosul. Justifica-se também pelo número reduzido de pesquisas sobre o assunto, principalmente no Programa de Pós-graduação em Integração Latino Americana da Universidade Federal de Santa Maria.

A presente dissertação foi organizada em três capítulos assim dispostos:

a) No primeiro capítulo, apresenta-se uma retrospectiva sobre as teorias econômicas surgidas nos processos de globalização, investigando os pressupostos fundamentais na compreensão dos processos de integração, tomando como base a experiência da União Européia.

b) No segundo capítulo é apresentada uma análise dos sistemas tributários dos países que fazem parte do Mercosul, tendo como foco a comparação entre os impostos que incidem sobre o consumo e como as diferentes tributações impossibilitam a harmonização necessária para que o processo de integração progrida.

c) No terceiro capítulo, postula-se sobre como a reforma tributária brasileira contribuiria para a efetivação institucional do Mercosul.

A harmonização tributária é discutida, no contexto do Mercosul, desde a assinatura do Tratado de Assunção. Porém, desde o Protocolo de Ouro Preto, que nenhuma atitude mais efetiva foi tomada nessa área. Formaram-se dois polos divergentes: enquanto um aponta para uma harmonização que atenda as relações intramercado que já estão acontecendo, acelerando, dessa forma, o processo de integração; o outro acredita que o processo de harmonização deve ser gradual e negociado etapa por etapa, prevenindo distorções ocasionadas pela rápida condução do processo.

O presente trabalho enquadrou-se na área de concentração deste Curso de Mestrado intitulada Integração Latino-americana, e especificamente na linha de pesquisa Crise e conflito: regulação e governança. A pesquisa bibliográfica ocorreu a partir de textos normativos e doutrinários, a fim de aprofundar o assunto investigado. Foram utilizados documentos legislativos no âmbito do Mercosul e da Comunidade Européia, assim como legislações do sistema tributário nacional, e os projetos de lei de reforma tributária brasileira, além de legislações do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) da Argentina, Uruguai e Paraguai, além de outros documentos de pesquisa referentes à tributação sobre o consumo e serviços. Entretanto, é importante que se diga que o presente trabalho não tem a pretensão de encerrar a totalidade do tema, que é constantemente nutrido por outros estudos, mas sim analisar as relações entre o federalismo fiscal brasileiro e a harmonização tributária dos tributos sobre o consumo, dentro do bloco regional.

Para abordar o tema em sua complexidade, foi utilizado o método comparativo, considerando as divergências entre os sistemas tributários dos

Estados-partes, suas assimetrias, e suas convergências. Mediante o uso desse método, o tema é analisado como um processo em constante construção e mutação, o que indica a sua transformação e desenvolvimento, e traduz a relação de forças de diversos setores das sociedades envolvidas em torno da integração regional.

1 AS EXPERIÊNCIAS DE HARMONIZAÇÃO DE LEGISLAÇÕES NACIONAIS NOS BLOCOS REGIONAIS DE COMÉRCIO

A partir da experiência europeia, pode-se perceber que o aspecto econômico é apenas uma parte do contexto, embora seja de extrema relevância para a integração entre os países. Solucionar os conflitos econômicos parece ser o primeiro passo, aquele que irá determinar a velocidade da harmonização das questões sociais, políticas e culturais pertinentes para os países envolvidos no processo integracionista.

Enquanto que a União Europeia, já tendo resolvido as questões referentes à matéria tributária, ocupa-se com a concretização de objetivos mais elevados, focados na qualidade de vida e no bem estar de seus cidadãos, o Mercosul precisa ainda superar os obstáculos econômicos que impedem a integração. Somente o estudo e a discussão das normas constitucionais dos Estados-Membros conduzirão as tão esperadas modificações em seus sistemas tributários, que tornarão viáveis o ideal integracionista.

1.1 Teoria da integração econômica no mundo globalizado e o crescimento do comércio mundial

Segundo More (2002), o termo integração surgiu entre 1939 e 1942, como um termo a ser utilizado para que se repensasse a organização política, econômica e social em um mundo que se reestruturava após um longo período de guerra. Para Balassa, *apud* More (2002), o conceito de integração pode ser visto como um processo (conjunto de medidas que visam abolir a discriminação), e situação (ausência de formas discriminatórias entre as economias nacionais). Já Myrdal, *apud* More (2002, p.02), vê a integração como “um processo sócio-econômico capaz de destruir as barreiras econômicas existentes entre os participantes na atividade econômica, não estabelecendo qualquer distinção entre integração nacional e internacional”.

More (2002, p.02) cita também o enfoque clássico, que compreende a integração como a abolição de barreiras entre as nações, permitindo a livre

circulação de mercadorias, pessoas e capitais, visando eliminar as distorções políticas e sociais entre os países. “Finalmente, no esforço de uma conceituação jurídica do fenômeno, integração significa a harmonização ou a uniformização dos sistemas legais internos dos Estados, viabilizando a integração política e econômica”.

Para Oliveira (1999), apud Saldanha (2008, p.18), o uso do termo integração é recente, surgido na segunda metade do século, e diz respeito “ao processo que envolve duas ou mais economias dirigidas a constituírem um espaço econômico de maior dimensão internacional”.

A integração se estrutura a partir dos interesses dos Estados, com o objetivo de regular a atividade econômica, quando essa não está organizada de maneira a competir no mercado externo em condições de igualdade. Conforme More (2002), como é fundada no poder político, essa abordagem estrutural pode ser compreendida da seguinte forma: integração nacional (restrita às fronteiras de um Estado); integração econômica internacional, referente à integração de um bloco regional (regionalização) e integração econômica mundial, sob a perspectiva do consumo e do comércio (globalização).

A integração regional emerge no cenário internacional como resultado de acordos políticos entre países vizinhos e geograficamente próximos, objetivando vantagens de cooperação decorrentes desse processo.

A integração internacional, por sua vez, é de compreensão mais ampla, utilizada para expressar as características e tendências da economia capitalista global e suas referências específicas de interdependências e de acirradas disputas entre os grandes conglomerados concorrentes, cujos interesses mundializados transcendem limites geográficos e objetivos políticos de seus Estados nacionais (OLIVEIRA, 1999, apud SALDANHA, 2008, p.18).

Embora o termo globalização, como ficou mais conhecido o processo de integração internacional, tenha passado a ser mais utilizado nos meados da década de 90, ele não é um conceito novo. More, apud Gabriel (2005, p. 02) conceitua:

O termo globalização, embora comporte diversas conceituações no âmbito da política econômica, caracteriza-se pelo crescimento da atividade econômica para além das fronteiras políticas, regionais e nacionais de um Estado, em proporções mundiais, possibilitando aos diversos atores, em movimentos migratórios, buscar nas trocas e nos investimentos o lucro pela livre concorrência.

A globalização pode ser considerada também um processo histórico do capitalismo, tendo se firmado no contexto mundial no final do século XX, sem, contudo, deixar de ser tomada como um instrumento ideológico pelos Estados. Em

sua obra *Relações Internacionais*, Seitenfus (2007), aponta para quatro definições para o termo:

- Theodore Levit utilizou a definição em 1983 para nomear a convergência de todos os mercados, que seriam unificados a partir da tecnologia e da globalização. “A sociedade global funcionaria com baixos custos em razão da unidade do mercado, ela venderia a mesma coisa, da mesma forma e em todos os lugares” (SEITENFUS, 2007, p. 81).
- Em 1990, Kenichi Ohmae percebeu a globalização como o resultado da aplicação de pesquisas que conduziram ao desenvolvimento em escala global. “As empresas exportariam a partir de sua base nacional, depois estabeleceriam um sistema de vendas e posteriormente, de produção no exterior” (p.81). O autor também previu que as exigências da produção mundial levariam muitas empresas à falência.
- Em decorrência da definição anterior, as empresas transacionais, antes denominadas multinacionais, passaram a estipular as normas pelas quais se guiariam e que eram definidas anteriormente pelos Estados. “Os defensores da globalização enfatizavam seu caráter irreversível e indicavam a impotência dos governos perante a estratégia das grandes empresas.” (p.81).
- A quarta definição estabelece a ruptura dos antigos sistemas internacionais que regulavam o comércio mundial, que decretou o fim dos comércios nacionais, que cederam espaço a organizações que atuam no plano internacional. Isso “indica que os governos perderam qualquer capacidade para influenciar a evolução da economia nacional e que os territórios submetidos ao modelo apresentavam grande independência, tendendo a ser homogêneos” (p.82).

Sendo a globalização um fenômeno abrangente, que exerce influência nos mais diversos setores da sociedade, seus efeitos merecem ser discutidos, sobretudo pelos aspectos positivos e negativos decorrentes de sua inegável influência no mundo atualmente. Gabriel (2005), procura ressaltar como efeitos positivos da globalização a ampliação de mercados, o aumento da harmonia política entre as nações (uma vez que interesses econômicos se impõem), aprimoramento das políticas comerciais, sem contar na eliminação das barreiras geográficas, que

possibilita uma maior troca de informações, sejam de ordem científica, informativa ou cultural, entre os países.

No entanto, é no setor comercial que a globalização provocou mudanças mais significativas, uma vez que a migração de produtos entre os diversos pontos do globo passou a ocorrer mais facilmente. Segundo Gabriel (2005), o sistema econômico está intimamente ligado ao sistema político adotado pelo país, por isso, nos sistemas comunistas e socialistas a busca pelo mercado internacional era fortemente controlado pelo Estado, que visava valorizar os produtos nacionais como forma de fortalecer a economia; já no capitalismo liberal, a intervenção do Estado é mínima, permitindo a livre entrada e saída de produtos, além de estimular a concorrência e a internacionalização dos produtos com a conquista de novos mercados.

Yonekura (2004) considera que alguns aspectos da globalização são mais facilmente aceitáveis, uma vez que para os países emergentes a maior oferta de capitais disponíveis torna possível o acesso aos recursos mundiais, promovendo uma elevação da taxa de crescimento econômico. Com a participação nos mercados internacionais, os governos têm que comprovar uma maior eficiência no gerenciamento dos investimentos, disponibilizarem melhor os recursos, aplicando-os em oportunidades mais produtivas, além de deixar de depender apenas dos mercados domésticos.

Entretanto, a mesma autora ressalta que os mesmos aspectos que tornam a globalização atrativa, principalmente para os países em desenvolvimento, são os mesmos que podem levar uma nação a problemas econômicos e sociais. A súbita exposição ao mercado globalizado sem a devida compreensão de sua dimensão aumenta os riscos macroeconômicos, cambiais e monetários.

Em um regime de câmbio fixo, uma entrada líquida de capitais externos implicará na emissão de moeda por parte do Banco Central em montante equivalente, de modo a honrar seu compromisso de adquirir as divisas estrangeiras pela taxa de câmbio oficial. Percebe-se, assim, que, tudo o mais constante, a entrada de capitais provocará o efeito de expansão monetária, com possíveis impactos sobre a taxa de inflação doméstica.

Contrariamente, uma súbita reversão do fluxo financeiro, com saída líquida de capitais, acarretará o efeito oposto de contração monetária, trazendo em seu núcleo uma provável recessão doméstica, à mercê da contração do crédito. Mais importante do que tudo, porém, é o fato de que a política monetária perde toda a eficácia e torna-se completamente passiva, dependente dos fluxos exógenos de capitais. O governo vê-se, portanto,

privado de um importante grau de autonomia na condução da política econômica (YONEKURA, 2004, p.03).

Como consequências negativas, observa-se, num primeiro momento, “a incapacidade de regulamentar o capital especulativo, deixando as economias nacionais sujeitas ao mesmo. É relevante destacar que esses capitais erráticos aumentam a exclusão social e o desnível entre as economias do eixo norte e sul” (SEITENFUS, 2007, p.89). As economias dependentes e instáveis são as que mais sofrem nesse processo.

Outro setor atingido é o das pequenas e médias empresas, que não podem competir com as empresas transacionais, que disponibilizam de recursos e estratégias que as habilitam a competir de forma igualitária no comércio exterior. Segundo Gonçalves (1999), citado por Petri & Weber (2006), levanta o fator que impede a competitividade das empresas nacionais: a falta de qualificação profissional, em um mercado que exige um trabalhador cada vez mais especializado e atento às mudanças constantes no campo da tecnologia. Por esse motivo, “muitos indivíduos partem para a economia informal, que mais cresce no país. Porém, a precarização do emprego, a perda dos direitos conquistados pelos trabalhadores e o enfraquecimento dos sindicatos, permeiam esta construção de economia globalizada” (PETRI & WEBER, 2006, p.91).

A integração regional é vista como uma alternativa, não para controlar a globalização, que é inevitável, mas para preservar a livre concorrência do comércio entre os países, de forma a não redobrar as disparidades econômicas e sociais que excluem os países menos desenvolvidos.

Alguns acreditam que bloco é produto, sobretudo do vetor preservacionista da fronteira e, no fundo, do Estado Nacional. Buscando uma integração maior ou menor entre seus membros, notadamente econômica, o bloco seria a maneira dos países se fortalecerem em conjunto, evitando enfrentar isoladamente a concorrência internacional. Uma vez que, o livre-cambismo aparece apenas no discurso, pois na prática o protecionismo não desapareceu (PETRI & WEBER, 2006, p.91).

Os blocos representariam uma etapa intermediária da globalização, onde se exercitariam livremente as relações entre os Estados, reforçando os laços

comerciais, sem os entraves políticos e fiscais, protegendo os países dos impactos negativos da globalização.

1.2. Teoria da integração econômica aplicada à América Latina

Segundo Böhlke (2006), após a Segunda Guerra Mundial, iniciaram-se vários processos de integração regional em diversas partes do mundo, inicialmente na Europa, região mais prejudicada pela guerra. O objetivo inicial da integração é o fortalecimento econômico e o desenvolvimento social das nações envolvidas no processo. No entanto, são as relações políticas que irão determinar o surgimento e o avanço dos processos integracionais, uma vez que o conceito de integração regional pode ser entendido como sendo

a formação de blocos de países que compartilham os mesmos valores ou objetivos, a partir de ações engendradas pela lógica econômica do mercado e/ou dos Estados-nações soberanos ao estabelecerem voluntariamente instituições para governança coletiva (SENHORAS & VITTE, 2001, p.02).

Como sendo um fenômeno relativamente recente, diversos aspectos da integração ainda não estão completamente estabelecidos. O próprio conceito de integração ainda é bastante impreciso. Para Deutsch, *apud* Böhlke (2006, p.36), a integração pode ser definida como “sendo um relacionamento entre unidades, no qual elas são mutuamente independentes e em conjunto produzem propriedades do sistema que isoladamente não teriam”.

A noção de integração é indissociável do conceito de interdependência, na qual, segundo Böhlke (2006, p.32):

Os atores que participam do sistema estão ligados de maneira tão forte que qualquer mudança que ocorra em um determinado país acarreta mudança em outro país. A independência absoluta, baseada no conceito de soberania não é mais adequada para descrever a participação de qualquer Estado no sistema internacional.

As relações de interdependência são geradas pelas transações econômicas internacionais, que impõem custos a todos os envolvidos na relação. A interdependência pode ser negativa, quando os ganhos de uma nação geram prejuízos à outra; ou positiva, quando uma ação positiva desencadeia ganhos para todas as partes que participam do processo. Quando isso ocorre, o processo de integração torna-se, nas palavras de Basaldúa, *apud* Böhlke (2006, p.34), “um conjunto de ações voltadas a eliminar progressivamente a discriminação entre distintos espaços econômicos envolvidos”.

Os Estados, ao optarem pela forma como querem conduzir a formação do bloco regional, organizam-se, conforme seus interesses, e implementam o grau de integração que pretendem, sendo que cada nível corresponde a um passo mais distante do conceito usual de soberania nacional. Para Böhlke (2006), os objetivos que cingem a integração econômica possuem fases diversas: 1ª) Acordo de livre-comércio (ausência de barreiras tarifárias e não-tarifárias entre os países, que podem optar em abolir as barreiras internas entre eles); 2ª) União aduaneira ou alfandegária (estabelece tarifas externas comuns para produtos importados de terceiros países); 3ª) Mercado Comum (estabelece a livre circulação de trabalhadores, serviços e capitais, além de implicar numa harmonização legislativa e numa maior coordenação política entre os Estados-membros); 4ª) União Econômica (prevê uma única moeda e um Banco Central único para os países do bloco, implicando, portanto, em níveis compatíveis de inflação, taxas de juros e taxas de câmbio); 5ª) Integração física (redes integradas de base logística e energética compartilhada entre os diversos países de uma região) e, por fim, a 6ª fase, a União política (seria o somatório das nacionalidades, onde cada nação abriria mão de sua soberania em prol de uma nova e única nação soberana).

Na América Latina ocorreram várias tentativas de integração, sendo que um dos primeiros documentos que abordou a integração de uma forma mais direta e abrangente foi o Tratado de Montevideu, de 1960, que criou a denominada ALALC (Aliança Latino Americana de Livre Comércio). Em seu artigo 1º já estabelecia seu principal objetivo: constituir uma zona de livre comércio entre os países signatários, por um período de doze anos, prorrogado posteriormente para vinte anos. Durante esse período, os países eliminariam gradativamente as barreiras tarifárias e não tarifárias que dificultavam o comércio entre os países. Periodicamente seriam realizadas reuniões para julgar concessões feitas pelas partes envolvidas, “buscando a ampliação de mercados e a liberação de intercâmbio pelo desmantelamento de medidas protecionistas, por meio de negociações multilaterais, produto a produto” (MEIRELLES, 2000, p.26).

A ALALC não foi adiante devido à ausência de mecanismos de controle e da grande diferença sócio-econômica existente entre os países envolvidos. Isso sem contar com o fator político, uma vez que os países signatários viviam sob regimes políticos autoritários, o que dificultava a coordenação política necessária para a concretização dos objetivos integracionistas.

Em 1980 foi assinado um segundo tratado em Montevideu, que deu origem a ALADI – Associação Latino Americana de Integração, que também não progrediu devido às medidas protecionistas defendidas pelos países-membros, além do alto grau de endividamento externo dos países latinos americanos naquela época, o que enfraqueceu e praticamente inviabilizou a idéia de uma cooperação econômica regional.

Enquanto as Chancelarias de todos os países não se cansavam de repetir a prioridade que seus países emprestavam ao projeto de integração econômica continental, os setores responsáveis pela condução interna da política econômica e comercial externa mantinham prudente distância e cauteloso silêncio (BARBOSA, *apud* MEIRELLES, 2000, p.28).

Podemos perceber, portanto, que o processo de integração econômica, política e social depende de uma série de fatores para que realmente saia do plano dos Tratados e passe a ser uma realidade para as nações comprometidas em inserir-se na realidade econômica do mundo globalizado. E essa integração se perfaz, nas palavras de MEIRELLES (2000, p.29), “por meio de um processo lento e gradativo, alternando fases de euforia e de desânimo, resultados e fracassos, progressos e estagnação”.

Após uma série de outras tentativas e acordos, chega-se em 1991 à assinatura do Tratado de Assunção, no Paraguai, o qual estabeleceu a criação do Mercado Comum do Sul (Mercosul), tendo como países participantes a Argentina, o Brasil, o Paraguai e o Uruguai. O Mercosul estipula em seu artigo 1º uma série de compromissos a serem seguidos pelos Estados-membros:

- A livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida de efeito equivalente.
- O estabelecimento de uma tarifa externa comum, a adoção de uma política comercial comum em relação à terceiros Estados ou agrupamento de Estados e a coordenação de posições em foros econômicos-comerciais regionais e internacionais.
- A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados-partes – de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetário, cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, de transporte e comunicações e outras que acordem – a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre Estados-partes.
- O compromisso dos Estados-partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração (MEIRELLES, 2000, p.30).

Segundo Engelmann (2007, p.01), a base desse Tratado foi o desejo de ampliar os mercados nacionais dos Estados-membros, através da integração, com o objetivo de acelerar o desenvolvimento sócio-econômico da região. A integração

seria o meio mais eficaz de aproveitar os recursos disponíveis, sem comprometer o meio ambiente, além de fazer a “coordenação de políticas macroeconômicas e a complementação dos diferentes setores da economia, pautada nos princípios da gradualidade, da flexibilidade e do equilíbrio”.

Engelmann (2007) salienta ainda a importância da integração regional para o desenvolvimento científico e tecnológico dos países envolvidos, que se tornam mais aptos a competirem nos mercados internacionais, modernizando suas economias, melhorando a qualidade e ampliando a oferta de bens e serviços, que acabam por beneficiar, por conseguinte, a qualidade de vida da população.

Para atingirem-se esses benefícios, faz-se necessário que os Estados-membros assumam uma série de compromissos no sentido de harmonizar suas legislações, uma vez que a criação efetiva de um Mercado Comum requer um ordenamento jurídico que harmonize as legislações internas com as comunitárias, obrigatórias para garantir o equilíbrio das transações comerciais a serem realizadas entre as nações.

A integração econômica requer, ademais, a integração jurídica dos ordenamentos nacionais dos países que entram na comunidade. O Direito Comunitário, sob essa ótica é o instrumento da integração, abrigando as estruturas ou formas de organização comunitárias e as normas que regem sua operação. Sem essa sistematização jurídica não é possível integrar-se (OBREGÓN, 2004, p.41).

O Tratado de Assunção previu, inicialmente, a criação de dois órgãos que ordenariam e coordenariam os princípios jurídicos previstos na integração econômica: o Conselho Mercado Comum (CMC) e o Grupo Mercado Comum (GMC). “Na estrutura dos dois órgãos estava prevista a participação de representantes do Poder Executivo e do Poder Legislativo, sendo esse representado pela Comissão Parlamentar do Mercosul” (Engelmann, 2007, p.01). Ao CMC cabe a condução política e a fiscalização do cumprimento de objetivos e prazos; é composto pelos ministros das Relações Exteriores e de Economia dos países integrantes, que convocam reuniões periódicas com os chefes dos Estados, conferindo, portanto, ao Poder Executivo a centralização das decisões relativas ao Mercosul. Já o GMC é coordenado pelo Ministério das Relações Exteriores, e tem por objetivo propor medidas concretas relativas às decisões tomadas pelo conselho, intermediar negociações entre terceiros e propor medidas que garantam o avanço contínuo em direção à integração do bloco.

1.3. O Pluralismo Ordenado

A consolidação dos elementos do que se convencionou denominar processo de globalização conduziu a uma intensificação das relações humanas que de há muito se distancia das clássicas fronteiras dos Estados Nacionais. Assim, desde as relações internacionais envolvendo particulares, através da celebração de contratos, relações familiares e de trabalho, aliado ao avanço tecnológico e o domínio do conhecimento científico, contribuíram radicalmente para o avanço da mobilidade humana em todo o mundo.

Este fenômeno contribuiu decisivamente para o surgimento de novas e mais complexas relações jurídicas. Os Estados, por sua vez, tornaram-se incapazes de, sozinhos, darem conta deste emaranhado de novos fatos muitas vezes alheios aos ordenamentos jurídicos obsoletos. Na medida em que as Justiças nacionais não conseguem, sozinhas, atender à imensa demanda de novos direitos, muitos deles transnacionais, a aceleração pela solução de novos mecanismos de solução de conflitos internacionais e supranacionais parece cada vez mais ser uma necessidade inexorável. Veja-se por exemplo as dificuldades enfrentadas para definir um marco regulatório não-impositivo das questões ambientais do planeta, que afetam a todos indistintamente.

Para Raymond Aron apud TRINDADE (1998, p.37), "a heterogeneidade do sistema impede o pleno desenvolvimento da sociedade transnacional, que os meios materiais tornariam possível, e rompe a unidade moral da coletividade humana".

Neste sentido é que a heterogeneidade do direito e o processo de globalização do ordenamento jurídico fizeram alguns juristas propor um "Direito Mundial", com normas de alcance amplo e três características primordiais: *a factibilidade, a racionalidade e a legitimidade*.

De acordo com Mireille Delmas-Marty (2002; 12-20), a *factibilidade* poderia ser a maneira de se tornar possível essa globalização das normas jurídicas na sociedade internacional. Analisando a globalização econômica e as tensões internacionais pela dominação de mercados e a proteção dos direitos do homem, a conclusão seria a de que o direito presente nessas relações e nesses mercados

deveria ser superior (superposição harmônica) e de amplitude global, para ser efetivo. Segundo Delmas-Marty (2002; 12-20)

a questão está em saber se a globalização do Direito é factível, apesar das tensões atuais entre a globalização econômica e a universalização dos direitos do homem; tensões ainda acrescidas do fato de que a ordem jurídica do mercado e aquela dos direitos do homem estão se construindo separadamente. Uma dualidade institucional desenha-se doravante com o crescimento em potência da OMC frente à ONU(...). As dificuldades não se limitam a essa dualidade institucional, mas também a uma insuficiência comum dos controles, porque os mecanismos de implementação dos direitos do homem mantêm-se quase inexistentes, enquanto o comércio mundial, apesar da aparição de autoridades de regulação, obedece a mecanismos de auto-regulação, arquitetados e aplicados pelos próprios elaboradores econômicos.

A mesma autora refere-se também à *racionalidade* como uma "desordem normativa ou pluralismo ordenado" (2002; 12-20). No seu entender, as normas lançadas deveriam obedecer a uma razão jurídica de elaboração normativa para se regular as relações de mercado e proteger os direitos humanos. Não seria razoável lançar mão de uma variedade de normas com aplicações diversas, porém sem consistência efetiva de uniformizar as relações econômico-sociais dos atores. As Empresas Transnacionais e os Estados conviveriam com normas internas e supra-internacionais, pelo menos, quanto a essas últimas, segundo o ordenamento jurídico pelo qual foram criados seus estatutos e, ainda, de acordo com um "direito superior" em que suas relações comerciais pudessem ser reguladas.

Por fim, a legitimidade proposta pela autora questiona: quem a possui, a fim de criar normas "supra-internacionais" que deverão ser respeitadas, em um contexto de relações econômicas entre os atores e de proteção dos direitos humanos? Legítimo poderia ser aquilo que já está implementado e estruturado com normas positivas de alcance internacional ou supra-estatal. Organizações internacionais como a ONU e a União Européia possuem órgãos estruturados, tais como a Assembléia Geral, o Conselho de Segurança, o Conselho Europeu, o Parlamento e o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, que, dentro de uma racionalidade na comunidade internacional, poderiam ser a principal engrenagem de uma globalização do direito. (ROSSI, 2004, p.3).

Ao analisar a legitimidade, Delmas-Marty (2002; 12-20) pondera:

A questão nos leva aos atores da globalização. A verificação dar-se-ia com a impotência do Estado: o dono do território perdeu o controle das

fronteiras, que atravessam e transgridem abertamente os atores econômicos, na medida em que suas redes organizam-se segundo estratégias globais. Perde também o controle da regra de Direito, não adaptada às redes transnacionais de comunicação pela Internet. São atores econômicos que terminam por produzir suas próprias regras, evidentemente adaptadas a seus próprios interesses.

Com base nestas considerações, indaga-se se é possível compatibilizar unidades nacionais e multiplicidades culturais?

É preciso inicialmente distinguir a conceituação feita por Delmas-Marty (2006) entre o *Pluralismo de Fusão* o *Pluralismo de Separação*.

O *pluralismo de fusão* busca a unidade do mundo por meio de um direito universal, a exemplo do ocorrido com a tentativa chinesa das idéias do jurista Shen Jiaben, que, ainda no início do século passado, pretendia promover a fusão entre o direito chinês e o direito ocidental, como forma de aprimorar as instituições políticas e jurídicas do país. Também o foi com o universalismo nacionalista alemão, através de Kant e Hugo Grotius. Mas é importante alertar, igualmente, que a idéia de pluralismo de fusão pode trazer no seu bojo um forte conteúdo de dominação hegemônica. Nestes casos, parte-se da idéia de que as diferenças lingüísticas podem conduzir a concepções jurídicas diferentes de um sistema para outro. Por isso é que a Europa adotou a *margem nacional*.(DELMAS-MARTY, 2006).

Já no tocante ao *Pluralismo de Separação*, sua disseminação pode conduzir a expansão da hegemonia do direito nacional e à desordem jurídica, na medida em que países dominantes não se filiam às normas internacionais opostas aos seus interesses. É o caso dos Estados Unidos, que não se submetem ao Tribunal Penal Internacional.

No pensamento de Delmas Marty, resumido por Jânia Maria Lopes Saldanha (2007) acerca desta dicotomia, em que tamanha diversidade conduz ao denominado Pluralismo Ordenado, concebido pela jurista Mireille Delmas-Marty segundo o qual:

Manter a separação, sem impor a fusão, tendo em vista a construção de um espaço ordenado, pode se constituir numa saída para a complexidade do mundo. Trata-se do pluralismo ordenado, que, com o tempo, poderá abrir a via para um direito mundial que seja harmônico, conduzindo o movimento da unidade à pluralidade, podendo ser representado por processos de interação, níveis de organização e pela velocidade das transformações.

Partindo-se da confirmação de que o direito que atende às coisas, e o direito que atende às pessoas, possuem velocidades diferentes de criação legislativa, não raro aquele sendo mais veloz que este, às vezes, uma solução entre países deve ser, se não o desejado, então o possível. E é neste contexto que as tentativas de aproximação legislativa muitas vezes se apresentam de forma lenta e gradual. Não é diferente com o que ocorre no Mercosul. E ainda mais no contexto da harmonização legislativa da tributação sobre o consumo dentro do bloco regional.

1.4. As técnicas de aproximação legislativa: coordenação, harmonização e uniformização, e a importância da tradução

Para o Mercosul, dentre as harmonizações legislativas necessárias, a que mais carece de cuidados parece ser a tributária, tanto porque isso implica diretamente na estrutura federal do Estado brasileiro, e em suas questões de competência constitucional, como porque, por exercer influência direta sobre a economia e seus setores, o direito tributário é, sem dúvida, matéria prioritária e essencial à harmonização legislativa. Em grande parte, é ele quem pode afetar a maior ou menor eficiência decorrente do mercado ampliado, na medida em que determina as condições de concorrência e a alocação geográfica dos investimentos (PITA, 1996, p.122).

No contexto do Mercosul, é mister também ressaltar os esforços de seus subgrupos de trabalho¹, e as técnicas necessárias para a harmonização legislativa no contexto da integração. Neste aspecto, convém lembrar a importância dos tratados internacionais em matéria tributária e as diferenças adotadas por um e outro Estado no tocante à linha teórica (monista ou dualista) que se situa cada Estado-parte envolvido.

Paralelamente, porém, como lembra Delmas-Marty (2006, p.10), na harmonização legislativa empreendida na Comunidade Européia, não bastava apenas vontade. Era preciso técnica, para se aferir questões como a margem

¹ Os Subgrupos de Trabalho 04 e 10 são os responsáveis, por, dentre outras coisas, tratar da harmonização tributária no Mercosul, sobretudo dos impostos indiretos (sobre o consumo).

nacional da norma², a tradução, etc, fatos que não poderão ser desprezados pelos envolvidos no processo de integração do Mercosul.

Segundo Erik Jayme, apud Mazzuoli (2006, p.505-506), “a solução para os conflitos de leis que emergem no direito pós-moderno é encontrada na harmonização entre fontes heterogêneas que não se excluem mutuamente (normas de direitos humanos, textos constitucionais, tratados internacionais e os sistemas nacionais), mas, ao contrário, ‘falam’ umas com as outras”. É o que ele intitula “diálogo das fontes”.

Neste sentido, convém aprofundar as técnicas de aproximação legislativa.

1.4.1.Coordenação por entrecruzamento

Este é o nível de aproximação em que se insere o atual contexto das relações internacionais, do ponto de vista clássico, isto é, um simples entendimento entre Estados, onde nem os governos, nem os legisladores e nem os juízes podem ignorar a existência de um conjunto de ordens jurídicas nacionais, regionais e internacionais. Neste caso, não há hierarquia. O plano é o horizontal. Do ponto de vista do direito internacional, as fontes não se encerram apenas nos tratados, mas também nos costumes e outras expressões. O verbo que mais ilustra a coordenação é a benevolência de seus atores (DELMAS-MARTY, 2006).

Neste sentido, a coordenação é a maneira pela qual as organizações internacionais atuam no mundo, a exemplo da ONU e da OMC.

Se é verdade que as fontes emanadas das relações internacionais são as mais diversas, a conclusão a que se chega é de que a coordenação por entrecruzamento conduz a um panjurisdicismo, em que leis se entrechocam, com a profusão de normas em constante mutação, pois diversos atores e organizações internacionais acabam por gerar interpretações cruzadas, onde os encarregados de aplicar normas aos casos concretos geram uma *internormatividade de fato* (Delmas-

² Na União Européia, não há hierarquia do direito comunitário sobre o nacional; há, sim, a primazia incondicional do direito comunitário, quando houver conflito de normas nacionais e comunitárias. (VENTURA, 2003, p.133).

Merty, 2006, apud Saldanha, 2007), que pressupõe a relação entre sistemas normativos não hierárquicos, próprios do Direito Internacional Público, em um ambiente de coordenação. Geralmente, essa coordenação se dá através de cópia (imitação) em nível mundial, nacional e regional. Exemplos destas imitações são as regras procedimentais (opiniões consultivas) do TPR (Tribunal Permanente de Revisão) do Mercosul, cuja inspiração advém da Corte Interamericana de Direitos Humanos e da União Européia (DELMAS-MARTY, 2006).

Outra importante consideração no tocante ao fenômeno da coordenação por entrecruzamento são as interpretações cruzadas ou transversais, onde juízes nacionais se internacionalizam, pela aplicação direta do direito internacional e pela extensão de sua competência nacional. Neste contexto, fontes do direito como o *jus cogens* são importantes instrumentos de coerção moral para a adoção de determinadas providências que os valores universais não podem tolerar. Como exemplo, não seria factível um juiz tornar não condenável alguém que patrocinasse, atualmente, o tráfico de escravos, em um país onde esta prática não seja crime.

Em relação ao processo de harmonização tributária no Mercosul, observam-se ainda certos entraves, quando da atuação de magistrados brasileiros, que muitas vezes negam vigência a tratados internacionais ratificados pelo Brasil. O exemplo mais eloqüente foi o caso *Leben*³. Esta prática é condenável, pois reduz consideravelmente a efetividade do processo de integração do bloco.

³ Juizes de 1º grau foram contra o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que posteriormente pacificou a situação: "TRIBUTÁRIO. ICMS. ISENÇÃO. IMPORTAÇÃO DE LEITE DE PAÍS MEMBRO DE TRATADO FIRMADO COM O MERCOSUL. POSSIBILIDADE. LEI ESTADUAL ISENCIONAL. 1. Pacto de tratamento paritário de produto oriundo do país alienígena em confronto com o produto nacional, com "isenção de impostos, taxas e outros gravames internos" (art. 7º, do Decreto n.º 35091, que deu validade ao Tratado do Mercosul). 2. Pretensão de isenção de ICMS concedida ao leite pelo Estado com competência tributária para fazê-la. 3. A exegese do tratado, considerado lei interna, à luz do art. 98, do CTN, ao estabelecer que a isenção deve ser obedecida quanto aos gravames internos, confirma a jurisprudência do E. STJ, no sentido de que "Embora o ICMS seja tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é lícito à União, por tratado ou convenção internacional, garantir que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional. Como os tratados internacionais têm força de lei federal, nem os regulamentos do ICMS nem os convênios interestaduais têm poder para revogá-los. Colocadas essas premissas, verifica-se que a Súmula 575 do Supremo Tribunal Federal, bem como as Súmulas 20 e 71 do Superior Tribunal de Justiça continuam com plena força." (AgRg no AG n.º 438.449/RJ, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 07.04.2003).

1.4.2. Harmonização por aproximação

A marca mais indelével da harmonização é a existência da margem nacional. Para Delmas-Marty, pode-se conceber a harmonização como uma alternativa à codificação, um processo novo e original que visa cumprir os objetivos da integração, normativa e jurisdicional (2006). É uma integração imperfeita sem impor a unificação. Assim, se é impossível o isolamento na coordenação, é impossível a codificação, na harmonização. Na coordenação havia um cruzamento horizontal entre diversos contextos jurídico-normativos.

A harmonização instaura uma relação do tipo vertical entre o alto – nível internacional, regional ou mundial, e o baixo- nível nacional. Essa hierarquia pode inverter-se diante do princípio da subsidiariedade no direito comunitário, ou da complementaridade, a exemplo do que ocorre no Estatuto do Tribunal Penal Internacional (TPI). Desta forma, os movimentos de harmonização são tanto ascendentes quanto descendentes, e exigem movimentos sucessivos de reajustamentos.

Em outras palavras, a dinâmica pode ser centrípeta, quando ocorre a primazia do direito supranacional, ou centrífuga, no caso de subsidiariedade do mesmo direito supranacional. Portanto, o núcleo da discussão está na definição do conceito de margem nacional (DELMAS-MARTY, 2006).

No caso da União Européia, sua dinâmica centrífuga reside nos princípios da proporcionalidade e da subsidiariedade, previstos como princípios fundamentais no artigo 19 do Tratado da Comunidade Européia. A dinâmica centrípeta, por sua vez, cuja primazia é do direito da União, está prevista nos artigos 1º a 10 do mesmo tratado constitutivo, estimulando a criação do espaço de liberdade, segurança e justiça, fundado sobre o princípio da confiança mútua.

Observa-se, portanto, que a coordenação privilegia o procedimento (rito, o direito formal), mas também incentiva a prática da aproximação por definições de fundo (de direito material), como, por exemplo, o direito dos contratos. Desta forma, passa-se da outrora coordenação interestatal, para a harmonização supraestatal, não deixando nunca de se reservar a margem nacional, que é um princípio chave da noção de pluralismo ordenado (SALDANHA, apud DELMAS-MARTY, 2007).

1.4.3. Unificação por hibridização

Em uma escala de crescimento, a coordenação seria apenas um esboço para a integração, ao passo que a harmonização seria o meio do caminho, e a unificação, o fim, representando uma integração perfeita, e até mesmo utópica.

Seria perfeita porque, sob o aspecto formal, afora às questões envolvendo as margens nacionais, “permitiria representar uma ordem jurídica regional ou mundial sob o modelo hierárquico dos Estados nacionais tradicionais” (SALDANHA, 2007).

No entanto, para Delmas- Marty, apud Saldanha (2007)

do ponto de vista do direito material, “corre-se o risco de que uma unificação nesses moldes rompa com qualquer noção de pluralismo(...) Assim, pensar na unificação em escala mundial pode parecer um convite à tirania mundial, modelo imaginado por Kant. É inegável, porém, que ao menos em escala regional esse processo encontra-se em curso, sobretudo nos domínios do direito penal e dos contratos internacionais. O que se pode observar, neste contexto, é a ocorrência do que se pode denominar de unificação por transplantação unilateral, como no direito dos contratos, que tende a ser hegemônico e não unificado. Diferente ocorre quando se busca combinar diferentes sistemas, incorporando elementos provenientes da diversidade jurídica, falando em unificação por hibridização, qualificada de pluralista e não hegemônica”

A globalização tem sido o motor da transplantação de princípios de um sistema jurídico a outro. Basta observar o exemplo do setor de energia elétrica do Brasil, que somente passou a receber recursos de investimento após a criação de legislação própria, cujo marco regulatório foi uma imposição dos investidores estrangeiros, que inclusive contribuíram para organizar o projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional. Veja-se, portanto, que estas transplantações podem ser tanto impostas, como aceitas. É apenas uma questão de pontos de vista.

Esta aculturação jurídica não é nova, porém o fato que mais salta aos olhos é a americanização do direito, cuja pretensão dos países ocidentais considera o resto do mundo como uma terra incógnita jurídica e politicamente contestável (Delmas Marty apud Saldanha, 2007).

O fenômeno da americanização do direito pode ser compreendido como uma das expressões desse ideal de unificação. Os sucessivos relatórios do Banco Mundial apontam para esse caminho, na medida em que tenta fazer crer que a transplantação dos princípios da *common Law* é uma necessidade para garantir a eficácia das relações de caráter econômico. Nesse sentido, o Banco Mundial no Relatório 319 para os países em desenvolvimento, indica os critérios a serem perseguidos, a previsibilidade das decisões, o respeito aos contratos e à propriedade privada, em evidente escolha pela prevalência da lei ao invés de sua recepção social. O peso do

direito americano pode ser visto em matéria de propriedade intelectual, em matéria ambiental e no campo da biotecnologia. Como se vê, o principal problema da transplantação é a sua unilateralidade sem a correspondente reciprocidade. É profundamente marcada por uma cisão estatal do sistema jurídico, a qual escapa a visão do pluralismo jurídico.

Por sua vez, a hibridização acolhe a reciprocidade. Muitas vezes a absorção dos princípios jurídicos de outros sistemas não é facilmente adaptável a outros Estados. Há o risco de diferenças lingüísticas e equívocos semânticos. Portanto, a característica mais marcante da unificação por hibridização é a gramática comum, diferenciando-a inclusive da transplantação.

Segundo Delmas Marty, apud Saldanha(2007)

A construção dessa gramática comum significa o distanciamento das formas nacionais e a aproximação com a autonomia. Isso hoje pode ser constatado em diversos domínios, como no processo penal e também no processo civil. Mas também no contexto do direito material, pode ser visto no âmbito dos contratos. O significativo é essa autonomia não pode ser copiada. Ela não está pré-pronta, mas deve ser construída por meio de princípios diretores ou metaprincípios. São eles que definirão essa gramática comum. Porém há limites a unificação, reconhecendo as dificuldades da unificação por meio do estabelecimento de uma gramática comum. O primeiro requisito para que essa tenha as mínimas condições de efetivar-se é que seja reconhecida a necessidade de que as relações passem de relações inter-estatais para relações supra-estatais. A hibridização será necessária se o que se pretende proteger não sejam interesses nem nacionais nem internacionais, mas sim regionais ou supranacionais. Mas ainda que se alcance a unificação, a autonomização da unificação por hibridização não alcança a unificação como no modelo nacional. Ela jamais poderá estar isolada da coordenação nem da harmonização, necessários quando o processo é de competência de uma jurisdição nacional.

Segundo KERAMEUS (2005, p.15), do ponto de vista da unificação processual, esta só seria possível, desde que as regras processuais apresentassem um caráter técnico. Lembra que “um limite adicional e mais delicado à unificação das regras processuais existe na diversidade das funções atribuídas a um ato processual nos diversos sistemas jurídicos”. O exemplo dado é o momento da revelia no direito Francês e no Direito Grego, sendo distintos e inconciliáveis.

Ainda o mesmo autor lembra que (2005, p.18)

Há limites da harmonização processual. Nenhum *software* processual pode funcionar sem estar inserido no *hardware* organizacional. A organização judiciária é de difícil unificação. De qualquer modo, funções tão divergentes pertencem, de ambas as partes à mesma motivação. Uma tentativa para unificar tais divergências não levaria a nada, pois não se trata mais aqui de adotar conceitos de análise jurídica baseada num estudo comparativo do direito, a fim de extrair princípios gerais de aplicação pretensamente universais. Ao contrário, é a divergência das funções de um ato jurídico existente em diversos países, sob uma mesma denominação e, com efeito, os equívocos que daí decorrem que causam as dificuldades de unificação.

Contudo o problema permanece de natureza técnica. Todas as funções parecem a serviço de objetivos que se situam no próprio processo.

Tendo em vista estas considerações, importante se faz analisar a importância dos métodos de aproximação legislativa no contexto do Mercosul, e sobretudo os esforços de aproximação legislativa sobre matéria tributária, a fim de definir quais instrumentos e quais velocidades o bloco regional pretende se integrar.

1.5. A importância da harmonização tributária para o crescimento do comércio e serviços nos blocos regionais

Elevar o bem-estar da população de todas as regiões parece ser um dos objetivos da integração regional. A redistribuição de rendas contribui para esse fim, sendo que a política fiscal é instrumento para esta importante função. Quanto mais baixo o padrão de vida em algumas regiões a serem integradas, mais importante são a harmonização política e fiscal dos países-membros, nos seus aspectos redistributivos. E é nesse aspecto que se dá a importância da harmonização tributária do Mercosul e do sistema tributário entre os Estados. É um passo decisivo no processo de integração, que não pode ser ignorado, tampouco adiado.

Existem, portanto, no mínimo três razões básicas para que um Estado opte pela integração econômica:

- 1) Alargamento de mercados e obtenção de ganhos comerciais resultantes da racionalização e da especialização das estruturas econômicas.
- 2) Aumento da coesão política.
- 3) Permitem a realização de outros objetivos de política comercial e econômica. (MORE, 1998, p.07).

Em primeiro lugar, ainda segundo o autor, a formação de grupos contribui para gerar uma maior estabilidade nas trocas realizadas entre os Estados, o que favorece a uma maior especialização e organização das indústrias locais. Para que isso aconteça, no entanto, é necessário um mínimo de coesão política entre os Estados, uma vez que se deve aprofundar os relacionamentos comerciais e diplomáticos, e diminuir as tensões de outra natureza, geradas pelas diferenças econômicas, sociais e culturais, próprias de cada país. Em longo prazo é que os objetivos da integração são percebidos: as vantagens entre os parceiros principais

são igualadas, buscando soluções através da cooperação multilateral e aumentando a eficiência e o alcance das indústrias regionais, ao aventurarem-se no mercado.

Foi com esses objetivos, que em 26 de março de 1991 foi assinado o Tratado de Assunção, que previa a criação de um Mercado Comum do Sul – o Mercosul, ou Mercosur, para os países de origem espanhola (SILVA FILHO & CATÃO, 2001). Em um primeiro momento, os países do bloco (Argentina, Brasil, Paraguai e o Uruguai) buscaram coordenar as políticas macroeconômicas e setoriais.

Desta forma, a harmonização tributária vem a impedir que haja tratamento desigual entre os Estados na captação de recursos e investimentos, bem como no desenvolvimento de atividades econômicas, em detrimento uns dos outros. Do contrário, de nada serviria integrar-se, se, ao contrário da união de esforços para melhor inserção no cenário internacional globalizado, começassem os atores a travar guerras tarifárias e não tarifárias entre si.

No entanto, a tentativa de queimar etapas do processo de integração econômica pode implicar no surgimento de distorções capazes de suscitar reações dos Estados prejudicados em seus interesses, o que poderá eventualmente provocar retrocessos ou interrupções no processo de integração.

No caso do Mercosul, a falta de harmonização das legislações em áreas com impacto direto sobre a vida econômica afetou, ao longo do tempo, a constituição de um Mercado Comum, pois o próprio corpo jurídico mercosulino não instrumentaliza o bloco econômico, a ponto de este possibilitar o alcance de seus objetivos; não havendo, portanto, autonomia da Organização Mercosul com relação aos Estados-membros (SALDANHA, 2008, p.122).

Nakayama (2003, p.144), em consonância com Fernandes *apud* Martins (2000) prevê que, para solucionar as distorções causadas pela pluralidade dos sistemas fiscais dos Estados-Partes de uma comunidade, é necessário apresentar diferentes alternativas de aproximação legislativa:

- a) Coordenação, que é o estabelecimento de estratégias comuns, uma compensação ou neutralização fiscal para evitar as distorções sobre as condições de competitividade, sem afetar as causas que a motivam,
- b) Harmonização, como comum acordo entre os Estados-membros e a definição de princípios legislativos, por outro lado, a harmonização fiscal consiste em adotar medidas que eliminarão as distorções existentes com uma integração parcial da atividade financeira dos Estados-membros,

- c) Uniformização, que pressupõe uma identidade de texto, uma integração financeira plena, sem distorções fiscais.

No entanto, para Faria (2003), há uma diferença entre harmonização e aproximação legislativa. Para o autor, a harmonização visa minimizar as disparidades estabelecidas pelo Direito Interno dos Estados-membros. O Tratado de Assunção focaliza a coordenação e a harmonização, não fazendo referência à uniformização, que pode ser considerada uma utopia, visto que nem a União Européia, que vem percorrendo há anos o caminho da criação de um mercado único, conseguiu atingir.

A realização de uma harmonização legislativa realmente efetiva, especialmente em matéria tributária, é de suma importância, uma vez que um mercado comum só será alcançado se houver a livre circulação de bens, pessoas e capitais, além da liberdade econômica que estimule a concorrência. Pita, *apud* Silva (org., 1996, p.121), ao conceituar a harmonização tributária, vem corroborar com essa visão:

A harmonização tributária é um processo através do qual vários países efetuam, de comum acordo, modificações nos seus sistemas tributários, para torná-los compatíveis, de modo a não gerar distorções que afetem suas relações econômicas no contexto de um tratado de integração econômica. Isso não significa unificar as normas legislativas ou administrativas relativas a um determinado tributo ou a um sistema tributário, e sim adequá-las a critérios comuns que permitam eliminar ou reduzir as distorções resultantes das divergências de maior gravidade.

Percebe-se, nas palavras do autor, que a harmonização tributária deve centrar-se na resolução de distorções que possam vir a afetar o mercado, buscando o equilíbrio entre os objetivos político-econômicos e as características próprias de cada nação. Esse estágio de equilíbrio somente seria atingido no último estágio da harmonização, a uniformização. Tal etapa é caracterizada pela consonância total das legislações internas dos países envolvidos no processo. Um texto único, no quesito de legislação tributária, estabeleceria uma igualdade das “cargas tributárias que recaem sobre uma mesma matéria tributável, vale dizer, igualar as legislações de um determinado tributo nos aspectos tanto estruturais quanto técnico-formais e referente à alíquotas” (PITA, *apud* SILVA (org.)1996, p.132).

A uniformização, por fim, constitui-se na última instância do processo de harmonização legislativa a ser atingido pelos Estados que buscam a integração. Essa etapa é caracterizada pela adoção de um texto único que regulamente as

legislações internas, indo além, portanto, da aproximação legislativa. Para Pita (2000), uniformizar pressupõe estabelecer que as cargas tributárias incidam da mesma forma sobre a mesma matéria tributável. Isso só se torna possível quando as legislações estão em consonância com os aspectos estruturais e técnico-formais da cobrança das alíquotas.

Pabst (1998), apud Enio Saldanha (2008, p.113), esclarece:

Matteucci (1956) informa que a unificação, em seu conceito mais amplo, se realiza, seja sob a forma da adoção espontânea de regras uniformes por parte dos diversos Estados aos quais essas regras são destinadas, seja por via de imposição por parte de uma autoridade supranacional (ou federal) em favor da qual os estados delegaram uma parte de seus poderes legislativos, ou ainda por via de recepção. Essa última forma se faz presente sempre que um Estado utiliza as regras legislativas elaboradas por outro Estado, as quais aceita e introduz em sua própria ordem jurídica interna.

Esses modelos gradativos de aproximação legislativa foram sentidos e utilizados pela União Européia, verdadeiro laboratório destas tecnologias.

1.6. A experiência de harmonização tributária na comunidade européia

A experiência da União Européia, como bloco econômico, constitui-se um êxito, uma vez que há pouco mais de sessenta anos a Europa conseguiu reerguer-se dos escombros da segunda guerra para firmar-se como um continente político e economicamente estável.

A União Européia foi oficializada em 1992, através do Tratado de Maastricht, que tinha como objetivos principais promover a unidade econômica e política da Europa, melhorar as condições de vida e de trabalho dos cidadãos europeus, melhorar as condições de livre comércio entre os países-membros, reduzir as desigualdades sociais e econômicas entre as regiões, fomentar o desenvolvimento econômico dos países em fase de crescimento e o mais importante – proporcionar um ambiente de paz, harmonia e equilíbrio na Europa.

Entretanto, a União Européia começou a tomar forma em 1949, com a criação do Conselho da Europa, em Estrasburgo (França), considerado a primeira instituição européia ocidental, sendo, ainda hoje, a mais antiga organização política do continente. Foi criado a fim de defender os direitos do homem e da democracia parlamentar, harmonizar as práticas sociais e jurídicas dos Estados participantes e

constituir uma identidade europeia, fomentada a partir de valores comuns, que superassem as diferenças culturais. Desde 1989, o Conselho tem a missão especial de ser um defensor dos direitos humanos, principalmente nos países da Europa central, incentivando reformas políticas, legislativas e constitucionais, para, desta forma, fomentar o crescimento econômico. Seu principal papel, no entanto, é controlar o respeito de todos os Estados compromissos no momento da sua adesão.

Em 1950, foi criado o Tribunal Europeu para a Salvaguarda dos Direitos dos Homens e das Liberdades Fundamentais, hoje denominado Tribunal Europeu para a Salvaguarda dos Direitos do Homem, última instância dos cidadãos europeus dos 47 Estados membros do Conselho da Europa. O Conselho defende o princípio de que os direitos humanos são universais e fundamentais nas sociedades que se dizem democráticas; para isso, busca reforçar a solidariedade europeia, garantindo o respeito pelas diferenças culturais, através de práticas educativas que atinjam as distintas camadas sociais. A criação e a existência desse Tribunal assegura o respeito que deve ser obedecido pelos Estados-membros dos direitos fundamentais do ser humano, principalmente os direitos civis e políticos, que devem ser garantidos independentemente do sexo, raça, nacionalidade ou origem étnica.

Em 1951, foi promulgado o Tratado de Paris, que estabelecia a necessidade da França e da Alemanha esquecerem-se das divergências históricas e passarem a produzir conjuntamente carbono e aço. Esse tratado criou a CECA (Comunidade Europeia do Carvão e do Aço), mais tarde considerado o embrião da União Europeia. Tal tratado, assinado também pela Itália, previa a eliminação de obstáculos na circulação do carvão e do aço entre as fronteiras, eliminando a concorrência e promovendo o desenvolvimento das atividades econômicas.

A finalidade e o fundamento dessa primeira comunidade eram, precisamente, a instituição de um mercado europeu carbosiderúrgico consistente em uma área de livre comércio entre países membros, fundada sobre a abolição de determinadas condições e, dentro de um determinado período de tempo, dos impostos de entrada e saída e das taxas de efeito equivalente, bem como das restrições quantitativas a circulação dos produtos. Outra finalidade importante era a supressão das medidas e das práticas discriminatórias entre produtores, entre adquirentes ou entre consumidores, especialmente no tocante as condições de preço ou de custódia e as tarifas de transporte de produtos (FORTE, 1994, *apud* NAKAYAMA, 2008, p. 51).

O Tratado de Paris criou, portanto, uma forma de relação entre os países totalmente inovadora, uma vez que estabeleceu instâncias imparciais para decidir questões que envolviam os interesses comerciais dos Estados-membros. O Tratado

estabeleceu uma estrutura institucional capaz de garantir os objetivos da CECA, ao criar uma Alta Autoridade (denominada comissão), uma Assembléia Comum (denominado Parlamento Europeu), um Conselho Especial de Ministros, uma Corte de Justiça e um Tribunal de Contas. Todas essas instâncias tinham como único objetivo assegurar as decisões da comunidade. Segundo Saba *apud* Furlan (2008, p.150)

Esta novidade no processo de tomada de decisões, em conjunto com a obrigatoriedade de suas decisões, é o que atribui a Alta Autoridade um caráter supranacional, ou supra-estatal, diferenciando a CECA de todas as demais organizações internacionais conhecidas até então.

No entanto, foi somente em 1955, com o Tratado de Roma, que a atual União Européia foi definitivamente estabelecida. Nesse ano, na Sicília, três países do Benelux (Bélgica, Países Baixos e Luxemburgo) propuseram a criação de um mercado comum geral dos seis países que faziam parte da CECA, o que implicaria na livre circulação de mercadorias, serviços, capital e trabalhadores. Para debater essas questões foi criado um comitê intergovernamental que, em 1956, preparou um relatório a respeito da criação de uma Comunidade Econômica Européia e de uma Comunidade Européia de Energia Atômica (CEE), que tomou forma no Tratado de Roma finalizado em 1957.

(...) Por missão, por meio do estabelecimento de um mercado comum e por meio da aproximação progressiva de políticas econômicas dos Estados membros, promover o desenvolvimento harmonioso das atividades econômicas no conjunto da comunidade, uma expressão contínua e equilibrada, uma estabilidade sólida, uma melhoria acelerada do nível de vida e de relações mais propícias entre os Estados que ela reúne (FURLAN, 2008, p.153).

Os países que assinaram esse tratado são considerados os fundadores da União Européia: Itália, França, Alemanha, Bélgica, Holanda e Luxemburgo. Em 1973, uniram-se a esses a Dinamarca, Grã Bretanha e Irlanda. “Em 1981, a Grécia ingressa na União Européia e, em 1986, Espanha e Portugal” (NAKAYAMA, 2008, p.51).

Ao longo dos anos, o desenvolvimento econômico atingido pelos países fundadores, estimulou outros países a desejarem ingressar na comunidade. A constante alteração no número de membros levou também à mudança de nomes de Comunidade Econômica Européia (CEE) pra Comunidade Européia (CE) e, mais recentemente (1992), para União Européia (UE). A mudança de nomes não indica apenas o aumento do número de membros, mas também a expansão dos objetivos

desejados. O Tratado de Maastricht (1992) impulsionou novas formas de cooperação entre os Estados-membros, que desenvolveram políticas comuns em varias áreas, principalmente a econômica. Os membros deveriam assegurar a coordenação de suas políticas econômicas, vigiando-se mutuamente para que as regras de disciplina financeira e orçamentária fossem cumpridas igualmente para, assim, assegurar a estabilidade dos preços e o respeito pela economia de mercado.

Para a concretização de um mercado único, a criação e implantação de uma moeda única foi prevista pelo Tratado de Maastricht, que organizou esse processo em três etapas: a primeira, que instaurou a livre circulação de capitais (julho de 1990); a segunda, que permitiu a convergência das políticas econômicas dos Estados-Membros (janeiro de 1994); e a última, com a criação de uma moeda única (Euro) e o estabelecimento de um Banco Central Europeu (1999).

Sobre a adoção do Euro como moeda única da UE ainda pairam discordâncias. Em 1999, a moeda passou a ser utilizada apenas em transações bancárias entre os países. Já em janeiro de 2002, as cédulas e moedas passaram a circular, concomitantemente com as cédulas originais dos países, que tiveram o prazo de seis meses para saírem gradativamente de circulação. No entanto, nem todos os Estados-membros passaram a fazer o uso da moeda. Alguns tiveram que provar que o déficit orçamentário do país não ultrapassa 3% do PIB; outros países, como a Inglaterra não a adotaram, por temer saírem perdendo na troca pelo euro. O certo é que ainda não existem medidas passíveis de serem adotadas contra os países que, depois de adotarem o euro, escapem do controle orçamentário rígido exigido para assegurar o equilíbrio do bloco como um todo (CASSONE *apud* MARTINS (org.), 2002).

Em dezembro de 2000, foi assinado o Tratado de Nice, que procurou aumentar o número de países membros para 27, a partir de maio de 2004. Nesse ano, muitos países da Europa Central e do Leste aderiram ao bloco. Em 2005, a Turquia propõe sua adesão; em 2007 é a vez da Bulgária e Romênia ingressarem no bloco. Atualmente, a Croácia, a Macedônia e a Turquia são candidatas a adesão, processo que pode levar cerca de dez anos, sendo que os países candidatos recebem assessoria da UE durante todo o trâmite do processo. (NAKAYAMA, 2008).

Um dos principais desafios da UE é a eliminação dos obstáculos tributários para a circulação tanto de bens quanto de serviços. Assim, segundo Silva (2006, p.02):

o objetivo central da Comunidade em matéria tributária passou a ser a harmonização das estruturas tributárias, pois é evidente que existem muitas diferenças entre os sistemas tributários nacionais, que de muitas formas afetam a alocação de bens e especialmente o capital. Devido aos diferentes sistemas tributários, surge a necessidade de definir um único sistema tributário de forma a eliminar as diferenças tributárias nacionais, para manter o bom funcionamento do mercado único, assim como a implantação da União Européia.

A harmonização tributária e, por conseguinte, legislativa, passa a ser um ponto fundamental no que diz respeito às barreiras técnicas, pois visa equilibrar as diferentes legislações dos Estados-membros, uma vez que um mercado sem fronteiras e integrado é vital para permitir uma maior competitividade da economia européia. Os artigos 28 e 30 do Tratado CE estipulam que:

os Estados-Membros de destino não podem proibir a venda, nos seus territórios, de produtos legalmente comercializados noutro Estado-Membro e que não estejam sujeitos à harmonização comunitária, a menos que as restrições técnicas estabelecidas pelo Estado-Membro de destino se justifiquem pelos motivos descritos no artigo 30.º do Tratado CE ou por exigências imperiosas de importância pública geral, reconhecidas pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, e que sejam proporcionais. Trata-se do "princípio do reconhecimento mútuo". (Disponível em www.eur-lex.europa.eu/notice. Acesso em julho de 2009).

Esse princípio está expresso no acórdão de "Cassis de Dijon", de 20 de fevereiro de 1979, que prevê de forma resumida que "qualquer produto legalmente fabricado e comercializado num Estado-Membro, de acordo com a regulamentação e os processos de fabrico leais e tradicionais desse país, deve ser admitido no mercado de qualquer outro Estado-Membro" (Tribunal de Justiça das Comunidades Européias - TJCE 120/78 de 20/02/79). No entanto, pairam ainda muitas dúvidas na aplicação desse princípio. Os principais obstáculos dizem respeito ao fato das empresas e autoridades desconhecerem o princípio; as dúvidas que ainda pairam sobre a aplicação do princípio; o risco para as empresas de que seus produtos não atinjam o mercado dos demais Estados-membros e a ausência de comunicação eficiente entre os diferentes Estados-membros.

Para buscar solucionar esses problemas e agilizar ainda mais o processo de harmonização legislativa, foi constituída uma Comissão das Comunidades Européias, em 1980, com o objetivo de identificar as falhas relacionadas à aplicação do princípio do reconhecimento mútuo e tentar criar um novo instrumento legislativo, a fim de melhorar o comércio entre os Países-membros, evitando conflitos que venham a prejudicar a economia do bloco como um todo. Em uma reunião do Conselho Económico (ECOFIN), realizada em Verona, em 1996, percebeu-se que era necessário avançar na coordenação tributária, enfrentando três problemas que

se relacionam entre si: “a estabilização das receitas tributárias dos países membros, a promoção do emprego e a garantia do funcionamento eficiente do mercado interno” (SILVA, 2008, p.03).

Foram estabelecidas medidas práticas a serem perseguidas de forma geral pela União Européia, para indicar políticas tributárias que possibilitem garantir “as quatro liberdades básicas do mercado interno: livre movimentação de bens, serviços, capitais e pessoas” (SILVA, 2008, p.03). As medidas visam também:

- impulsionar iniciativas no campo tributário que contribuam para a maior eficiência possível no funcionamento dos mercados, mediante a redução das taxas nominais e a ampliação das bases tributáveis, com vistas a minimizar as distorções econômicas e os custos de transação e administração de se lidar com diversos sistemas tributários.
- assegurar que os sistemas tributários incorporem medidas destinadas a eliminar a concorrência nociva e que prejudica a capacidade fiscal dos Estados-membros, de maneira que as decisões sobre investimentos sejam tomadas em função da qualidade intrínseca das vantagens oferecidas pelo país e não das possibilidades de evasão fiscal (SILVA, 2008, p.03).

Com o intuito de eliminar as barreiras fiscais e consolidar a união aduaneira, além da eliminação de impostos tornou-se, necessária a criação de um tributo neutro, que valesse para resolver os impasses comerciais entre os países da União. A primeira tentativa de criação de um imposto neutro data de 11 de abril de 1967, que impunha a adoção do IVA (Imposto Sobre o Valor Agregado ou Adicionado) por todos os Estados-membros a partir de 1º de janeiro de 1970. No entanto, os países foram aderindo gradativamente ao imposto. Uma segunda diretiva foi publicada em 14 de abril de 1967, a qual procurou garantir a estrutura e os princípios técnicos do novo imposto, “que adotaria o princípio jurisdicional do destino, com os correspondentes ajustes de fronteira no caso do comércio internacional”, determinando sua modalidade de aplicação como valor acrescentado -adicionado (SILVA, 2008, p.04).

Em maio de 1977, foi publicada a Sexta Diretiva, que buscou regulamentar a estrutura do IVA, que entraria em vigor na Comunidade. Essa diretiva dispõe como os Estados regularão os direitos e deveres relacionados ao IVA nas diversas legislações, oportunizando aos países alguma liberdade para estabelecerem limites aos tratamentos especiais e às isenções, além de possibilitar um nível mais amplo de fixação das alíquotas. Conforme explica melhor Meirelles (2000, p.127-128):

Essa diretiva estabeleceu, de forma pormenorizada, os aspectos mais importantes do Imposto sobre o Valor Agregado, definindo as operações

sobre as quais incide o local da ocorrência do fato imponible, os sujeitos da relação, além da base tributável, isenções e deduções. No que tange às alíquotas, estabeleceu-se que seriam livres, mas fixou-se uma alíquota geral que deveria ser igual para bens e serviços, muito embora a permanência da liberdade de aplicar alíquotas maiores ou menores. (...) Finalmente, estabeleceu-se a constituição de um Comitê Consultivo do Imposto sobre o Valor Agregado, integrado por membros da Comissão da Comunidade Européia e representantes dos países-membros, com a finalidade de solucionar as questões decorrentes da aplicação daquele imposto.

Outras Diretivas foram sendo agregadas ao longo dos anos, sempre com o intuito de aprimorar as relações comerciais entre os Estados-membros, promovendo um desenvolvimento mais equilibrado da economia da União. Esse trabalho minucioso estimulou os países a adotarem o IVA no âmbito de suas legislações internas, mesmo que ainda existam divergências sobre alguns aspectos do imposto e sua real eficiência. É utópico afirmar, no entanto, que a União Européia atingiu a harmonização tributária completa, “contudo, certamente, a implementação do IVA nos países-membros constitui um passo muito grande no caminho da harmonização dos impostos indiretos na Europa, corrigindo-se na base, incongruências antes existentes (MEIRELLES, 2000, p.129).

2 O MERCOSUL E O SISTEMA TRIBUTÁRIO DE SEUS ESTADOS-PARTES

O presente capítulo tem por objetivo traçar um panorama dos sistemas tributários dos países do Mercosul, focando principalmente nos tributos que incidem sobre o consumo. Para isso, analisaremos as Cartas Magnas de cada país membro, abordando os aspectos jurídicos e tributários vigentes, estabelecendo diferenças e semelhanças entre eles, reforçando a tese da necessidade de uma harmonização tributária.

Para fins comparativos, iremos nos basear na teoria da integração preconizada pela União Européia, já contemplada no capítulo anterior, analisando o atual estágio de implantação do Mercosul, visando definir que passos deveriam ser tomados para que as distorções entre os sistemas tributários sejam corrigidas ou minimizadas, em prol de uma harmonização efetiva e possível.

2.1. Pacto federativo brasileiro e o sistema tributário nacional: a tripartição de competências na tributação sobre o consumo e os serviços (IPI, ISS, ICMS)

Nakayama (2008) entende que, para que se possa discorrer sobre os impostos de consumo e serviços no Brasil, é necessário conhecer o pacto federativo e o sistema tributário brasileiro, tendo em vista que o país é o único dentre os estados-membros do Mercosul a atribuir competência legislativa a seus Estados e Municípios, conferindo-lhes autonomia.

Pode-se conceituar a autonomia como a liberdade de determinação consentida a um sujeito, resultando no poder de dar a si mesmo a lei reguladora da própria conduta, ou, mais compreensivamente, o poder de prover o atendimento dos próprios interesses e, portanto, de gozar e de dispor de meios necessários para obter uma satisfação harmônica e coordenada dos referidos interesses.(REIS (2000,p.41) apud MORATTI (1968, p.694).

Schwartz, *apud* Nakayama (2008, p.99), utiliza o termo “federalismo para descrever qualquer organização em que estados independentes concordam em delegar poderes a um governo comum com vista a Constituição inteiramente nova, mesmo dos próprios Estados”. Isto é, a República Federativa do Brasil se utiliza de

um modelo que preconiza a descentralização política, prevendo a participação dos Estados-membros nas decisões do Governo Federal, ao mesmo tempo em que permite que esses tenham suas próprias constituições, desde que as leis criadas não se sobreponham ou sejam dissonantes com a Lei Maior.

Por federalismo fiscal brasileiro entende-se a existência de diferentes esferas de governo, de repartição de competências (um dos corolários do federalismo) e de receitas tributárias, que são fontes que se referem à economia, ou seja, a repartição das fontes de receita e encargos entre as jurisdições e as relações intergovernamentais em matéria fiscal e financeira. Quando se refere ao federalismo fiscal, tem-se em mente um deslocamento do poder político de um único centro emanador para outros periféricos, com o intuito de uma melhor satisfação dos anseios locais ou regionais, concorrentemente com a atribuição de um conjunto de competências a esses órgãos ou entes políticos (entes federados) acompanhado de mecanismos ou meios aptos a conferir a autonomia necessária para a realização dessas atividades atribuídas, principalmente a financeira. Afinal, qualquer ato implica dispêndio de receita por envolver a necessidade do fator humano e material para a sua realização. (NAKAYAMA 2002, s.p).

A forma de organização federativa surgiu no século XVIII, na América do Norte, com a União das colônias inglesas que haviam se declarado independentes politicamente da Inglaterra e que vieram a constituir os Estados Unidos da América. Essa é a forma mais sofisticada de se organizar o poder dentro do Estado, em razão da divisão de competências entre o poder central (federal) e os demais Estados membros.

Costuma-se dizer que não há dois Estados Federais com a mesma estruturação interna do poder político, diante da diversidade que nos é apresentada no mundo fático. Nada obstante isso, se pode apresentar como traços característicos a todos os Estados Federais os seguintes elementos, sem os quais não se poderia alcunhá-los federativos. São eles: a não estruturação político-administrativa em torno de um único centro emanador de poder (não centralização) e a conseqüente manutenção da autonomia dos entes políticos que compõem o Estado Federal, através de uma rígida repartição constitucional de competência; divisão de poderes com a adoção do sistema de freios e contrapesos; a não subordinação (inexistência de hierarquia) entre o governo federal e os demais entes federados na formação da vontade dos órgãos federais; a União (governo federal) como titular da representação do Estado Federal no âmbito internacional, e a sua incompatibilidade com regimes de governo ditatoriais, por culminar, mesmo que implicitamente, na excessiva centralização de poder (NAKAYAMA & BASTOS, 2002, s.p).

No que diz respeito ao federalismo fiscal, um dos seus pilares é a divisão de competências, que deve prever a autonomia dos entes federados e a divisão racional de receitas, para que o titular das competências possa manter-se independente financeiramente do governo federal. É impossível, nesse contexto, estabelecer-se a titularidade de uma determinada competência, se o órgão dela

encarregado não possui um mínimo de recursos que lhes permitam realizar as atividades e serviços que atendam aos anseios da população.

Não se pode perder de vista que a distribuição de competências significa uma atribuição de poderes e, ao mesmo tempo, de encargos, pois quem recebe a competência para determinado assunto é que deve legislar sobre ele e adotar as providências de que ele necessite no âmbito da administração pública, inclusive a criação e a manutenção de serviços. Maior manutenção de competências pode significar mais poder político, mas significa também maiores encargos, mais responsabilidade.

Por esse motivo, é imprescindível que, ao ser feita a distribuição das competências, sejam distribuídas, em medida equivalente, as fontes de recursos financeiros, para que haja equilíbrio entre encargos e rendas. Não havendo tal equilíbrio, duas hipóteses podem ocorrer: ou a administração não consegue agir com eficiência, e necessidades fundamentais do povo deixam de ser atendidas ou recebem um atendimento insuficiente; ou o órgão encarregado do serviço solicita recursos financeiros de outra fonte, criando-se uma dependência financeira que acarreta, fatalmente, a dependência política (DALLARI, 1986, *apud* NAKAYAMA & BASTOS, 2002, s.p).

Foi a partir da Constituição Republicana de 1891 que o Brasil adotou a forma federativa, transformando uma nação anteriormente unitária e composta de províncias em Estados-membros que gozam de certa autonomia. A base central do federalismo é a descentralização, e o sucesso desse modelo depende de um sistema tributário igualitário, que distribuisse igualmente as fontes de arrecadação, alavancando as diversas regiões do país de maneira equilibrada, evitando os desequilíbrios econômicos e sociais. “Até hoje ainda se tenta estabelecer uma política de compensações através dos fundos de participações que distribuem recursos oriundos das arrecadações de impostos federais de peso, como o Imposto de renda e o Imposto sobre produto industrializado” (BARBOSA, 2004, p.02).

A Constituição define a atribuição das competências tributárias de cada esfera do governo, não havendo possibilidade de sobreposição de competências em relação aos impostos, às taxas e à maioria das contribuições. Cada esfera de poder (federal, estadual e municipal) tem a competência para instituir taxas, através do exercício do poder e pela utilização de serviços públicos, contribuição de melhorias e contribuição para custeio de previdência e assistência social de seus servidores.

2.1.1. Impostos da União

Os impostos que competem à União estão previstos no art. 153 da Constituição federal. Os incisos I e II prevêm os tributos sobre o comércio exterior, ou seja, sobre os produtos importados e exportados. Sobre os produtos estrangeiros

que ingressam em território nacional de forma definitiva incide o imposto sobre importação de produtos. O fato gerador é considerado a partir da data de registro que consta na repartição aduaneira e a alíquota é calculada em função da unidade de quantificação dos bens importados. Pode ser específica (unidade de medida adotada pela lei tributária) ou *ad valorem* (preço normal que o produto, ou seu similar, iria adquirir em condições de livre concorrência; ou no caso de produtos apreendidos ou abandonados levados a leilão). O contribuinte é o importador ou quem a lei a ele equiparar; ou o arrematante de produtos leiloados.

O imposto sobre exportação recai sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados para o estrangeiro e é cobrado na saída dos produtos do território brasileiro. Pode ser calculado de duas formas: quando sua alíquota for específica (unidade de medida adotada pela lei tributária) ou quando sua alíquota for *ad valorem*, ou seja, o preço que o produto ou seu similar iria adquirir em uma situação de livre concorrência. O contribuinte é o exportador ou quem a lei equiparar, que faz o lançamento mediante declaração, aceito ou não pela autoridade tributária. É um imposto que vai contra todos os princípios da desoneração dos tributos com vistas à exportação. Neste tocante, ainda não se tem um *draw-back* completo e definitivo no Brasil, ainda que a Lei Kandir tenha avançado sobremaneira para desonerar os tributos incidentes sobre a exportação de produtos. Os insumos para a fabricação deste produto ainda sofrem pesados tributos, pois entende-se que não alcançam a desoneração. A Argentina, por sua vez, tem em sua matriz histórica a tradição de onerar a exportação, através das *retenciones*. Neste caso, esta distorção gera redução de ganhos de competitividade em escala global, e afeta, com efeito, as relações de troca do MERCOSUL, podendo gerar até desvios de comércio.

Um dos mais importantes tributos cobrados pela União é o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), que incide tanto sobre pessoa física quanto jurídica (inc. III do art. 153 e parágrafo 2º do mesmo artigo). Tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica das rendas e proventos de qualquer natureza. A definição do que pode ser considerada renda é definida pelo art. 43 da Lei 5.172/66, que estabelece renda como sendo “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” e proventos de qualquer natureza como “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito anterior”. O contribuinte, portanto, é a pessoa física ou jurídica titular da disponibilidade econômica e jurídica, a qualquer título. O cálculo é baseado no montante real, arbitrato ou presumido, da

renda ou dos proventos de qualquer natureza tributáveis. As alíquotas são calculadas anualmente, sendo que incidem para pessoas jurídicas na base de 15% e 25% sobre o lucro auferido (ganho de capital). Para pessoas físicas variam de 15% e 27,5% sobre as rendas e proventos recebidos no ano. Para ambos os casos existem redutores e isenções, que estão previstos no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). A cobrança é efetuada mediante declaração e é regida por critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

O princípio da generalidade (art.153, §2º, I) decorre do princípio da igualdade. Na verdade, ele não é mais do que uma aplicação desse princípio ao imposto de renda. Significa simplesmente que o IR deve incidir e ser cobrado, tanto quanto possível, de todas as pessoas, ou seja, encontrando-se nesta o critério pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária, naturalmente que respeitado o princípio da capacidade contributiva.

No princípio da universalidade, o IR deve incidir sobre todas as rendas auferidas pelos contribuintes no período-base, ou seja, se entrelaçando no critério material do IR; respeitado igualmente o princípio da capacidade contributiva (mínimo vital) e excetuados os casos de isenção, os quais devem ser devidamente justificados em face dos princípios constitucionais, já que o princípio geral é o da universalidade.

Já o princípio da progressividade (art.153, §2º, I) é mais uma decorrência do princípio da isonomia. Está relacionado também com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade. Esse princípio determina a existência de diversas alíquotas para o IR, de acordo com a faixa de renda do contribuinte (PEIXOTO, disponível em www.ufsm.br/direito/artigos/tributarios/principios).

O consumo é tributado pela União através do imposto sobre produtos industrializados – IPI (inc. IV do art. 153), suas disposições estão regulamentadas pelo Decreto 4.544/2002. É considerado produto industrializado o produto resultante de qualquer operação definida como industrialização, mesmo que incompleta, parcial ou intermediária. A industrialização é caracterizada como sendo qualquer operação que modifique um produto e o aperfeiçoe para o consumo. É um imposto seletivo e não-cumulativo, isto é, recai uma única vez sobre a industrialização de mercadorias. Tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro do produto vindo do estrangeiro, saída do produto do estabelecimento do contribuinte do imposto ou arrematação do produto apreendido. Sua alíquota varia de acordo com o produto a ser tributado e seu lançamento é feito por homologação.

Alguns produtos estão imunes à incidência do IPI: a) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão; b) os produtos industrializados destinados ao exterior, definidos pela Lei Kandir; c) o ouro, quando definido por lei como ativo financeiro ou instrumento cambial; d) a energia elétrica, derivados de petróleo,

combustíveis e minerais do País. Se a imunidade estiver condicionada à destinação do produto, e este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto.

O imposto sobre operações financeira (IOF), estabelecido pelo inciso V do referido dispositivo constitucional, incide sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativo a títulos e valores mobiliários. Tem como fato gerador a realização ou efetivação das operações de crédito, câmbio e seguro das operações com títulos e valores mobiliários. O contribuinte é qualquer das partes na operação tributária como dispuser a lei. É calculado sobre o montante do valor contratado nas operações de crédito, câmbio e seguro, nas operações com títulos e valores imobiliários, sendo que na emissão o valor cobrado é sobre o valor nominal; na transmissão, o preço ou valor nominal ou valor cobrado em bolsa; e no pagamento ou resgate, o preço. As alíquotas são flexíveis e podem ser alteradas pelo Poder Executivo.

Outro imposto de competência da União é o imposto sobre propriedade territorial rural (ITR), que consta no inciso VI do artigo 153 da Constituição. Tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel de qualquer natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do município. A base de cálculo é o valor fundiário e sua alíquota varia de 0,3% até 20% em função da área do imóvel e do grau de sua utilização.

Além dos impostos acima mencionados, a União tem competência exclusiva para instituir contribuições sociais, de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Já os demais níveis de governo somente podem instituir uma única contribuição, que visa custear a previdência social de seus funcionários. Essas contribuições podem ter como base de custo a folha de pagamentos, o lucro ou faturamento, sendo a seguridade social o principal destino dessa arrecadação. As contribuições sociais são, portanto, receitas vinculadas, isto é, só podem ser empregadas nas áreas da saúde, previdência e assistência social. As principais contribuições instituídas pela União são as seguintes: sobre a Folha de Pagamentos dos empregados; Financiamento da Seguridade Social, tendo por base de cálculo o faturamento das empresas (COFINS); Programa de Integração Social (PIS); Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP); sobre o Lucro Líquido das

Empresas (CSLL); e Movimentação Financeira (CPMF) com destinação específica para a saúde-atualmente extinta.

2.1.2. Impostos dos Estados e do Distrito Federal

No art. 155 da Constituição Federal, constam os impostos de competência estadual e distrital, os quais passaremos a discorrer a seguir.

O inc. I prevê o imposto sobre transmissão *causa mortis* ou doação (ITCD), reservado aos Estados, aos quais compete sua instituição sobre “a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos” (Constituição Federal, art. 155, inc. I). No art. 2º, inc. I, está previsto a incidência do referido imposto sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória. O artigo 3º e seus incisos asseguram a aplicação do imposto, mesmo que os bens em questão estejam situados no exterior, assim como estabelece que a transmissão que tiver por objeto bem imóvel situado no Estado se sujeita ao imposto *causa mortis* do Estado em que este se encontra, mesmo que o processo de inventário esteja ocorrendo em outro Estado; já no caso de bens móveis, o imposto é cobrado pelo estado no qual o bem se encontra. Os contribuintes do imposto são, em caso de herança, os herdeiros ou legatários; no caso de doação, pode ser tanto o doador quanto o donatário. A alíquota varia de acordo com uma tabela progressiva, estabelecida de acordo com o valor venal dos bens doados ou transmitidos, e a cuja variação depende das legislações estaduais.

Outro imposto previsto no artigo 155, III da Carta Magna Institucional é o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), que é um imposto estadual, cuja alíquota varia de Estado para Estado, de acordo com o valor do veículo. Esse imposto incide sobre todos os proprietários de veículos automotores, seja automóvel, motocicleta, aeronave ou embarcações. O recolhimento desse imposto é anual, sendo que 50% do seu valor é destinado ao município onde o veículo foi licenciado. O imposto é usado pelos governos estaduais para a melhoria ou construção de estradas e pelos governos municipais para aplicações em saúde e educação.

2.1.3. O ICMS

O inciso II do art. 155 estabelece a competência para a cobrança do ICMS, que é, em grande análise, o centro de importância desta pesquisa. Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996 (chamada Lei Kandir), alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97 e 102/2000. Cada Estado possui autonomia para estabelecer suas próprias regras de cobrança de imposto, respeitando as regras previstas na Constituição Federal e nas Leis Complementares e ordinárias definidas pela União.

O ICMS não é um imposto cumulativo, uma vez que incide sobre cada etapa da circulação de mercadorias, sendo que o cálculo do imposto é feito sobre cada nota fiscal emitida em cada uma das etapas. Há um sistema de créditos e débitos entre cada etapa comercial, tendo cada uma das empresas os registros de pagamento de ICMS na entrada e a acumulação de créditos na saída, transferindo-se a conta do valor adicionado para a etapa posterior. Muitas vezes as empresas repassam o custo desse imposto ao consumidor, embutindo-o nos preços do produto. O tributo é cobrado de acordo com a essencialidade do produto, isto é, produtos básicos (alimentos da cesta básica) deveriam ter o ICMS menor; já os produtos supérfluos (cigarros, perfumes), têm o ICMS maior (inc. III do parágrafo do art. 155). Serviços, como energia elétrica, combustíveis e telefonia, embora sejam essenciais, têm uma alíquota altíssima, variando de estado para estado.

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, o ICMS é um imposto sobre o valor adicionado do tipo produto (grava bens de capital e não permite a utilização do crédito referente). É um imposto geral sobre o consumo, mas não alcança todos os serviços, na medida em que a grande maioria deles são tributados pelos municípios.

O que lhe amplia a receita é a tributação dos produtos primários exportados. 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%, no entanto essa alíquota varia de estado para estado, além disso, alguns produtos, como bens de primeira necessidade têm a alíquota reduzida, enquanto bens considerados supérfluos têm a alíquota mais elevada (BORDIN et al, 1993). Quanto

aos produtos exportados, o valor do imposto não pode ser repassado ao consumidor estrangeiro, sendo totalmente absorvido pelo exportador, o que reduz a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo. Em países que adotam tributos semelhantes, as exportações tendem a ser exoneradas. No Brasil somente os produtos industrializados recebiam isenção (art. 155, X, a). Foi somente após a Lei Complementar 87/1996 que os produtos primários e semi-elaborados, além dos serviços prestados no exterior e que passaram a ganhar isenção.

O artigo 155 da Constituição Federal compreende que a base de cálculo do ICMS incluirá o montante do IPI, quando a operação, realizada entre dois contribuintes e relativo a produtos destinados à industrialização ou à comercialização, irá configurar fato gerador de dois impostos. O IPI somente não irá incidir sobre os produtos industrializados quando: a) a operação for realizada entre contribuintes; b) o objeto da operação for produto destinado à industrialização ou à comercialização e a operação configurar fato gerador de ambos os impostos (§ 2º do art. 13, da LC 87/96, e do inciso XI do § 2º do art. 155 da Carta Magna).

O contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica, que realize com habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial, dentro das áreas previstas em lei, e ainda nas operações e nas prestações que se iniciem no exterior. Segundo o art. 4º da Lei Complementar n. 87/96, também serão considerados contribuintes pessoas físicas e jurídicas que, mesmo sem habitualidade: a) importem mercadorias do exterior, b) sejam destinatárias de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; c) adquiram em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas; d) adquiram derivados do petróleo e energia elétrica de outros Estados que não seja para fins comerciais ou industriais.

Por ser de competência de Estados e do Distrito Federal, a cobrança das alíquotas diferenciadas pode acarretar no prejuízo financeiro para algumas unidades da federação. A proposta de uniformização de alíquotas e a unificação da legislação sobre ICMS pode representar um avanço a longo prazo, uma vez que promove uma racionalização do sistema de cobrança. No entanto, essa proposta seria onerosa para o consumidor no curto prazo, pois o texto da Lei deixa brechas para que os Estados aumentem o valor das alíquotas, visando a uma maior arrecadação.

O ICMS passaria a ser regulado por Lei Complementar e por regulamento editado por órgão composto por representante dos Estados e do Distrito Federal,

coibindo ações autônomas, num claro desejo de extinguir a guerra fiscal. O padrão nacional das alíquotas seria estipulado pelo Senado Federal e pelo colegiado dos Estados, que iriam definir sobre quais bens ou serviços elas seriam cobradas. Para ampliar a arrecadação e torná-la mais eficiente, propôs-se que nas operações interestaduais a cobrança do imposto de origem seja efetuada pelo Estado de destino das mercadorias, bens ou serviços. O projeto de lei prevê também o fim dos incentivos fiscais e da concessão de benefícios fiscais ou financeiros, pondo fim à competição desleal entre os Estados. O projeto propõe que dois por cento do produto da arrecadação do Imposto de Renda e do imposto sobre produtos Industrializados sejam destinados a um fundo para o desenvolvimento regional, que aplicará seus recursos em prol do crescimento das regiões menos desenvolvidas do país.

2.2. Impostos dos Municípios

Os impostos municipais estão estabelecidos pelo artigo 156, CF/88, os quais serão elencados a seguir. O primeiro a ser citado é o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), cobrado anualmente pelos municípios em razão da propriedade, do domínio útil ou da posse de imóvel localizado na zona urbana do município e sua arrecadação é aplicada no custeio de obras estruturais da cidade. O contribuinte é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou possuidor a qualquer título. Aqui se enquadram o promissário comprador e cessionário. O tributo é calculado multiplicando-se o valor venal do imóvel pela alíquota correspondente, estabelecida pelo legislador municipal. O IPTU é considerado como a principal fonte de arrecadação dos municípios, por esse motivo é considerado uma ferramenta de promoção da função social da propriedade privada (art. 182, CF/88). A partir de 2001, no entanto, o Estatuto das Cidades estabeleceu as diretrizes gerais da política urbana e passou a regulamentar essa função social, estabelecendo uma série de regras urbanísticas a serem aplicadas. Dentre elas se encontra a progressividade do IPTU (IPTU progressivo no tempo), que determina que qualquer propriedade privada urbana que não esteja cumprindo sua função social, passe a ter taxas gradativamente mais altas (Lei nº 10.257). A alíquota máxima do IPTU progressivo a ser aplicada foi definida após a regulamentação dos artigos 182 e 183 da Constituição Federal e passou a ser de 15% (§ 1º do art. 7, seção III). Esse

instrumento pretende inibir o abandono e desocupação de grandes terrenos, mantidos vazios devido aos interesses especulativos típicos do setor imobiliário das grandes cidades. O proprietário destes terrenos terá um custo cada vez mais oneroso para manter o terreno desocupado, vendo-se obrigado, em tese, a vender logo o espaço, pondo fim à especulação imobiliária.

A Constituição Federal de 1988 previu para os municípios a competência sobre outro imposto: o imposto sobre transmissão “inter vivos” (art. 156, inciso II). Imposto esse similar ao imposto sobre a transmissão causa mortis ou doação, cuja competência cabe aos Estados e ao Distrito Federal (art. 155, I). O fato gerador é a transmissão, por ato oneroso, de bens imóveis, excluindo-se a sucessão (que caracterizaria a causa mortis). Cabe aos legisladores municipais estabelecer as regras para sua cobrança, sendo a base de cálculo o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. O contribuinte do imposto é qualquer das partes da operação tributada. Ele somente não incidirá sobre a transmissão dos bens ou direitos quando efetuada para a incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito, ou em caso de incorporação ou fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Por fim, temos o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), previsto no artigo 156 do CF/88. Esse imposto tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. No período anterior a 2003, o ISS era regido pelo DL 406/1968 e alterações posteriores. O contribuinte é o prestador do serviço, sendo o imposto devido no estabelecimento prestador, ou na falta deste, no local do domicílio do prestador, salvo as hipóteses previstas nos itens I ao XXII, art. 3º da Lei Complementar 116/2003. A alíquota mínima foi fixada em 2% pela Emenda Constitucional 37/2002, em seu artigo 3º, que incluiu o artigo 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Essa alíquota, no entanto, poderá ser reduzida para serviços previstos nos itens 32, 33 e 34 da lista de Serviços (decreto Lei nº 406, 31/12/1968). A alíquota máxima de incidência do ISS é de 5%, estabelecida pelo art. 8, II, da Lei Complementar 116/2003.

2.3. Características do Sistema Tributário Brasileiro

Soldati (2004, p.02) ressalta duas características peculiares do sistema tributário brasileiro. A primeira diz respeito à cobrança do ITR (imposto sobre propriedade rural), que deveria ser cobrado pelos municípios, e não pela União, como de fato se dá desde a Reforma Tributária de 1966, para ser utilizado como um incentivo à produtividade rural com fins à reforma agrária. Outra característica apontada pela autora é o fato de coexistirem dois impostos sobre o consumo: o IPI (imposto sobre produto industrializado, taxado pela União) e o ICMS “(operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior – Estados)”. Essa dupla tributação contribui para a ineficiência e complexidade do sistema tributário, fatores que dificultam a criação e a adoção de um único tributo.

Para tentar corrigir as disparidades regionais, a Constituição estabelece regras de partilha e transferência de receitas, numa tentativa de evitar as desigualdades regionais. A Constituição vetou, com o mesmo objetivo, os tributos que não fossem uniformes em todo o território nacional, a tributação da renda das obrigações públicas, como forma natural de não incentivar a inflação e conter o déficit público, e proibiu também a diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (SOLDATI, 2004, p.03).

Não há dúvidas de que tratar da autonomia financeira é falar sobre arrecadação de tributos, tendo em vista que a captação de recursos dos entes federados se dá, em sua maior parte, através destes. Para se evitar que em consequência da atribuição de competências advenha um excessivo aumento de tributos, faz-se necessário uma melhor repartição de receitas, de forma a se evitar o enfraquecimento do pacto federativo e, com efeito, de uma mais excessiva dependência econômico-financeira dos governos locais ou regionais com o governo federal. A falta de equilíbrio da equação político-financeira fragiliza a federação, pois a autonomia política guarda estrita vinculação com a capacidade de auto suficiência.

Nesse sentido, é importante salientar que a melhor inserção do Brasil no processo de integração depende também de um fortalecimento do pacto federativo, contido na Constituição Federal de 1988, através da verificação de verdadeiras autonomias financeiras dos governos locais ou regionais, e da convergência de

forças dos entes federados para o fortalecimento interno do Estado Federal para, assim, poder contribuir como um todo de maneira mais sólida e significativa para o processo de integração regional, principalmente através do combate à guerra fiscal. (NAKAYAMA 2002, s.p).

2.4. Sistema constitucional argentino e os tratados internacionais em matéria tributária

A Argentina realizou diversas alterações no seu sistema tributário, nas duas últimas décadas. Em 1975, a mudança mais importante foi a introdução do Imposto sobre o Valor Agregado, em substituição ao Imposto sobre Compras e Vendas, aplicado em cascata. A crise fiscal obrigou a novas alterações nos anos 80. (BORDIN et al, 1993, p.263)

Em 1984, vislumbrava-se a saída com a criação de novos impostos considerados de fácil arrecadação e de mínimo risco, incidindo basicamente sobre as transações financeiras (imposto sobre débitos bancários), através do aumento da tributação do consumo de bens como combustíveis e cigarros, do aumento da tributação das importações e da maior tributação das exportações de produtos "tradicionais", e da reimplantação de impostos sobre salários, abolidos em 1980 (FIEL, 1191, p.51). Em 1988, era novamente necessária a reforma — as receitas haviam despencado. A intenção era a de ampliar a base do IVA e torná-lo o pilar central do sistema. No entanto, a reforma idealizada pelo Governo Alfonsín redundou numa redução de alíquotas não só do IVA, como de impostos diretos, como o Imposto de Renda-pessoa física e o Imposto sobre a Riqueza Líquida (BIRD, 1992, p.19). (BORDIN et al, 1993, p.264)

O Governo Menem repetiu a tentativa de ajustar as finanças através da "engenharia legislativa". Em 1989, foi criado o Imposto sobre Ativos, com o intuito de combater a sonegação do Imposto de Renda das empresas, obrigando-as a contribuírem para o erário público mesmo que apresentassem contabilmente prejuízos. Por outro lado, foram tomadas medidas de estímulo às empresas, mediante a redução da alíquota do Imposto de Renda das empresas e a redução da tributação dos dividendos. Com a ascensão do Ministro Cavallo, que reconheceu no ajuste fiscal a peça fundamental do Plano de Conversibilidade, passam a ser combinadas a política e a administração tributárias. O IVA teve ampliada a sua base

de incidência e aumentada a sua alíquota, passando a se tornar, como já o quisera o Governo Alfonsín, o pilar central do sistema — a sua receita, que caíra para 2,07% do PIB em 1979, chegou, em 1993, a aproximadamente 10% do PIB. Para tanto, também foram fundamentais a recuperação da administração tributária federal, a Direção Geral Impositiva e a mudança das leis de cumprimento das obrigações tributárias. Medidas administrativas importantes que foram tomadas foram a adoção de um documento único para o IVA e o Imposto Provincial sobre Faturamento Bruto e a concessão de "blanqueamento" (anistia fiscal), de forma especial. (BORDIN et al, 1993, p.264)

Segundo ela, a fiscalização verifica o ano imediatamente anterior ao do exercício corrente e, caso não constate sonegação, perdoa todos os cinco anos anteriores, mas, caso se verifiquem irregularidades, não há perdão, e todos os exercícios anteriores são lançados. (BORDIN et al, 1993, p.265)

Atualmente, o esforço concentra-se em limpar as exportações da carga tributária, tornando as exportações argentinas mais competitivas no mercado internacional. Uma das medidas consistiu na eliminação do Imposto sobre Débitos Bancários, cujo papel foi angariar receitas enquanto era reestruturada a legislação tributária e reorganizada a máquina administrativa da fiscalização. Outra medida foi a redução de alíquotas dos impostos internos específicos. Para a simplificação do sistema, deveria ser eliminada das inúmeras incidências do Imposto de Selos, limitado hoje à transferência de imóveis, tornando-se uma espécie de imposto sobre transmissão de bens imóveis. (BORDIN et al, 1993, p.265)

Outra frente constitui a tributação das províncias, através do Imposto sobre Faturamento Bruto, com efeitos acumulativos, e que, segundo o novo pacto federativo, não assinado apenas pela província de Córdoba, deverá transformar-se em um imposto sobre vendas a consumidor final. Também os impostos incidentes sobre o fornecimento de energia elétrica, cobrados tanto pelo governo central como por algumas províncias e até municípios, devem ser abolidos. (BORDIN et al, 1993, p.265).

A preocupação com a eliminação dos impostos com efeitos acumulativos, embutidos nos preços das mercadorias exportadas, está de acordo com uma política de inserção maior no mercado internacional, o que, conseqüentemente, favorece a formação de um mercado comum, como o que se planeja com o Mercosul. Uma medida que dificulta o fluxo comercial de mercadorias é o aumento da taxa de

estatística (portanto, não se trata do Imposto de Importação) para 10% no caso das mercadorias importadas, justificada pela "irrealidade cambial" brasileira. (BORDIN et al, 1993, p.265)

A seguridade social ocupou um espaço destacado na luta pela redução da carga fiscal sobre os custos de produção. O governo baixou os aportes patronais, principalmente como um incentivo para a reativação econômica em províncias menos desenvolvidas, e lançou um programa de privatização da previdência. (BORDIN et al, 1993, p.265)

A Constituição argentina não trata especificamente sobre o Direito Tributário. No entanto, trata do assunto através de alguns dispositivos constitucionais tributários, que versam sobre princípios (capacidade contributiva, confisco e igualdade jurídica) e competências em matéria tributária. O princípio da capacidade contributiva fica expresso no art. 4º, que versa sobre a justiça fiscal:

Art. 4º – El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa e proporcionalmente a la población imponga el Congreso general, y de los empréstitos e operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación o para empresas de utilidad nacional (CONSTITUICÃO ARGENTINA *apud* MEIRELES, 2000, p. 55).

Da combinação desse artigo com o art. 17, temos o princípio da proibição do confisco, que fica abolido não só do Código Penal, mas de toda a legislação argentina.

O confisco também pode provir de abusos na imposição de impostos, contribuições e taxas. Neste caso, gravam a propriedade, em circunstâncias não extraordinárias, absorvendo uma parte substancial daquela. Assim se viola a equidade e se afeta arbitrariamente o direito à propriedade (FERNANDES, 2001, p.75).

Já o art. 16 trata do princípio da isonomia, que exige que a lei, ao ser aplicada, “trate igualmente aqueles contribuintes que se encontrem na mesma situação jurídica e desigualmente aqueles que não se encontrem na mesma situação jurídica, na medida das desigualdades verificadas” (MEIRELES, 2000, p.56).

No que diz respeito às competências tributárias, a Constituição argentina determina, a partir da combinação dos arts. 121 e 75, inc. 2, a seguinte distribuição: os impostos diretos competem às províncias e ao Estado Federal, sendo assim,

portanto, cabe as “províncias efetivar a unificação da regulamentação jurídica de suas instituições tributárias, de modo que seus respectivos códigos fiscais e leis tributárias não introduzam divergências econômicas que venham a causar expropriação ou desarranjo patrimonial para o contribuinte” (MEIRELLES, 2000, p.57). Já os impostos indiretos são divididos como aduaneiros (exclusivos do Estado federal) e indiretos internos, que incidem diretamente sobre o consumo, cuja competência é dividida entre as províncias e a federação (FERNANDES, 2001).

Embora o texto constitucional exponha a matéria tributária com clareza, Villegas, *apud* Fernandes (2001, p.76), alerta que a divisão de competências estabelecida não se concretiza na prática, uma vez que os impostos indiretos mais importantes (imposto interno ao consumo, valor agregado) são legislados e arrecadados exclusivamente pela União; enquanto que os impostos diretos, arrecadados e legislados pelas províncias, têm deixado de ser transitórios, “em virtude de prorrogações que levam muitos anos sem vistas de se modificarem, como no caso do imposto que grava as rendas”.

Para Meirelles (2000, p.58), as normas constitucionais argentinas, no que tangerem respeito ao sistema tributário, dão margem para que o legislador ordinário regulamente e programe as modalidades de exações. Para alguns, essa ausência de uma regulamentação mais fechada significa um ponto de insegurança no que diz respeito aos direitos dos contribuintes; por outro lado, “possibilita uma maior adaptação da normatividade interna às necessidades de mercado decorrentes dos processos de globalização e integração regional”.

2.5. Sistema tributário argentino e o Imposto sobre o Valor Agregado

O sistema tributário argentino é composto por três classes de tributos básicos que são: Impostos (prestação patrimonial que visa satisfazer às necessidades coletivas), Taxas (prestação em espécie em virtude de um serviço público usufruído), Contribuição de Melhorias (prestações pecuniárias devidas por quem obtém um aumento de valor em um bem, devido a uma obra pública). (ALTAMIRANO *apud* BALTHAZAR (org.), 1998).

Os principais impostos federais são o *Impuesto a las ganancias* e o *Impuesto al valor agregado* (IVA). O primeiro recai sobre todos os rendimentos de pessoas físicas ou jurídicas, sendo gravadas as rendas nacionais e exteriores. O pagamento

é anual, havendo mecanismos de antecipação do tributo, retenção de imposto direto da fonte, além de compensações de prejuízos fiscais dentro de um prazo de cinco anos (FERNANDES, 2001, p.77). A legislação prevê, ainda, várias formas de renda, “dentre elas as provenientes do solo, do próprio capital, do comércio, da indústria e do trabalho”.

A base de cálculo desse imposto é o que se denomina *ganancia imponible*: consiste na renda bruta (*ganancia bruta*) subtraídos os gastos previstos em lei, tendo então, a renda líquida. Essa renda líquida (*ganancia neta*) sofre algumas adições e exclusões legais, chegando-se, enfim, a renda imponible. Assemelha-se ao cálculo do lucro real da legislação brasileira (p.77).

Em 1992, através da Lei 21.894, houve uma alteração na legislação tributária referente a esse imposto, a fim de permitir a correção monetária sobre os ativos não expostos à inflação, como os imóveis, os bens móveis amortizáveis, dentre outros. “Do que restar, exclui-se o passivo (basicamente suas dívidas). O saldo será atualizado mediante a aplicação do índice oficial de variação de preços” (p.78).

Outro imposto a ser mencionado é o *Impuesto al valor agregado* (IVA), criado em dezembro de 1973, por meio da Lei n.20.631 e que está em vigor desde 1º de janeiro de 1975, vindo a sofrer inúmeras modificações desde então, através de Leis e decretos. É o principal imposto incidente sobre o consumo, em decorrência de sua abrangência e características próprias (MEIRELLES, 2000). Sua “arrecadação é distribuída entre a Nação e as províncias, de acordo com porcentagens pré-estabelecidas, através do regime de co-participação tributária” (NAKAYAMA, 2008, p.83).

É um imposto real, posto que seu fato imponible não tem em conta as condições pessoais dos sujeitos passivos, interessando só a natureza das operações, negócios e contratações que contem seus fatos imponíveis. No caso desse imposto, sobre o consumo, a lei menciona diversas operações individuais, cada uma delas se constituindo num fato gerador da obrigação tributária, tratando-se, portanto, de um tributo múltiplo. Tem como fato gerador: a) vendas de coisas móveis; b) obras, locações e serviços expressamente previstos em lei, realizados no território nacional; e c) importações (FERNANDES, 2001, p.78).

Segundo Altamirano, *apud* Balthazar (1998), as principais características do IVA decorrem do fato deste ser indireto (incide apenas sobre o consumidor final); e real (não leva em consideração as condições pessoais dos sujeitos incididos pelo imposto); não tem efeito cumulativo (incide apenas uma vez sobre o preço final do bem); não tem efeito de pirâmide (isto é, o aumento do preço final do bem ou serviço é superior ao imposto que o Estado arrecada); é de fácil controle, o que evita a

evasão fiscal; e, por fim, favorece a integração econômica internacional, uma vez que o Estado pode quantificar seu valor e repassá-lo ao exportador, tornando os produtos e serviços mais passíveis de tornarem-se competitivos no mercado exterior.

Além do IVA, a Argentina também prevê no ordenamento jurídico os denominados *impuestos aduaneros e internos*. Os primeiros correspondem aos impostos cobrados pela importação e exportação de mercadorias e produtos, “que gravam a entrada ou saída do território nacional argentino, por qualquer via de acesso, e qualquer que seja o objetivo para o qual estejam sendo enviados” (JARACH *apud* SILVA FILHO; CATÃO, 2001, p.71). Já o segundo, estabelece impostos sobre consumo específico, de competência federal, que recai sobre a fabricação de produtos como o tabaco, bebidas alcoólicas, perfumes, bebidas não-alcoólicas (xaropes, extratos e concentrados), veículos de transporte de passageiros, aparelhos eletrônicos, seguros, entre outros. Esse imposto recai sobre o produtor ou importador, sendo arrecadado de forma cumulativa, bem como incide “sobre a venda de produtos inicialmente importados para consumo, nos moldes da legislação aduaneira, e posteriormente transferidos pelo importador, a qualquer título” (p.71).

Não podemos esquecer que as províncias também detêm competências tributárias, decorrentes da estrutura federativa do Estado argentino. Dentre os impostos provinciais, cabe citar o *impuesto sobre los ingresos brutos*, também denominado de Turnover, que “grava o exercício habitual dos atos de comércio, indústria e profissões autônomas, locações de bens, execução de obras e prestação de serviços” (DIZ, 2000, p. 200). É um imposto plurifásico, cumulativo e calculado a partir “do montante da receita bruta oriunda de vendas, serviços ou locações, ou qualquer outra fonte de faturamento, excluindo-se, todavia, o relativo ao IVA” (FERNANDES, 2001, p.82).

Para evitar casos de dupla tributação, quando as operações são desenvolvidas entre duas ou mais províncias, existe um convênio entre todas as jurisdições do país, o Convênio Multilateral, “que tem por finalidade fundamental evitar a dupla imposição e que facilita o ingresso dos gravames quando o contribuinte se encontra radicado em uma jurisdição e exerce também sua atividade em outras” (GALLO *apud* FERNANDES, 2001).

Além do Turnover, cabe citar o *impuesto inmobiliario*, que tem como base de cálculo o valor fiscal do imóvel, e prevê incentivos na forma de isenções para, por exemplo, fomentar a pequena propriedade, ao mesmo tempo em que grava impostos adicionais para terrenos baldios ou para imóveis cujos proprietários residam fora do país (ausentismo). O último tributo provincial que cabe ser citado é o *impuesto de sellos*, cujo fato gerador “é toda a circunstância fática de instrumentalizar os atos jurídicos como contratos, garantia real de bens ou qualquer outro negócio jurídico que necessite de escrituração, desde que previstos em lei específica desse imposto” (FERNANDES, 2001, p.83).

Estão previstos também impostos cobrados pelos municípios, como taxas de serviços municipais; taxas de licença e o *impuesto sobre inmuebles*, aplicado sobre o valor venal dos bens imóveis. Em comparação com as normas tributárias dos demais países do Mercosul, pode-se dizer que a Constituição argentina apresenta um sistema rígido, mas que, ao mesmo tempo, é a que menos protege os direitos fundamentais, uma vez que não condiciona a Constituição à aprovação popular, o que poderia criar uma instabilidade e eficácia das normas vigentes (Schäfer, 1999).

2.6. Sistema constitucional uruguaio e os tratados internacionais em matéria tributária

A Constituição da República Oriental do Uruguai não sistematiza as normas tributárias, mas apresenta várias disposições acerca dos tributos. No entanto, é necessário, antes de adentrar na análise dessas disposições, entender como o Uruguai se estrutura enquanto Estado. O Uruguai é estruturado de forma unitária, não federativa, mas dividido em Departamentos, que não possuem autonomia administrativa e cujos poderes são limitados às questões administrativas.

Meirelles (2000) salienta o fato que o Uruguai, à partir da década de 70, preocupou-se em realizar uma ampla reformulação no seu sistema tributário, buscando adequá-lo à crescente globalização da economia que naquela década já se previa, com a imposição de mercados externos.

No mesmo período, na América Latina, a questão da integração entre os países do cone sul ainda era uma questão mais teórica do que prática. Na prática, a Constituição uruguaia trata da integração em seu art. 6º. No entanto, sem mencionar a hierarquia dos Tratados, e sem fazer referência à qualquer órgão supranacional. A

Constituição prevê, no art. 85, inciso VII, que cabe à Assembléia Geral aprovar ou não os tratados de comércio estabelecidos pelo Poder Executivo com potências estrangeiras.

Embora a Constituição uruguaia não tenha suas normas tributárias sistematizadas, apresenta algumas disposições acerca dos tributos, dos quais citaremos alguns. Em se tratando de um Estado unitário, foge um pouco à regra ao apresentar as disposições que delegam aos Departamentos a criação, a fiscalização e a cobrança de tributos. Na realidade, os Departamentos têm um poder limitado, pois podem criar impostos apenas por meio de decretos, cuja aceitação deve ser obtida junto ao Poder Executivo, perante a Câmara dos representantes, como fica claro nos arts. 273 a 275:

Art. 273. La Junta Departamental ejercerá las funciones legislativas y de contralor en el Gobierno Departamental. (...)

Además de las que la ley determine, serán atribuciones de las Juntas Departamentales: (...)

3º) Crear o fijar, a proporción del intendente, impuestos, tasas, contribuciones, tarifas e precios de los servicios que presten, mediante el voto de la mayoría absoluta del total de SUS componentes. (...)

Art. 274. Corresponden al Intendente las funciones ejecutivas y administrativas em el Gobierno Departamental.

Art. 275. Además de las que la ley determine, sus atribuciones son: (...)

4ª) Proponer a la Junta Departamental, para su aprobación, los impuestos, tasas y contribuciones (CONSTITUIÇÃO URUGUAIA *apud* MEIRELLES, 2000, p.81).

O art. 297 remete às fontes de recursos dos Governos Departamentais, onde fica claro que os impostos indiretos não têm importância em relação aos recursos aferidos por aqueles, uma vez que cada Câmara poderá estender as esferas de aplicação dos tributos departamentais, assim como também ampliar as fontes sobre as quais estes poderão incidir. As Câmaras podem também descentralizar as alíquotas dos tributos, destinando-as de um Departamento a outro, conforme a necessidade, e visando o desenvolvimento do país como um todo. Tem o poder inclusive de exonerar ou diminuir as alíquotas de empresas que desejem se instalar no interior do país (MEIRELLES, 2000).

Um dos dispositivos que nos chama atenção na Constituição Uruguaia é o art. 5º, inserido no capítulo III, onde se isenta de impostos qualquer espécie de templo religioso, o que se constituía numa forma de imunidade tributária, ou seja, “uma hipótese de não-incidência tributária constitucionalmente qualificada” (MEIRELLES, 2000, p. 80).

No entanto, com a Reforma Tributária que entrou em vigor em 1º de julho de 2007 (Lei nº 18.083 de 2006 e Decretos nº 148, nº 149 e nº 150), os templos religiosos deverão recolher encargos trabalhistas, além de outras contribuições cobradas pelo Banco de Previdência Social (BPS).

Essa é a entidade estatal que paga as aposentadorias no Uruguai, e que, por isso, depende de contribuições. A lei entendeu que a isenção deixava de fora pessoas que trabalhavam nessas instituições, como merendeiras e pessoas ligadas à projetos educacionais. As instituições religiosas protestaram, uma vez que esse dinheiro deixará de ser utilizado para obras assistenciais. Além disso, os clubes de futebol, também considerados instituições civis, ficaram continuam desobrigados do pagamento de tributos.

O novo sistema tributário prevê também o Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas (IRPF), que incide sobre receitas salariais, aluguéis, investimentos bancários ou em títulos privados, além de reduzir as taxas de IVA básico e mínimo, eliminou cerca de 20 impostos de baixa arrecadação. Castelli (2007, p.01) ressalta que essas modificações foram fundamentadas em princípios constitucionais da justiça social e o da distribuição equitativa de renda, previstas na Constituição.

Vale ressaltar, no entanto, que o princípio da territorialidade (linha mestra do sistema tributário uruguaio para fins de delimitação da renda) permanecerá inalterado. Segundo o princípio da territorialidade, somente será tributada toda e qualquer renda auferida por meio de atividades desenvolvidas, bens situados ou direitos utilizados economicamente em território uruguaio.

O princípio da igualdade fica bem explicitado no art. 8º, que vigora e se aplica em todos os campos, inclusive no tributário: “Todas las personas son iguales ante la ley no reconociéndose otra distinción entre ellas sino la de los talentos o las virtudes” (MEIRELLES, 2000, p.80).

2.7. Sistema tributário uruguaio e o Imposto sobre o Valor Agregado

A estrutura tributária uruguaia é bastante simples, uma vez que prevê apenas três impostos gerais: imposto societário (imposto de renda de pessoas jurídicas); imposto sobre o valor agregado, e o imposto sobre o capital (FERNANDES, 2001).

O *impuesto sobre la renta* não incide sobre as pessoas físicas, somente sobre pessoas jurídicas ou sobre as atividades empresariais desenvolvidas à título individual. Já a *imposición a las ganancias de las personas jurídicas* trata-se de um imposto de renda que recai sobre o ganho patrimonial, isto é, “tem como fato gerador a aquisição de riqueza e sua base de cálculo é o lucro contábil ajustado” (FERNANDES, 2001, p.85). É um tributo periódico, sendo cobrado ao final de cada ano fiscal.

A base central, no entanto, do sistema tributário uruguaio é o IVA, que surgiu em 1967 com o nome de Imposto Sobre Vendas e Serviços, sendo mais tarde reestruturado pela Lei n. 14.100, de 29 de dezembro de 1972. “Posteriormente esta lei veio a ser regulamentada e sofreu modificações parciais (...). Atualmente encontra-se regulamentada no Código Tributário Uruguaio, de 1996, especificamente no Título 10, arts. 1º a 86” (MEIRELLES, 2000, p.84).

Este imposto responde por 50% das receitas tributárias, incidindo “sobre a circulação interna de bens, sobre a prestação de serviços dentro do território nacional e sobre a introdução de bens no país” (p.84). Por bem, entende-se tudo o que tem valor e pode ser objeto de propriedade, corpóreo ou não, tanto de origem física ou jurídica, contanto que seja a título oneroso. O IVA incide também sobre a prestação de serviços, aqui entendido como toda a prestação de caráter oneroso, que resulte aos contratantes vantagens e proveitos recíprocos, inclusive serviços pessoais realizados de forma independente (VALDES *apud* BALTHAZAR (org.), 1998).

Há isenções previstas para o IVA uruguaio, ele não incide sobre:

a venda de frutas, verduras, produtos de horta em estado natural, venda de moeda estrangeira, metais preciosos em lingotes, títulos e cédulas públicos e privados e valores mobiliários da mesma natureza; venda de bens imóveis, cessões de crédito, máquinas agrícolas, tabaco, combustíveis, leite, periódicos e livros, prestações de serviços de transporte de passageiro, aluguel de imóveis, operações bancárias, importação de petróleo cru (NAKAYAMA, 2008, p. 90).

O tributo é plurifásico, não cumulativo, cuja carga recai diretamente sobre o consumidor final. Grava o valor agregado em todas as etapas do círculo econômico e sua alíquota “será aplicada sobre o valor líquido contratado ou faturada e, no caso das importações, a alíquota será aplicada sobre o valor aduaneiro do bem acrescido das custas” (MEIRELLES, 2000, p.86). Inicialmente existia uma alíquota única de 10%, mas desde 1972 existe uma alíquota básica (23%) e outra mínima (14%). Esta

última incide sobre a circulação de determinados bens (alimentos de consumo doméstico específico e medicamentos) e serviços (principalmente os de hotelaria).

Outro imposto que merece destaque é o *impuesto sobre el capital*, que incide sobre a posse de bens, quer sejam considerados isoladamente, ou integrando o patrimônio líquido ou ativo bruto das pessoas. Fernandes, citando Facio, explica melhor esse imposto:

Sob a denominação de “imposto de capital” se agrupam, em primeiro lugar, aos tributos que recaem sobre a posse de bens, quer seja considerando-os em forma isolada, quer seja integrando o patrimônio líquido ou o ativo bruto das pessoas. No primeiro grupo, podem ser citados, entre outros impostos, aos veículos de transporte; no segundo grupo, encontramos o imposto ao patrimônio líquido das pessoas físicas e de algumas pessoas jurídicas, e o imposto aos ativos brutos das entidades financeiras. Em segundo lugar, também se costuma incluir em dito conceito os impostos à transferência *inter vivos* ou *causa mortis* de bens patrimoniais (FACIO *apud* FERNANDES, 2001, p.87).

Portanto, incluso a esse imposto temos o *impuesto de enseñanza primaria*, incide sobre a posse de bens imóveis, o *impuesto a los activos bancarios* (que grava praticamente todas as operações financeiras e de crédito) e, por fim, o *impuesto ao patrimonio neto* (que incide sobre os bens do patrimônio líquido, tanto de pessoas físicas quanto jurídicas). Fernandes (2001), citando Facio, comenta que este último imposto, está organizado com alíquotas progressivas muito elevadas, sendo menos favorável que o imposto à renda.

Os Departamentos também podem estabelecer fontes de recursos, de acordo com o art. 297 da Constituição, ao criar impostos e outros tributos. No entanto, não deve haver superposição de impostos, prevalecendo os nacionais; além disso, as leis nacionais podem determinar como os recursos obtidos pelos Departamentos devem ser administrados e empregados. Como o Estado uruguaio possui o caráter unitário: os departamentos não possuem um órgão legislativo, assim, a criação ou majoração de impostos feita podem ser estabelecidas por decreto junto à Junta Departamental, “a qual exerce as funções legislativas e de controlador do governo departamental” (FERNANDES, 2001, p.89).

2.8. Sistema tributário paraguaio e os tratados internacionais em matéria tributária

A Constituição paraguaia é considerada a mais avançada, no que se refere à integração no Mercosul, pois admite a questão da supranacionalidade no art. 145.

Além disso, os Tratados, convênios e acordos internacionais estão hierarquicamente acima das leis, não sendo superior apenas à Carta Magna. Quanto a um Código Tributário, o país não conta especificamente com um. No entanto, o livro V da lei 125/91 da Reforma Tributária trata das disposições de aplicação geral. O texto constitucional trata de vários princípios aplicados ao direito tributário, tais como o da legalidade (arts. 44 e 179), da igualdade (arts. 46 e 181, 1ª parte), da irretroatividade da lei (art. 14), da vedação de confisco (art. 181, 2ª parte) e da capacidade contributiva (art. 181, 3ª parte).

Com a promulgação da *Constitución de la Republica del Paraguai*, em 20 de junho de 1992, o país passou por uma ampla reformulação de seu sistema tributário, elegendo como imposto principal o imposto sobre o consumo, “notadamente ao Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), de molde a adequar a tributação interna aos padrões internacionais e à competitividade externa” (MEIRELLES, 2000, p.70).

Dos artigos da Constituição paraguaia, Meirelles (2000, p.70) analisa aqueles que contem em seu bojo os princípios tributários que merecem destaque. O primeiro a ser citado é o art. 14, que trata da irretroatividade da lei penal: “*Ninguna ley tendrá efecto retroactivo, salvo que sea más favorable al encausado o al condenado*”. Essa lei nada mais é que um princípio maior da segurança jurídica, consagrada em todo o mundo e garantindo aos indivíduos uma proteção contra leis que lhes imponham obrigações com relações ou fatos passados. Quando aplicado à matéria tributária, a lei aplica-se da seguinte forma:

Art. 44. Nadie estará obligado al pago de tributos ni a la prestación de servicios personales que non hayan sido establecidos por la ley. No se exigirán fianzas excesivas ni se impondrán multas desmedidas”.

Art. 179. Todo tributo, cualquiera sea sua naturaleza o denominación, será establecido exclusivamente por la ley, respondiendo a principios económicos y sociales justos, así como a políticas favorables al desarrollo nacional.

Es también privativo de la ley determinar la materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario (MEIRELLES, 2000, p.71).

Ambos os artigos condicionam a obrigatoriedade dos tributos à aplicação da lei, dentro dos princípios da justiça social, que rege, da mesma forma, os arts. 46 e 181:

Art. 46. Todos los habitantes de la República son iguales en dignidad y derechos. Non se admiten discriminaciones. El Estado removerá los obstáculos e impedirá los factores que las mantengan o las propicien.

Art. 181. La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y las condiciones generales de la economía del país (CONSTITUIÇÃO PARAGUAIA *apud* MEIRELLES, 2000, p. 72).

Os artigos supracitados referem-se ao princípio da igualdade, ponto central em se tratando de matéria tributária. Nesse mesmo art. 181, em sua segunda parte, temos o princípio da vedação do confisco, inserido antes da reforma no art. 65, quando era restrito apenas ao Código Penal. Quando se observa a redação do artigo, percebe-se sua aplicação à matéria tributária.

Ao analisarem-se os princípios constitucionais paraguaios, Meirelles (2000) observa que a responsabilidade sobre a criação de tributos e repartição das receitas cabe ao legislador ordinário, que, salvo distorções próprias geradas pela redação da matéria constitucional, proporciona uma maior flexibilidade ao sistema tributário paraguaio em relação aos outros países do Mercosul.

Já para Fernandes (2001), um dos princípios extraídos da Carta Magna paraguaia merece destaque, aquele que diz respeito à vedação do confisco, que, assim como na Argentina, prevalece tanto no direito penal quanto no tributário.

Artículo 83 – DE LA DIFUSION CULTURAL Y DE LA EXONERACION DE LOS IMPUESTOS

Los objetos, las publicaciones y las actividades que posean valor significativo para la difusión cultural y para la educación, no se gravarán con impuestos fiscales ni municipales. La ley reglamentará estas exoneraciones y establecerá un régimen de estímulo para introducción e incorporación al país de los elementos necesarios para el ejercicio de las artes y de la investigación científica y tecnológica, así como para su difusión en el país y en el extranjero (CONSTITUIÇÃO PARAGUAIA *apud* FERNANDES, 2001, p. 90).

No entendimento do autor, a Constituição paraguaia de 1992 “autorizou a lei a outorgar isenções, previu, embora dependentes da lei, a desoneração de objetos de caráter cultural e educacional” (FERNANDES, 2001, p.90). Isso torna necessária a clareza da norma, uma vez que a Constituição não prevê imunidades. Os casos previstos, portanto, tratam-se de exonerações, por não constituírem-se impedimentos para a competência tributária.

2.9. Sistema tributário paraguaio e o Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA)

O sistema tributário paraguaio é simplificado, tendo na Constituição princípios e regras que regem as isenções. Os principais impostos são o *impuesto a comercialización interna de ganados vacunos* (devido ao grande comércio de gado realizado no país); o *impuesto unificado* (que incide sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas de acordo com sua atividade profissional e que, de certa forma,

substitui o imposto de renda sobre a pessoa física; grava-se a atividade desenvolvida e não a pessoa em si); o IVA (que possui uma lista taxativa sobre uma série de produtos, que são tributados no momento da importação), e o *impuesto selectivo al consumo* (que atinge o consumo interno).

A Lei 125/91, que passou a vigorar a partir de janeiro de 1992, manteve alguns dos impostos já existentes, no entanto, modificou de forma decisiva a tributação sobre o consumo, para equiparar-se com os outros países do Mercosul. Sobre o imposto sobre o consumo, também denominado imposto interno (ou específico), sua incidência recai “sobre uma lista taxativa de bens, quais sejam: processados de tabaco, e afins; bebidas alcoólicas em geral; suco de frutas; outros tipos de produtos a base de álcool; e combustíveis a base de petróleo (FERNANDES, 2001, p.92).

Nos termos do art. 77 da Lei n. 125/91, o aspecto material do IVA paraguaio irá incidir:

- Na alienação de bens; entendida como toda operação a título oneroso ou gratuito que tenha por objeto a entrega de bens com transferência de direitos de propriedade ou que outorgue àqueles que os recebem a faculdade de deles dispor como se proprietários fossem (art. 78, item 1).
- Na prestação de serviços, excluídos aqueles de caráter pessoal que se prestem em relação de dependência; entendido por serviço toda prestação a título oneroso ou gratuito que, sem configurar alienação, proporcione à outra parte uma vantagem ou provento (art.78, item 2). (MEIRELLES, 2000, 73).

Como se pode perceber, o IVA paraguaio incide sobre toda a operação de venda, importação de produtos, de serviços, de forma bastante ampla. Exclui-se apenas as exportações, o que configura o imposto como sendo monofásico, que grava a importação e a primeira transação a qualquer título. O IVA tem caráter não cumulativo e sua liquidação é feita mensalmente e “será determinada pela diferença entre crédito e débito fiscal” (NAKAYAMA, 2008, p.87).

O art. 83 estipula os artigos não atingidos pelo IVA: produtos agropecuários não manufaturados; moedas estrangeiras, títulos e valores públicos e privados (incluindo ações); bens móveis; bilhetes e outros documentos relativos a jogos e apostas; bens herdados e cessões de crédito. Quanto à prestação de serviços, o IVA não atua sobre operações com valores públicos e privados; arrendamento de imóveis; intermediação financeira e empréstimos e depósitos para entidades financeiras, empréstimos concedido por cooperativas e outras entidades de crédito

associadas, e embaixadas, consulados ou organizações internacionais instalados no território paraguaio.

Como observa Nakayama (2008, p.87), o IVA paraguaio é semelhante ao argentino e ao uruguaio, “com a particularidade de ser prevista uma lista taxativa de bens em que o imposto é gravado somente no momento da importação e não nas etapas sucessivas de comercialização”. O IVA paraguaio ainda conta com leis e regulamentações específicos, com imposições seletivas e com a menor alíquota dos Estados componentes do Mercosul.

3 PERSPECTIVAS PARA O MERCOSUL COM A ADOÇÃO DO IVA PELO BRASIL

A partir das considerações realizadas no capítulo anterior sobre os sistemas tributários dos países do Mercosul, faz-se necessário elencar as questões tributárias mais significativas que deverão ser harmonizadas, buscando criar condições tributárias mais adequadas à concorrência e às transações comerciais que possam vir a ser realizadas em um mercado integrado.

A integração dos sistemas tributários é de vital importância para a consolidação de um mercado comum, dada a relevância das questões tributárias para o equilíbrio social e econômico dos países envolvidos no processo de integração.

3.1. Tratamento dos tratados internacionais em matéria tributária no Brasil

Em um primeiro momento faz-se necessário conceituar o que vem a ser um Tratado Internacional. Segundo Gutjahr & Gutjahr (2002, p.01),

Tratado Internacional é o consentimento recíproco de duas ou mais nações para constituir, regular, modificar, alterar ou extinguir um vínculo de direito, através do qual duas ou mais pessoas de direito público internacional, manifestam formalmente, por escrito, suas vontades, com a finalidade de produzir efeitos jurídicos, bem como impor conduta única para o atendimento de pontos de interesse comum.

Esses tratados têm função de produtores de normas que acabam por reger as condutas dos cidadãos com a força de lei. No ordenamento jurídico brasileiro, tais tratados transformam-se em norma de direito interno, promulgado por ato legislativo do Congresso Nacional (decreto legislativo) ou pelo Presidente da República (art.84 da CF/88).

Sendo o Brasil uma República Federativa, conforme o art. 1º da CF/88, é constituído a partir da junção de União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que se constituem como pessoas jurídicas de direito público interno (entes federados), que possuem autonomia, ou seja, têm asseguradas suas próprias competências, definidas pela Carta Magna. No entanto, não possuem soberania, o que não lhes confere personalidade jurídica internacional, ficando, desse modo, impossibilitados de relacionarem-se com outros Estados Soberanos. Cabe ao direito internacional

público (direito das gentes) as relações entre os Estados soberanos. O Mercosul, assim como a União Européia, tem por objetivo, a partir da normatização do direito internacional, promover o desenvolvimento econômico de forma harmônica, preservando o meio ambiente e aproveitando de forma mais racional os recursos dos países membros.

Cabe à União, em nome da República Federativa do Brasil, celebrar os tratados internacionais, o que, no caso das competências tributárias, pode vir a gerar divergências de interpretação de doutrina ou de jurisprudência. O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), no que tange às Normas Gerais, dispõe do tratado como sendo uma das fontes do Direito Tributário e lhe confere especial força no artigo 98, ao disciplinar a forma de introdução desses acordos no ordenamento interno. Ao impor certo limite interpretativo a esses dispositivos legais, obriga que o tratado seja observado em seu trâmite de celebração, aprovação e ratificação.

No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão subordinados à autoridade normativa da CF, isto é, não terão nenhum valor jurídico os tratados que, incorporados ao direito interno, interferirem no texto da Carta Magna. A autonomia prevista para os componentes da federação estende-se, da mesma forma, à matéria tributária, pois cabe a cada um definir seus próprios tributos, conforme suas competências, sendo vetada a interferência nos tributos de uma instância em relação à outra. Conforme consta no art. 151, inciso III, da CF/88, “é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, Distrito Federal ou dos Municípios”.

No entanto, os conflitos surgidos entre os tratados internacionais e a ordem interna, especialmente no que diz respeito à hierarquia sistêmica entre as normas, ainda não é ponto pacífico entre os legisladores. Duas correntes principais dividem os internacionalistas: a monista e a dualista. O monismo pressupõe que o Direito Internacional e o Direito Interno são elementos de uma única ordem jurídica e, sendo assim, haveria uma norma hierarquicamente superior regendo este único ordenamento. Essa corrente abrange três formas de compreensão: uma, que considera o Estado como tendo soberania absoluta, de tal maneira que não pode estar sujeito a nenhum sistema jurídico, além daquele concebido pelo seu próprio sistema vigente. A outra, que confere predomínio ao Direito Internacional, pois entende que os interesses da União se sobrepõem aos dos Estados. E a última, denominada monismo moderado, recomenda que, no caso de haver conflitos, o

princípio da lei posterior deve ser empregado. Nesse caso, entende-se que as normas internas e internacionais são equivalentes.

Em oposição ao monismo, temos a teoria dualista, que vê a necessidade da tramitação de projeto de lei especial, moldado nos termos do tratado ou convenção internacional, reconhecendo o Direito Interno e o Direito Internacional como ordens distintas, sendo que o primeiro é elaborado a partir da vontade soberana do Estado, enquanto o outro deve assentar-se na acomodação desta vontade. Percebe-se, portanto, que a norma internacional somente poderá ser aplicada mediante incorporação ao Direito Nacional.

Existem divergências sobre qual das teorias é adotada pelo Brasil. O artigo 98 do CTN determina supremacia hierárquica do decreto legislativo sobre as demais leis. Pressupõem-se então que no direito brasileiro, tratados e leis internas gozam de mesma hierarquia. Alguns doutrinadores percebem a adoção das duas teorias por parte dos legisladores: enquanto aos direitos e garantias individuais o sistema é monista (§§ 1º, 2º e 3º do art.5º da CF), quando o tratado acarreta encargos ou prejuízos para o patrimônio nacional, o sistema adotado é o dualista (art. 49. I da CF). Outrossim, como bem destacou o Ministro Celso de Mello, “é na Constituição da República – e não na controvérsia doutrinária que antegoniza monistas e dualistas – que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro” (ADIN 1.480 – DF).

Diante dessa observação, há de se determinar como são resolvidos os conflitos que surgem entre as normas de direito internacional e interno. O primeiro critério a ser adotado é o hierárquico: a norma de hierarquia superior prevalece sobre a inferior. O segundo critério é o da especificidade, que preconiza que a norma mais específica prevalece sobre a mais genérica. O último critério é o temporal, onde a norma nova prevalece sobre a antiga. Visto desse modo, ao se analisar esses critérios, entende-se que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha” (art. 98 do CTN). Entretanto, a questão não é tão simples de ser compreendida e aplicada, uma vez que não existe superioridade hierárquica do decreto legislativo sobre as outras leis, uma vez que a constituição não prevê essa questão (arts. 59 a 69). Do mesmo modo, a Constituição não dá aos tratados força

de emenda constitucional, apenas autoriza que os temas dos direitos e garantias possam ser por eles regulados (§§ 1º, 2º e 3º do art. 5º da CF/88).

O tema não se esgota aqui, uma vez que é bastante complexo e está a exigir um posicionamento mais definitivo por parte dos Tribunais Superiores, pois no presente estágio das relações internacionais, não se pode admitir que uma norma jurídica se sobreponha a um Estado soberano, protegendo-o de qualquer prejuízo causado pela internacionalidade. Para que a nova ordem jurídica internacional se concretize, em uma sociedade cada vez mais globalizada, torna-se necessário fortalecer a Constituição de cada Estado, pois é ela, em última instância, que vai determinar as regras para a incorporação dos tratados internacionais ao direito interno.

3.2. O Princípio da não-discriminação e a ofensa praticada pelo Estado do Rio Grande do Sul com a entrada de farinha de trigo importada do Mercosul

Pode-se dizer que o Mercosul é uma organização internacional, cujas características o classificam, atualmente, como um simples entendimento entre estados, ausente da primazia do direito da integração, e, com efeito, sem uma ordem jurídica do tipo comunitária.

Do ponto de vista da teoria dos tratados, o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai, celebrado em Assunção, em 1991, foi a pedra angular da criação do Mercosul, embora sua personalidade jurídica tenha se iniciado somente com a ratificação, por parte de seus Estados-membros, do Protocolo de Ouro Preto.

Para o alcance de seus objetivos, o Tratado de Assunção tem como princípios orientadores: a flexibilidade⁴, o equilíbrio⁵, a gradualidade⁶ e a reciprocidade⁷.

⁴ A flexibilidade funciona como diretiva de procedimento para a tomada de deliberações na execução do Tratado e na flexibilidade de sua interpretação.

⁵ O equilíbrio visa determinar que a integração não ocorra com o sacrifício de um Estado, em proveito dos demais, sem um devido programa de compensação para a região.

⁶ A gradualidade revela a intenção dos Estados-partes de que a integração ocorra em etapas definidas para adequações necessárias até uma abertura parcial e seletiva dos mercados.

⁷ A reciprocidade consiste em um sistema mútuo de controle da execução e aplicação do Tratado, onde cada Estado-parte assume direitos e obrigações equitativas.

Além destes princípios, um sub-princípio, de não menos importância, contido na reciprocidade, intitulado “princípio da não-discriminação”, garante aos bens importados de outros países-membros do Mercosul, tratamento idêntico ao dispensado aos similares nacionais. Em outras palavras, significa dizer que nenhum Estado-membro pode sofrer tratamento tributário desigual nas regras tributárias de direito interno de outro país do Mercosul.

Ocorre que, no entorno dos conflitos de interesses, seja das classes empresariais, ao formularem as já mencionadas listas de exceções, seja do papel arrecadador dos entes do estado federado, em suas mais diversas pessoas jurídicas de direito público interno, o tratamento tributário desigual parece ser, no mais das vezes, o signo desta integração imperfeita.

Exemplo disto é o que vem ocorrendo com a cobrança indevida, por parte do Estado do Rio Grande do Sul, da compra de farinha de trigo proveniente dos demais estados-membros do Mercosul, sobretudo da Argentina, terceiro maior produtor de trigo do mundo, e grande fonte de abastecimento para o mercado brasileiro.

Ocorre que, embora a união aduaneira vigente no Mercosul enquadre este produto como tendo alíquota zero para a venda dentro do bloco, os estados da federação brasileira fazem distinções, quando da incidência da cobrança de ICMS, uma vez internalizado referido produto no país. De acordo com as regras de direito interno brasileiro relativo ao Estado do Rio Grande do Sul, os produtos objeto da cesta básica, sofreriam a incidência de 12% de cobrança de ICMS, quando ocorrida a transferência interestadual de mercadoria, enquanto que a importação sofreria a incidência de 7%, porque esta deve ser entendida como uma operação de chegada de produto de outro país, e não de outro estado.

Como exemplo, o Estado do Rio Grande do Sul não vem respeitando a aplicação da regra da legislação tributária nacional (que determina que os acordos internacionais devem ser obedecidos dentro dos estados da federação brasileira), cobrando, com efeito, alíquota de 12% de ICMS sobre a farinha de trigo importada da Argentina. No entanto, a determinação que prevê equiparação tributária entre os países membros do Mercosul, deveria ser obedecida pelo Estado do Rio Grande do Sul, se este aplicasse à importação a mesma forma tributária da venda interna do

produto, isto é, alíquota de 7% de ICMS, pois tal operação seria entendida como uma venda dentro do próprio estado da federação.⁸

O Estado do Rio Grande do Sul, por diversas vezes questionado judicialmente, ante a recalcitrância e inconstitucionalidade de seus atos, argumenta que, em primeiro lugar, a operação de importação não cumpre com os pressupostos de incidência da regra isonômica do Tratado do Mercosul, ressaltando que a isenção dos produtos importados objeto da cesta básica é faculdade aplicada por ele – Estado- havendo tributação pelo ICMS em diversas outras unidades da federação. Em segundo lugar, aduz também que, em matéria de recepção e eficácia das normas derivadas de tratados internacionais, estes não podem exonerar tributo estadual, por ser vedado à União a concessão de isenção heterônoma⁹. Em terceiro, chega até mesmo a apontar que a terminologia utilizada pelo Tratado diz respeito às obrigações contraídas pelos Estados-partes, ou seja, aquelas obrigações contraídas à toda Federação; logo, a adoção facultativa por parte dos estados não constituiria regra aplicável nacionalmente, pois lhes faltaria força vinculativa da norma impositiva.

Não bastasse o estipulado pelo artigo 7º do Decreto nº 350/1991, que promulgou o Tratado de Assunção, o Estado do Rio Grande do Sul não vem cumprindo sequer com o dispositivo do artigo 98 do Código Tributário Nacional, segundo o qual *“os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”*.

Sobre esse dispositivo, vale a lição de Luciano Amaro (1997,p.152), para o qual:

Em suma, não vemos no inciso III do art. 151 nem nos demais preceitos constitucionais examinados fundamento que sustente a inconstitucionalidade, na matéria em causa, de tratados internacionais que só a União tem autoridade para firmar, em nome do Estado brasileiro. Se a

⁸ Pelo Tratado de Assunção, em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado-membro do Mercosul gozarão, nos outros Estados-membros, do mesmo tratamento aplicado ao produto nacional. Portanto, se o produto interno goza de isenção ou alguma redução de pagamento de imposto, o ICMS pago em razão da importação deveria obrigatoriamente obedecer a este tratado internacional.

⁹ isenções heterônomas são concedidas por pessoa jurídica de direito público diversa daquela com competência constitucional para instituir o tributo. A respeito, o art. 151, inciso III, da Lei Maior, veda a isenção heterônoma da União em tributos estaduais e municipais. Por seu turno, isenções autônomas são as concedidas pelo Poder Legislativo do ente público dotado pela Constituição de competência para instituir o tributo. in COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário 7. ed. Rio de Janeiro: Forense. p.388.

norma de um tratado afasta, reduz ou condiciona a aplicação de norma tributária estadual ou municipal, vale, pois, o preceito do tratado e não o da lei do Estado ou o Município. Não é válida a lei (estadual ou municipal) que pretender afastar as disposições do tratado; o tratado, por sua vez, anterior ou posterior à lei estadual ou municipal definidora da incidência, aplica-se às situações nele previstas, excepcionando, afastando ou limitando a aplicação da lei local.

Ao atuar desta forma, o Estado do Rio Grande do Sul vem extrapolando amiúde suas atribuições e competências de ente autônomo no contexto da federação, querendo, com isso, revogar o poder que somente a República Federativa do Brasil tem, isto é, a União Federal como autoridade soberana e única detentora de personalidade jurídica internacional, cabendo a ela, somente, o poder de celebrar tratados, em nome do Estado brasileiro.

Afora as divergências no tocante à legislação tributária interna, a realidade se revela ainda mais perigosa, em relação às atitudes dos entes da federação, que sequer respeitam a hierarquia das normas. No momento em que o Tratado do Mercosul veio a integrar o ordenamento jurídico brasileiro, a legislação tributária interna seria, sobre ela, inferior, pois poderia ser revogada ou modificada, mesmo nos tributos de competência dos outros entes da federação.

Logo, o ICMS incidente sobre os produtos importados, deveria obedecer à mesma tributação a que se submetessem nas vendas internas, mantendo-se sobre eles o mesmo tratamento de isenção ou de redução de alíquota.

Como a farinha de trigo é vendida com redução de base de cálculo interna, na sua importação deveria ser obedecida a mesma redução, em homenagem ao disposto nas regras do Tratado do Mercosul e do Código Tributário Nacional. Não o é. Logo, a tributação incidente em virtude da importação é superior à interna, de modo a afrontar o artigo 7º, do Decreto nº 350/91, que deu validade ao Tratado do Mercosul, pois este previu que em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado-membro do Mercosul gozarão, nos outros Estados-membros, do mesmo tratamento aplicado ao produto nacional. Portanto, se o produto interno goza de isenção ou alguma redução de pagamento de imposto, o ICMS pago em razão da importação deveria obrigatoriamente obedecer ao Tratado Internacional.

Com efeito, no caso prático da realidade gaúcha, o direito de importar mercadorias integrantes da cesta básica de alimentos, de empresas situadas nos países integrantes do Mercosul, tributando o ICMS incidente na importação, da mesma forma que as saídas internas, seja ao abrigo da isenção, seja com redução de base de cálculo e/ou alíquota, tal como dispõe a legislação estadual interna, é medida, no mínimo, de equilíbrio e higidez do ordenamento jurídico interno brasileiro.

O Estado do Rio Grande do Sul aponta, por outro lado, que as mercadorias assim privilegiadas gozariam de melhor sorte que a nacional oriunda de certos Estados, onde são tributadas, apresentando-se no mercado com melhor preço. Menciona, por fim, que, à vista da aplicação da norma do acordo internacional, deve-se levar em conta o tratamento dispensado ao produto dentro do País como um todo, e não apenas no território rio-grandense, afastando-se, dessa forma, tratamento discriminatório.

A tese do Estado do Rio Grande do Sul de que as obrigações contraídas pelos “Estados Partes”, por meio do Tratado Internacional, vincula apenas aquelas contraídas à toda Federação, é infundada, pois de acordo com o artigo 24, I, da Constituição Federal, compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito tributário, sendo que, nos termos do artigo art. 155, II, da Carta Magna, cabe aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Assim, cabendo ao Estado a instituição do imposto e, por força do paralelismo, a sua isenção, é sobre a sua legislação que a paridade deve ser obedecida, pois, por força do referido Tratado Internacional, a concessão de benefícios tributários ou isenções concedidas pelo Estado, com competência tributária para fazê-la, deve ser também obedecida quanto à importação desses mesmos produtos. Este é entendimento oriundo do já mencionado art. 7º, do Decreto n.º 350/91, pelo fato de estabelecer tratamento igual quanto aos produtos originários de outros Países, concernente à matéria tributária.

Portanto, o ICMS incidente sobre os produtos importados deve obedecer à mesma tributação a que se submetem nas vendas internas, mantendo-se sobre eles

o mesmo tratamento de isenção ou de redução de alíquota, quando assim previsto na legislação estadual.

Tal exemplo corriqueiro ilustra as repetidas práticas das instituições brasileiras, em seus mais diversos níveis e matizes, expondo fragilidades e temeridades no objeto imediato do Mercosul, que é a integração econômica. Para tanto, é necessário repensar o modelo em torno do qual foi forjado o sistema de tributos indiretos no Brasil, cuja definição ficou conhecida como Federalismo Fiscal brasileiro. Uma reforma tributária, assim, seria o convite para uma transformação do complexo sistema de cobranças de tributos sobre o consumo no país.

3.3. A problemática em torno do federalismo fiscal brasileiro para a dinâmica de evolução do Mercosul: a reforma tributária no Brasil e a adoção do IVA-E e IVA-F

Realizar uma análise do desempenho comercial de um bloco regional não é tarefa fácil, considerando as inúmeras variáveis e as disparidades sociais e econômicas existentes entre parceiros do mesmo bloco. Na história do Mercosul, o Tratado de Assunção torna-se um marco para a apreciação dos instrumentos da política comercial. Após a assinatura desse tratado, as estatísticas apontam para um aumento considerável do comércio externo, comprovando a importância desse tipo de organização econômica é vital para a sobrevivência dos países em desenvolvimento.

(...) A etapa inicial, que se estende desde assinatura do Tratado de Assunção, em 1991, até a decretação da moratória russa, em agosto de 1998, deverá ser considerada, a despeito de eventuais tropeços, uma fase plenamente exitosa de um projeto original de criação e consolidação de um bloco comercial constituído por economias não plenamente desenvolvidas (MACHADO & MARKWALD, 1999, *apud* AMARAL, 2007).

O processo de reforma tributária brasileira é uma necessidade recorrente e histórica. A estrutura tributária tende a se modificar ao longo do tempo, à medida em que as necessidades do mercado tragam mudanças na estrutura econômica. A implementação de um modelo ideal de Sistema Tributário no Brasil é praticamente impossível, em função das especificidades do pacto federativo. Uma reforma

tributária adequada seria aquela que conseguisse acomodar os três tipos de conflitos de interesses, muitos deles entre eles conflitantes:

a) o conflito de interesses entre o Setor Público e o Setor Privado, pois os contribuintes querem sempre a redução do impacto negativo da tributação sobre a eficiência e a competitividade do setor produtivo nacional, além do melhoramento da prestação de serviços públicos;

b) o conflito entre as Esferas de Governo (conflito vertical) - União, Estados e Municípios, que brigam pela distribuição das receitas tributárias, para fazerem frente aos seus encargos, e que disputam (no caso da União e Estados) a hegemonia legislativa quanto ao principal tributo da federação (o ICMS);

c) o conflito distributivo entre as Regiões, num mesmo nível de governo (conflito horizontal), como é o caso da cobrança do ICMS na origem ou no destino, opondo os Estados produtores do Sul e Sudeste e os Estados consumidores do Norte e Nordeste. (BORDIN, 2003)

Resolver estes conflitos de interesses certamente não é solução fácil. E nem pode ser feita antes de uma ampla discussão sobre a matéria, envolvendo todos os personagens. Além disso, ao se falar de uma ampla “reforma fiscal”, os estudos deveriam seguir um processo lógico: definir qual o papel do Estado, isto é, saber que funções deve desempenhar, que esferas de governo exercerão as funções determinadas e, só a partir disso, indicar a forma de financiamento desses encargos através da tributação.

A Reforma Constitucional de 1988 foi concebida de maneira a atenuar os desníveis e as distorções existentes na estrutura tributária brasileira. Houve uma importante reformulação na repartição das receitas públicas no sentido da desconcentração dos recursos tributários da União em favor dos Estados e, principalmente, dos Municípios. Surgiu o ICMS em lugar do ICM, mantendo a mesma técnica do “valor agregado”, mas com uma base ampliada através da incorporação dos impostos únicos sobre energia elétrica, comunicações, combustíveis, transportes e minerais. Apesar dos ganhos auferidos na nova partilha de rendas, fixada pela Constituição de 1988, os Estados não conseguiram superar seus problemas fiscais.

Os estudos e os debates sobre Reforma Tributária foram retomados logo após a entrada em vigor do novo Sistema Tributário. No governo Collor foi criada uma comissão, que sugeriu a criação de um IVA amplo, estadual, no lugar do ICMS,

a criação de impostos especiais, federais, no lugar do IPI, além de propor a criação do Imposto sobre Ativos e do Imposto sobre Movimentação Financeira (embrião da atual CPMF). Não passou das discussões teóricas da fase inicial do processo de Reforma Tributária pós-Constituição de 1988 (BORDIN, 2003).

Já o Governo Federal, ao ver-se perdendo recursos para os Estados e, principalmente, para os Municípios, passou a criticar o novo modelo concebido pela Constituição de 1988 e, paralelamente, a recompor sua arrecadação através da imposição de contribuições sociais cumulativas, mas de receita privativa (não compartilhada com os entes subnacionais). A União tem uma vantagem financeira muito superior, veja-se o caso Imposto de Renda, por exemplo, que tem 47% do produto de sua arrecadação compartilhada pelos Estados e Municípios, sendo 21,5% destinado ao Fundo de Participação dos Estados, 22,5% para o Fundo de Participação dos Municípios e 3% para programas de financiamento nas regiões Norte, Nordeste e Centro –Oeste (artigo 159 da Constituição Federal). No caso do IPI, a vantagem comparativa das contribuições sociais é ainda maior, uma vez que 57% da receita do imposto fica com os entes sub-nacionais (BORDIN, 2003).

O avanço das contribuições sociais (e atualmente das “CIDes”) acarretou enorme perda de qualidade técnica no sistema tributário nacional. A reforma tributária de 1967 havia eliminado a tributação em cascata e havia criado o Imposto sobre valor adicionado (IPI e ICM). A Constituição de 1988 seguiu o caminho da não-cumulatividade do sistema, com a ampliação do ICM para ICMS. No entanto, a partir de 1989 a União passou a potencializar o efeito cascata, o que pode ser considerado um retrocesso para o sistema tributário (BORDIN, 2003).

A revisão constitucional de 1994 apresentou mais de 60 propostas de reformulação tributária, esse número atualmente já passa de cem. Algumas dessas propostas são bastante drásticas (criação de imposto único ou de imposto não declaratório), enquanto outras podem ser chamadas de tradicionais, pois têm como base de incidência a renda, o consumo e a propriedade. Uma outra corrente de propostas, denominada reformista, prega apenas a correção das distorções do atual sistema. Segundo os estudos do grupo de análise tributária do CONFAZ (GT-47) e os promovidos pela Secretaria da Receita Federal, a quase totalidade das propostas não garante recursos suficientes para o financiamento do setor público nos seus níveis atuais de dispêndio. (BORDIN, 2003)

Em 1995 o Governo Fernando Henrique Cardoso apresentou sua primeira proposta (a PEC 175/95), retomando a mobilização de interesses em torno do tema de reformulação do Sistema Tributário Nacional. O modelo seguido pode ser considerado tradicional, uma vez que propunha alguns arranjos na competência e na distribuição das receitas tributárias. A principal novidade apresentada era a substituição do IPI federal e do ICMS estadual por um ICMS nacional, de competência da União e dos Estados. No entanto, o governo federal passou a potencializar a receita de contribuições sociais e, com a edição da Lei Complementar 87/96 (a chamada Lei Kandir), a PEC 175/95 perdeu sua validade, sendo, logo em seguida, abandonada (BORDIN, 2003).

O governo federal preferiu concentrar suas forças para atingir a estabilidade, privilegiando modificações pontuais ao invés de promover uma reforma mais ampla. Um exemplo desse fato foi a tramitação rápida da Lei Kandir em 1996. Essa lei teve prioridade, pois iria contribuir para resolver os problemas da balança comercial que estavam afetando o Plano Real. Este processo pontual também acabou por onerar ainda mais os Estados e as exportações, seriamente prejudicadas pela criação da CPMF. O Poder Executivo Federal vetou dispositivos da Lei Kandir que eram supostamente destinados a enfrentar a “guerra fiscal”, aquela altura já deflagrada entre os Estados, isentando-se dessa forma a desempenhar sua função reguladora. Na verdade, a União cedeu às pressões de governadores, especialmente os do Nordeste, que optaram por investir na concessão de isenções fiscais para atrair investimentos privados (BORDIN, 2003).

Com o acirramento da disputa por grandes empreendimentos industriais (especialmente as montadoras de automóveis) entre os Estados, alguns esforços do governo federal foram feitos para tentar reduzir o embate fiscal. A primeira tentativa nesse sentido foi a sugerida em 1996 pelo Ministério do Planejamento (gestão Kandir), que propunha a manutenção do ICMS compartilhado e criava uma Contribuição sobre Valor Agregado (CVA) para a União no lugar das contribuições sociais cumulativas. A proposta seguinte, feita em 1997 pelo Ministério da Fazenda (logo chamada de “Proposta Pedro Parente”), abandonava a idéia de compartilhamento e introduzia um IVA federal que substituiria quase que a totalidade dos impostos, além de estabelecer um Imposto sobre Vendas a Varejo, cuja arrecadação ficaria com os Estados. A nova versão de Pedro Parente (Proposta

Parente II), de junho de 1998, também “oficiosa”, mantinha o esboço da primeira, preservando, no entanto, a PIS e a COFINS (BORDIN, 2003).

Ambas as propostas tinham o mesmo objetivo: regular a guerra fiscal entre os Estados. A nova versão do Substitutivo, do Relator Mussa Demes, para a PEC 175/95, foi apresentada em março de 1998 e insistia no ponto da retirada da competência exclusiva do ICMS por parte dos Estados. Como não se tratava de um documento oficial e não atendia aos interesses da União, essa proposta não foi considerada, apenas serviu para sinalizar os rumos que esse assunto estava tomando. O processo de reforma tributária ficou um tempo no limbo, devido ao conflito de interesses: por um lado a União, que não queria perder suas receitas cumulativas exclusivas; por outro, os estados, que queriam fazer do ICMS um instrumento político; por fim, os Municípios, que não queriam perder a competência sobre o ISS, que seria incorporado, segundo as propostas, ao novo IVA (BORDIN, 2003).

O governo manteve-se distanciado das discussões sobre a reforma tributária e somente alguns dos envolvidos na reforma ainda acreditavam em seu êxito. No final da década de 90 mais de uma centena de emendas haviam sido apresentadas pelos congressistas. Por fim, ocorreu a aprovação da quinta versão do Substitutivo do Relator na Comissão Especial da Reforma Tributária. Essa versão foi contestada pelo Ministério da Fazenda, o que enfraqueceu o documento aprovado. No início de 2000, as equipes técnicas da União, dos Estados e a Presidência da Comissão Especial costuraram uma proposta de reforma tributária conjunta: a Emenda Aglutinativa da Comissão Tríplice. O acordo durou pouco tempo, pois logo a União e alguns Estados passaram a manifestar suas discordâncias em relação à proposta que se anunciava como consensual. (BORDIN, 2003)

Resumidamente, podemos dizer que as propostas de reforma tributária apresentadas nos anos 90 seguiram uma tendência de centralização do sistema, reduzindo a autonomia financeira dos Estados e Municípios. Estas propostas de reforma tributária situaram a tributação sobre bens e serviços entre dois extremos: ou só na fase final de consumo, através da introdução de um imposto sobre vendas a varejo (“Sales Tax” ou IVV), nos moldes do similar existente nos Estados Unidos, ou na fase industrial, através de um imposto seletivo (“Excise Tax”) sobre determinados bens e serviços, como energia elétrica, comunicações, combustíveis, bebidas, fumos e veículos. O IVV dificultava a fiscalização do setor varejista, onde se

concentra um grande número de contribuintes. As receitas estaduais, desde a criação do ICMS, têm concentrado sua arrecadação no setor pré-varejista, principalmente devido ao enfraquecimento das microempresas e a redução da tributação sobre os itens da cesta básica, além da exploração excessiva das novas bases tributárias criadas em 1989. Com pequeno número de contribuintes, relativa facilidade de fiscalização e grande potencial de receita, os setores que eram tributados pelos antigos impostos únicos, de competência federal, têm sido a opção das administrações fazendárias para gerar acréscimos de arrecadação. (BORDIN, 2003)

Esta exagerada concentração setorial da receita do ICMS, além de colocar em risco o financiamento do Estado, distancia cada vez mais o ICMS da moderna tendência impositiva sobre bens e serviços. O modelo mundialmente adotado é o do VAT ("Value-Added Tax") ou IVA (Imposto sobre Valor Agregado). Trata-se de um imposto amplo sobre bens e serviços, multifásico, com poucas isenções e predominantemente utilizado com uma alíquota única. O IVA é, na maioria dos casos, complementado por um imposto específico sobre determinados bens. O caso mais conhecido é o modelo adotado pela União Européia em seu processo de integração econômica. A União européia adotou um IVA amplo para a tributação sobre bens e serviços, com alíquotas aproximadas entre os países membros e complementado por um imposto seletivo, que incide sobre itens considerados não essenciais (BORDIN, 2003).

Alguns estados brasileiros, que deveriam aperfeiçoar o ICMS, tornando-o mais abrangente e próximo à concepção de um IVA amplo, têm demonstrado pouca preocupação com o debate nacional sobre o sistema tributário.

Com isso, a União passou a liderar o processo, ainda no final da década de 90, e a concentrar para si competências tributárias historicamente alocadas nos níveis subnacionais. Nesse contexto, apresenta-se a proposta do Ministério da Fazenda, de 2001, que propõe uma uniformização da legislação sobre o ICMS, relegando sua fiscalização aos Estados. Atendendo às expectativas de diversos setores da economia, o Governo Federal propôs, novamente, a unificação do ICMS, cuja competência passaria à União. O Ministro da Fazenda à época da proposta, Pedro Malan, alerta para o fato da existência de 27 legislações sobre o mesmo tributo vai de encontro ao princípio da simplificação e contribui para a guerra fiscal entre os entes sub-nacionais. Na verdade, a proposta de Malan visava centralizar

ainda mais a arrecadação tributária, sendo que, se aprovada a proposição, 90% do comando legislativo da arrecadação ficaria sob o comando do governo federal (BORDIN, 2003).

Alguns Secretários de Fazenda dos Estados até admitiram a perda da competência legislativa relativa ao ICMS. A resistência maior foi localizada naqueles que querem fazer uso da legislação estadual para realizarem suas políticas de desenvolvimento regional. O remanejamento da competência legislativa do ICMS dos Estados para a União é um dos aspectos jurídicos mais controversos das diversas propostas reformistas do governo federal. A dita “uniformização” do ICMS, nada mais é do que um eufemismo para “centralização”. Ademais, a garantia de os Estados possuírem o controle da arrecadação e da fiscalização do imposto não é suficiente para assegurar a competência tributária. A experiência do México mostrou que o IVA, inicialmente previsto para ser fiscalizado pelas Províncias mexicanas, acabou, por pressão do fisco federal que alegava dispersão de métodos de fiscalização, sendo totalmente federalizado. (BORDIN, 2003)

A proposta de Ementa à Constituição nº 175 – A, de 1995, propõe uma reforma constitucional tributária que traz importantes avanços à situação atual dos tributos indiretos no país. A reforma tem como objetivo aumentar a base de contribuição e distribuir melhor a carga tributária; reestruturar e racionalizar a tributação sobre o consumo; coibir a evasão fiscal; reduzir focos de sobretaxação, além de salvaguardar os direitos e garantias dos contribuintes.

A reforma tributária é tarefa extremamente complexa, uma vez que os conflitos federativos sobrepujam os aspectos econômicos, jurídicos e administrativos da matéria. Cabe discutir o nível da carga tributária, a progressividade e a abrangência dos impostos, a simplificação legislativa, a desoneração da produção, os direitos do contribuinte, a administração tributária entre outros aspectos relevantes (NAKAYAMA & RIBEIRO, 2006).

Uma proposta prevê a substituição dos tributos sobre bens e serviços (ICMS, IPI, Cofins, CIDE – Combustíveis) por dois impostos sobre o valor condicionado: um estadual (IVA-E) e um federal (IVA-F). A criação do imposto sobre valor agregado constitui-se no cerne da Reforma tributária, haja vista sua bem sucedida adoção por países desenvolvidos. Os IVAs iriam permitir uma uniformidade territorial, pois seria regido por uma única regulamentação federal. As alíquotas seriam duas: uma para o IVA-E (estabelecida pelos Estados, observando certos limites) e outra para o IVA-F. O imposto não seria cumulativo, incidindo apenas sobre o acréscimo de valor

econômico patrocinado por cada atividade na cadeia econômica. A fiscalização também seria facilitada, pois existiria um único cadastro, fiscalizado mediante um Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que será utilizado a partir de janeiro de 2010.

A criação do IVA Federal (IVA-F) iria incidir sobre bens e serviços sob uma alíquota única e inferior às praticadas pelo ICMS. Essa proposta se justifica pelo fato de coibir as guerras fiscais entre os Estados, além de ser um instrumento de harmonização fiscal, posto que muitos países adotam o IVA como forma de tributação do consumo.

Em verdade, o sistema brasileiro já conta, de certa forma, com impostos sobre valor agregado, quais sejam o IPI e o ICMS não-cumulativos. Pela sistemática destes tributos, compensa-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. Melhor explicando, calcula-se o imposto na saída e dele são deduzidos os impostos de entrada. A idéia é que o imposto incida efetivamente sobre o valor agregado pelo agente econômico.

O Intuito da Reforma tributária, uma vez constatado que um dos entraves ao crescimento econômico do país refere-se aos tributos indiretos, é a substituição do IPI (União), do ICMS (Estados-membros), e do ISS (Municípios), pelo Imposto sobre Valor Agregado (ESTIGARRA, CESTARI & LEWIS, s.d).

Por ser não cumulativo, o IVA incentiva a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo, não apenas em função da queda dos preços, mas do aprimoramento da qualidade dos produtos. Segundo Rezende (2001),

(...) a eliminação dos entraves tributários ao alcance de padrões satisfatórios de competitividade, no início do século XXI, é uma questão absolutamente prioritária. Não há espaço para falsas soluções milagrosas, no campo de reforma fiscal. O IVA é a única proposta que preenche os requisitos necessários ao atendimento das exigências de competitividade da economia brasileira neste século.

Para Pinto (2001, p.09-10), a fundamentação do governo sobre os benefícios da criação do IVA-F pode ser assim resumida:

- Simplificação do sistema, unificando as alíquotas interna e interestadual;
- Criação do imposto sobre vendas a varejo que recairia sobre as mercadorias (Estadual) e sobre serviços (Municipal), tendo uma alíquota única;
- Criação do “Excise Tax” (Estadual), que incidiria na venda a consumidor final sobre mercadorias não essenciais (fumo, bebidas, etc);

- O poder tributário estadual teria mais competências, a serem asseguradas dentro de seu território;
- Extinção do IPI, do ICMS, do ISS, da CSLL, do CONFINS e do PIS;
- Manutenção dos impostos regulatórios: IOF, II e IE. Além da manutenção do IR, com alíquotas ajustadas;
- Estabelecimento de prazo para a vigência das atuais vinculações constitucionais. Cada governante poderá decidir sobre quais suas prioridades de atendimento frente as necessidades que se apresentarem;
- Ampliação da proibição de incidência de ICMS estadual sobre as exportações de produtos industrializados (Lei Complementar nº 87, de 13.09.96);
- Manutenção da tributação na origem do ICMS estadual e extinção da distinção entre operação interna e interestadual;
- Permissão do aproveitamento dos créditos de ICMS estadual na compra de bens destinados ao uso, consumo e ativo permanente das empresas;
- Proibição de incentivos que gerem ônus econômico do imposto, com o objetivo de conter a guerra fiscal entre os Estados.

No entanto, alguns problemas se fazem presentes, principalmente no que diz respeito ao período de transição, que duraria mais ou menos cinco a oito anos entre um regime fiscal e outro. Para contornar essa situação

O ICMS seria mantido por um prazo de transição de cinco anos, sendo substituído pelo IVA-E. As alíquotas interestaduais do IVA-E seriam progressivamente reduzidas, migrando a cobrança para o destino. O IVA-F iniciaria sua vigência num prazo de 2 a 3 anos. Os benefícios fiscais já concedidos no ICMS, de caráter geral, seriam extintos com o ICMS; os de caráter subjetivo, com prazos e condições, observados os limites temporais, seriam recepcionados no IVA-E, mediante renegociação dos Estados com beneficiários em função da nova legislação do IVA-E, com homologação pelo Confaz (REZENDE, Fernando. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/ppp/pdf/ppp13.pdf>).

O poder executivo brasileiro se viu obrigado, devido às crises que assolaram as economias mundiais nas últimas décadas, a formular uma nova proposta de reforma tributária, com o objetivo de equilibrar suas contas. Essa nova estrutura, sugerida em 1998, visa a extinção de todos os impostos cumulativos e a

desoneração total da exportação. Como exceção, decidiu-se manter o ISS, uma vez que esse imposto é todo destinado aos cofres municipais. Tal imposto seria compensado pelo ICMS, que em seu novo formato traz alterações de alíquotas e suspensão do privilégio da anualidade durante o período de transição, estabelecido em doze anos.

Nos primeiros quatro anos, a repartição dos recursos dos recursos entre União e estados não mudará: será feita pelo critério do regime de origem, ou seja, a receita do imposto cobrado sobre determinada venda ou prestação de serviço será destinada ao estado em que o fato gerador ocorreu. Nos últimos oito anos, a repartição dos recursos irá migrar progressivamente para o regime de destino: o imposto será remetido para o estado onde houve o consumo do bem ou serviço (PINTO, 2001, p.21).

O novo ICMS teria uma alíquota máxima, no seu primeiro ano de vigência, para evitar que o impacto nos preços finais seja muito oneroso para o consumidor final, e sua receita seria dividida entre Estados e União, regido por uma legislação uniformizada.

A criação do ICMS, com a ampliação da base do antigo ICM, foi um primeiro passo no caminho da adoção do IVA, que pode ser agora retomado com renovado vigor. [...]. Trata-se agora de consolidar esses ganhos. A adoção do IVA ampliará a base sobre a qual incide o imposto estadual, com vantagens imediatas para a atividade produtiva e para o fisco. Não são apenas vantagens imediatas que merecem ser consideradas. A simplificação do sistema e o incentivo que a mudança concederá aos investimentos e à exportação são pré-requisitos importantes para uma retomada de um processo auto-sustentado de crescimento, sem o qual o desequilíbrio fiscal da União, de Estados e municípios não poderá ser solucionado (REZENDE, 2001).

O novo ICMS irá substituir, portanto, o imposto que leva o mesmo nome e o IPI, que será de competência dos Estados e será arrecadado numa base maior que a atual, provocando a extinção de uma série de impostos (PINTO, 2001).

Essa nova proposta de reforma tributária faz importantes alterações na proposição anterior, pois atinge objetivos importantes e esperados pelo Governo: simplifica o pagamento de impostos, desonera a produção e a exportação e evita os tributos “em cascata”, mantendo a atual carga tributária e os atuais níveis de receita da União, Estados e Municípios (PINTO, 2001, p.23).

Ao longo da década de 2000, a Reforma Tributária foi cada vez mais sendo distanciada da pauta de votações do Congresso Nacional. Assim é que a PEC 175 foi esvaziada, e outras a sucederam. Em razão da resistência de alguns entes federados, a proposta atualmente mais trabalhada pelo Governo Lula teve que ser

reformulada em diversos pontos, sobretudo em relação à centralização de receitas tributárias.

O principal ponto da reforma tributária que o governo federal quer levar a votação é a criação do IVA. Porém, se discutem quais tributos seriam abrangidos por ele. Ademais, discutem-se modificações na sistemática de cobrança e do cálculo do ICMS ou do IVA (se o substituir com esta sigla), principalmente em razão do deslocamento do pólo de arrecadação, que passaria da origem, para o destino do produto. Por fim, pretende-se punir os estados da federação que concederem incentivos fiscais indiscriminados. Houve a conformação para que se aprovassem as PECs 233, de 2008, 31, de 2007 e 45, de 2007. A relatoria foi confirmada ao deputado federal Sandro Mabel. Nestes projetos, a idéia é a de simplificar as 27 legislações estaduais sobre ICMS, em apenas uma.

No entanto, pressionados por sua base nos estados de Minas Gerais e São Paulo, congressistas destas regiões barraram a continuidade da votação.

3.4. O ICMS, o Federalismo Fiscal e as diretrizes para a reforma tributária frente ao processo de integração

A centralização legislativa do ICMS levanta dúvidas quanto a sua constitucionalidade, por contrariar a cláusula pétrea da preservação da federação. O artigo 60, § 4º, da Constituição Federal confere aos Estados e aos Municípios incumbências próprias, e receitas também próprias. A autonomia financeira dos entes federativos lhes confere o poder de instituir e arrecadar seus próprios tributos, destinado a receita aos gastos necessários para atingirem a capacidade de auto-administração. Neste raciocínio, a redução do poder de instituir impostos pelos Estados, especialmente quando se trata de sua maior fonte de receita – o ICMS vai contra o que está disposto na Constituição no que diz respeito à autonomia e organização dos entes federativos (BORDIN, 2003).

O ICMS tem sido considerado pelo governo federal como um dos principais obstáculos para a harmonização tributária pretendida pelo Mercosul, visto que os demais países do bloco utilizam o IVA. Além disso, segundo o governo, o ICMS favorece a guerra fiscal entre os estados. Cumpre esclarecer que a federalização legislativa ou até mesmo a adoção do princípio do destino (não prevista na proposta do governo federal) não irão resolver completamente o problema. Os Estados

deixariam, efetivamente, de ter um forte instrumento tributário para atrair investimentos privados, mas nada os impedirá de usar seus fundos orçamentários para esse desiderato. Na verdade, o que poderá ocorrer é uma mudança na forma de operacionalização dos instrumentos de captação de recursos e investimentos. Dito de outra forma: deixará de ser uma Guerra “Tributária” para ser uma Guerra “Orçamentária”. O uso do ICMS como instrumento de política econômica e regional e de desenvolvimento será limitado, mas compensado certamente via orçamento (fundos), entretanto sem a mesma flexibilidade e eficácia (BORDIN, 2003).

Os Estados, é claro, não ficarão impedidos de concederem financiamentos subsidiados ou aportar capital de empresas privadas, além disso, continuarão a arrecadar tributos com a manutenção da sistemática de tributação mista (origem e destino). Assim, mesmo que o benefício seja financeiro (e não tributário), os Estados ainda terão interesse em atrair investimentos privados, mesmo com elevados custos, pela simples razão de obterem ganhos de ICMS nas vendas interestaduais. Ou seja, “a Guerra não acaba, apenas muda o armamento”. (BORDIN, 2003)

A guerra fiscal seria combatida com eficiência se o governo procurasse instituir uma política industrial eficiente, além disso, os Estados deveriam criar condições concretas para atrair investimentos, sem precisar abrir mão da arrecadação dos tributos, que, sem dúvida, não são compensados apenas com a criação de postos de trabalho (que é o contraponto oferecido pelas empresas). A questão da disputa pela montadora Ford entre o Rio Grande do Sul e a Bahia foi um caso típico. Com efeito, o governo federal potencializou com benefícios fiscais federais o pacote de incentivos tributários e financeiros do governo baiano. O governo tenta, pois, coibir uma guerra criada, muitas vezes, por ele mesmo (BORDIN, 2003).

Uma medida que teria um impacto mais perceptível sobre a guerra fiscal e minimizaria os efeitos da perda financeira dos Estados seria a adoção do princípio do destino, que não necessita da interferência federal no imposto ou na sua receita. Ele pode ser efetivado através de uma agência que funcionaria como um “clearing house”, administrada pelos Estados e pela própria União em seu adequado papel de coordenação. Cumpre lembrar que no processo constituinte de 1988 foram os próprios Estados do Norte e Nordeste (consumidores) que não aceitaram a adoção do “destino”. Preferiram manter o sistema misto negociando uma maior participação no FPE (Fundo de Participação dos Estados). No entanto, ao garantirem uma

arrecadação certa com o FPE, acabam por utilizar o ICMS como instrumento de atração de investimentos, deflagrando guerras tributárias com os demais Estados. (BORDIN, 2003)

A proposição de participação do governo federal na política tributária dos Estados deve ser debatida, pois ao possibilitar que o Presidente da República apresente ao Senado propostas para a fixação de alíquotas do ICMS, retirará dos Estados o poder de elaborar sua própria política tributária. O problema reside no fato da União poder reduzir alíquotas apenas do imposto estadual, desobrigando a União de arcar com o ônus das perdas fiscais (BORDIN, 2003).

A discussão em torno do fato do ICMS prejudicar a harmonização tributária no processo de integração não deve ser aceita sem uma reflexão sobre as características desse imposto. Cabe lembrar que o ICMS é um imposto como o IVA, isto é, um imposto com a técnica do valor adicionado, sendo o Brasil um dos pioneiros no mundo em implantar impostos com esta característica. A diferença básica do ICMS com o IVA vigente na Europa e na América Latina é que nem todos os serviços estão incluídos em sua base. Apenas comunicações e transportes são tributados pelo ICMS enquanto os demais serviços são alcançados pelo ISS.

Ademais, as mudanças da chamada “Lei Kandir” (L.C. 87/96) eliminaram as diferenças estruturais existentes em relação ao IVA. A concessão do crédito integral e imediato na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e a liberação integral das exportações transformou o ICMS de um IVA “tipo produto” com princípio misto de origem e destino em um IVA “tipo consumo” aplicando o princípio de destino. A adoção do crédito financeiro em lugar do conceito de crédito físico eliminou também o ônus sobre bens de uso e consumo. Estas mudanças em relação ao aproveitamento de créditos, associadas à desoneração total das exportações, tornaram, de fato, o ICMS muito próximo ao padrão internacional de um IVA “tipo-consumo”, praticamente ajustado aos padrões internacionais e harmonizado com o MERCOSUL. O novo ICMS é visto, portanto, pelo próprio governo, como um instrumento para otimizar as exportações e alavancar o desenvolvimento estrutural e tecnológico do setor industrial brasileiro (BORDIN, 2003).

As modificações impostas pela Lei 102/2000, embora não contaminassem a essência da nova estrutura do imposto, afetaram um pouco a sua formatação. A determinação contida na Lei Complementar nº 102/2000 de aproveitamento do crédito em parcelas de 1/48 avos, correspondendo, aproximadamente, à taxa de

depreciação dos bens de capital, representou um recuo, ao transformar o ICMS de um IVA “tipo consumo” num IVA “tipo renda”. Outro fator que fez retroceder a evolução tributária foi a entrada em vigor, em janeiro de 2003, da apropriação do crédito com base financeira, que extinguiu a prática de integração física do produto. No entanto, essas alterações não tornaram o ICMS totalmente inadequado para o processo de integração fiscal. No que tange a harmonização do ICMS no contexto do Mercosul algumas questões devem ser levantadas. O objetivo maior do Mercosul é a adoção de políticas comuns, com a coordenação e harmonização da legislações fiscais, trabalhistas e de sociedade. O artigo 1º do Tratado de Assunção estabelece que a constituição do Mercosul implicará a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos aduaneiros e restrições não aduaneiras à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida equivalente. O mesmo artigo trata ainda da coordenação política e fiscal e aduaneira que visam assegurar condições justas de concorrência entre os Estados (BORDIN, 2003).

O Tratado de Assunção insere em seu artigo 7º o princípio da “não discriminação”, que assegura que um determinado bem vendido num país-membro suporte uma carga tributária diferente pelo fato de ser originário de outro Estado-parte. Considerando que os impostos aplicados sobre o consumo repercutem nos preços e custos das mercadorias e serviços, eles podem alterar os fluxos comerciais dentro da região em integração, por influírem nas condições vigentes de concorrência entre os produtores nela estabelecidos. Reside aí a importância do referido artigo, uma vez que protege a indústria nacional ao adotar impostos internos com a função de tarifas aduaneiras zeradas. A eliminação da discriminação contra o produto importado revela a preocupação principal no processo de integração pela ótica dos produtores da área, que desejam uma tributação neutra em relação aos fluxos comerciais. (BORDIN, 2003)

Desse modo, não seria necessário federalizar o imposto para coibir as diferenças nas legislações estaduais. A harmonização tributária no âmbito do Mercosul foi estudada pela “Comissão de Aspectos Tributários” do Subgrupo de Trabalho X do Mercosul. O governo brasileiro foi representado nessa comissão pela Receita Federal que analisaram a tributação no consumo nos quatro países-membros do bloco. Percebeu-se, na ocasião, que o ICMS não era inadequado para o processo de harmonização e que a ênfase deveria ser dada à identificação das

possíveis distorções causadas por tratamento discriminatório às importações (BORDIN, 2003).

O relatório elaborado em 1994 considerou os efeitos previsíveis de um ajustamento total no ICMS sobre as receitas de alguns Estados e, por decorrência, nos seus municípios, o que impediria no curto prazo, uma harmonização completa nos termos do modelo europeu. Permitiria apenas uma harmonização restrita, suficiente para o nível atual de integração do Mercosul, ainda limitado a uma união aduaneira. Esse grau de harmonização seria definido fundamentalmente pela eliminação dos tratamentos discriminatórios contra as importações, tanto no concernente à aplicação sobre elas de alíquotas nominais superiores às aplicadas a mercadorias adquiridas no mercado interno estadual, como no concernente ao tratamento “preferencial” dado ao fluxo interestadual, justificado no Brasil pela estrutura especial de distribuição da receita do ICMS entre os estados. Também, a critério do país exportador, deveriam ser eliminados os efeitos acumulativos que afetassem as exportações, resultante, por exemplo, da tributação dos bens de capital, sem concessão de direito a crédito por parte do adquirente. O ICMS está sendo ajustado às novas condicionante estabelecidas pelos processos de abertura e de integração de mercados em que o Brasil se envolveu desde o final da década de 1980. Mesmo com os recuos posteriores, o formato atual do ICMS ainda o mantém em condições de harmonização fiscal. O federalismo fiscal brasileiro pode, desta forma, ser mantido nos processos de abertura e integração de mercados. (BORDIN, 2003)

É importante destacar que o último processo de integração econômica (após harmonização das políticas macroeconômicas e adoção de uma moeda única) seria uma integração política através da formação até de uma federação. A União Européia, se seguir o caminho que iniciou a trilhar, dará cabo de seu processo de integração econômica e política tornando-se uma federação, administrando um IVA de unidades federadas, não necessariamente de competência supranacional. O Brasil, neste paralelo tributário, já contempla, em si, um processo de integração quase acabado (com um imposto tipo IVA nas unidades federadas e contando, inclusive, com um órgão de harmonização fiscal - o CONFAZ). O fato do ICMS ser de competência estadual e, por isso, ser regido por mais de duas dezenas de legislações não o desconfigura como um imposto de caráter nacional. O perfil jurídico do imposto é distinto e fracionado, mas razoavelmente uniformizado. Existe

uma espinha dorsal legislativa formada por dispositivos constitucionais, por legislação complementar (L.C. 87/96), pelas resoluções do Senado Federal (na fixação das alíquotas interestaduais e com o exterior), pelas leis estaduais e até por Convênios e outras formulações feitas no CONFAZ. A produção de normas relacionadas à definição da incidência do imposto é exercida em grau muito pequeno pelas entidades federativas. Com efeito, O ICMS é regulado por uma lei de abrangência nacional – a chamada “Lei Kandir” (L.C. 87/96) - que estabelece as regras gerais do tributo em todo o País. As leis estaduais apenas complementam a lei nacional (BORDIN, 2003).

A independência tributária caracteriza um Estado federativo de margens, no Brasil, a excessos nos incentivos fiscais oferecidos pelos Estados, pratica essa contrária ao ideal de um federalismo cooperativo. No entanto, não é a centralização que irá solucionar tal problema. As atuais limitações e problemas apresentados pelo ICMS devem ser corrigidos sem o sacrifício da autonomia legislativa em matéria tributária dos Estados. Uma das medidas adotadas foi a Lei de Responsabilidade Fiscal e a nova versão da Lei Kandir, que possuem dispositivos de contenção de renúncia tributária (BORDIN, 2003).

O ICMS poderia funcionar de forma mais adequada se fossem adotadas medidas que definissem a forma de realização da política tributária e estabelecesse punição aos infratores. O formato deste novo ICMS, que adotaria o princípio do destino, continuaria contendo uma legislação nacional – lei complementar – que definiria as normas gerais do imposto, nos moldes da atual Lei Kandir, sendo apenas ampliada para possibilitar uma padronização entre os Estados. As leis e os atos normativos estaduais seriam mantidos, garantindo autonomia aos Estados para disciplinar questões tributárias. As particularidades locais permaneceriam, desde que não fossem contrárias às normas propostas pelo órgão regulador e não influenciassem a alocação de investimento privados e sem repercussão na harmonização tributária estadual (BORDIN, 2003).

É importante esclarecer bem a diferença entre uma Lei Complementar e uma legislação federal para o tributo. Com efeito, uma coisa é se ter uma legislação nacional, através de Lei Complementar do Congresso Nacional, que estabeleça as normas gerais do ICMS no sentido de dar maior uniformidade e padronização ao tributo (uma espécie de ampliação da atual Lei Kandir). Outra coisa bem diferente é atribuir à União a competência legislativa plena e exclusiva sobre o imposto.

Mantido o ICMS na competência estadual, a União poderia substituir seus tributos cumulativos (PIS, COFINS e CPMF), que constituem, na verdade, a grande distorção do sistema tributário nacional, por uma Contribuição sobre o Valor Agregado (CVA). Seria uma espécie de ICMS federal, mas administrado somente pela União, independentemente do ICMS estadual. Teríamos, na nova fórmula, também dois tributos com a técnica do valor adicionado: o novo ICMS estadual e a CVA federal. Resolvem-se, com isto, as distorções da tributação nacional e preserva-se igualmente o federalismo fiscal brasileiro.

As experiências internacionais de ajuste fiscal comprovam que não adianta ser realizada somente uma mudança na legislação tributária se não houver uma administração eficiente dos tributos. Bordin (2003) cita o caso da Argentina, onde o Governo Menem decidiu alterar o sistema tributário em fins de 1989. Nessa oportunidade foi introduzido o imposto sobre ativos em substituição ao imposto sobre a riqueza líquida. Para incentivar o investimento produtivo e possibilitar o crescimento econômico, a alíquota do imposto de renda das empresas foi reduzida de 33% para 20% e os dividendos, sujeitos à tributação exclusiva de 10% na fonte, foram isentos do imposto de renda pessoal. Entretanto, no início de 1990, o Governo Menem passou a aplicar penalidades criminais aos sonegadores, passando a dar importância, assim à administração tributária.

Nas experiências de estabilização do Chile e da Bolívia, em que a política e a administração tributárias foram acionadas simultaneamente no momento do ajuste fiscal, o resultado foi altamente positivo em relação à meta de estabilização perseguida. No caso da Argentina e México observa-se uma série de tentativas que buscaram resolver a questão fiscal unicamente através da política tributária ao se tentar cobrir as falhas relativas à fiscalização e ao controle promovendo alterações na legislação. Conclui-se a partir da experiência desses países que sem uma sustentação sólida da máquina legislativa, as mudanças legislativas não se concretizam. Existe uma relação de dependência entre a estrutura legislativa e a administrativa, sendo que elas se influenciam mutuamente, não existindo o sucesso de uma sem a competência da outra. (BORDIN, 2003)

Nas palavras de Kaldor (1957), um dos poucos economistas a considerar a importância estratégica da Administração Tributária, “a eficácia do sistema tributário não é apenas uma questão de legislação tributária apropriada, mas de eficiência e integridade da administração tributária e uma administração eficiente, formada por

peças de grande integridade, é o principal requisito para que se possa explorar o potencial tributário de um país”. Para Kaldor (1957), o Fisco jamais poderia ser tratado como uma burocracia comum: “qualquer gasto adicional incorrido na melhora do status e do pagamento dos funcionários do departamento de fiscalização propiciará provavelmente um grande retorno em termos de aumento de receita”. A experiência internacional aponta soluções a serem seguidas pelo Brasil, que deve preocupar-se não apenas com a reformulação das normas tributárias, mas buscar eliminar os tributos cumulativos (PIS, COFINS e CPMF), que prejudicam a competitividade dos produtos brasileiros no exterior (BORDIN, 2003). Para Batista Jr. (2000), “o fortalecimento da administração tributária e do seu sistema de fiscalização é uma das reformas indispensáveis para o país”. Certamente a opção por uma Administração Tributária mais eficiente traria um retorno positivo no que tange aos ganhos em independência fiscal. (BORDIN, 2003)

No dizer de Jorge Cosulich Ayala, Secretario- Executivo do Centro Interamericano de Administradores Tributários - CIAT, (em Reforma de Las Administraciones Tributarias em los Países Miembros del CIAT de América Latina y El Caribe: Lecciones Aprendidas y Temas Pendientes, apresentado no X Seminario Regional de Política Fiscal, Cepal/BID/FMI/BIRD, Santiago do Chile, 1998), esta nova tendência significa “un profundo cambio en la forma que son gerenciadas las administraciones. La exigencia de cada vez mayor eficiencia y eficacia en la gestión de las Administraciones tributarias implicará dotarlas del marco jurídico apropiado y de los recursos requeridos para cumplir con sus funciones y responsabilidades. En este sentido, será lógico y natural dotarlas de mayor autonomía de gestión para: (i) la administración de sus recursos humanos y materiales (ii) la determinación y ejecución de su presupuesto y (iii) la ejecución de su gestión”. (BORDIN, 2003)

3.5. Perspectivas de aprofundamento institucional do Mercosul com a aprovação da reforma tributária brasileira

Convém salientar que, quando se menciona a harmonização tributária, busca-se o sentido de redução ou eliminação das assimetrias mais graves que porventura existam entre os ordenamentos jurídicos internos, e que possam contribuir negativamente de alguma maneira para o normal funcionamento do bloco econômico em desenvolvimento.

É nesse contexto que se insere o IVA (Imposto sobre o Valor Agregado ou Adicionado) no âmbito do Mercosul, um imposto indireto para a tributação do consumo e serviços em geral, incidente sobre a cadeia produtiva e de distribuição de mercadorias para o consumidor final. Todos os quatro países envolvidos nesse processo de integração no Cone Sul da América Latina (Brasil, Paraguai, Uruguai e Argentina) possuem, em seus sistemas tributários internos, tributação sobre o consumo e prestação de serviços nos moldes do IVA (NAKAYAMA, 2000, p.215).

Todavia, em respeito à competência e à repartição tributárias preconizadas em sua Constituição Federal (ao federalismo fiscal), o Brasil, diversamente dos demais Estados-Partes do Mercosul, adotou uma estrutura tripartite (IPI, ICMS e ISS) do IVA, cujos resultados provocam sérias complicações à harmonização tributária do bloco regional. Isto se dá, porque cada um desses impostos é de competência de entes políticos internos diferentes, inviabilizando qualquer ação da União, representante no âmbito externo da República Federativa do Brasil e única capaz de celebrar tratados, no sentido de diminuir com maior eficácia as assimetrias tributárias com os demais Estados-Partes do bloco regional.

Em vista disso, o processo de integração está dependendo de uma ampla e profunda reforma constitucional tributária brasileira, que diminuiria significativamente as distorções existentes entre o Brasil e os sistemas tributários dos outros países do Mercosul (RIBEIRO, 1997, p.115). Uma reforma que possa agregar em apenas um tributo aqueles três supramencionados e, assim, permitir que o Governo brasileiro aja com maior liberdade, autonomia, segurança e confiabilidade no trato das relações do bloco, pode representar a retomada do processo de integração.

CONCLUSÃO

O direito enfrenta hoje um momento de transição e consolidação dos modelos que regem, nas últimas décadas, as relações econômicas internacionais, cada vez mais globalizadas. Este trabalho teve por objetivo compreender os níveis de aproximação legislativa na integração tributária dos blocos regionais, sobretudo da União Européia e do Mercosul.

Após completar a investigação proposta por esse trabalho, algumas constatações foram feitas, e passarão a ser apresentadas. O primeiro fato observado é que o Mercosul encontra-se em um momento de transição entre a Zona de Livre Comércio e a União Aduaneira Imperfeita, porque a tarifa externa comum, criada em 1994, ainda não vigora para todos os produtos negociados com países estranhos ao bloco. A estrutura institucional vigente ainda é minimalista e intergovernamental, na qual prevalecem traços importantes de protecionismo, assimetrias jurídicas e o clássico conceito dominante de soberania entre os Estados-partes.

A importância do Mercosul para o desenvolvimento da América Latina é fato, uma vez que o êxito dos processos de integração repercutem positivamente nas relações internacionais em âmbito regional. Torna-se relevante também, porque a integração regional precede o acesso a novos mercados, o que proporciona o crescimento econômico dos países envolvidos, possibilitando o acesso à modernização e à industrialização.

No entanto, as análises realizadas permitiram verificar que para a constituição de um mercado comum, a harmonização dos tributos indiretos (sobre o consumo) no Mercosul tornar-se-ia indispensável. Visto tal harmonização como instrumento, e não como fim do processo integracionista -pois é a harmonização que irá proporcionar a eficiência na utilização dos fatores produtivos- sua necessidade é inerente até mesmo em uma Zona de Livre Comércio ou em uma União Aduaneira.

Entendendo-se a harmonização como fenômeno de aproximação legislativa, cuja característica mais marcante é a existência das margens nacionais, observa-se que o atual estágio do Mercosul ainda não a alberga, pois antes dela, tem-se a aproximação legislativa do tipo coordenação, centralizada essencialmente nos Estados-parte, e a cujas ações ainda são de benevolência deles, e não da vontade

da organização internacional Mercosul. Nem o diga o fenômeno da unificação por hibridização, que seria o estágio mais aperfeiçoado destes níveis de aproximação legislativa. Portanto, o bloco regional carece destes instrumentos mais sofisticados (harmonização e unificação).

Pensando-se do ponto de vista da tecnologia jurídica empregada pela União Européia, constata-se que a ordem jurídica supranacional torna efetivamente viável a harmonização das legislações nacionais européias, enquanto que no Mercosul, segue-se a lógica da coordenação tradicional, mediante os mecanismos de intergovernabilidade, por meio dos instrumentos típicos do Direito Internacional Público.

Vale lembrar que a pretensão de harmonização tributária não busca tornar igualitários os sistemas tributários vigentes nos países signatários, mas torná-los entre eles compatíveis, no sentido de evitar distorções no fluxo econômico do Mercado. No entanto, a ausência de regramento sobre a harmonização tributária nos tratados firmados pelo Mercosul, potencializa as dificuldades econômicas dos países do bloco regional, sobretudo no tocante à livre concorrência.

Assim, ter-se-iam as reduções das tensões que emergem no dia-a-dia da vida cotidiana. O exemplo, retratado nesta pesquisa, da prática ilegal do Rio Grande do Sul, ao estabelecer tratamento discriminatório para a farinha de trigo importada dos países do Mercosul, atribuindo-lhe alíquota de 12% sobre o valor do produto, em total dissemelhança com o similar produzido no estado, que goza de alíquota de 7%, revela as fragilidades da falta de estrutura institucional tributária própria do Mercosul.

Referidos movimentos endógenos de resistência de certos setores da sociedade brasileira quanto ao aprofundamento da integração regional, trazem consigo o desafio maior proposto nesta pesquisa: compatibilizar interesses regionais e históricos do federalismo fiscal brasileiro com as demandas que o Mercosul necessita para avançar.

Pensando-se no Mercosul apenas de forma circunstancial, e não como um processo, que se constrói dialeticamente, e requer avanços para constituir bases sólidas, tal problema impõe repensar a forma de integração a que se pretende, passando-se pela necessária instituição de uma nova matriz tributária brasileira. Se, por um lado, o atual sistema tributário nacional impede o avanço da integração

econômica pretendida, por outro, ele traduz a histórica relação de forças que envolve a realidade brasileira, cuja acomodação de interesses é o maior desafio.¹⁰

Assim, o Brasil poderia inserir-se de melhor forma no processo de integração, e promover um efeito multiplicador, se igualmente fortalecesse o pacto federativo contido na Constituição Federal de 1988, através da verificação das autonomias financeiras dos governos locais ou regionais, e da convergência de forças dos entes federados para o fortalecimento interno do Estado Federal.

Poderia-se pensar neste novo modelo de pacto federativo (no combate à guerra fiscal interna), mas também como um meio para se atingir a integração regional, porque, no contexto da globalização, a importância que o regionalismo aberto alcança é tamanha, que a integração deveria ser vista como o ponto de partida, e não como um fim pretendido.

Muitos dos estados autônomos da federação brasileira são contrários a uma profunda e necessária reforma tributária, que simplifique o intrincado sistema de tributos e da profusão normativa do ICMS, e que traga o IVA como elemento de harmonização legislativa para o Mercosul.

A harmonização é um processo progressivo, acompanhando as etapas de integração econômica, visto que é indispensável para que questões institucionais, como o são os tributos, não venham a afetar a livre concorrência dos mercados. Neste sentido, ela deve ser pensada de forma segmentada, abarcando sucessivamente os campos de tributação, dando prioridade aos tributos aduaneiros de cada um dos países-membros. A aprovação pelos Estados-membros, do Código Aduaneiro, seria um grande avanço institucional.

Do ponto de vista do avanço da harmonização tributária do Mercosul, a Reforma Tributária brasileira assume um papel preponderante para estes desígnios. Ganha força, portanto, a instituição de um Imposto sobre o Valor Agregado no Brasil.

As recorrentes atitudes de desrespeito com a ordem jurídica do Mercosul, praticado pelo Estado do Rio Grande do Sul, no caso *Leben*, e mais recentemente na importação de farinha de trigo oriunda do Mercosul, dá uma noção do peso que

¹⁰ Sobre a história das origens do pacto federativo brasileiro e sua versão beligerante, ver em PADOIN, Maria Medianeira. *Federalismo gaúcho: fronteira platina, direito e revolução*. São Paulo: Companhia editora nacional, 2001.

possuem os sistemas tributários nacionais na realidade do regionalismo aberto. O Mercosul, assim, não avança, sobretudo por dois motivos: primeiro, devido a sua estrutura institucional minimalista¹¹; e, em segundo lugar, em razão do atual federalismo fiscal brasileiro.

Enquanto a integração europeia encontrou um terreno fértil para a cooperação política entre os países que a desejavam ver consolidada, no Mercosul isso não está ocorrendo. O que se percebe é mais um retrocesso do que um avanço na implantação das reformas das matérias tributárias, fato esse agravado por vários obstáculos: a ausência de mecanismos supranacionais de controle e de coerção institucional, tornando-se o processo dependente da boa vontade da política de cada país membro, sem coesão institucional; e a disparidade das economias regionais e do desenvolvimento social e político dos países envolvidos. Isso exigirá um esforço adicional por parte dos Estados para a constituição de um mercado comum que promova o desenvolvimento igualitário e sustentável de seus membros.

¹¹ Expressão cunhada de Deisy Ventura. in VENTURA, Deisy Freitas Lima. As assimetrias entre o Mercosul e a União Europeia- os desafios de uma associação inter-regional. São Paulo: Manole, 2003.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBERDI, Juan Bautista. Fundamentos da organização política da Argentina. Campinas: Editora da Unicamp, 1994.

ALMEIDA, Paulo Roberto de. Mercosul no Contexto Regional e Internacional. São Paulo: Aduaneiras, 1993.

AGUINIS, Ana Maria M. de. Empresas e Inversiones en el Mercosur: sociedades y 'joint ventures'; establecimiento de sucursal y filial; inversiones extranjeras; impuestos. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord). Vários autores. Direito do comércio internacional: aspectos fundamentais. São Paulo: Aduaneiras, 2004.

AMARAL, Sandra Maria de Carvalho. A dinâmica das relações comerciais do Mercosul à luz dos instrumentos de política comercial. Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Relações Internacionais – Área de Política Internacional Comparada do IBRI, da Universidade de Brasília, UNB, 2007.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, Saraiva, 1997.

ARAÚJO, Nadia. Direito internacional privado: teoria e prática brasileira. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

ARAUJO JUNIOR, José Rubens de. Tributação no Mercosul - aspectos polêmicos. In: Direito, Revista Jurídica on line: www.direito.com.

ARZUA, Heron. O Mercosul e a Uniformização dos Impostos sobre Circulação de Mercadorias. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Rocha Oliveira - Comércio e Serviços Ltda. N.º 56, maio de 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BATISTA, Luiz Olavo; MERCADANTE, Araminta de Azevedo e Casella, Paulo Borba (org.); Mercosul - Das Negociações à Implantação. São Paulo: LTR, 1994.

BRANDÃO, Antônio Salazar P.; PEREIRA, Lia Valls (organizadores); Mercosul: perspectiva da Integração; 3 ed., Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar (org.). Reforma tributaria & Mercosul. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

BARBOSA, Leon Victor de Queiroz. Guerra fiscal: ataque ao pacto federativo brasileiro. Jus Navigandi. Teresina, ano 8, n.281, abr. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5090>>. Acesso em 02 jun. 2009.

BÖHLKE, Marcelo. Integração regional & autonomia do seu ordenamento jurídico. Curitiba: Jurua, 2006.

BORDIN, Luís Carlos Vitali. A reforma tributaria, o ICMS e o Pacto Federativo. Porto Alegre: Pallotti, 2003.

CARVALHO, Patrícia Luciane de. Harmonização do Direito Tributário no Mercosul. Jus Navigandi. Teresina, ano 5, n. 51, out. 2001. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2144>>. Acesso em 22 jun. 2009.

CASTELLI, Elisa Nanni. Uruguai institui o imposto sobre a renda de pessoas físicas não residentes. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1460, 1 jul. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10063>>. Acesso em: 30 jun. 2009.

CACHAPUZ DE MEDEIROS, Antonio Paulo. O poder de celebrar tratados. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1995.

CASELLA, Paulo Borba. Contratos internacionais e direito econômico no Mercosul após o termino do período de transição. São Paulo: LTr, 1996.

CASSONE, Vittorio, Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência. 12 ed., São Paulo: Atlas, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário 7. ed. Rio de Janeiro: Forense

CRETTON, Ricardo Aziz. "Integração Econômica. Harmonização Tributária. União Européia. Mercosul". In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Rocha Oliveira - Comércio e Serviços Ltda. n. 7, abril de 1996, p. 40-62.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. Federalismo & ICMS: reflexos tributários. Curitiba: Juruá, 2000.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de teoria geral do Estado. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DELMAS-MARTY, Mireille. Les forces imaginantes du droit. Le pluralism ordonné. Seuil. 2006.

_____. Três Desafios para um Direito Mundial. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

_____. *Europa Laboratório da Globalização do Direito*. Revista Jurídica Consulex. Brasília: CONSULEX, 2002 (periódico).

DIAS, Luiz Cláudio Portinho, A Aplicação das Normas do Mercosul pelo Juiz Nacional. In: Revista de Direito Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais Ano 8, n.º 32, maio-junho de 2000.

DIZ, Jamile Bergamaschine Mata. Harmonização tributaria no Mercosul: da utopia a realidade. Revista de informação legislativa. Brasília, ano 37, n.146, abr/jun. 2000.

ENGELMANN, Beatriz. Mercosul: os desafios constitucionais do processo de integração regional. Jus Navigandi. Teresina, ano 11, n. 1537, 16 set. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10398>>. Acesso em jul. 2009.

ESTIGARRA, Adriana; CESTARI, Luís Adriano & LEWIS, Sandra Barbon. Reforma tributária: os impostos sobre valor agregado IVA-E e IVA-F. <http://www.uj.com.br/Publicacoes/Doutrinas/default.asp?action=doutrina&iddoutrina=4452>.

FALCÃO, Maurin Almeida. A experiência da harmonização tributária europeia para o Mercosul : o exemplo da Taxa sobre o Valor Agregado – TVA. Universitas / JUS, Brasília, n. 9, p. 73-89, jul./dez. 2002.

FARIA, José Eduardo. Direito e justiça no século XXI: a crise da justiça no Brasil. Disponível em: <<http://www.ces.fe.uc.pt/direitoXXI/comunic/JoseEduarFaria>>. 2003.

FERNADES, Edison Carlos. Sistema tributário do Mercosul. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

FURLAN, Fernando de Magalhães. Supranacionalidade nas associações de estados – repensando a soberania. São Paulo: Juruê Editora, 2008.

GARCIA JÚNIOR, Armando; Conflito entre normas do Mercosul e o Direito Interno: Como resolver o problema?: o caso brasileiro. São Paulo: LTR, 1997.

GUIMARÃES, Vasco Branco. O sistema tributário como fator de integração econômica. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 4, n. 19, p. 51-71, jan./fev. 2006.

GABRIEL, Sérgio. A Economia Internacional em face da globalização. Uma abordagem sob aspectos comerciais, econômicos e jurídicos. Revista Jus Vigilantibus, 2005. Disponível em <http://jusvi.com/artigos/2697>.

GUTJAHR, Patrícia; GUTJAHR, Valéria. Possibilidade de a União celebrar tratados internacionais concedendo isenções ou benefícios em tributos estaduais e municipais. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 53, jan. 2002. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br>>. Acesso em jul. 2009.

GOMES, Fábio Luiz. Manual sobre o IVA nas comunidades europeias: os impostos sobre o consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006.

KERAMEUS, Konstantinos D. L'harmonisation procédurale dans le monde contemporain. In DeCITA: direito do comércio internacional = derecho del comercio internacional, ISSN 1980-2870, Nº. 4, 2005 , pags. 14-25

KOBE, Ana Carolina de Almeida; VIEIRA, Luciano Pereira. A supranacionalidade e a harmonização legislativa dos Estados-Partes do MERCOSUL. In: IX Encuentro Internacional de Derecho de America del Sur - los procesos de integración en el nuevo milenio. La Paz: UCB, 2000.

LEONETTI, Carlos Araújo. A harmonização tributária no Mercosul e a necessidade da instituição de um IVA federal no Brasil. Interesse Público, São Paulo, v. 9, n. 46, p. 181-189, nov./dez. 2007.

LOPES, Aparecido Domingos Errerias. O federalismo fiscal no Brasil. Dissertação (Mestrado em Ciências Humanas - especialista em Direito) - Curso de Pós Graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1979.

LAFER, Celso. Globalização e regionalismo. Carta Internacional, São Paulo, ano VI, n. 67.

LANGEMANN, Eugenio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. Federalismo fiscal no MERCOSUL. Porto Alegre: Pallotti, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 18ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. Produtos Destinados à Exportação. Serviço de Transporte. Não Incidência. Inteligência do art. 3º, II, da LC 87/96. In: Revista

Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Rocha Oliveira - Comércio e Serviços LTDA. N.º 50. Novembro de 1999, p.76-88.

MARTINS, Sergio Pinto. Manual do imposto sobre serviços. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, 2 ed.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público. São Paulo: RT, 2006.

_____. Tratados Internacionais, São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

MEIRELLES, José Ricardo. Impostos indiretos no Mercosul e Integração. São Paulo: LTr, 2000.

MESQUITA, Carlos José Wanderley de, IVA - Federal ou Estadual?. In: Revista de Direito Tributário e de Finanças Públicas. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais. Ano 7, n.º 26, janeiro- março/1999, p. 76-84.

MORATTI, Constantini. Istituzioni di diritto publico. Padova: Cedam, 1968, v.2.

NAKAYAMA, J. K. Reforma tributaria: Mercosul e União Européia. Curitiba: Juruá, 2008.

_____. Considerações acerca do imposto sobre o Valor Agregado (IVA) no MERCOSUL. In: IX Encuentro Internacional de Derecho de América del Sur. La Paz: UCB, 2000.

_____ & RIBEIRO, M. F. O Imposto Sobre O Valor Agregado (IVA) no Mercosul & os Direitos Fundamentais. In. Tributário.net (arquivo da internet). Disponível em: http://www.tributario.NET/ler_texto.asp. 30 de junho de 2006.

_____; VIEIRA, Luciano Pereira. O federalismo fiscal brasileiro e a harmonização tributária do Mercosul . Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 54, fev. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2585>>.

OBREGÓN, Marcelo F. Quiroga. A necessidade de aplicação do Direito Comunitário no Mercosul. São Paulo: Lúmen Júris, 2004.

OST, François. Le droit comme traduction Conférence du Professeur François OST, Vice recteur de la Faculté Universitaire Saint-Louis, Bruxelles (Belgique), Collège de France, 11 place Marcelin Berthelot 75005 Paris Salle 2 à 17 heures, 13/12/2006.

PADOIN, Maria Medianeira. Federalismo gaúcho: fronteira platina, direito e revolução. São Paulo: Companhia editora nacional, 2001.

PIMENTEL, Luiz Otávio (org). Mercosul no cenário internacional: direito e sociedade: Encontro Internacional de Direito da América do Sul, 7. Curitiba: Juruá , 1998. 2,vol.

PITA, Claudino. Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no MERCOSUL. In: SALAZAR, Antônio; PEREIRA, Lia Valls (orgs.). MERCOSUL: perspectivas da integração. Rio de Janeiro: FGV, 1996.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Princípios fundamentais do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. Site do Curso de Direito da UFSM. Santa Maria – RS. Disponível em: <<http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributarios/principios.htm>>. Acesso em 3 dez. 2009.

PETRI, Fernanda Calil; WEBER, Beatriz Teixeira. Os efeitos da globalização nos processos de integração dos blocos econômicos. Revista dos Alunos do Programa de Pós-graduação em Integração Latino-americana – UFSM – v.2, n.2, 2006.

PINTO, José Aparecido. Harmonização da legislação tributária no Mercosul. Disponível em: http://www.escola.agu.gov.br/revista/Ano_II_julho_2001/0507AparecidoHarmonia.pdf

REIS, Élcio Fonseca. Federalismo fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de (Org.). Descentralização e federalismo fiscal no Brasil : desafios da reforma tributária. Rio de Janeiro : Konrad Adenaeur Stiftung, 2003. 333p

REZENDE, Fernando. Finanças Públicas. São Paulo: Atlas.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação tributária brasileira: a caso MERCOSUL. In: Scientia Iuris: revista do curso de mestrado em direito negocial da UEL/ Departamento de Direito Público e Departamento de Direito Privado, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Universidade Estadual de Londrina. Vol. 1, n. 1 (jul./dez.1997). Londrina: UEL, 1997.

_____. O preço de transferência (transfer- pricing): da coordenação à harmonização tributária no MERCOSUL. In: IX Encuentro Internacional de Derecho de América del Sur - los procesos de integración en el nuevo milenio. La Paz: UCB, 2000.

SALDANHA, Jânia Maria Lopes. Cooperação jurisdicional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

_____. Seminário Especial “Cooperação Jurisdicional e Policial”, Santa Maria: Mestrado em Integração Latino Americana, 2007.

SALDANHA, Eduardo. Harmonização legislativa tributária. Curitiba: Juruá, 2008.

SCHÄFER, J. As garantias dos direitos fundamentais, inclusive os judiciais, nos países do Mercosul. Revista CEJ. América do Norte.

SENHORAS, Elói Martins; VITTE, Claudete Castro. Avanços e tropeços do Mercosul: um debate sobre quinze anos de integração. 2001. Anais da XIV Jornada de Jovens Pesquisadores. Disponível em <<http://cori.inicam.br>. Acesso em julho de 2009.

SILVA, Ives Gandra da (org.). O direito tributário no Mercosul. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

SILVA, Rafael de Souza. Harmonização do sistema tributário para o desenvolvimento da União Européia. 2008. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/249.pdf>. Acesso em junho de 2009.

SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da; CATAO, Marcos Andre Vinhas. Harmonização Tributaria no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

SOLDATI, Manoelle. A reforma do sistema tributário e o pacto federativo brasileiro. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 640, 9 abr. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6557>>. Acesso em ago. 2009.

SANTIAGO, Igor Mauler. A harmonização das legislações tributárias no MERCOSUL. In: Revista do CAAP, ano II, n. 2, Belo Horizonte: Centro Acadêmico Afonso Pena, UFMG.

SEMINÁRIO MERCOSUL E TRIBUTAÇÃO: MERCADOS REGIONAIS E GLOBALIZAÇÃO NA ECONOMIA - Mercosul e Tributação: Mercados Regionais e globalização da economia, coordenação Editorial Fred Navarro ; São Paulo:Ed. Oficina 2/ Sinafresp, 1995

SEITENFUS, Ricardo; VENTURA, Deisy. Direito Internacional Público. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, 4 ed.

SEITENFUS, Ricardo. Relações Internacionais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SILVA, Rafael de Souza. Harmonização do sistema tributário para o desenvolvimento da União Européia. Disponível em: www.idtl.com.br/artigos/249.pdf.

SZKALAROWSKY, Leon Frejda. Imposto sobre grandes fortunas. Boletim de Direito Administrativo, v.6, n.2, 1933.

SERRA, José. El federalismo fiscal en Brasil : una visión panorámica. Revista de la Cepal, Santiago de Chile, n. 91, p. 29-52, abr. 2007

SILVA, Carlos Roberto Lavallo da. Harmonização tributária no MERCOSUL. In: SALAZAR, Antônio; PEREIRA, Lia Valls (orgs.). MERCOSUL: perspectivas da integração. Rio de Janeiro: FGV, 1996.

SILVA, José Afonso da Silva. Curso de direito constitucional positivo. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

SOUZA, Hamilton Dias de; Tratados Internacionais - OMC e Mercosul. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Rocha Oliveira - Comércio e Serviços LTDA. N.º 27. Dezembro de 1997.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli; Globalização e o Direito no Século XXI. In: Revista de Direito Tributário e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais. Ano 8, n.º 35, novembro-dezembro/2000, p. 16-31.

TEMER, Michel. Elementos de direito constitucional. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. A Heterogeneidade do Sistema Internacional e Princípios Jurídicos Observados nas Relações Internacionais Contemporâneas. *O Direito Internacional em um Mundo em Transformação*, 1998.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações ao poder de tributar e tratados internacionais. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VENTURA, Deisy Freitas Lima. As assimetrias entre o Mercosul e a União Européia- os desafios de uma associação inter-regional. São Paulo: Manole, 2003.

YONEKURA, Sandra Yuri. Contrato de consumo internacional. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n.267, 31 de mar. 2004.