

REVISTA DE INFORMAÇÃO LEGISLATIVA

Brasília • ano 42 • nº 166
abril/junho – 2005

UNILEGIS

Universidade do Legislativo Brasileiro

**Artigos apresentados pelas 1ª e 2ª turmas do
Curso de Especialização em Direito Legislativo**

Harmonização tributária e consolidação do Mercosul

Maria Terezinha Nunes

Sumário

1. Introdução; 2. Por que harmonizar a Legislação Tributária?; 3. Obstáculos para a Harmonização Tributária; 4. Reforma Constitucional e Harmonização Tributária; 5. Conclusão.

1. Introdução

O Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), ideal a ser atingido pelos países signatários do Tratado de Assunção, firmado em 1991 pela Argentina, Uruguai, Paraguai e Brasil, teve como principal objetivo a ampliação de seus mercados internos, mediante integração econômica intrabloco. Passou por um período de transição, durante o qual foram exigidas medidas de ajuste interno de cada país, para seu efetivo funcionamento como zona de livre comércio até o advento do Protocolo de Ouro Preto, que o alçou à condição de União Aduaneira.

A estrutura orgânica do Mercosul, durante o período de transição, restringiu-se à criação do Conselho do Mercado Comum e do Grupo Mercado Comum, cujas decisões eram tomadas em reuniões das autoridades econômicas e diplomáticas de cada país, bem como de uma Secretaria para a guarda de documentos e comunicações das atividades do Bloco.

Como bem nos explica Rezek (1997, p. 228): “Eram reuniões periódicas de Ministros de Estado da Economia e das Relações Exteriores e, eventualmente, Chefes de Estado, e no Grupo Mercado Comum, de servi-

Maria Terezinha Nunes é Analista Legislativo do Senado Federal, Economista, Advogada e Especialista em Direito Legislativo pela UNILEGIS.

Trabalho final apresentado ao Curso de Especialização em Direito Legislativo realizado pela Universidade do Legislativo Brasileiro – UNILEGIS e Universidade Federal do Mato Grosso do Sul – UFMS como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Legislativo. Orientador: Prof. JORGE LUIZ FONTOURA NOGUEIRA.

dores públicos alocados para esses encontros, que traçavam as diretrizes de ação da pequena comunidade”.

Essa estrutura simples e a inexistência de uma burocracia que respaldasse o Mercosul eram alvos de críticas pela Comunidade Européia, que “estranhava tudo aquilo que inicialmente era nosso ponto de honra: não criar despesas ou mecanismos onerosos, antes de obter resultados, é dizer, de ver funcionar a integração naquilo que ela tem de mais elementar e de mais fecundo do ponto de vista das sociedades humanas por ela atendidas” (REZEK, 1997, p. 228).

O Tratado de Assunção estabeleceu a data limite de 31 de dezembro de 1994 para que os Estados Partes adotassem diversas medidas de adequação interna e externa, com vistas à criação do Mercado Comum, conforme consta do art. 1º, a saber:

1. eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias ou de qualquer outra medida de efeito equivalente;

2. estabelecimento de Tarifa Externa Comum;

3. coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes;

4. harmonização legislativa.

O Programa de Liberalização Comercial, a Coordenação de políticas macroeconômicas e a Adoção de uma Tarifa Externa Comum e de acordos setoriais foram os instrumentos previstos pelo Tratado de Assunção para, inicialmente, estabelecer uma zona de livre comércio e posterior conformação de uma União Aduaneira com ampla mobilidade, no Bloco Regional, de seus fatores de produção para a formação do mercado comum.

O Tratado de Assunção previu que as medidas de adequação, mediante desgravação tarifária, seriam realizadas de forma gradual durante o período de transição, pois o objetivo era ampliar e fortalecer os mercados nacionais e não desmantelá-los com a

liberação indiscriminada das importações pelos países participantes do Bloco.

Prevendo as dificuldades que sobreviriam, dadas as diferenças na economia dos quatro países integrantes do Mercosul, foram estabelecidos, para esse período: a adoção do Regime Geral de Origem, um Sistema para Solução de Controvérsias e Cláusulas de Salvaguardas.

Constam do Tratado de Assunção o princípio da reciprocidade de direitos e obrigações e o princípio da não-discriminação, conforme arts. 2º e 7º, respectivamente:

Art. 2º O Mercado Comum estará fundado na reciprocidade de direitos e obrigações entre os Estados Partes.

Art. 7º Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional.

De modo simples, pode-se dizer que a integração dos mercados intrabloco objetiva dar tratamento isonômico aos produtos estrangeiros, oriundos do Bloco Regional, em relação aos produtos nacionais. O ideal da integração é chegar ao ponto em que a comercialização entre qualquer Estado da federação brasileira seja semelhante à comercialização de um Estado brasileiro com a Argentina, por exemplo. O que determinaria a escolha seriam os fatores que envolvem o livre mercado e não as restrições tarifárias (impostos de importação) e restrições não-tarifárias, exemplificadas por J. K. Nakayama (2003, p. 31) como: “Garantia de qualidade dos produtos; normas burocráticas, formalidades aduaneiras, políticas de compras públicas, aspectos monetários e financeiros, controles de câmbio, além do federalismo fiscal brasileiro”.

Não obstante os objetivos traçados pelo Tratado de Assunção não terem sido alcançados em sua inteireza, o período de transição chegou a termo com a assinatura do Protocolo de Ouro Preto em 17.12.1994, quando os países signatários, reafirmando o in-

teresse em manter o compromisso de constituição do Bloco Regional, reforçaram sua estrutura institucional com a criação de novos órgãos, ampliação e definição de competências, além de conferir-lhe personalidade jurídica de direito internacional, possibilitando-lhe comercializar em nome dos quatro países que o integram.

A Comissão Parlamentar Conjunta, prevista no Tratado de Assunção passa, a partir do Protocolo de Ouro Preto, quando lhe foram conferidas atribuições, a ter papel fundamental na consolidação do Mercosul, vez que as Decisões, Resoluções e Diretrizes emanadas dos órgãos Conselho do Mercado Comum, Grupo Mercado Comum e Comissão de Comércio do Mercosul, respectivamente, têm natureza obrigatória para os Estados Partes e devem integrar de pronto o ordenamento jurídico interno de cada país.

Nesse aspecto, o Protocolo de Ouro Preto enfatiza a importância da incorporação ao ordenamento jurídico interno das normas emanadas dos Órgãos do Mercosul consoante estabelecem os seus arts. 38 a 40, atribuindo à Comissão Parlamentar Conjunta do Mercosul a harmonização dessas legislações.

Assim, dada a relevância da harmonização legislativa para o fortalecimento do processo de integração do Mercosul, expressada no Tratado de Assunção e por ocasião do Protocolo de Ouro Preto, em que foram reafirmados os compromissos iniciais do Mercosul, é que este trabalho se propõe a estudar a exigência e dificuldades que o Brasil vem enfrentando na conformação dessas legislações no ordenamento jurídico interno, notadamente no campo tributário, para adequar-se a uma nova realidade de inserção no mercado regional e mundial.

Entre os obstáculos que se apresentam, destacam-se a recepção do Tratado no ordenamento jurídico interno, a qual gera insegurança quanto à validade do mesmo, quando questionada sua aplicação no País, em face de legislação posterior divergente; a interpretação restritiva feita pelo Supremo

Tribunal Federal ao art. 98 do Código Tributário Nacional, distinguindo Tratado-norma de Tratado-contrato e, somando-se a isso, as distorções tributárias incidentes sobre o consumo, as quais, para a sua eliminação, esbarram no princípio constitucional da federação.

Diante de todas essas dificuldades, oriundas da assimetria tributária entre o Brasil e os demais Estados do Mercosul, e da necessidade de harmonizar seus tributos, é de se questionar se nas diversas propostas de emenda constitucional ao capítulo do sistema tributário, apresentadas ao longo do governo de Fernando Henrique Cardoso, a reforma recentemente aprovada e a PEC nº 228/2004, ora em tramitação na Câmara dos Deputados, tiveram como objetivo a consolidação do Mercosul, mediante inserção no texto constitucional de dispositivos que garantam a harmonização da legislação tributária do País.

2. Por que harmonizar a Legislação Tributária?

2.1 O compromisso

Quando os países signatários do Tratado de Assunção decidiram constituir o Mercado Comum do Sul, estabeleceram como compromisso a busca da harmonização legislativa, nas áreas pertinentes que reclamassem esse ajuste, visando ao fortalecimento do processo de integração.

Tendo em vista que o objetivo primordial dessas nações é estimular o desenvolvimento econômico e fazer circular a riqueza no Bloco Regional, a harmonização tributária foi, sem dúvida, a mais reclamada para impulsionar a circulação de bens, serviços e fatores produtivos, inclusive com as adequações necessárias, no plano jurídico interno, conforme preceitua o art. 1º do Tratado de Assunção.

De fato, as medidas iniciais, exigidas para cada país, por ocasião da criação do Mercosul, alcançavam apenas a alteração dos impostos relativos à importação e ex-

portação de mercadorias para o comércio intrabloco. Não é sem razão que o ato de constituição do Bloco Regional, constante do Tratado de Assunção, pretendeu, num primeiro momento, a criação da zona de livre comércio, mas avançou nos objetivos com a previsão de uma União Aduaneira, mediante o estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum -TEC para regular a importação de produtos oriundos de outros países.

Contudo, constituiu-se esse Tratado em protocolo de intenções, com período de transição definido para a gradual adequação de suas políticas de eliminação tarifária, com vistas a sua efetivação em 31.12.1994.

Pelo Protocolo de Ouro Preto, realizado em 17.12.1994, e de acordo com o calendário previsto pelo art. 18 do Tratado de Assunção, foram reafirmados os compromissos assumidos naquela ocasião pelos países componentes do Mercosul.

Nessa ocasião, foram definidas as atribuições da Comissão Parlamentar Conjunta do Mercosul, passando a ter papel fundamental na harmonização da legislação tributária no Brasil, haja vista as graves distorções existentes no sistema tributário nacional, notadamente no imposto que incide sobre o consumo e que envolve conflitos federativos.

Nesse sentido, o que impulsiona a busca da harmonização da legislação tributária, gerando obrigações para os Estados Partes em envidar esforços para a sua efetiva concreção, tem origem no próprio ato de sua constituição, em seus arts. 1º e 7º, pelos quais ficou estabelecido o compromisso assumido pelos quatro países membros em adequar seus regimes tributários, bem como no desejo de continuar fazendo parte desse Bloco, usufruindo dos benefícios advindos dessa integração.

2.2 Pressuposto da integração

O termo integração, para Odete Maria de Oliveira, citada por J.K. Nakayama (2003, p. 229), é originário da metade do século XX, sendo designado para definir fenômenos de

economia internacional em que duas ou mais economias se juntam para compor um espaço econômico de maior dimensão.

A integração econômica, pressupondo a livre circulação de mercadorias, serviços e fatores produtivos, só será alcançada com a eliminação das barreiras tarifárias sobre a importação de produtos intrabloco e conseqüente implantação da zona de livre comércio; em seguida com a adoção de políticas externas comuns para conformação de uma união aduaneira, além de diretrizes tributárias conjuntas, aplicáveis aos países do bloco como um todo.

A integração deve pautar-se pela competitividade, determinando bons produtos, de boa aceitação no mercado, que gerem lucros para o investidor e acréscimo de ganhos para o trabalhador. Isso sem depender de protecionismo oficial, de reservas oficiais ou de nichos de exclusividade que deterioram o processo de desenvolvimento e impedem o progresso (Cf. NAKAYAMA, 2003, p. 29).

É nesse sentido que a harmonização tributária se faz necessária, ou seja, para reforçar o processo de integração, eliminando as distorções que afetam a competitividade dos produtos comercializados dentro do Bloco Regional (Cf. VICTOR UCKMAR, *in* SILVA, 2003, p. 96).

Entende Edison Fernandes (2001, p. 208) que não existe qualquer documento ou tratado que tenha criado um sistema tributário próprio para o Bloco Regional. Por isso, a necessidade de harmonizar as legislações de cada país integrante do Mercosul, e, à vista da complexidade que envolve a harmonização dos tributos dos quatro países, a coordenação tributária surge como opção mais viável para o Bloco.

Para definir os institutos da coordenação e harmonização tributárias, Edison Fernandes (2001, p. 205) traz o seguinte ensinamento de Xavier Basto:

Quando esses efeitos minoram através de medida que não envolve substanciais modificações internas

dos sistemas fiscais, isto é, quando se estabelecem apenas providências capazes de evitar ou minorar esses efeitos indesejáveis sem, todavia, aproximar-se (ou, no limite, eliminar) as diferenças de fiscalidade que os provocam, diz-se que se promoveu a coordenação fiscal internacional (ou interjurisdicional).

Quando se vai mais longe e, para erradicar a fonte daqueles efeitos, se aproximam os sistemas fiscais – as estruturas e tipos de impostos adotados, as suas bases de incidência, eventualmente as suas taxas – diz-se que estamos perante medidas de harmonização fiscal internacional (ou interjurisdicional). A harmonização fiscal implica, assim, modificações internas dos próprios sistemas de impostos e é um processo típico de espaços econômicos integrados ou em vias de integração.

Comungando desse mesmo entendimento, J. K. Nakayama (2003, p. 149) ressalta que um dos aspectos mais relevantes do processo de integração entre os países do Mercosul diz respeito à eliminação de diferenças legislativas que possam dificultar ou obstaculizar o seu desenvolvimento. Nesse sentido, esclarece que “em relação às normas tributárias, aceita-se que o processo de aproximação legislativa esteja enquadrado na fase de coordenação”.

Conforme assente pela doutrina, é também de fundamental importância a harmonização dos impostos incidentes sobre a renda, com a finalidade de se evitar a bitributação sobre o consumo, bem como daqueles que incidem nas relações de trabalho ao comporem os preços dos produtos de forma direta, em sua produção, e de forma indireta, incluindo a mão-de-obra aplicada no comércio e prestação de serviços (Cf. SILVA, 2003, p. 98).

2.3. A Natureza dos Impostos Alfandegários

Outro fator que converge para a harmonização tributária é a possibilidade de utilização dos impostos aduaneiros para fins

de políticas macroeconômicas comuns, pelos países integrantes do Bloco Regional, uma vez que representam pouco em termos de arrecadação e são utilizados como instrumentos de intervenção econômica.

Os impostos aduaneiros foram os primeiros a se sujeitarem à harmonização tributária, pois, sem essa providência, não seria possível dar os primeiros passos para a criação da zona de livre comércio e da adoção da tarifa externa comum, rumo à consolidação da integração e ao alcance de seu objetivo de aceleração do desenvolvimento dos países integrantes, com justiça social, conforme preceitua o Tratado de Assunção.

Segundo SILVA (2003, pp. 97-98), essa primeira etapa, “embora de difícil implantação devido às grandes diferenças tarifárias que podem existir entre os diversos países constituintes no mercado em processo de integração, não reserva maiores problemas de cunho jurídico, devido à natureza extrafiscal que passou a ser conferida ao imposto de importação no último século”.

Com efeito, os impostos incidentes sobre o comércio exterior, de importação e exportação, devido a sua pouca significância em termos de arrecadação para o Estado, são utilizados como instrumentos reguladores do comércio exterior e de política cambial, conforme prevêem os arts. 21 e 26 do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, cresceriam em importância como instrumentos de política macroeconômica e de intervenção econômica comum, a serem implementados pelos Estados Partes do Mercosul.

3. Obstáculos para a Harmonização Tributária

3.1 Os Tratados na Ordem Jurídica Interna

Muito se discute acerca da forma como os tratados são recepcionados na ordem jurídica nacional. Essa discussão toma vulto a partir do momento em que o País se propõe a integrar um bloco econômico, cujas normas, conjuntamente adotadas, obrigam seus signatários.

O caráter intergovernamental de tomada de decisões submete qualquer tipo de deliberação do bloco à apreciação interna de cada Estado, o que torna o processo de condução do Mercosul um processo mais demorado e burocrático. (Cf. MENEZES, 2002, p. 150).

Analisando os dispositivos constantes das constituições brasileiras, desde o império, acerca da obrigatoriedade do tratado na ordem interna, FRAGA (2001, p. 47) observou que pouca, ou nenhuma, foi a evolução, no que respeita ao disciplinamento das relações entre o direito interno e o direito internacional, permanecendo situação quase idêntica à de 1891.

Nesse mesmo sentido, Mariângela Ariosi, citada por SILVA, (2003, p. 33), assim se expressa:

Como fora visto, ao se analisar a evolução jurídico-constitucional brasileira, no capítulo anterior, verificou-se uma verdadeira ausência de dispositivos constitucionais acerca de uma definição da norma a ser aplicada em caso de conflito que envolvesse tratados internacionais e leis internas. Não apenas a Constituição brasileira de 1988 pecou por omissão nesta matéria, mas, como oportunamente fora observado, nunca houve, em nenhum texto constitucional da história das Constituições brasileiras, qualquer orientação acerca de uma direção, seja esta, monista – radical ou moderada, ou dualista para os conflitos entre tratados e leis internas.

Para Mirtô Fraga (2001, p. 47), a partir do que dispõe a Constituição Federal e a posição majoritária do Supremo Tribunal Federal, o tratado não se confunde com a lei, pois que ambos têm fases de elaboração completamente distintas e obedecem a preceitos constitucionais específicos. A fase de elaboração do tratado não se encerra após o término da negociação do País com outras nações, pois, depois disso, ele é submetido à aprovação pelo Congresso Nacional, medi-

ante promulgação de decreto de autorização do presidente do Senado, é feita a ratificação por depósito do instrumento do acordo, efetivando-se somente após a promulgação e publicação de decreto do executivo federal, quando passará a ter eficácia na ordem interna do País, vinculando direitos e obrigações entre particulares e Estado.

Assim, os tratados não têm aplicação imediata no ordenamento jurídico interno. Esse é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, inclusive quanto aos tratados no âmbito do Mercosul (Cf. MENEZES, 2002, p. 15).

Uma vez integrado ao ordenamento jurídico interno, passando por todas aquelas fases acima descritas por Mirtô Fraga, o tratado ganha *status* de lei, consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 80.004/77, em que foi alterada a jurisprudência daquela Corte para não mais conferir primazia ao direito internacional sobre o interno. Assim, estando na mesma hierarquia das leis internas sujeita-se às regras de aplicação destas em caso de conflito e ao controle de constitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal.

Esse entendimento do Supremo Tribunal Federal, que deu primazia ao ordenamento jurídico interno sobre o direito internacional, vem, desde aquela data, sofrendo críticas severas por parte da doutrina, que, inclusive, atribui caráter político e não jurídico àquele julgamento. (Cf. SILVA, 2003, p. 42).

Nesse aspecto, as observações de Jorge Fontoura (2002, p. 115):

O fato de termos um ordenamento francamente dualista, como reflexo inelutável de nossa cultura jurídica, onde nada pode atentar contra o querer constitucional, nem mesmo o tratado, havendo de resto a possibilidade sempre presente de o legislador nacional dispor contra a norma contida em tratado anterior, é um dado fundamental para situarmos corretamente o grau de nosso avanço jurídico. A

supremacia da norma interna, consoante à prevalente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – RE 80.004/SE, bem como o silêncio obsequioso da Constituição Federal sobre o potencial conflito, não deixam espaço a interpretações inovadoras. Como consequência, não estamos preparados para as demandas de nosso tempo.

Quanto à solução dos conflitos gerados entre dispositivo de Tratado e a Constituição Federal, a doutrina majoritária e o Supremo Tribunal Federal, à exceção dos estudiosos dos Direitos Humanos, estão de acordo em que, havendo conflito entre o Tratado e a Constituição Federal, resolve-se o mesmo em favor desta. (Cf. SILVA, 2003, p. 53).

Foi esse o entendimento do Supremo, quando julgou o *HABEAS CORPUS* Nº 73.044, negando eficácia à disposição contida na Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), segundo a qual somente seria permitida a prisão civil em razão de dívida alimentícia, contrariando, assim, aquele Tratado ao disposto no inciso LXVII, do art. 5º, da Constituição Federal, que estabelece, também, a possibilidade da prisão do depositário infiel. (Cf. SILVA, 2003, p. 53).

A Constituição Federal só dispõe de dois artigos que tratam da relação entre o direito internacional e as normas de direito interno: o art. 178, que não tem qualquer influência no processo de integração, e o § 2º do art. 5º, que, segundo Flávia Piovesan, atribui aos direitos internacionais a natureza de norma constitucional e, sendo assim, é da maior importância nos processos de harmonização legislativa no campo tributário, em função do princípio constitucional da capacidade contributiva, quando o tratado ou convenção referir-se a dupla tributação da renda. (Cf. SILVA, 2003, p. 54).

Para J.K. Nakayama (2003, p. 63), a ausência de qualquer grau de supranacionalidade para a constituição do Mercosul impede que a harmonização das legislações

se processe mediante a adoção de normas completas. Entende que a aplicação imediata da norma no Bloco, por exemplo, é um aspecto que facilitaria a desobstaculização para a harmonização das normas tributárias.

3.2. O art 98 do Código Tributário Nacional e a interpretação do Supremo Tribunal Federal

A simples leitura do art. 98 do Código Tributário Nacional, que estabelece: “os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha”, leva à compreensão de que o direito internacional, no tocante à legislação tributária, tem primazia sobre a lei ordinária, não sendo, assim, os tratados passíveis de alteração por legislação que lhes sobrevenha.

Contudo, tem sido outro o entendimento do Supremo Tribunal Federal a partir do julgamento do RE nº 80.004, de 01.06.1977, quando foi questionada a validade da Convenção de Genebra em face de norma interna divergente, conforme se observa da ementa:

CONVENÇÃO DE GENEBRA – LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CÂMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS – AVAL APOSTO A NOTA PROMISSÓRIA NÃO REGISTRADA NO PRAZO LEGAL – IMPOSSIBILIDADE DE SER O AVALISTA ACIONADO, MESMO PELAS VIAS ORDINÁRIAS. VALIDADE DO DECRETO-LEI Nº 427, DE 22.01.1969.

Embora a Convenção de Genebra, que previu uma lei uniforme sobre letras de câmbio e notas promissórias, tenha aplicabilidade no direito interno brasileiro, não se sobrepõe ela às leis de nulidade do título.

Sendo o aval um instituto do direito cambiário, inexistente será ele se reconhecida a nulidade do título cambial a que foi apostado.

Recurso extraordinário conhecido e provido.

Nesse julgamento, o Ministro Cunha Peixoto fez constar de seu voto a interpretação quanto à aplicabilidade do art. 98 do CTN, tendo assim se expressado:

Como se verifica, o dispositivo refere-se a tratados e convenções. Isto, porque os tratados podem ser normativos ou contratuais. (...) Por isto mesmo, o art. 98 só se refere à legislação tributária, deixando, destarte, claro não ser o princípio de ordem geral. Se a lei ordinária não pudesse, pela constituição, revogar a que advém de um tratado, não seria necessário dispositivo expresso de ordem tributária.

Acompanhando a mesma linha de argumentação do Ministro Cunha Peixoto, no que se refere à aplicabilidade do art. 98 do CTN, o Ministro Cordeiro Guerra fez constar de seu voto o seguinte entendimento:

Argumentou-se com o art. 98 do Código Tributário Nacional, para concluir pela irrevogabilidade dos tratados por legislação tributária interna que lhes sobrevenha. Mas, como bem observou o ilustre Ministro CUNHA PEIXOTO, sob pena de inconstitucionalidade deve ser compreendido como limitado aos acordos contratuais de tarifas, durante a vigência destes.

Essa interpretação do Supremo Tribunal Federal constituiu-se em divisor de águas, pois que antes considerava a supremacia do direito internacional sobre o interno, por isso não entender inconstitucional o art. 98 do CTN, em sua totalidade, mas, a partir desse julgamento, foi dada interpretação restritiva ao citado dispositivo tributário, nos termos do voto do Ministro Cordeiro Guerra, acima transcrito, passando a fazer distinção entre Tratado-contrato e Tratado-norma, aceitando a supremacia apenas do primeiro sobre a lei interna.

Não faltaram respeitáveis juristas a corroborar a tese do Supremo e nem outros a refutá-la de forma veemente. Hugo de Brito Machado, entendendo que a decisão não foi correta, registra o antagonismo nas decisões

do Supremo, pela prevalência dos Tratados, em outros julgados posteriores a esse (Cf. MACHADO, 2002, p. 91).

3.3. O Federalismo Fiscal, ICMS e o IVA

O ideal federalista brasileiro foi perseguido durante sessenta anos por intermédio das rebeliões “Balaiadas”, “Cabanas”, “Sabinadas” e “República de Piratini”, mas não obteve êxito no período da monarquia, sendo alcançado apenas com a proclamação da República, mediante Decreto do Marechal Deodoro, em 15/11/1889, e a promulgação da Constituição de 1891, que consagrou o princípio federativo, mediante a adoção da forma de governo da República Federativa (Cf. AFONSO, 2003, p. 102-103).

O princípio implícito no federalismo está representado pela autonomia conferida aos diversos entes da federação para dispor sobre suas políticas administrativa, financeira e orçamentária, mas para as relações internacionais conta a unidade desses entes, representada pelo Estado Federal, como bem nos ensina AFONSO (2003, 100-101):

Estado federal é o todo, dotado de personalidade jurídica de Direito Público internacional. A União é a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação aos Estados e a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro. Os Estados-membros são entidades federativas componentes, dotadas de autonomia e também de personalidade jurídica de Direito Público interno. O Estado federal é considerado uma unidade nas relações internacionais.

J. K. Nakayama (2003, p. 31) classifica o federalismo fiscal como restrição não-tarifária à livre circulação de mercadoria intrabloco além de considerar um empecilho à harmonização tributária com os demais países do Mercosul, uma vez que o Brasil é o único deles que confere competências dis-

tintas para os três impostos incidentes sobre o consumo: IPI, ICMS e ISS.

Dessa forma, o problema que apresenta o federalismo fiscal para o Mercosul está diretamente ligado à distribuição das competências que a Constituição Federal confere aos diversos entes da federação para legislar sobre os tributos que incidem sobre o consumo: cabe à União legislar sobre o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados; aos Estados legislar sobre o ICMS e aos Municípios legislar sobre o ISS – Imposto sobre Serviços.

A incidência cumulativa desses impostos acaba por refletir-se na competitividade dos produtos nacionais e estrangeiros, gerando entraves à livre circulação dos bens e serviços, em dissonância com o preceituado no Tratado de Assunção e que é requisito essencial para a consolidação do Mercosul.

A diferença crucial entre o ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, adotado pelo Brasil e o IVA – Imposto sobre Valor Agregado, adotado por Argentina, Paraguai e Uruguai é a característica da neutralidade, essencial para a integração econômica, encontrada no IVA e que falta ao ICMS.

O ICMS tem características não só fiscal, de arrecadação, mas também extrafiscal, quando utilizado para políticas de investimentos. Contudo, tais políticas têm gerado conflitos entre os Estados componentes da federação brasileira, entre si, e com os Estados Partes do Mercosul.

Discorrendo sobre o IVA instituído pela União Européia, Sergio Silva (2003, p. 108) esclarece que a tônica da harmonização da tributação do consumo consiste na neutralidade da tributação da incidência do IVA sobre as operações realizadas pelos diversos agentes econômicos. Essa neutralidade visa a alcançar a isonomia entre tais agentes, reduzindo, com isso, a utilização extrafiscal do IVA como incentivo ao desenvolvi-

mento de determinados setores da economia.

O ICMS tem origem no antigo ICM, primeiro imposto criado segundo a técnica do valor agregado no mundo e que substituiu o imposto cumulativo sobre venda e sobre consignação – IVC. Apareceu no Sistema Tributário brasileiro com a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, incidindo sobre todas as etapas da cadeia produtiva: a produção, distribuição e venda ao consumidor final de um bem. Pela Constituição de 1988, sofreu alteração em relação ao antigo ICM, uma vez que incorporou os serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação (Cf. NAKAYAMA, 2003, p. 125).

A competência para instituir e dispor sobre esse imposto cabe aos Estados e Distrito Federal, conforme estabelece a Constituição Federal, em seu art. 155, inciso II. Contudo, não obstante a obrigação dos Estados em observar as disposições constitucionais e as normas gerais estabelecidas pela lei complementar, ficava a cargo desses entes a possibilidade de conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais, resultando em uma multiplicidade de normas regendo o ICMS, com disciplinamento diferente para cada Estado.

Os problemas advindos desse desordenamento fiscal estão registrados nas palavras de José Matias Pereira (2003, p. 109), quando explana sobre os entraves da reforma tributária no Brasil, nestes termos: “(...) e o esdrúxulo ICMS, cujos inumeráveis defeitos se processam à sombra da arbitrariedade dos governos estaduais. O exemplo mais evidente são as guerras fiscais, as barreiras nas estradas e a inoperância do sistema de crédito fiscal, quando se trata de mercadoria isenta, que transita de um Estado para outro”.

A discussão que se faz sobre o ICMS, no âmbito do Mercosul, é que ele, além de constituir-se em um dos principais impostos em termos de arrecadação de competência estadual e distrital, incide sobre a entrada de

bens e serviços provenientes do exterior. Dessa forma, fica limitada a ação da União na celebração dos tratados que visem à livre circulação de bens e serviços, vez que a ela é vedado dispor sobre isenção em impostos de competência dos Estados (Cf. MARTINS, 2002, p. 37).

Respondendo ao questionamento proposto no XXII Simpósio Nacional de Direito Tributário, o insigne tributarista Hugo de Brito Machado, falando sobre o ICMS e as mercadorias oriundas de países do Mercosul, esclarece que a incidência do ICMS nas operações de importação implica verdadeira restrição à circulação de mercadorias entre os países que integram o Bloco e, em mantendo essa incidência do ICMS nas operações entre os vários países, a efetiva integração do Mercosul somente ocorrerá no momento em que houver a uniformização tributária dos países que o compõem (Cf. MACHADO, 2002, p. 88).

4. Reforma Constitucional e Harmonização Tributária

4.1 Perspectivas para o Mercosul

Desde 1995, quando da assinatura do Protocolo de Ouro Preto, foram enviadas inúmeras propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional ao Congresso. Todavia, por envolver algumas delas a discussão da quebra do pacto federativo, vez que propunham a criação do IVA, em substituição aos impostos incidentes sobre a circulação de mercadorias e serviços, alterando a competência tributária desse imposto, nenhuma alcançou os objetivos propostos.

Analisando as diversas propostas de reforma constitucional, na área tributária, apresentadas até 2001, J.K.Nakayama (2003, p. 142) concluiu que a discussão central refletia a preocupação com a guerra fiscal entre os Estados e “não se viu uma preocupação imediata com o Mercosul, seus princípios e muitos menos com suas respectivas liberdades para a concretização do mercado comum”.

Considera a autora que a reforma constitucional tributária é imprescindível para os objetivos do Mercosul, pois que a harmonização tributária pressupõe o questionamento do princípio do federalismo, que obstaculiza a possibilidade de implantação do IVA no Brasil, em substituição aos impostos IPI, ICMS, ISS, os quais incidentes sobre o consumo (inclusive sobre bens importados) congregam competências legislativas distintas.

Das propostas apresentadas nesse período, J.K.Nakayama (2003, p. 136) discorre sobre o Substitutivo do Deputado Mussa Deme à Proposta de Emenda à Constituição nº 175-A/95 listando seus pontos controversos, os quais, na sua concepção, contribuíram para que não fosse adiante, destacando nessa proposta a extinção do IPI, ICMS, ISS, COFINS, PIS-PASEP e a criação de um novo ICMS com legislação federal, arrecadação estadual e federal, não cumulativos, substituição do IPI e do ISS com alíquota uniforme no país; ICMS seletivo incidente sobre grupo de produtos, como energia elétrica e telecomunicações e criação do IVA.

Em sua opinião, a proposta do governo, enviada ao Congresso Nacional, em 1997, pretendia rediscutir o verdadeiro pacto federativo, prevendo a reformulação do Sistema Tributário Nacional mediante a criação do IVA, em substituição ao ICMS. Registra, ainda, as propostas de criação de um imposto único, de Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque; o projeto de Ciro Gomes de implantação do IVA e cobrança no destino; e a proposta da Academia Brasileira de Direito Tributário de criação de um imposto circulatório, substituindo o ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS, além das mini-reformas tributárias em 2001, objetivando a unificação do ICMS e ISS; prorrogação da CPMF, e federalização do ICMS, com a uniformização da legislação do referido imposto.

Em 2003, foi enviada ao Congresso Nacional, pelo governo Lula, a Proposta de Emenda Constitucional nº 41, a qual visava

alterar o Sistema Tributário Nacional, concentrando a maior parte dessas mudanças no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, cuja competência, para criar e dispor sobre esse tributo, recai no âmbito dos Estados e Distrito Federal.

Vislumbrando as discussões em torno do pacto federativo, em virtude das alterações propostas no ICMS, o governo tratou logo de buscar o consenso e apoio dos Governadores para que essas mudanças se efetivassem. Assim, analisando a proposta do Governo e os pareceres técnicos, emitidos pelos órgãos do Congresso Nacional, pelos quais tramitou, destacam-se os objetivos de simplificação da legislação do ICMS, com a unificação nacional e suas alíquotas e proibição expressa das unidades federadas de concederem incentivo fiscal, bem como a transformação da COFINS e da Contribuição do empregador sobre a Folha em incidências não cumulativas, permitindo desonerar integralmente as exportações dessas incidências, os quais, se alcançados terão reflexos benéficos no comércio intrabloco.

Embora não haja nenhuma referência expressa nos textos da Proposta de Emenda Constitucional nº 41/2003 ao Mercosul, constata-se que ela, embora de forma tímida, em caso de ter sido aprovada naquelas condições, poderia produzir alterações no sistema tributário nacional que beneficiariam a livre circulação das mercadorias entre os países do Bloco, como, por exemplo, a desoneração dos tributos incidentes sobre a folha de pagamentos que beneficiariam as exportações; a federalização das normas regentes do ICMS, com a unificação das alíquotas, e a proibição dos Estados concederem incentivo fiscal retirando o caráter extratrisfiscal do ICMS.

A proposta de adoção do IVA, em substituição ao ICMS, IPI, ISS foi novamente tentada mediante emenda à PEC 41/2003. Contudo, foi rejeitada pelo Relator da Câ-

mara, sob a alegação de que tal medida exige a reformulação das competências dos entes da federação, cuja discussão o Executivo e o Congresso esquivaram-se de enfrentar.

Contudo, com o desmembramento da PEC 74/2003/SENADO, que resultou na promulgação da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, cujo texto não teve nenhum reflexo positivo para as relações com os parceiros do Mercosul, todos os objetivos referentes às alterações do ICMS foram postergados para o futuro, na Proposta de Emenda Constitucional nº 228/2004.

O Relator designado pela Comissão Especial, destinada a proferir parecer sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 228-A, Deputado Virgílio Guimarães, após apreciação das cem emendas apresentadas à referida proposta, entendeu por bem sugerir o desdobramento dessa PEC, de nº 228-A, com fundamento no art. 57, III do Regimento Interno, apresentando substitutivo ao texto original, com vistas à rápida apreciação de texto que garanta o aumento da partilha da CIDE-combustíveis.

Nota-se pelo estudo das emendas, constante do Parecer, a preocupação dos Parlamentares com a “partilha dos resultados financeiros obtidos pela administração federal”, a qual, segundo o Relator “exibe características nitidamente distintas das matérias tributárias no sentido estrito, isto é, das matérias relacionadas com técnicas de captação das receitas públicas e de distribuição do ônus do financiamento do Estado”.

Desta forma, a solução encontrada, segundo o Relator, para “viabilizar uma demanda majoritária que, por acréscimo, responde ao mais alto interesse público”, foi a transferência, mais uma vez, das grandes alterações que envolvem a essência do ICMS, para uma nova proposta de emenda, agora sob o nº 255, de 2004.

5. Conclusão

A harmonização tributária, não há como negar, é imprescindível para a consolida-

ção da fase de União Aduaneira, em que se encontra o Mercosul e passe para o objetivo final que é o mercado comum, com a efetiva circulação dos bens, serviços e fatores de produção, como foi inicialmente proposto no Tratado de Assunção.

O Brasil, sendo um dos maiores parceiros do bloco, em contraste com sua iniciativa e esforços políticos para efetiva concretização do Mercosul, possui os maiores entraves aos processos de harmonização tributária e, conseqüentemente, a sua consolidação.

A polêmica acerca da prevalência do direito interno sobre o direito internacional e a jurisprudência do Supremo quanto à aplicação dos tratados, em face de conflito de normas, coloca em xeque a segurança jurídica das relações pactuadas pelos governos, retardando a aplicação interna dos objetivos oriundos das diversas normas emanadas dos órgãos do Mercosul.

Tendo em vista que a integração econômica visa à ampliação do comércio intrabloco e à circulação de riqueza entre as nações que o compõem, e que, para isso, previu o tratado que cada País tomasse as medidas necessárias à efetivação desses propósitos no mercado interno, no caso brasileiro, forçosa é a mudança de preceitos constitucionais para eliminar as distorções tributárias que afetam a competitividade dos produtos que circulam intrabloco.

Nesse sentido, as expectativas que envolviam a PEC nº 41, hoje Emenda Constitucional nº 42, de 2003, resultaram frustradas em virtude dos objetivos referentes à uniformização e simplificação das normas do ICMS terem sido transferidas para uma nova proposta, a ser apreciada pelo Congresso Nacional.

A questão do federalismo fiscal novamente retarda os objetivos do Mercosul, assim, tendo em vista a dificuldade de se adotar imposto semelhante ao praticado pelos demais Países do Mercosul, mediante reforma tributária, alternativas vão sendo buscadas para contornar os empecilhos de or-

dem federativa e assim possam os objetivos da integração econômica com esses Países serem atingidos.

6. Referências

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. O Mercosul e o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA); Uma proposta para ajustes na tributação do consumo no Brasil. In *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* n. 8, 1994, RT, pp. 174-182.

AYALA, José Luis Perez de; BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. *Fundamentos de Derecho Tributário*, Madri: Edersa, 2000, p. 402.

CÂMARA DOS DEPUTADOS - Proposta de Emenda à Constituição nº 41, de 2003. In *Mensagem da Presidência da República* nº 157. Avulso, 2003.

CRETTON, Ricardo Aziz. Integração Econômica. Harmonização Tributária. União Européia. Mercosul. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 7, 1996, pp. 41-62.

FERNANDES. Edison Carlos. O Mercosul na Reforma Constitucional Tributária. In *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* n. 13, 1995, RT, pp. 186-189.

FERNANDES. Edison Carlos. *Sistema Tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias*. 3ª ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

FIGUEIRAS, Marcos Simão. Aspectos Jurídico-Tributários do Mercosul. In *Boletim do CELA* n. 3, 1993, pp. 1-13.

FONTOURA, Jorge. A Tutela Regional das Relações de Consumo - As vicissitudes do Mercosul. In *Direito da Integração e Direitos Humanos no século XXI*/ Wagner Rocha D'Angelis (Coord.). Curitiba. Juruá, 2002.

FRAGA, Mirtó. O Conflito entre Tratado Internacional e Norma de Direito Interno: estudo analítico da situação do tratado na ordem jurídica brasileira. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MACHADO, Hugo Brito. O Tratado de Assunção e as isenções de tributos estaduais e municipais. In *TRIBUTAÇÃO NO MERCOSUL*/Coordenador Ives Gandra da Silva Martins; 2ª ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2002, p. 91.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação no Mercosul. In *Conjunta Econômica*. Fundação

Getúlio Vargas, Instituto Brasileiro de Economia, Abril, 1997, pp. 21-27.

MENEZES, Wagner. MERCOSUL: Desenvolvimento Institucional e o Direito da Integração. *In* Direito da Integração e Direitos Humanos no século XXI/ Wagner Rocha D'Angelis (Coord.). Curitiba: Juruá, 2002.

MERCOSUL: Legislação e Textos Básicos/ Comissão Parlamentar Conjunta do Mercosul – Seção Brasileira e Ministério das Relações Exteriores. Senado Federal. 3 ed. Brasília: 2000.

MORO, Maitê Cecília Fabbri. Aspectos Tributários do Mercosul. *In* Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n. 3, 1995, RT, pp. 167-178.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Reforma Tributária - Mercosul & União Européia. Curitiba: Juruá, 2003.

PEREIRA, José Matias. Economia Brasileira: governabilidade e políticas de austeridade, dimensões macroeconômicas, desigualdades socioeconômicas. São Paulo: Atlas, 2003.

PIRES, Adilson Rodrigues. Harmonização Tributária em Processos de Integração Econômica, p. 6. (Pág. 95 do Sergio).

RANGEL, Paulo Euclides e NETTO, João da Silva Medeiros. Histórico das Reformas – Reforma Tributária: Breve notícia sobre oito anos de trabalhos no âmbito da Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa, Câmara dos Deputados, 2003.

REZENDE, Fernando. “No Rumo da Modernização”, disponível em http://federativo.bnds.gov.br/f_estudo.html.

REZEK, A. Francisco. Direito Comunitário do Mercosul, 10º Painel apresentado no dia 24.05.1996, no XVII Congresso Brasileiro de Direito Constitucional. *In* Revista dos Tribunais, n. 18, 1997, pp 226-234.

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros, 2003.

SILVA, Sérgio André R G da. Integração Econômica e Harmonização da Legislação Tributária. Rio de Janeiro: LUMEN JURIS, 2003.

SOUZA, Hamilton Dias de. OMC e Mercosul. *In* Revista Dialética de Direito Tributário, 1997, pp. 31-53.

TRIBUTAÇÃO NO MERCOSUL/ Coordenador Ives Gandra da Silva Martins; 2 ed. Atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2002.