

Influências do Processo de Integração do Mercado Comum do Cone Sul (MERCOSUL) sobre o Sistema Tributário Brasileiro

Ubaldo Cesar Balthazar¹

Abordaremos na presente reflexão a questão da influência dos processos de integração regional no âmbito nacional, buscando identificar qual o efeito do processo de integração representado pelo Mercado Comum do Cone Sul (Mercosul) sobre o direito público brasileiro, notadamente, sobre o sistema tributário. Em outras palavras, procuraremos investigar como o Tratado de Assunção e os protocolos formadores do Mercosul podem influir e direcionar a formulação de políticas fiscais e tributárias no direito tributário positivo brasileiro.

Preliminarmente, quanto à expressão Mercosul, lembramos, com Nogueira², que atualmente a expressão 'mercado comum' tem um sentido mais específico, designando "além daquele que tradicionalmente corresponde a uma União Aduaneira, o conjunto de políticas integrativas e harmonizativas em todos os campos da atividade econômica, jurídica e social".

Desta forma, conforme o que se extrai do art. 1º do Tratado de Assunção, concluído em 26 de março de 1991 e aprovado no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 197 de 25/09/1991, promulgado pelo Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991, a formação de um mercado comum implica além da livre circulação de bens, serviços, fatores produtivos, eliminação de barreiras alfandegárias e estabelecimento de uma tarifa externa comum - TEC, envolve a adoção de uma política comercial comum, coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados-membros, visando garantir condições adequadas de concorrência e a harmonização das legislações, com vistas ao fortalecimento do processo de integração³.

¹ Professor de Direito Tributário na UFSC. Doutor em Direito Fiscal pela Université Libre de Bruxelles e Pesquisador da Fondazione Cassamarca de Treviso – Itália.

² NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalização e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2000, p.178.

³ MERCOSUL: legislação e textos básicos. *Comissão Parlamentar Conjunta do Mercosul*. Seção Brasileira. Ministério das Relações Exteriores. 3.ed. Senado Federal, Brasília, 2000, p.16.

De acordo com Saldanha⁴, o Tratado de Assunção dá sinais, já em seu primeiro artigo, que a “harmonização das legislações é de complicada execução e de efetividade duvidosa, onde os Estados-partes apenas assinam um compromisso de harmonização”, (...) “enfazando a permanência da liberdade como fundamento do direito de integração, remetendo, portanto, aos princípios de coordenação do direito internacional público”.

A análise da influência do processo de integração do Mercosul sobre o sistema tributário brasileiro exige uma reflexão maior, que deve começar pela questão referente à soberania fiscal, ou melhor, da possível renúncia à soberania fiscal, um sacrifício dos Estados nacionais em favor de um objetivo maior, que é a formação de um mercado integrado, formado pelos quatro Estados, partes soberanas componentes do bloco. Esta problemática está direta e reciprocamente ligada às pressões impositivas resultantes do comércio entre os Estados, e às pressões impositivas internas, disso resultando um processo dialético intenso, dentro do qual se observa uma estrutura complexa, criando-se um sistema tributário formado por uma rede inextricável de milhares de regras, que permite apenas aos iniciados sua perfeita compreensão.

Os órgãos do Mercosul, evidentemente, não exercem, sobre os quatro Estados membros, a mesma pressão que os órgãos supranacionais existentes na estrutura da União Européia exercem sobre os agora vinte e cinco Estados partes europeus. A harmonização legislativa no âmbito da União Européia, apesar de todos os percalços, foi bastante impulsionada pela Comissão da União Européia, com seus regulamentos e diretivas, bem como com a atuação decisiva e incisiva do Tribunal de Justiça de Luxemburgo. Este, com sua Jurisprudência, cuidando principalmente da interpretação dos Tratados formadores da comunidade, consolidou-se como um dos mais poderosos motores da construção da confederação que temos hoje no âmbito europeu.

Desta forma, constata-se que, enquanto na União Européia a fonte legislativa é autônoma, existindo órgãos legiferantes comunitários que emanam normas que devem ser obedecidas como lei diretamente aplicável, no Mercosul “as normas comunitárias são atreladas ao direito internacional, concebido da forma tradicional, como verdadeiros acordos e tratados internacionais”⁵.

⁴ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias* 3.ed. São Paulo: RT, 2001. p.137.

⁵ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias* 3.ed. São Paulo: RT, 2001, p.209.

Nesta senda, são apontadas várias dificuldades à integração. Basso⁶ enumera os seguintes problemas: a) barreiras constitucionais, devendo ficar expressa a primazia dos tratados do Mercosul sobre o direito interno, sem a necessidade de aprovação do legislativo (neste sentido a autora deixa clara a sua filiação à tese do monismo radical); b) demora na incorporação das normas nos direitos internos e de sua divulgação; c) revisão do conceito clássico de soberania, pois “num mercado comum os estados membros amadurecem, deixando a condição de Estado-Nação para assumir a de Estado-Região”.

Pita⁷ enumera três grupos de obstáculos a serem suplantados: a) a utilização de tributos internos de forma discriminatória, conforme a origem do produto tributado (produção doméstica ou estrangeira); b) disparidades entre os tributos aplicáveis pelos países membros; c) eventuais divergências entre instrumentos que configuram os sistemas tributários e entre os próprios sistemas, como um todo, podem impedir sua utilização harmônica, tendendo à consecução de objetivos comuns preestabelecidos numa estratégia de integração regional.

Neste sentido, conclui Gomes Chiarelli⁸ que integração se faz não só com intenção ou discurso, mas com ação e recursos, sendo elemento fundamental a decisão política. Sendo assim, Almeida⁹ aponta possíveis caminhos para o Mercosul, levando em conta seus problemas internos (divergências quanto ao estabelecimento de uma tarifa externa comum – TEC, adoção de barreiras não tarifárias, dificuldades de consolidação dos órgãos supranacionais) e externos (relações com outros blocos regionais e países da própria América Latina). Assim, surgem duas propostas extremas: 1) consolidação completa do mercado comum, nos termos do Tratado de Assunção; 2) aparecimento de uma vasta área de livre comércio, nos moldes da Área de Livre Comércio das Américas – ALCA. Menciona-se, ainda, uma opção menos ambiciosa, nos moldes da Área de Livre Comércio Sul-Americano - ALCSA.

⁶ BASSO, Maristela (Org.). *Mercosul: seus efeitos jurídicos econômicos e políticos nos estados membros*. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 26/27.

⁷ PITA, Claudino. Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no Mercosul. In: Brandão, Antônio Salazar P. PEREIRA, Lia Valls. *Mercosul. Perspectivas da integração*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1996, p.126/127.

⁸ CHIARELLI, Carlos Alberto Gomes. CHIARELLI, Carlos Matteo Rota. *Integração: direito e dever. Mercosul e mercado comum europeu*. São Paulo: LTR, 1992, p.86.

⁹ ALMEIDA, Paulo Roberto de. O Brasil e o futuro do MERCOSUL: dilemas e opções. In CASELLA, Paulo Borba. et. al. *Mercosul: integração regional e globalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.13-39.

Apesar de tais dificuldades, deve ser destacado que a simples idéia de um mercado único econômico no cone sul já levou Brasil e Argentina, principalmente, a passarem a orientar seus sistemas fiscais em direção de uma aproximação de legislações. Cabe lembrar que o Paraguai fez sua reforma fiscal em 1992, criando o IVA nacional, já dentro de uma perspectiva de um mercado comum. Uruguai, por seu turno, já desde 1972 implantara o IVA, através da Lei 14.100, de 29/12/1972. A Argentina instituiu seu IVA ainda em 1973, através da edição da Lei 20.631, de 29/12/73, modificada pela Lei 23.349/85.

Também importante notar que o processo de aproximação de legislações foi mais intenso, na primeira parte dos anos 90, em todos os quatro Estados membros, processo este que arrefeceu com os problemas políticos e econômicos havidos na região na segunda metade da última década do século XX, particularmente com o Governo Menem, notoriamente alinhado aos Estados Unidos.

Todas estas variáveis, entretanto, podem ser colocadas e pensadas como próprias de um movimento de fundamento político e como um jogo de interesses econômicos, nas quais Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai não abrem mão do controle absoluto de seus sistemas tributários. Não está aqui em discussão, desta forma, qual o grau de soberania que os Estados membros do Mercosul podem abrir mão. Em uma comparação com o processo europeu, observa-se que os Estados partes da União Européia vem cedendo arte considerável de sua soberania tributária e fiscal, pois estão submetidos às imposições dos Tratados instituidores daquela confederação, com diretrizes da Comissão da União Européia, e Jurisprudência da Suprema Corte de Luxemburgo.

Certamente que o Brasil, enquanto Estado membro do Mercosul, tem compromissos com o mesmo, e vem trabalhando desde 1991 no sentido de implantar uma tributação única sobre o consumo, via instituição do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), imposto, conforme já assinalado, já instituído e plenamente vigente nos demais Estados membros (Argentina, Paraguai e Uruguai). Aliás, cabe lembrar que a Constituição Federal, antevendo a necessidade de uma maior integração regional, fixou uma norma programática no art.4º, parágrafo único, estabelecendo que é objetivo a ser alcançado, no âmbito de nossas relações internacionais, a formação de uma Comunidade Latino-Americana de Nações.

Tem-se observado que é a partir do início da década de 1990 que se começa a pensar efetivamente na unificação de imposto federal (IPI) e estadual (ICMS), com, vez por outra, algumas vezes levantando a necessidade de juntar a este processo de unificação o ISS, imposto municipal. Este processo, porém, embora iniciado com a assinatura do Tratado de Assunção, acabou por romper com seu objetivo inicial, e passou a sofrer os impulsos e jogos dos interesses nacionais. Daí poder-se entender as razões de uma reforma tributária feita pela metade, aquela que resultou na Emenda Constitucional n.42/2003. A questão da soberania, em função da ausência de órgãos supranacionais no âmbito do Mercosul, é substituída, no plano interno, pela da autonomia dos Estados membros da federação brasileira, bem como dos interesses dos Municípios, constitucionalmente autônomos, nos termos dos artigos 24 e 27, da Constituição Brasileira de 1988.

O Mercosul, conforme Saldanha¹⁰, tem como característica primordial a intergovernabilidade, visto que nenhum de seus órgãos (Conselho e Grupo de Mercado Comum, Comissão Parlamentar Conjunta, Comissão de Comércio, Foro Consultivo Econômico e Social e Secretaria Administrativa) possui característica supranacional. Devido ao caráter intergovernamental do Mercado Comum do Cone Sul a harmonização das legislações fica adstrita aos órgãos com capacidade de decisão: Grupo e Conselho de Mercado Comum e Comissão de Comércio.

Antes de avançar nesta questão, cabe, ainda, observar que os sistemas fiscais hodiernamente são construídos dentro de uma visão de tributo marcada por um expressivo debate doutrinário, ideológico, político, econômico e social¹¹.

Pode-se afirmar que a emergência acelerada da ciência fiscal está estreitamente ligada ao desenvolvimento das técnicas e do crescimento econômico. De forma preponderante, pode-se verificar as repercussões do nível de desenvolvimento econômico, sobretudo na segunda metade do Século XX, incidindo sobre os sistemas tributários contemporâneos. Este aspecto contribuiu para a construção de sistemas modernos a fim de responder não somente às necessidades de financiamento do Estado, mas também à correção das externalidades negativas geradas pelos mercados. Neste

¹⁰ SALDANHA, Eduardo. Imposto sobre o valor agregado: o modelo da União Européia e as perspectivas da harmonização legislativa para o Mercosul. *Dissertação de Mestrado*. Curso de Pós-Graduação em Direito. Florianópolis, 2001, p. 136.

¹¹ FALCÃO, Maurin Almeida. Desenvolvimento econômico e expansão dos sistemas tributários. Texto inédito, apresentado ao XIII Congresso do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2004, p.2

sentido, a evolução das estruturas econômicas contribuiu para que se criassem novos horizontes para a tributação.

A teoria econômica contemporânea descartou o uso do tributo unicamente para fins arrecadatórios. Nesse sentido, a dinâmica das estruturas econômicas e sociais favoreceu a abordagem do tributo como mecanismo de correção dos desequilíbrios do mercado, por meio da correção das desigualdades sociais e das distorções na livre concorrência. Essa perspectiva contribuiu, igualmente, para o caráter excepcional do tributo como mecanismo de desenvolvimento econômico e social¹².

O sistema tributário brasileiro recebeu influência mediata da revolução industrial, dentro de um processo econômico global, visto sua situação de dependência histórica à Inglaterra, por via transversa, enquanto colônia portuguesa. Contudo, é somente após a Segunda Guerra que serão firmadas as bases do atual sistema, com a imposição, pelo governo norte-americano (potência vencedora do conflito), do famoso tripé do desenvolvimento global, o qual deveria estar assentado na criação de organismos internacionais como forma de garantir a paz duradoura, a estabilidade financeira internacional e ampla liberalização do comércio mundial. Estavam lançadas assim, as bases necessárias ao incremento das relações econômicas internacionais.

A criação da Organização das Nações Unidas, dos organismos de Bretton Woods e dos acordos gerais de comércio contemplados no âmbito do GATT, permitiu não só o impulso das empresas transnacionais, mas também o incremento do processo de globalização e o surgimento dos diversos processos de integração regional. Seria necessária, então, a criação de mecanismos tendentes a consolidar a interdependência das economias globalizadas.

Anteriormente, a gênese do direito convencional ocorrida logo após a criação da Sociedade das Nações, ao final da Primeira Guerra Mundial, seria o marco inicial para a intensificação dos investimentos internacionais em bases transparentes e com a indispensável segurança jurídica. Entretanto, as convenções internacionais viriam a conhecer um impulso maior somente após a construção da nova ordem econômica internacional ocorrida após 1945. A contribuição da ONU e da então Organização Européia de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECE), hoje OCDE¹³, seria

¹² Falcão, op.cit. p.3.

¹³ Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

fundamental para a criação do ambiente jurídico propício ao deslocamento dos investimentos em direção ao exterior.

Este o quadro num contexto mundial, e do qual o Brasil também sofreu as conseqüências. De notar, porém, que o sistema tributário nacional vinha, desde os anos quarenta do século XX, recebendo os influxos da intensificação do processo de aproximação com a Argentina. Por outro lado, a necessidade de simplificar o sistema tributário levou o legislador brasileiro a instituir, em 1959, o princípio da tributação sobre o valor agregado para algumas incidências do antigo imposto sobre vendas e consignações. Contudo, esta iniciativa revelou-se tímida, e fonte de muitos problemas, visto sua novidade e desconhecimento por parte do contribuinte.

Em 1965, foi realizada a única grande reforma tributária brasileira, com a promulgação da Emenda Constitucional n.18/65. Nesta, o Brasil buscava um modelo capaz de responder às necessidades das estruturas econômicas daquela época. Foi então que o direito tributário pátrio incorporou a modalidade de imposição sobre o consumo, adotando o sistema de créditos, com a eliminação da tributação em cascata. Contudo, mais uma vez o legislador constituinte perdeu a oportunidade de avançar mais, atendendo os interesses dos Estados membros, criando dois impostos sobre o consumo, ao invés de um grande e único IVA.

Na realidade, criaram-se vários “IVAs”, pois cada Estado membro recebeu competência para instituir seu ICM. A União recebeu a competência para instituir o IPI, e os Estados seus ICMs. De notar que a influência do processo de integração europeu era nítida sobre a reforma tributária brasileira: tanto o IPI como o ICM adotavam o princípio da não-cumulatividade, tal como Maurice Lauré havia desenvolvido para a “Taxe sur la Valeur Ajoutée”, imposto francês criado em 1952, modelo para a Comunidade Econômica Européia, conforme demonstrou o Comitê Newmark¹⁴ em 1962.

A multiplicidade de tributos indiretos no sistema brasileiro rapidamente levou o legislador a buscar soluções para a complexidade do sistema. Deu-se fim, rapidamente, a uma esdrúxula divisão do ICM, o qual era partilhado, no exercício de competência constitutiva, entre Estados e Municípios. Estes poderiam criar um ICM à razão de 30% da base impositiva da Imposto estadual. Não havia como dar certo. O

¹⁴ Comitê designado pela Comissão da CEE, em 1962, para analisar e propor o melhor modelo de tributação sobre o consumo a ser aplicado na Comunidade Econômica Européia. Ver Balthazar, U.C. “La TVA européenne et son evolution par etapes au sein de la Communauté Economique Européenne”, tese de doutorado, Université Libre de Bruxelles, outubro/1993, Biblioteca Central da UFSC, p.233.

Decreto-Lei 406/68 revogou os dispositivos do Código Tributário Nacional, nesta área, retirando dos municípios esta competência. Deu-lhes, porém, uma participação na receita do tributo estadual, à razão de 20%.

O ICM, enquanto imposto estadual, foi deixado à competência exclusiva dos Estados membros, os quais estavam obrigados, apenas, a seguir algumas regras constitucionais para sua instituição. No geral, porém, cada um deles possuía competência autônoma para regulá-lo conforme os interesses regionais. Isso levou a um estado de beligerância, gerando as famosas “guerras fiscais” entre estas unidades da federação, e cujas tentativas de solução, no âmbito do CONFAZ, muitas vezes não surtiam os efeitos desejados.

A verdadeira solução residiria em uma simplificação maior do sistema, sendo esta motivada fundamentalmente pela aproximação econômica que os anos 80 trouxeram às economias brasileira e argentina. Alguns fatores levaram a isso. Em primeiro lugar, com o processo de globalização econômica em curso, vários países, além da União Européia, moveram-se para a formação de mercados regionais integrados. Em segundo lugar, a competitividade do produto brasileiro no mercado portenho ficava enfraquecida face o sistema tributário daquele país já ter adotado o IVA, o que dava maior margem de neutralidade fiscal ao produto argentino. Estes dois fatores, principalmente, levaram os dois governos a iniciarem um diálogo objetivando coordenar suas políticas econômicas e comerciais.

A necessidade econômica de uma integração destes dois países pode ser facilmente explicada pela nova estrutura da economia mundial, na qual a internacionalização crescente dos circuitos produtivos e de investimentos se dá *pari passu* com a emergência dos novos espaços geoeconômicos que são as zonas econômicas preferenciais regionais.

Contudo, é somente a partir de 1986 que se deu a arrancada final para a consolidação de uma parceria econômica e comercial entre os dois países. Fernandes divide tal processo em três etapas: a primeira verificou-se na assinatura da Ata para a Integração Brasil/Argentina, estabelecendo o Programa de Integração e Cooperação Econômica, “que seria exercido de forma crescente e flexível, já sendo previstas normas de uma união aduaneira, ou seja, tratamento conjunto com terceiros Estados”¹⁵.

¹⁵ FERNANDES, Edson Carlos. *Sistema tributário do mercosul*. 2.ed. São Paulo: RT, 1999.

Em 1988, foi assinado entre os dois Estados o Tratado de Integração, Cooperação e Desenvolvimento, com o objetivo de se formar um espaço econômico comum, fixando-se um prazo de 10 anos para sua consolidação. “Aqui já se falou em harmonização das políticas macroeconômicas e comerciais. Finalmente, em 1990, através da Ata de Buenos Aires, reduz-se o prazo de dez para cinco anos para a formação do espaço econômico comum, bem como se cria o Grupo Mercado Comum, de cunho binacional. Além disso, foi assinado acordo que disciplinava as empresas binacionais brasileiro-argentinas”¹⁶. Uruguai e Paraguai juntaram-se rapidamente ao processo, o primeiro preocupado com o desenvolvimento que ameaçava deixá-lo isolado economicamente, e o segundo em virtude da intensidade dos vínculos comerciais com seus vizinhos platinos.

Dentro desta perspectiva de integração, cabe registrar que a Constituinte Congressual brasileira de 1987/1988, através da Comissão de sistematização tributária, já estava imbuída destes ideais. Uma de suas propostas, neste momento, era criar o Imposto sobre o Valor Agregado, IVA, com a unificação de IPI e ICMS. Em dezembro de 1987, inclusive, publicamos artigo no jornal Folha de São Paulo¹⁷, demonstrando as vantagens da criação do IVA no direito tributário brasileiro. Naquela oportunidade, afirmávamos que a Constituinte estava diante de um momento único, visto que o processo integracionista estava então em plena efervescência.

Tal proposta, porém, não resistiu às primeiras manifestações de alguns congressistas constituintes. Os interesses dos governadores rapidamente acabaram com a idéia de uma unificação de impostos, adotando-se simplesmente a ampliação do campo de incidência do ICMS. Este acabou por incorporar em seu leque de fatos geradores os impostos federais incidentes sobre serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, serviços de comunicações, impostos sobre energia elétrica, sobre combustíveis e lubrificantes, e sobre minerais.

Com a promulgação da Carta de 1988, os Estados membros da federação receberam um dos principais impostos do sistema, com a principal receita. Em suma, os Estados membros saíram do processo constituinte bem mais fortes do que tinham entrado, sendo este o estopim da ação do Governo Central, nos anos seguintes, com a proliferação das chamadas Contribuições Especiais, tributos privativos da esfera federal. As receitas de

¹⁶ FERNANDES, Edson Carlos. Op.cit.

¹⁷ Balthazar, U.C. Reforma ou Revolução? *Jornal Folha de São Paulo*, 30/12/1987, Caderno Economia, p.B-1

referidas contribuições, como se sabe, entram para os cofres do Tesouro nacional sem obrigatoriedade de repartir com as demais esferas federativas (Estados, Distrito Federal e Municípios).

Consoante o entendimento de Nakayama¹⁸, o federalismo fiscal, presente na Constituição Federal de 1988, acabou se tornando "um obstáculo não tarifário para a implantação do imposto sobre o valor agregado no Brasil". Tendo em vista que a federação pressupõe a repartição de competências, legislativa, material política, organizacional e financeira, foi efetuada uma divisão da competência tributária entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Um outro ponto a destacar diz respeito à completa ausência de uma preocupação com a simplificação e aproximação da legislação referente aos tributos diretos, representados principalmente pelo Imposto sobre a Renda. Esse imposto também influi na formação de preços em um mercado integrado. Não é por outra razão que a União Européia vem discutindo a longo tempo a harmonização da tributação direta no seio dos Estados partes que a formam. Algumas normas já foram editadas, disciplinando entre outras, o problema da dupla imposição no âmbito da União Européia. Ao que se sabe, nenhum dos países componentes do Mercosul está minimamente preocupado com uma possível coordenação de legislações, no que concerne ao Imposto de Renda, seja na modalidade pessoa física, seja pessoa jurídica.

Contudo, a busca de uma tributação única sobre o consumo continuou ao longo dos anos noventa. Tributaristas e economistas, bem como alguns políticos mais ligados ao ideal do Mercosul, continuaram insistindo na unificação dos principais impostos sobre o consumo aplicados em nosso direito positivo. Uma das questões não resolvidas no sistema tributário nacional reside no ainda reduzido leque de possibilidades de crédito, com a aplicação do princípio da não-cumulatividade. A Lei Complementar 87/1996, a chamada Lei Kandir, ampliou as possibilidades de crédito do imposto, mas ainda não foi suficiente para uma harmonização com o sistema argentino. É possível perceber, no árduo processo de unificação da legislação referente à tributação sobre o consumo no Brasil, a ausência de uma firme diretiva, capaz de obrigar o legislador a seguir um modelo regional.

Neste sentido, o modelo europeu realmente oferece uma lição exemplar. Como lembra Falcão, o debate sobre a harmonização tributária sempre esteve presente nas

¹⁸ NAKAYAMA, Juliana K. *Reforma tributária – mercosul e união européia*. Curitiba: Juruá, 2003, p.99.

diversas etapas do processo europeu de integração. Desde a assinatura do Tratado de Roma em 1957, documento que instituiu a Comunidade Econômica Européia, “as preocupações se voltaram para a busca de mecanismos capazes de assegurar os objetivos de construção do grande mercado comum”. Assim, enquanto instrumento da integração econômica, a harmonização tributária “contribuiu para a convergência de sistemas tributários díspares, o que permitiu, anos mais tarde, a supressão total das fronteiras comunitárias. Esse contexto exigiu uma nova arquitetura da imposição sobre o consumo”¹⁹. E, como dito antes, foi fundamental o papel exercido pela Suprema Corte européia, cujas decisões na interpretação das normas do Tratado têm força vinculante, obrigando os Estados partes a adotarem-nas, inserindo-as no direito positivo interno.

Por harmonização tributária deve ser entendido o processo por meio 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”²⁰.

Por aqui, conforme já afirmado, não existem órgãos supra nacionais que obriguem os Estados membros do Mercosul a realizarem uma verdadeira harmonização das legislações tributárias. Portanto, não há um verdadeiro IVA no Brasil. IPI e ICMS, com a configuração que lhes deu a Constituição Federal vigente, são os tributos que mais se aproximam do modelo existente na UE, e nos demais Estados-partes do Mercosul. Torna-se imprescindível alterar as competências tributárias dos Estados, dos Municípios e da União, quer seja quanto ao ICMS, ao ISS e ao IPI. Deste modo “tem-se o entrave das competências tributárias com suas respectivas autonomias e o pacto federativo”²¹.

Segundo Bastos e Finkelstein²², torna-se necessária uma mudança “para possibilitar ao órgão supranacional comunitário criar normas até então de competência exclusiva da União”, com a concomitante remoção de obstáculos protecionistas e outros empecilhos à integração e geração de mecanismos que favoreçam a integração.

¹⁹ Falcão, Maurin Almeida, “Prefácio 2”, in Nakayama, J.K. Reforma tributária - *Mercosul & União Européia*. Curitiba: Juruá, 2003, p.16.

²⁰ PITA, Claudino. Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no Mercosul. In: Brandão, Antônio Salazar P. PEREIRA, Lia Valls. *Mercosul. Perspectivas da integração*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1996, p.121.

²¹ Nakayama, op.cit., p.119.

²² BASTOS, Celso Ribeiro. FILKELSTEIN, Cláudio. A institucionalização do Mercosul e a harmonização das normas. In: BASTOS, Celso Ribeiro. FILKELSTEIN, Cláudio (Orgs.) São Paulo: Celso Bastos Editor, 1998, p.27.

IPI e ICMS assemelham-se ao IVA, embora este seja bem mais abrangente. Por que o IVA é melhor, para os contribuintes que comercializam seus produtos dentro de um espaço integrado? A resposta é simples: é o imposto ideal por seu método, pois é indiferente tanto na competitividade e na concorrência quanto na formação de preços de mercado; onera o consumo e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se à necessidade do mercado; oferece maiores vantagens ao fisco; é plurifásico, pois antecipa o imposto que seria devido apenas no consumo e coloca ademais todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de industrialização e de circulação como responsáveis pela arrecadação²³.

A influência do processo de integração no âmbito do Mercosul pode ser observada com a promulgação da Emenda Constitucional 42/2003, cujo propósito inicial era de realizar uma profunda reforma tributária no sistema brasileiro. Como dissemos antes, acabou realizando-se uma reforma pela metade. O constituinte derivado brasileiro, em dezembro de 2003, desistiu de uma reforma ampla. A proposta inicial implicaria na criação do Imposto sobre o Valor Agregado, de competência federal, fundindo-se IPI e ICMS, “para aliviar a carga tributária e igualmente para reduzir os custos operacionais com a fiscalização e com a arrecadação de um único imposto, ao invés de três. Dessa maneira, há o desejo de neutralidade dos tributos em relação à origem dos fluxos comerciais que deve ser observada nos processos de integração econômica, como o Mercosul”²⁴.

A PEC 175-A, de 1995, cujo relator ficou conhecido nacionalmente, Dep. Mussa Demes, defendia tal fusão, mas com a previsão de instituição de alíquotas federal e estadual, como um consórcio entre a União, os Estados e o Distrito Federal na administração, na arrecadação e na fiscalização. Conforme Amaral²⁵, buscava-se, com a criação de um ICMS Federal ao lado de um estadual e eliminação do IPI, “maior estabilidade ao sistema tributário nacional, minimizando os riscos e as graves conseqüências decorrentes da guerra fiscal entre os Estados”.

Evidentemente que um tal sistema iria comprometer a vantagem proporcionada pela fusão para simplificar o sistema tributário. Nesse norte, ressalte-se que “o processo de integração econômica exige a adoção de estratégia que substitua

²³ Derzi, Misabel Machado. Posfácio, in Balthazar, Ubaldo Cesar, *Reforma Tributária & Mercosul*, Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p.240.

²⁴ Nakayama, op.cit., p.139.

²⁵ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Tributação no mercosul. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributação no Mercosul*. São Paulo: RT, 1997, p.486.

gradativamente a defesa do parque nacional, com o agravamento fiscal nas importações, por uma política de abertura de mercados, coerente com o fenômeno da globalização, com o sucesso dos mais eficientes”²⁶. Como consequência do jogo de interesses dos governadores estaduais, a reforma foi consideravelmente “enxugada”, e a unificação dos impostos sobre o consumo foi deixada para dezembro de 2006.

Voltando-se à hipótese central: observa-se que há uma nítida linha condutora do processo de simplificação da tributação sobre o consumo no Brasil, influenciada pelo processo de integração deflagrado pela formação do Mercosul. As sucessivas emendas constitucionais, bem como as disposições de leis complementares tratando do assunto mostram uma preocupação do governo central com o processo de simplificação do sistema tributário, com vistas à formação do mercado comum integrado no Cone Sul.

Por outro lado, a reforma pretendida não avança no ritmo pretendido, em função do modelo federativo adotado pelo Brasil, no qual, de forma bastante *sui generis*, consagra-se um modelo com autonomia constitucionalmente determinada para a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

Manifesta-se Derzi²⁷ pela necessidade da instituição do IVA, sendo que a forma federal não impediria a criação de um IVA, pois outros países federais como Alemanha e Argentina o adotam. Assim, o federalismo, em si, não seria um obstáculo ao IVA, pois o que ocorreu no Brasil foi a partilha da hipótese de incidência do IVA para satisfação de entidades políticas.

Figueiras²⁸ aponta as seguintes justificativas para a adoção do IVA: a) impostos sobre vendas são insatisfatórios; b) a união aduaneira exige a supressão de algumas barreiras discriminatórias e o IVA facilita o comércio; c) possibilidade de supressão ou redução de outros impostos com a adoção do IVA; d) a evolução dos sistemas tributários, muitas vezes, não se adapta ao desenvolvimento do país, tornando-se necessária a criação do IVA. Além disso, sua existência facilita a harmonização tributária em processos de integração, possibilitando a livre circulação de bens e serviços.

²⁶ Harada, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*, 7ª.ed., São Paulo: Atlas, p.498-513.

²⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Reforma tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p.22.

²⁸ FIGUEIRAS, Marcos Simão. *Mercosul: no contexto latino americano*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1996, p.131.

Conforme ressaltado acima por Derzi e Figueiras, uma verdadeira reforma tributária deveria resultar na criação do Imposto sobre o Valor Agregado, consagrando no plano interno o sucesso da experiência internacional, já demonstrado na União Européia. Mercadorias e serviços seriam tributados por um único imposto, multifásico, não cumulativo, incidente sobre as diversas fases da cadeia produtiva, compensando-se em cada uma delas o pagamento efetuado na etapa anterior para recair definitivamente sobre o consumo²⁹. Enquanto prevalecer o interesse dos Estados membros da federação, com suas guerras fiscais, em detrimento do Mercosul, não haverá avanços. Apesar dos “sinais de fumaça” emitidos vez por outra, não construímos efetivamente as bases de um genuíno mercado comum do Cone Sul.

Referências

ALMEIDA, Paulo Roberto de. O Brasil e o futuro do MERCOSUL: dilemas e opções. In CASELLA, Paulo Borba. et. al. *Mercosul: integração regional e globalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Tributação no mercosul. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributação no Mercosul*. São Paulo: RT, 1997, p.486.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Reforma ou revolução? *Jornal Folha de São Paulo*, 30/12/1987, Caderno de Economia, p. B-1.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Análise dos conceitos de base preliminares à idéia de um mercado comum do cone sul. *Revista Sequência*. n°29, CPGD/UFSC, Dez/95, p. 9-22.

BASSO, Maristela (Org.). *Mercosul: seus efeitos jurídicos econômicos e políticos nos estados membros*. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. FILKELSTEIN, Cláudio. A institucionalização do Mercosul e a harmonização das normas. In. BASTOS, Celso Ribeiro. FILKELSTEIN, Cláudio (Orgs.) São Paulo: Celso Bastos Editor, 1998.

CHIARELLI, Carlos Alberto Gomes. CHIARELLI, Carlos Matteo Rota. *Integração: direito e dever. Mercosul e mercado comum europeu*. São Paulo: LTR, 1992.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Reforma tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

FALCÃO, Maurin Almeida. Desenvolvimento econômico e expansão dos sistemas tributários. Texto inédito apresentado no *XIII Congresso do Conselho Nacional de Pesquisadores de Direito – CONPEDI*, Florianópolis, 2004, p.2.

²⁹ Nakayama, op.cit., p.142.

FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do mercosul*. 2.ed. São Paulo: RT, 1999.

_____. *Sistema tributário do mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias* 3.ed. São Paulo: RT, 2001.

FIGUEIRAS, Marcos Simão. *Mercosul: no contexto latino americano*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 7.ed. São Paulo: Atlas. 2001.

LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia do Trabalho Científico*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1992.

MERCOSUL: legislação e textos básicos. Comissão Parlamentar Conjunta do Mercosul. Seção Brasileira. Ministério das Relações Exteriores. 3.ed. Senado Federal, Brasília, 2000.

NAKAYAMA, Juliana K. *Reforma tributária – mercosul e união européia*. Curitiba: Juruá, 2003.

NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalização e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2000.

PITA, Claudino. Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no Mercosul. In: Brandão, Antônio Salazar P. PEREIRA, Lia Valls. *Mercosul. Perspectivas da integração*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1996.

SALDANHA, Eduardo. Imposto sobre o valor agregado: o modelo da União Européia e as perspectivas da harmonização legislativa para o Mercosul. *Dissertação de Mestrado*. Curso de Pós-Graduação em Direito. Florianópolis, 2001