

**A Necessidade de Integração do Sistema Tributário
Brasileiro ao Ambiente Internacional Contemporâneo**

**The Need of the Brazilian Tributary System Integration with the
International Contemporaneous Environment**

Jeferson Teodorovicz*
Roberto Catalano Botelho Ferraz**

Resumo: O sistema tributário brasileiro vive atualmente momento de grande reflexão. Não são poucos os eventos que se propõem a discutir a viabilidade concreta de um sistema complexo como o sistema tributário brasileiro. Muito se discute sobre a viabilidade de reformulação de várias modalidades de tributos, inclusive, questionando-se os meios, bem como os interesses pelos quais diversos tributos são criados, seus efeitos na economia e, conseqüentemente, no próprio sujeito passivo. Desta forma, pretendendo-se trazer algumas contribuições à discussão do sistema tributário brasileiro, de maneira construtiva, pretende-se concentrar o foco da discussão em um âmbito é o principal centro das atenções acadêmicas, o cenário internacional. Pretende-se, no decorrer do presente trabalho, tecer brevíssimas considerações sobre algumas das questões que são foco dos principais simpósios versados em Direito Tributário no Brasil, especialmente relativas à questão da Reforma Tributária Brasileira e os exemplos trazidos pelo Direito Tributário Comparado, no que tange à Integração Fiscal.

Palavras-chave: INTEGRAÇÃO – DIREITO TRIBUTÁRIO – UNIÃO EUROPÉIA – DIREITO INTERNACIONAL – BRASIL – MERCOSUL

Abstract: The Brazilian tributary system situates in a moment of deep reflexion. There are too many occurrences that contribute for the discussion about the concrete viability of a complex system as the Brazilian tributary system. In these discussions, mainly about the rebuilding of several modalities of tributes, the means and the interests which contribute for their creation, as well as their effects in the economy and for the taxpayers are treated. This way, and bringing some contributions for the Brazilian tributary system by a constructive manner, there's also the intention of concentrate the focus of the discussion in an international academic environment. Alongside the present article, some brief considerations about the main Tributary Law meetings will be made, specially around the Brazilian Tributary Renovation and the examples brought by the foreigners Tributary Laws about the fiscal integration.

Keywords: INTEGRATION – TRIBUTARY LAW – EUROPEAN UNION – INTERNATIONAL LAW – BRAZIL – MERCOSUL

SUMÁRIO

* Mestrando em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Pesquisador do Grupo de Pesquisa “Conflito de Leis no Mercosul e Direito da Integração”, vinculado ao CNPq. Pesquisador do Grupo de Pesquisa “Justiça Tributária e Atividade Econômica”, vinculado ao CNPq. Pesquisador Bolsista pela Fundação Araucária -PR. Contato: jefer_theflash2@yahoo.com.br

** Doutor em Direito pela USP. Professor Titular de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Advogado em Curitiba.

A NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO AO AMBIENTE INTERNACIONAL CONTEMPORÂNEO

Introdução; Sistema Tributário Brasileiro; O Fenômeno da Integração; Peculiaridades da Integração Tributária; Direito Tributário Internacional Brasileiro e MERCOSUL; Considerações Finais; Referências Bibliográficas

Introdução

A crescente complexidade das relações internacionais trouxe consigo novas questões a serem debatidas, em diversas searas. As relações entre Estados Soberanos, até meados do século XIX, os únicos atores das relações internacionais, é maximizada, e as possibilidades de intercâmbio inter-estatal elevam-se a níveis dificilmente antes vislumbrados. Progressivamente, os Estados compreendem a necessidade da maior intensidade nas relações entre países, e a experiência mais expressiva foi concernente às relações comerciais. A intensificação das relações comerciais deu-se devido à necessidade e compreensão dos países que as relações comerciais internacionais eram um mecanismo eficaz de fortalecimento da economia nacional. Surgem na Europa Pós-Segunda Guerra Mundial, as primeiras experiências integrativas dos países europeus, concedendo grande destaque à intensificação das manobras comerciais. Durante as primeiras experiências integrativas inicia-se o debate acerca da problemática de melhor adaptação dos sistemas tributários nacionais, visando uma mais facilitada relação comercial entre as nações.

As políticas adotadas aos denominados “Blocos regionais” partem da premissa da necessidade da aproximação, ou da diminuição das diferenças legislativas, em searas estratégicas, tais como a seara fiscal, visando eventualmente evitar a dupla tributação, ou mesmo a evasão fiscal, ou ainda, melhorar o sistema de informações entre fiscos de diferentes países. Os objetivos que levaram à discussão sobre a convergência legislativa entre países diferentes têm, nos seus procedimentos de aproximação legislativa, um teor instrumental, destinado à concretização dos objetivos vislumbrados por cada bloco regional. Atesta-se o caráter instrumental desses procedimentos pode variar de acordo com os fins vislumbrados por cada Bloco. Portanto, o presente estudo tem como objetivo trazer à discussão algumas peculiaridades do atual contexto tributário, especialmente tomando-se em consideração as perspectivas fiscais trazidas pela experiência internacional, objetivo maior deste trabalho.

Sistema Tributário Brasileiro

O Sistema Tributário Brasileiro apresenta a peculiaridade de ser um sistema tributário dotado de grande complexidade, em comparação com os demais sistemas tributários comparados, tanto no âmbito da América Latina, quanto nos próprios países membros da União Européia. O Sistema Tributário Brasileiro possui sistematização tributária constitucional¹ exaustiva, pois apresenta disposições que prevêm, por exemplo, os

JEFERSON TEODOROVICZ
ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ

elementos que um tributo² deve possuir, para que seja devidamente reconhecido, tais como a base de cálculo, a hipótese de incidência, fato gerador, bem como os sujeitos ativos e passivos.³

Ainda, o sistema constitucional tributário brasileiro⁴, não se limita a dispositivos principiológicos⁵, bem como atribuição de competências tributárias. O Direito Constitucional Tributário Brasileiro também prevê a imunidade tributária⁶, bem como as espécies tributárias⁷.

Relevante destacar que a distribuição da competência tributária está estruturada

¹ *“Muito raras são as Constituições que não ditam normas explícitas em matéria fiscal; do meu conhecimento, o único exemplo é dado pela Constituição do Hawai. Grande parte das Constituições estatuem, com referência à cobrança dos tributos, princípios de natureza geral, com freqüência meramente programáticos; algumas – como a brasileira – contêm disposições imediatamente executáveis” [...] UCKMAR, Victor. Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. 2º Edição. Editora Malheiros. São Paulo – SP. 1999. p. 17.*

² A Constituição Federal Brasileira deixa para a Legislação infraconstitucional (Código Tributário Nacional e outras espécies normativas) a missão de especializar a matéria já trabalhada na Constituição, que estabelece o âmbito de atuação, bem como os limites constitucionais que influem na atuação da Lei infraconstitucional. Entretanto, quanto maior a disposição tributária em matéria constitucional, mais delimitados os parâmetros de atuação da norma infralegal. Exemplo: Art.3, CTN. “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, Artigo 16 do CTN: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte”, delimitação do artigo 145, caput da CF.

³ Tais requisitos, ou aspectos, como preceitua Geraldo Ataliba, estão previstos em dispositivos esparsos no Código Tributário Nacional e legislações específicas. FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias. 2º edição, São Paulo. Editora RT, 1999., p. 91-93; ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª Edição. Malheiros Editores. São Paulo – SP. 1992. itens 13-16 e 17-47. p. 39-43 e p. 47-106.

⁴ Título IV, da Tributação e do Orçamento. Capítulo I. Do sistema Tributário Nacional. Artigos 145-162. CF/88.

⁵ Citam-se alguns dos Princípios Constitucionais previstos: Legalidade Tributária; Isonomia; Irretroatividade; Anterioridade; Vedação do Confisco; Liberdade de Tráfego, previstos nos artigos 150, incisos I, II, III, IV, V, dentre outros previstos na Constituição Federal. Citam-se, ademais, “os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva (art.145, § 1º); da não-cumulatividade (arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I); da seletividade (art. 153, § 3º, I); e da progressividade (arts. 153 §§ 2º, I, e 4º, e 156, § 1º)”. FERNANDES, Edison Carlos. Op.cit., p. 92.

⁶ Dentre algumas imunidades previstas na Constituição, cita-se o inciso VI, artigo 150 da CF, que prevê a vedação da União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre: a) Patrimônio, renda ou serviços uns dos outros; templos de qualquer culto; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e da assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 26ª Edição. São Paulo-SP. Editora Malheiros, 2006, p. 296.

⁷ A CF/88 prevê as seguintes espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais e econômicas, empréstimos compulsórios. AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 11ª edição. São Paulo. Editora Saraiva, 2005, p. 30.

A NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO AO AMBIENTE INTERNACIONAL CONTEMPORÂNEO

segundo o artigo 1º da Constituição Federal, que prevê, por sua vez, a união indissolúvel entre Estados, União, Municípios e Distrito Federal. A competência tributária dos Entes federativos, fundamentada no artigo 1º da CF, estabelece o poder de tributar, baseado em divisão de competência prevista na Constituição Federal, especialmente aos poderes de instituição de tributos, fiscalização e arrecadação⁸. A Legislação Infraconstitucional, por sua vez, é encarregada de especificar os dispositivos da legislação constitucional, geralmente. Entretanto, em face do extenso tratamento dado à matéria tributária dedicada na Constituição Federal, acaba-se submetendo, e restringindo a atuação do legislador infraconstitucional, às disposições expressas constitucionais, em face do princípio da supremacia da Constituição. Logo, o Código Tributário Nacional, e demais leis complementares, bem como demais normativas ordinárias, tem a sua atuação limitada, assim como capacidade de flexibilidade normativa aos “ditames” previstos na Constituição⁹.

Essas considerações sobre o sistema tributário brasileiro servirão de base para o objetivo proposto no presente estudo, no que diz respeito à integração do sistema tributário brasileiro, tendo em vista o ambiente internacional.

O Fenômeno da Integração

A integração vem sendo estudada desde as primeiras experiências integrativas, surgidas na Europa Pós-Guerra¹⁰, que, antes mesmo da concessão do Plano Marshall para os países europeus destruídos pela Guerra, observou-se a primeira experiência integrativa, e que serviu de inspiração para as tentativas posteriores de integração, todas com conteúdo econômico principalmente.¹¹ Assim, as experiências integrativas européias foram precursoras para a análise da possibilidade de integração econômica entre países

⁸ Artigo 119, CTN. “*Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento*” Destaca-se que a competência tributária não deve ser confundida com capacidade tributária ativa. Não se deve confundir a competência para instituir o tributo, decorrente da CF, que é indelegável, com a competência para exigir o tributo na condição de sujeito ativo da respectiva obrigação, que pode decorrer de atribuição feita pela lei, nos termos da ressalva feita pelo artigo 7º do Código Tributário Nacional. CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 6ª Edição. São Paulo. Editora Malheiros. 1994. p. 257; MACHADO, Hugo de Brito. Op.cit., p. 158.

⁹ Relativamente à sistematização tributária brasileira, compete também à legislação infraconstitucional delimitar a disposição normativa relacionada aos impostos, com as competências expressamente previstas na CF. FERNANDES, Edison Carlos. Op.cit., p. 95-104; “*O Poder Constituinte Originário definiu os princípios básicos do sistema tributário, um dos quais consiste em que os tributos são somente os que nele estão previstos. E estabeleceu, ainda, os princípios aos quais se subordinam os tributos regularmente instituídos nos termos e limites do sistema.*” MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário”. 27ª Edição. Editora Malheiros. São Paulo – SP. P. 91

¹⁰ BAPTISTA, Luiz Olavo. O MERCOSUL. Suas Instituições e Ordenamento Jurídico, 1ª Edição. São Paulo. Editora LTr, 1998, p.24

¹¹ A Benelux foi composta por Bélgica, Holanda e Luxemburgo em 1948. [...] “*A concretização do ideal tornou-se possível a partir das declarações formuladas por Robert Schumann, com base nos estudos de Jean Monet, em 09.05 de 1950*”. [...] “*Remontando ao período posterior à adoção do Plano Marshall,*

JEFERSON TEODOROVICZ
ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ

soberanos, após o Tratado de Paris e a criação da CECA, e posteriormente, o Tratado de Roma¹², em vigor em 1958, estabelecendo a EURATOM (Comunidade Européia de Energia Atômica) e a CEE (Comunidade Econômica Européia). Após, surge o Tratado de Maastricht¹³, em 1992, estabelecendo as bases para a criação da União Européia, e em 1997 o Tratado de Amsterdam,¹⁴ que fixa e alargam os objetivos visados na criação da União Européia, consolidando na sua vigência, a União Econômica e Monetária.

Ademais, a par da experiência integrativa da União Européia, vislumbram-se estudos relacionados às etapas de integração, que seriam progressivas em relação ao nível de integração vivenciado em cada experiência integrativa, sendo verificáveis determinadas características específicas, de acordo com o nível de evolução integrativa vivenciada por cada Bloco Econômico, a citar¹⁵: Zona de Livre Comércio, União Aduaneira, Mercado Comum e União Econômica Total. De Fato, na União Européia, desde sua gênese integrativa,

é criada, através do Tratado de Paris, em abril de 1951, a CECA (Comunidade Européia do Carvão e do Aço), que entrou em vigor em 12.07.1952, integrada pela Alemanha, França, Bélgica, Holanda, Itália e Luxemburgo GOMES, Eduardo Biacchi. Blocos Econômicos Solução de Controvérsias. Uma análise comparativa a partir da União Européia e Mercosul, 2º Edição. Curitiba. Editora Juruá, 2005, p.38-39.

¹² O Tratado de Roma, objetivamente, dispôs, entre seus objetivos: seriam eliminados os obstáculos em relação à livre circulação; extinção de taxas aduaneiras entre países membros e eliminação de restrições à importação e exportação; política comercial e tarifas alfandegárias comuns em relação aos países não-membros; harmonização das legislações nacionais em relação ao disposto no Tratado, criação do Fundo Social Europeu; criação do Banco Europeu de Investimento, para promover a expansão econômica de seus associados. MAIA, Jayme de Mariz. Economia Internacional e Comércio Exterior. 7ª Edição. São Paulo. Editora Atlas, 2001, p.183; GOMES, Eduardo Biacchi. Op.cit., p.40.

¹³ O Tratado de Maastricht altera a denominação da Comunidade Econômica Européia para Comunidade Européia, ampliando o campo de intervenção das políticas comunitárias, no âmbito econômico, social, bem como a instituição futura da União Monetária. Nesse contexto, cria-se o IME (Instituto Monetário Europeu), que posteriormente origina o Banco Central da União Européia; prevê uma integração a nível econômico, com independência política por parte dos Estados; previsão de futura política externa comum; instituição de um mercado sem fronteiras, com completa integração; futura reavaliação das aspirações do Tratado, em 1997, que posteriormente são reforçadas com o Tratado de Amsterdã. MAIA, Jayme de Mariz. op.cit., p. 187; GOMES, Eduardo Biacchi. Op.cit., p. 60.

¹⁴ O Tratado de Amsterdã estabelece, dentre outras disposições, o pacto de Crescimento e Estabilidade, visando alargar o disposto no Tratado de Maastricht, aquele sendo firmado em 1997 e, entrando em vigor em 1999, consolidando a terceira etapa integrativa, qual seja, terceira etapa da União Econômica e Monetária. Em 2001, o Tratado de Nice acaba revisando e reformulando os institutos da União Européia, bem como preparando o próprio bloco para um posterior alargamento. Posteriormente, o Bloco Econômico foi palco de um de seus maiores alargamentos, onde se uniram ao Bloco 10 países, em que, na sua maioria, eram países originários do Leste Europeu. Atualmente, a União Européia conta com 25 países associados. Em 2004 iniciou-se a discussão sobre a Constituição Européia, que está paralizada, devido ao veto de alguns de seus membros. AQUINO, Dayani Cris de Aquino; FRAHM, Carina. Política Econômica e a Constituição Européia: Reflexões acerca da União Econômica e Monetária e do Papel da União Política no Atual Contexto Econômico, p.244-249; GOMES, Eduardo Biacchi. op.cit., 60

¹⁵ "Para que se possa viabilizar uma progressiva integração econômica inter-regiões, faz-se necessário que haja a superação de determinadas etapas de integração econômica. Essa progressiva integração econômica visa o estreitamento de transações entre regiões diferentes, com vistas a se possibilitar uma região em que se alcance as denominadas Quatro Liberdades que, aliás, são pressupostos para a

A NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO AO AMBIENTE INTERNACIONAL CONTEMPORÂNEO

sempre se vislumbrou a concretização de um mercado único europeu, caracterizado pela livre circulação de mercadorias, capitais, serviços e pessoas. Com o Tratado de Maastricht, reforçado pelo Tratado de Amsterdam, a União Européia consolida o seu intento, estruturando também a moeda única e diversas políticas que se traduzem em uma União Econômica e Monetária¹⁶

Destarte, a experiência européia trouxe também inspiração para a integração em outras regiões, onde podemos citar as primeiras experiências integrativas latino-americanas¹⁷, tais como a ALALC, ALADI, CAN, destacando o MERCOSUL, bem como demais experiências integrativas americanas, como o Nafta¹⁸ e a própria tentativa de

viabilização do denominado mercado comum. Dentre as etapas a serem perseguidas, citam-se: Zona de Livre Comércio, em que os países diminuem ou isentam tarifas alfandegárias entre si, promovendo, entretanto, política externa fiscal individual independente; União Aduaneira, em que, aplica-se, além de isenções ou diminuições recíprocas, uma política externa comum tarifária para produtos exteriores, na região diretamente afetada pelos acordos dos países; Mercado Comum, em que são asseguradas liberdades de circulação de mercadorias, capitais, pessoas e serviços, em toda a região, formando um mercado único comum entre os países signatários; União Econômica, em que se traduz na política de aprofundamento de harmonização legislativa; União Econômica Total, que se caracteriza pela tentativa de criação de uma política monetária comum, com a criação de um Banco Central Único. Portanto, os Estados que visem estreitar seus laços econômicos, acabam seguindo a referida linha evolutiva da integração econômica". TEODOROVICZ, Jeferson. Harmonização Legislativa Fiscal Indireta no MERCOSUL. COORDENADOR: MENEZES, Wagner. Estudos de Direito Internacional. Volume VII. Anais do 4º Congresso Brasileiro de Direito Internacional. Editora Juruá, Curitiba-PR, 2006; ACCIOLY, Elizabeth. Mercosul e União Européia. Estrutura Jurídico-Institucional, 2ª Edição, Curitiba. Editora Juruá, 1998, p. 32; 49-50; TEODOROVICZ, Jeferson. O Mercado Interno na União Européia, COORDENAÇÃO: GOMES, Eduardo Biacchi; REIS, Tarcísio Hardman. Direito Constitucional Europeu: Rumos da Construção. 1ª Edição. Volume Único. Curitiba-PR. Editora Juruá, 2005, p.233-235.

¹⁶ TEODOROVICZ, Jeferson. O Mercado Interno na União Européia. op.cit., p.233-235

¹⁷ Assevera Biacchi Gomes "No contexto sul-americano, as nossas experiências, datadas do Pós-Guerra, iniciam-se com a Associação Latino-Americana de Livre Comércio (ALALC), instituída a partir do Tratado de Montevideu, do ano de 1960, e que tinha por objetivo constituir no subcontinente americano, uma zona de livre comércio. Devido ao insucesso da ALALC, no ano de 1980, o projeto é relançado, através da Associação Latino-Americana da Integração (ALADI), através do Tratado de Montevideu, 1980, ainda em vigor, e que tem por objetivo estabelecer um Mercado Comum na América do Sul. O projeto integracionista da ALADI não foi adiante, dentre outras razões, em virtude da celebração de acordos sub-regionais, no contexto da própria ALADI, como é o caso do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), através dos chamados Acordos de Alcance Parcial O MERCOSUL tem como fundamento jurídico o artigo n. 7º do Tratado de Montevideu, 1980, que permite a celebração de acordos de alcance parcial, relativamente aos Países-Membros da ALADI que desejem avançar no projeto integracionista. A condição é que o acordo de natureza sub-regional deverá estar aberto à adesão aos demais Países-Membros da ALADI. No contexto sul-americano, ainda, houve o relançamento do projeto integracionista do antigo Pacto Andino, atual Comunidade Andina de Nações (CAN), com a assinatura do Protocolo de Trujillo, no Peru, em data de 10 de março do ano de 1996". A ALALC foi integrada, inicialmente por Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai, Chile, México, Peru e, posteriormente, a partir de 1967, Bolívia, Colômbia, Equador e Venezuela. GOMES, Eduardo Biacchi. "Assimetrias na América do Sul: Viés de Desenvolvimento a partir da Democracia e dos Direitos Humanos" Revista de Informação Legislativa. Senado Federal. Disponível em: www2.senado.gov.br (último acesso em 20.09.2007)

implantação da ALCA¹⁹.

Peculiaridades da Integração Tributária

A experiência integrativa dos países foi inspirada no objetivo claro de fortalecimento da economia nacional e evolução das relações comerciais entre países, fundada na regionalização. Desta forma, a integração, como se vislumbrou na integração europeia, e na integração latino-americana, visa sempre aprofundar o máximo o nível de relações inter-estatais. Para que seja possível o aprimoramento dessas relações, determinadas searas, como já foi dito, acabam apresentando maior intercâmbio, sendo relevante destacar, para o presente trabalho, a sistemática do direito tributário, em especial. Para que ocorra a integração em um nível que seja possível efetivar as liberdades de circulação, objetivo primordial visado na formação dos Blocos Econômicos é imperioso que haja uma convergência dos próprios sistemas tributários. E esse é o ponto central do presente estudo: A otimização da integração tributária²⁰ entre países diferentes, visando viabilizar uma integração vislumbrada, bem como os benefícios a ela inerentes.

¹⁸ O Acordo do Canadá, México e Estados Unidos da América (Nafta), caracterizada por uma zona de livre comércio limitada, onde EUA e Canadá apresentam livre circulação entre suas fronteiras, mas não em relação aos Mexicanos. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias. Nova Série – 3. Centro de Extensão Universitária.. Editora RT, São Paulo – SP, 1997 p. 06-07; MARTINS, Ives Gandra. Aproximação de Sistemas Tributários. Doutrina. RET n° 39 – Set-Out/2004. p. 07.

¹⁹ A ALCA, ou Área de Livre Comércio das Américas, encabeçada pelos EUA, foi elaborada visando criar uma zona de livre comércio entre praticamente todos os países do continente americano, incluindo o Brasil. Luiz Olavo Baptista assevera que, “*Os norte-americanos concebem a ALCA como uma versão ampliada do NAFTA, e se propõem a desenhar a primeira de modo a que o resultado das negociações não seja muito distante daquele que laboriosamente negociaram na segunda, pois temem perder as vantagens adquiridas naquele acordo. Entretanto, quando se sentirem suficientemente fortes, procurarão modificar as regras aceitas no NAFTA para melhorar suas respectivas posições*”, BAPTISTA, Luiz Olavo. Alca -Notas Sobre o Impacto da ALCA Sobre o Sistema Jurídico Brasileiro. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/alca/Artigos/alcanotas.htm> (último acesso em 20.09.2007)

²⁰ Henry Tilbery foi um dos precursores do estudo da harmonização tributária. Ademais, a classificação que Tilbery utiliza na definição desses agrupamentos de países com objetivos integrativos, podem ser compreendidas como as fases, dentre algumas já citadas, da integração regional, a saber: “*Zona de Livre Comércio, a União Alfandegária, o Mercado Comum a União de Tributos Internos*”. Ainda “*Seus estudos referiam-se à extinta ALALC, no entanto, verifica-se que não é nova a idéia de que para a efetiva integração de um Mercado Comum Sul Americano, há necessidade de uma integração da legislação tributária, ao lado das integrações comercial, econômica e política. Assim, o fato de que uma harmonização da legislação tributária também é imprescindível para a concreta e efetiva consolidação do bloco regional é pacífica. Entretanto, é árduo o caminho que deverá ser percorrido para uma final harmonia, principalmente quando os sistemas tributários dos Estados-membros ainda guardam discrepâncias que praticamente impossibilitam tal avanço*”. SAKAMOTO Priscila Yumiko Da Harmonização Da Legislação Tributária Antievasiva No Mercosul. Disponível em: http://www.uel.br/cesa/direito/doc/estado/artigos/tributario/ARTIGO_PRISCILA_MESTRADO_UEL_Harmoniza%C3%A7%C3%A3o_e_Evas%C3%A3o.pdf (último acesso em 20.09.2007), p. 02.; TILBERY, Henry. Tributação e Integração da América Latina. Ed. José Bushatshky: São Paulo, 1971. p. 10-13.

A NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO AO AMBIENTE INTERNACIONAL CONTEMPORÂNEO

Ora, os sistemas tributários²¹ assumem, no âmbito da integração, função eminentemente instrumental, no sentido de viabilizar a integração legislativa de maneira que seja possível assegurar a livre entrada e saída de mercadorias, serviços pessoas e capitais, de um país membro a outro. Desta feita, a tributação sobre o consumo, em especial, apresenta maior relevância prática, pois incidem sobre os produtos e serviços, especialmente. Assim, a tributação sobre o consumo incide diretamente sobre o ponto principal da integração regional, que é a estruturação de um mercado interno único, objetivo concretizado no Tratado de *Maastricht* da União Européia, e ainda previsto, mas não efetivado no Tratado de Assunção, do MERCOSUL.

Entretanto, para que haja a compatibilização de sistemas tributários, especialmente em relação às especificidades que sejam relevantes para o objetivo integrativo, há a necessidade de adoção de uma política a ser adotada pelos países interessados²².

E essa repercussão deu-se devido à percepção da necessidade de maior adequação dos sistemas tributários, a fim de que fosse viabilizada essa integração regional, especialmente no âmbito econômico²³. Discutiram as opções viáveis para que os sistemas tributários pudessem adequar-se, proporcionando melhor interação entre os países que

²¹ *"Castagnède e Toledano nos advertem, justamente, sobre o aparecimento de sistemas tributários supranacionais no contexto dos acordos regionais. Essa nova dimensão dos sistemas tributários impôs a necessidade de abertura de diálogos cuja dimensão não se restringia, apenas, ao aspecto econômico. Os autores ressaltam que". Segundo os autores, "o processo de integração econômica regional, que se manifesta sobre todos os continentes, esta na origem de elementos de sintomas tributários supranacionais, e, sobretudo contribui à emergência de regras fiscais comuns, que os Estados participantes dos acordos de integração são devem levar em consideração...Entretanto, o mais freqüente, eles visam uma adaptação dos regimes fiscais nacionais para permitir a realização dos objetivos perseguidos pelo acordo regional". CASTAGÈDE, Bernard; TOLEDANO, Salomon. Fiscalité internationale de l'Entreprise. Paris: Presses Universitaires de France, 1987, p. 34, citados por FALCÃO, Maurin Almeida. Definição e Limites da Harmonização Tributária. Temas Atuais de Direito. Edição 2003. Disponível em: <<http://www.ucb.br/posgraduacao/direito/Textos/Edi%E7%E3o%202003.doc>> (último acesso em 20.09.2007) p.133.*

²² *"Esse contexto favoreceu o surgimento da harmonização tributária como uma imposição da dinâmica desses fluxos. O excepcional debate sobre esse novo capítulo das Ciências das Finanças, como assim o definiu Tilbery, iniciou-se com a memorável sessão do Instituto Internacional de Finanças Públicas, realizada em 1953 em Frankfurt. Posteriormente, já sob a influência do Tratado de Roma, os trabalhos da Comissão Neumark relançaram o debate no início dos anos sessenta. O tema consolidou-se definitivamente com a publicação, em 1967, da célebre obra "Fiscal harmonization in common markets" que, dirigida por Shoup, reuniu, dentre outros, nomes expressivos como Sullivan, Andel e Dossier". FALCÃO, Maurin Almeida. Op.cit., p. 133.*

²³ *"Após a Primeira Guerra Mundial, a Liga das Nações favoreceu o surgimento de diversos movimentos que pretendiam a internacionalização dos problemas nacionais, visando, sobretudo, reestruturar o ambiente pós-guerra e proporcionar o crescimento econômico e social almejado. Desta feita, datam dessa época as primeiras convenções fiscais internacionais que discutiam a unificação jurídica. "No Manifesto Pan-europeu ocorrido em Viena, em 1924, o Primeiro-ministro francês Briand propôs as bases de uma União Federal da Europa. Seria, talvez, um primeiro passo para a convergência dos diferentes sistemas nacionais. Três décadas mais tarde, quando da realização do Congresso da Sociedade de Direito Comparado, realizado em Munique, foi proposta a harmonização como oposição à tentativa de unificação rígida do direito europeu. Essa possibilidade apresentava a grande vantagem de ser mais eficaz e flexível em relação à unificação. Pabst observa, ainda, que foi nesse ano no qual*

JEFERSON TEODOROVICZ
ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ

guardassem relações entre si, e que fossem de fato viáveis para a consecução dos seus objetivos. Como vislumbado, primeiramente discutiu-se sobre uma União Tributária, o que hoje poderíamos denominar de Uniformização Fiscal²⁴. Logo se demonstrou a dificuldade de aplicação de tal proposta e, posteriormente, discute-se a viabilidade do procedimento denominado “Harmonização”, que, de fato, como posteriormente se verificou, foi o instrumento hábil a proporcionar a integração econômico-fiscal na União Européia. Define-se então que a harmonização legislativa seria o mecanismo que proporcionaria a integração fiscal nos países membros da então CEE. Surge a Comitê Fiscal e Financeiro que, através do Relatório *Newmark*²⁵, aprofunda estudos sobre as possibilidades de integração fiscal, bem como eventuais dificuldades inerentes a tal tentativa, “diagnosticando” a Europa. Ademais, o procedimento de harmonização foi estruturado através dos Tratados Fundacionais e das Diretivas “IVA”²⁶.

Logicamente, não foi fácil adoção dessas políticas comunitárias, verificando-se

apareceu a expressão “harmonização”, criada pelo Professor René David da Universidade de Paris. Como observado anteriormente, a Nona Sessão do Instituto Internacional de Finanças Públicas, realizada em 1953 em Frankfurt, lançou as bases para o debate sobre o assunto. Com efeito, esse evento culminou na publicação dos trabalhos intitulados “Aspectos financeiros e fiscais da integração econômica internacional”. Não poderíamos deixar de citar o Relatório Timbergen. Elaborado sob os auspícios da Comunidade Européia do Carvão e do Aço, já apontava as dificuldades decorrentes das diferenças entre os sistemas econômicos e os efeitos causados pelas distorções dos impostos indiretos. Outra contribuição considerável foi dada pelo Relatório Spaak. Preparado sob influência liberalista, derivada principalmente das idéias do Ministro alemão da Economia Erhard, esse trabalho orientou os responsáveis pelas negociações que culminaram na assinatura do Tratado de Roma em 1957” Idem, p. 134-136

²⁴ MATTEUCI, citado por Haroldo Bast, diferencia o termo “uniformização” e “harmonização”, a citar: a uniformização tributária “se realiza sob a forma de adoção de regras uniformes pelos diversos Estados aos quais essa s regras são destinadas, seja pela via de imposição de uma autoridade supranacional (ou federal) em favor do qual os Estados delegaram uma parte de seus poderes legislativo” [...]. Já o termo Harmonização significaria “*adaptação das legislações internas à uma diretiva comum externa*”. PABST, Haroldo. Mercosul: Direito da integração. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997, p. 34, citado por FALCÃO, Maurin Almeida. Op.cit., p. 135.

²⁵ CORREA, Arlindo. O IVA na União Européia - As Dificuldades do Processo de Harmonização, ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999, p.224

²⁶ As Diretivas foram instrumentos normativos comunitários, situados hierarquicamente abaixo dos Tratados, que apresentavam a função de delimitação ou especificação das prerrogativas inerentes aos Tratados, emanadas por órgãos supranacionais, a serem observados pelos Estados membros, tendo em vista uma maior convergência legislativa entre os países membros, de maneira progressiva. A Primeira Diretiva (67/227/CEE) cuidou da Harmonização de legislações; a Segunda Diretiva (67/228/CEE) estabeleceu estrutura, matérias tributáveis, princípios gerais e modalidades de aplicação do sistema fiscal comum; a Terceira Diretiva (69/463/CEE, JOCE n. L 320, de 20.12.1969) prorroga os prazos para a adoção do IVA para 1972, já que anteriormente o prazo estava previsto para 1970; a Quarta Diretiva do Conselho (71/401/CEE; JOCE n. L 283, de 24.12.1971) acrescenta 6 meses de prazo à Itália; a Quinta Diretiva do Conselho (72;250/CEEE, JOCE n. L 162, de 18.07 de 1972) estabelece novamente mais seis meses de prazo à Itália. Teve especial destaque a Sexta Diretiva IVA (77/388/CEE), que consagrou oficialmente o IVA a ser utilizado nos países membros, em 17 de maio de 1977, estruturando um sistema de fiscalidade indireta harmonizado entre os países membros, bem como a base impositiva do imposto, apresentando também disposições que previam de que maneira os Estados deveriam legislar sobre os direitos e deveres

A NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO AO AMBIENTE INTERNACIONAL CONTEMPORÂNEO

certa dificuldade em se atender às demandas exigidas pelo Bloco Econômico, especialmente quanto à adoção das diretrizes fixadas nas Diretivas²⁷. Não obstante estes obstáculos, gradativamente, o sistema tributário harmonizado foi se consolidando, através de diversas Diretivas e outras normativas que visaram melhor estruturar, bem como atualizar o sistema fiscal europeu²⁸. Atualmente, apesar de não configurar um sistema totalmente perfeito, observa-se o funcionamento harmonizado da tributação sobre o consumo, especialmente relacionada ao IVA (Imposto sobre o Valor Agregado, ou Imposto Geral sobre o Consumo), e as *Accises* (Impostos específicos sobre o consumo)²⁹, concretizando o mercado comum europeu, caracterizado pela livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais,

inerentes ao próprio imposto. GOMES, Fabio Luiz. *Fiscalidade Direta e Indireta à Luz da Constituição Européia*. COORDENAÇÃO: GOMES, Eduardo Biacchi; REIS, Tarcísio Hardman. *Direito Constitucional Europeu: Rumos da Construção*. 1ª Edição. Volume Único. Curitiba-PR. Editora Juruá, 2005. op.cit., p.290-293; Sexta diretiva IVA, (*Jornal Oficial nº L 145 de 13/06/1977 p. 0001 – 0040. Edição especial portuguesa: Capítulo 09 Fascículo 1 p. 0054*). Disponível em:

<http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=1977&nu_doc=388>

(último acesso em 08/09/07)

²⁷ Em 1985, é aprovado o “Livro Branco”, que se tratava de um conjunto de propostas, visando a definição de programas de ação que visavam estruturar o mercado único, cujos pressupostos eram a supressão de barreiras físicas, a eliminação de barreiras técnicas e a abolição de barreiras fiscais. Entretanto, as condições para a passagem rápida a um sistema de tributação na origem não puderam ser reunidas, especialmente referentes ao sistema de compensação e aproximação de alíquotas. Para se tentar superar tais circunstâncias, adota-se regime transitório que permitiu a abolição dos controles nas fronteiras fiscais, que foi viabilizado pela combinação das regras da tributação na origem e no destino. Para garantir a livre circulação, as trocas comerciais entre os Estados-membros já não deviam ser tratadas como importações ou exportações, sendo este resultado, obtido graças ao regime transitório. A Diretiva 91/680, no ano de 1991, modificou a Sexta Diretiva, incluindo um novo título que incorpora toda a normativa relativa ao regime transitório, que se aplicaria entre 01.01.1993 até 31.12.1998, deixando de considerar a passagem de fronteira como fato gerador do imposto, tributando-se apenas operações como se fazia no regime interno. O Portal da União Européia. Disponível em: <www.eu.int> (último acesso em 20/08/2007); TEODOROVICZ, Jeferson. *O Mercado Interno na União Européia*, op.cit., p.233.

²⁸ Cita-se, ainda, o Ato Único Europeu, de 1987, que regulou a questão fiscal europeia, através do artigo 17, modificando o artigo 99 do Tratado da Comunidade Européia. Estabelece-se que sejam adotadas medidas referentes à harmonização de legislações sobre o imposto sobre capital de giro, tributação sobre consumo, bem como demais impostos diretos, até o momento em que essa harmonização legislativa seja necessária à garantia da estruturação e funcionamento do mercado interno. É clara a disposição do Tratado no sentido de harmonização dos impostos diretos e indiretos, tendentes à observância do objetivo integrativo. Entretanto, havia grande distinção no tratamento dado à harmonização dos impostos indiretos, fortemente relacionados ao artigo 99 do Tratado, e os impostos diretos, relacionados ao artigo 100 do Tratado. Essa diferença de tratamento estava diretamente ligada aos objetivos visados pela União Européia, desde sua concepção. UCKMAR, Victor. *Sobre a Harmonização Tributária nos Países da Comunidade Econômica Européia*. *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Coordenadores: SHOUERI, Luís Eduardo; SILVETI, Fernando Aurélio. Editora Dialética. São Paulo – 1998, p. 290.

²⁹ Deu-se preferência, devido à maior importância dos impostos indiretos à concretização do mercado interno, à harmonização fiscal indireta na União Européia, visando harmonizar as legislações referentes ao IVA e as “*accises*” (*impostos específicos sobre o consumo*). No entanto, quanto à tributação direta, referente à tributação sobre a renda e capitais, assevera Fabio Luiz Gomes: “*A harmonização dos impostos diretos é muito incipiente. Os raros progressos alcançados neste domínio não são mais do que*

JEFERSON TEODOROVICZ
ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ

cumprindo o objetivo primordial visado pelo Bloco Europeu. A breve análise da integração europeia, bem como dos próprios procedimentos que inspiraram tal integração, é imperiosa para qualquer estudo tendente a formulação de reflexões, para a melhoria de um sistema fiscal, se for desejado que este sistema seja integrado com os demais países. Portanto, justifica-se a descrição de algumas peculiaridades inerentes ao Bloco Europeu, e que nos serão úteis nos próximos tópicos.

Direito Tributário Internacional Brasileiro³⁰ e MERCOSUL

O poder tributário, também conhecido como soberania tributária é concebido como uma manifestação particular do poder do Estado. Assim, temos reconhecidas duas dimensões, ou áreas, em que o poder de tributar é exercido: a dimensão externa, ou espacial, que permite o relacionamento de diferentes Estados com iguais poderes fiscais; e a dimensão interna, ou material, que se manifesta no exercício dos poderes inerentes ao Estado sobre seus sujeitos passivos. Desta feita, ressalta-se que o objeto do Direito Tributário Internacional são as situações internacionais³¹, situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do

uma resposta parcial a situações específicas, tais como a dupla tributação ou as atividades econômicas transfronteiriças. Não se quer dizer, no entanto, o Bloco Europeu não procurou estruturar a política de harmonização fiscal de impostos diretos. Nesse sentido, foi constituído um comitê de especialistas o “*Ruding Committee*”, que teve a missão de identificar princípios básicos para traçarem um projeto para um regime fiscal Comunitário, relativo ao nível comunitário e relacionado à sua base de cálculo dos impostos diretos, concluindo suas pesquisas em 1992, considerando que a completa harmonização na tributação de pessoas jurídicas não seria necessária, em nível comunitário, devendo-se harmonizar o mínimo necessário, visando apenas eliminar qualquer distorção e discriminação. GOMES, Fabio Luiz. *Fiscalidade Direta e Indireta à Luz da Constituição Europeia*. Op.cit., p. 294; UCKMAR, Victor. Op.cit. p.290-291.

³⁰ Há grande discussão doutrinária acerca da terminologia do Direito Tributário Internacional. Evidentemente, evitaremos no decorrer do trabalho adentrarmos nos pormenores que suscitam a divergência na utilização do termo “Direito Internacional Tributário”, ou “Direito Tributário Internacional”, pois, desta maneira, desembocaríamos na problemática da teoria monista e dualista, que concebem diferenciações salutares entre as duas terminologias supracitadas, o que não é o objetivo do presente trabalho. Nesse sentido, utilizaremos a terminologia “Direito Tributário Internacional” e Direito Internacional Tributário como sendo sinônimos, apesar da ciência de evidente diferenciação terminológica entre elas. Nesse sentido, utilizaremos o conceito de Direito Tributário Internacional (ou Direito Internacional Tributário) como sendo o conjunto de todas as regras, internas e internacionais, que regulam as situações que envolvem o território de mais do que um Estado. A atenuação ou eliminação da dupla tributação é um de seus objetos. DOURADO, Ana Paula. *Princípios do Direito Tributário Internacional*. 1998. Disponível em: www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/PrincDTI.pdf (último acesso em 01.07.2007), p.02; MELLO, Manuela Martins de. *Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário: Existência ou não de distinções*. Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/x/23/48/2348/> (último acesso em 10.06.2007) p. 02.

³¹ A dimensão externa, territorial ou espacial reflete a possibilidade de o legislador tributar fatos que ocorrem dentro do seu território e aqueles que, ocorrendo no exterior, apresentam ainda alguma conexão com o território. Já a dimensão material manifesta-se como poder legislativo da tributação. Soberania Fiscal pode ser entendida como o poder de criar impostos, extingui-los, de alargar ou restringir o seu

A NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO AO AMBIENTE INTERNACIONAL CONTEMPORÂNEO

poder de Tributar³². A grande preocupação dos Estados, e consequentemente do próprio Direito Tributário Internacional são os conflitos de competência Tributária, que podem resultar em Dupla ou Pluritributação. O Brasil apresenta uma política internacional tributária que visa evitar a dupla tributação, bem como a evasão fiscal, a exemplo dos demais Estados. Para cumprir com esse objetivo, várias medidas podem ser adotadas, dependendo da política fiscal almejada. Existem, portanto, a medidas unilaterais (internas), que visam evitar a dupla tributação, tais como a isenção, o crédito do imposto e a dedução de impostos como despesas, não esquecendo também as medidas bilaterais, consubstanciadas nos acordos e convenções internacionais para evitar a dupla tributação³³.

Interessa-nos aqui as medidas bilaterais, e multilaterais, que decorrem dos próprios acordos entre Estados Soberanos, visando evitar tais conflitos, a exemplo das Convenções

âmbito, e estabelecer proibições de natureza fiscal. No que diz respeito à dimensão territorial da soberania, salienta-se que é cabível saber em qual medida os rendimentos de nacionais obtidos no Exterior devem ser tributados pelo Estado de residência e, por outro lado, em qual medida os rendimentos obtidos dentro das fronteiras de um Estado, que são pertencentes a nacionais ou residentes no exterior, devem ser tributados por esse mesmo Estado. DOURADO, Ana Paula. Op.cit.,p.03

³² “Escapam, assim, ao seu objeto, as situações puramente internas, cujos aspectos ou elementos realizam integralmente no âmbito de um só Estado, seja ele o Estado do órgão de aplicação do direito (situações internas nacionais) ou um Estado estrangeiro (situações internas estrangeiras)”. Ainda, “a natureza internacional da situação decore da sua conexão com mais do que um ordenamento”. [...] “a situação da vida se encontra plurilocalizada, pois que vinculada ao ordenamento de mais do que um país por elementos de conexão que tendem a referi-la a mais do que um Estado – a sede da empresa da navegação, a nacionalidade ou domicílio do maestro, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos imóveis, o lugar da fonte pagadora dos dividendos. Ora, o Direito Tributário Internacional surge precisamente porque uma ou alguma das características ou aspectos da situação internacional pode funcionar como conexão suscetível de desencadear a incidência e a aplicação das leis tributárias internas de mais do que um Estado”. Enfim, se “vários ordenamentos tributários se consideram com vocação para se ampliar a uma mesma situação da vida internacional, por esta se encontrar “plurilocalizada” no espaço, em função dos diversos elementos de conexão adotados por cada um desses ordenamentos, ocorre uma dupla ou plúrima tributação”. XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais. 4ª Edição Editora Forense, Rio de Janeiro, 1997. p 3-5.

³³ [...] Isenção (tax exemption) - é o efeito de certas normas que, ao incidirem sobre determinados fatos, previstos nas respectivas hipóteses de incidência isentiva, eliminam a possibilidade de surgimento da obrigação tributária. Pelo sistema do tax exemption o Estado se nega a impor qualquer exação (ou aplica uma exação progressiva) a certas categorias reedituais de fonte estrangeira; Crédito de Imposto (tax credits) - é um sistema que concede ao contribuinte o direito subjetivo de abater dos impostos sobre a renda devidos ao Estado de residência, sob a forma de crédito, os valores pagos no estrangeiro sobre as mesmas categorias reedituais; Dedução de Impostos como Despesas - consiste na possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto doméstico, sob a forma de despesa, o valor dos tributos efetivamente pagos no exterior. Tal método se justifica pelo fato de que os tributos pagos no exterior são despesas inerentes a produção da renda. Além desses modelos, para se livrar dos efeitos maléficos da pluritributação internacional, os Estados contemporâneos adotam soluções bilaterais - os acordos e convenções internacionais para evitar a bitributação”. FILHO, Marcílio Toscano Franca. Princípios da Tributação Internacional sobre a Renda 2005. http://www.juristas.com.br/mod_revistas.asp?ic=15 (Último acesso em: 07.07.07) p.06

JEFERSON TEODOROVICZ
ROBERTO CATALANO BOTELHO FERAZ

Fiscais Internacionais, ou visando adotar políticas comunitárias, como no caso da harmonização legislativa.

Dentre as medidas bilaterais utilizadas no Brasil, como já foi dito, citam-se as Convenções Internacionais destinadas a evitarem a dupla tributação, bem como a evasão fiscal³⁴. Atualmente, as Convenções Fiscais Internacionais³⁵ firmadas pelo Brasil³⁶ apresentam como objeto a tributação sobre a renda e capitais.

A par de políticas multilaterais, citam-se os procedimentos de aproximação

³⁴ As Convenções Internacionais em Matéria Tributária sobre a Renda, e Capitais possuem a função de evitar os riscos sobre a “bi-tributação”, ou mesmo a “pluri-tributação”, sobre residentes em um Estado a outro Estado, especialmente. Logo, dentre os objetivos das Convenções de Direito Internacional Tributário, poderíamos destacar a coordenação das legislações tributárias dos Estados contratantes. Entretanto, *Helena Taveira Torres destaca que as próprias Convenções Internacionais Fiscais não podem criar novas obrigações fiscais, e nem ampliar as obrigações já existentes, ou derogar dispositivos do direito interno, pois apenas buscam oferecer uma pauta de critérios visando a resolução de possíveis concursos de pretensões fiscais, e nem ampliar as obrigações que já existem, assim como não podem derogar qualquer disposição do direito interno. Buscam apenas oferecer uma pauta de critérios no sentido de resolverem possíveis concursos de pretensões impositivas entre demais signatários, já que predispõem tratamento mais favorável nas relações que possam envolver os residentes dos Estados contratantes, bem como garantir a própria segurança jurídica tributária.* TORRES, Helena Taveira. *Convenções Internacionais em Matéria Tributária sobre a Renda e o Capital – a Abrangência de Tributos Incidentes sobre as Empresas. Grandes Questões Atuais de Direito Tributário.* Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. Volume I. Editora Dialética. São Paulo. 1997. p. 61-65

³⁵ Sobre Convenções Internacionais em Matéria Tributária, TORRES adverte a impropriedade da utilização do termo “*Tratado de Direito Internacional Tributário*”, já que há, pelo menos quatro tipos de acordos internacionais em matéria tributária, com características e finalidades próprias, a saber: sobre a renda e capital; tributos e gravames aduaneiros; sucessões e doações; troca de informações, etc. Ademais, assevera TORRES que, [...] “Na medida que toma como objeto mediato o próprio direito tributário (interno) de cada um dos Estados contratantes, quanto ao tratamento das categorias redituais previstas, que correspondem à incidência de certos impostos cobrados internamente, e que são também objeto da convenção. A aplicação das convenções envolvem três âmbitos delimitados: subjetivo (pessoas que podem reclamar os benefícios dispostos nos textos da convenção – residentes dos signatários), territorial (critério espacial de aplicação) e objetivo (quanto aos tipos de rendimentos disciplinados e quanto aos tributos incidentes sobre estes e que são acolhidos para sofrerem limitações no âmbito de incidência ou servirem como crédito do imposto). Assim, apenas quem for considerado ‘residente’ por um dos Estados contratantes (artigo 1º), nos limites dos Estados signatários que, em seguida à ratificação, devem providenciar a concretização do conteúdo normativo das mesmas no interior dos respectivos sistemas jurídicos (artigo 4º, § 1º), quanto aos rendimentos e tributos por ela regulados, terá direito a se beneficiar das disposições do tratado. Desse modo, com a entrada em vigor de uma convenção em matéria tributária, as legislações internas relativas a cada um dos impostos dela constantes (âmbito objetivo) passam, nas situações tributárias que envolvam ‘residentes’ de um ou outro Estado contratante, a serem aplicadas em ‘concurso’, cumulativamente, com as normas de direito interno, no âmbito dos respectivos territórios, por uma integração das normas convencionais ao direito interno e a prevalência de aplicabilidade daquelas, sob a égide do princípio da *pacta sunt servanda*”. TORRES, Helena Taveira. *Op.cit.*, 63-64.

³⁶ O Brasil já celebrou firmou Tratados contra bi-tributação com os seguintes países, sendo que a maioria ainda está em vigor: Alemanha, Argentina, Bélgica, Canadá, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Holanda e Suécia. NETO, Eduardo Salomão. *Convenções em Matéria de Bitributação e Evasão Fiscal: Características Fundamentais.* In CASSELLA, Paulo Borba. *Direito Internacional Tributário Brasileiro.* Editora LIT – São Paulo. 1995. p. 30.

A NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO AO AMBIENTE INTERNACIONAL CONTEMPORÂNEO

legislativa. As medidas multilaterais fiscais têm estreita conexão com a integração legislativa.

Exemplificando, o artigo 1º do Tratado de Assunção, que institui o MERCOSUL, estabelece [...] “o compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração”³⁷.

Tal dispositivo determina a integração legislativa como sendo uma das etapas da integração regional, e a harmonização legislativa deve, não obstante, ser interpretada *latu sensu*; em que a aproximação legislativa compreende a harmonização (*strictu sensu*), e também por meio da coordenação e da uniformização, que podem ser assim definidas³⁸:

“a) A harmonização (*strictu sensu*) se traduz, portanto, em uma aproximação ou estreitamento das legislações, de modo a eliminar-lhes as divergências mais discrepantes, reduzindo as diferenças entre os ordenamentos dos Estados-partes, colocando-as em equilíbrio, de forma que se tornem harmônicas entre si; b) A coordenação por sua vez, implica em estabelecer estratégias comuns, onde os Estados coordenam suas normas e ações, para um determinado fim; e c) A uniformização, como o próprio termo já pressupõe, é a iniciativa de transformar as coisas para lhes dar uma forma igual, ou para as apresentar como idênticas, ou análogas. Portanto, a uniformidade entre as legislações dos Estados-partes, pode resultar até mesmo em uma identidade textual, o que não significa que necessariamente, haverá uma unidade legislativa”.

O MERCOSUL³⁹ apresenta dentre seus objetivos primordiais a harmonização

³⁷ Art. 1º: “Os Estados Partes decidem constituir um Mercado Comum, que deverá estar estabelecido a 31 de dezembro de 1994, e que se denominará Mercado Comum do Sul (MERCOSUL). Este Mercado Comum implica: 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 e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais; A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes - de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, de transportes e comunicações e outras que se acordem, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes; e o compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração.” Disponível em Portal Oficial do Mercosul: <http://www.mercosur.int/msweb/principal/contenido.asp> (último acesso em 22.09.07); SAKAMOTO, Priscila. Op.cit. p.3.

³⁸ HARMONIZAR. [...] “significa ainda por em ordem ou por em equilíbrio uma coisa com a outra, de forma que não se anote qualquer discordância entre elas, quando é necessário fazê-las harmônicas entre si.. “UNIFORME. Do latim *uniformis*, de *unus* (um) e *forma* (forma, espécie), entende-se o que é da mesma espécie, ou se mostra de forma semelhante. É, assim, o igual, o idêntico, o análogo, o similar”. [...] “Não traduz propriamente, o sentido de unificar, porquanto na uniformização, embora tomem a forma igual, ou única, as coisas mantêm a individualidade, enquanto na unificação elas a perdem para formar uma unidade nova, conseqüente da reunião, ou da fusão, fundada na unificação”. DE PLÁCIDO E SILVA.. Vocabulário Jurídico. Forense: Rio de Janeiro - São Paulo, 1975. p. 756;1608.; FERNANDES, Edison. Normas Tributárias do Mercosul. In. MARTINS, Ives Gandra (coord.) O direito tributário no Mercosul. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 200. Todos citados por SAKAMOTO Priscila Yumiko p. 3-4.

JEFERSON TEODOROVICZ
ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ

legislativa, bem como a integração visando formar futuramente um mercado único interno, à semelhança da integração obtida na União Européia. Formado inicialmente por Brasil, Argentina⁴⁰, Paraguai⁴¹, Uruguai⁴² e, posteriormente, da Venezuela⁴³. A paulatina integração regional também é um objetivo visado pelo Bloco Latino. O Sistema Tributário Brasileiro,

³⁹ Em 23 de Março de 1991, Paraguai, Uruguai, Argentina e Brasil assinaram o que pode ser chamado de principal documento referente ao Mercosul: o Tratado de Assunção. O Tratado procurou elucidar no seu artigo 5º, um período de transição entre os países, até o ano de 1994, ano em que se estabeleceu o Mercado Comum do Sul. Assim, foram estabelecidas cláusulas de salvaguarda, que possibilitariam a facilitação da integração dos países com relação ao Bloco. Cita-se o Artigo 7º, que estipula a igualdade de tratamento de produtos originários dentro do território interno do Mercosul: [...] “*Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estados-Partes gozarão, nos outros Estados-Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional*”. Posteriormente, é assinado o Protocolo de Ouro Preto, que instituiu a personalidade jurídica ao Mercosul, atribuindo, pois, a personalidade institucional do Bloco. o *Protocolo de Ouro Preto, ao lado do Tratado de Assunção, constitui peça basilar ao Bloco, instituindo a personalidade jurídica ao Mercosul, estipula, através dos artigos 38, 40 e 41 a fixação das Fontes Jurídicas do Mercosul, a previsão da obrigatoriedade de os países membros seguirem as diretrizes lançadas pelos Tratados e Protocolos do Mercosul, e o próprio procedimento de incorporação das normas mercosulinas. Nesse sentido, subentende-se que os países membros deveriam trabalhar em prol de obterem uma maior harmonização legislativa comum, o que se refletiria na sua integração fiscal também. Apesar disso, atualmente, os países membros normalmente não seguem as linhas traçadas pelas fontes do Mercosul. O protocolo de Ouro Preto; O Tratado de Assunção. Cita-se também a existência de um Projeto de Código Aduaneiro do Mercosul, mas que ainda não foi posto em prática, apesar de ter sido formulado em 1994. Ambos disponíveis em www.mercosur.int (último acesso em 23.09.2007)*

⁴⁰ A Argentina apresenta delimitação de competência tributária semelhante ao Brasil, dividindo-a em três níveis, quais sejam: “*La nación, las Provincias y los Municipios. Cada uno de ellos es titular de poderes tributarios a efectos de establecer gravámenes*”. Ainda, o sistema tributário argentino apresenta três espécies tributárias, os impostos, taxas e contribuições de melhoria. Sua Constituição Nacional prevê a divisão dos impostos em diretos e indiretos. Prevê o respeito aos Tratados, no artigo 75, outorgando aos Tratados hierarquia superior à legislação ordinária, e equivalente à Constituição. O sistema tributário constitucional argentino limita-se a disposição de princípios e competência tributária, assim como os demais países membros do Mercosul. Destaca-se, para a integração Mercosulina a existência de um IVA Federal, incidente sobre o consumo geral, bem como impostos específicos sobre o consumo. ALTAMIRANO, Alejandro C. Estructura Básica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) em La Argentina. ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999, p. 71-72; FERNANDES, Edison Carlos. Op.cit., p. 74.

⁴¹ O Paraguai não apresenta Código Tributário, sendo o sistema tributário previsto em legislação ordinária. Porém, instituiu uma Reforma em 1991 que tornou o Paraguai possuidor da legislação mais moderna no que diz respeito à possibilidade de integração do Mercosul. Acrescenta-se que a Reforma foi influenciada em larga escala pelo próprio Tratado de Assunção. Assim, a Constituição Paraguuaia apresenta várias disposições, no que diz respeito à seara tributária. Também consagra a delimitação de competência Federal, nos termos da própria Constituição. Apresenta também divisão em impostos diretos e indiretos, destacando-se o IVA e os “*impuestos selectivos al consumo*”, semelhantes aos Impostos indiretos previstos na legislação Argentina. BLANCO, Sindulfo. El Impuesto Al Valor Agregado em el Paraguay. ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999, p. 126.; FERNANDES, Edison Carlos. Op.cit., p. 76;

⁴² A Constituição Uruguuaia possui a peculiaridade de apresentar um Sistema Unitário, bem diferente dos demais membros do Bloco, que possuem sistemas federalistas. Ao contrário de regiões autônomas, como se observa no sistema federalista, no sistema unitário, há a “*divisão*” entre Departamentos e municípios. Ademais, na Constituição Uruguuaia, podem ser encontradas algumas disposições “tributárias”, porém não

A NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO AO AMBIENTE INTERNACIONAL CONTEMPORÂNEO

como já foi dito, é o mais complexo dentre os sistemas jurídicos de seus parceiros regionais do MERCOSUL.

O tratamento constitucional dos Tratados, assim como a sistemática da competência tributária são dois obstáculos atinentes à integração fiscal. Na realidade, para a integração fiscal regional no MERCOSUL, tanto Argentina, Paraguai, Uruguai e até mesmo a Venezuela, guardam entre si estreitas semelhanças no sistema fiscal, sendo, portanto, adaptáveis.

Como vislumbrado, a harmonização legislativa que proporcionou a integração europeia concentrou-se nos impostos indiretos, qual seja, o IVA, em especial, à exceção do Brasil⁴⁴. Na realidade, o Brasil apresenta muitos problemas em relação a temas pertinentes à ordem internacional no Direito Tributário Brasileiro⁴⁵. A própria Constituição, tida como “super-rígida”, é um problema incisivo para a integração fiscal no Brasil, perante seus

há a previsão expressa de um sistema tributário. Nos artigos 273, 274, 275, 297 e 299 da Constituição Uruguia estão as disposições sobre a competência sobre os tributos. Assim, os tributos de fiscalização, criação e cobrança, são de competência dos “Departamentos”. O Código Tributário foi produzido no ano de 1996. Ainda, “*Dentro de nuestro sistema tributario, predominan los impuestos indirectos, especialmente al consumo, sobre los directos a la renta y a al patrimonio, siendo entre aquéllos el IVA el más significativo*”. VALDES, Nelly. El Impuesto Al Valor Agregado en el Uruguay. ORGANIZADOR: BALHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999, p. 71-72; FERNANDES, Edison Carlos. Op.cit., p. 84-86;

⁴³ O Sistema Tributário Venezuelano sofreu grandes reformas, no período de 1994, visando melhor estruturar o sistema de finanças públicas. A Constituição Bolivariana foi promulgada em 1999, dando grande importância na seara constitucional ao sistema tributário. A Constituição Venezuelana também mantém a característica principiológica e de delimitação de competência tributária, ao “*Poder Nacional, Estados e Municipios*”. O *Impuesto sobre al Valor Agregado* é de competência “nacional”, nos termos do artigo 156 da Constituição Bolivariana, à semelhança da Argentina, Paraguai e Uruguai. TOLOSA, Carlos. *El Sistema Tributario en Venezuela*. Disponível em: <http://www.monografias.com/trabajos11/sistrib/sistrib.shtml> (último acesso em 22.09.07) p.06.

⁴⁴ Dentre os impostos que realizam a função do IVA no Brasil, citam-se: O IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) de competência da União, ICMS (Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços), de competência estadual e o ISS (Imposto sobre Serviços em geral) de competência municipal, todos eles cumulativos entre si, apesar de atualmente existir dispositivo constitucional que veda a cumulatividade. Ainda, citam-se outras características dos três impostos: Não tributados na exportação, inclusive em produtos primários e semi-elaborados; a base de cálculo incide no preço do produto ou serviço; a alíquota varia de 7% a 25%; adotam o princípio do destino no comércio internacional e misto nas operações interestaduais; suas bases econômicas vêm do consumo; e o contribuinte, pelo menos em tese, é o consumidor final. VIEIRA, Paulo Afonso Evangelista, Comunicação sobre a Reforma Tributária e a Unificação do IPI e ICMS, Segundo os Estados-membros da Federação, ORGANIZADOR: BALHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999, p.166 e 167.

⁴⁵ Dentre os grandes temas que suscitam conflitos doutrinários cita-se o conflito resultante do recebimento das normas internacionais pelo direito internacional pois, o artigo 5º, d2º da CF, prevê a inclusão de normas internacionais relacionadas aos direitos e garantias fundamentais. Já o CTN, no artigo 96, reconhece que a legislação tributária compreende normas de direito internacionais, e, por fim, o artigo 98 atribui a supremacia dos tratados internacionais sobre a legislação tributária. A polêmica doutrinária decorrente de tais previsões legislativas, dividiu a doutrina, pois para parte dela, o artigo 98 do CTN (compreendido como lei complementar) legitima a aplicabilidade do Tratado na lei interna. A doutrina

JEFERSON TEODOROVICZ
ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ

próprios parceiros regionais, e a divisão entre entes da federação na competência fiscal⁴⁶ é um obstáculo incisivo para a criação de um Imposto Único sobre o Consumo, nos moldes do IVA, visando integração regional.

Atualmente, o MERCOSUL está configurado em uma União Aduaneira imperfeita⁴⁷, isto é, seu estágio de integração está situado em uma fase de transição entre zona de livre comércio e união aduaneira. Não obstante, para que haja uma efetiva possibilidade de integração fiscal entre os países membros do MERCOSUL, o Brasil necessita realizar uma extensa Reforma Tributária⁴⁸, à primeira vista, a nível constitucional, o que traz ainda mais desconforto à doutrina brasileira, pelas peculiaridades já citadas.

Portanto, não se espera findar a discussão acerca da viabilidade da integração

opositora ressalta que, o artigo 98, por ser lei complementar, criada e revogada por decreto legislativo, entende que, para que houvesse a transposição do Tratado no direito nacional, seria revogado o ato normativo internacional, via decreto legislativo posterior, da mesma maneira que se faz na lei complementar. GOMES, Fabio Luiz. Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. 1º Edição. Curitiba. Editora Juruá, 2006, p.112-124.

⁴⁶ O artigo 1º, da CF (cláusula pétrea, art. 60, IV, CF), traz grande dificuldade integrativa entre o sistema brasileiro e os sistemas dos demais membros do Bloco, pois o artigo 1º, dificulta a modificação da delimitação da competência tributária no Brasil. Ainda, há também a dificuldade de ordem política, já que, não seria do interesse dos estados e municípios a criação de um imposto único federal sobre o consumo, nos moldes dos demais membros do Bloco. A dificuldade da criação de um IVA brasileiro se estende, portanto, às dificuldades de ordem constitucional e políticas, portanto. DERZI, Misabel Abreu Machado. A Necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional. ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999, p.22-23.

⁴⁷ O MERCOSUL é classificado como uma “União Aduaneira Imperfeita”, porque todos os membros do Bloco elaboram suas listas de “exceções”, em que estão relacionados produtos que não poderiam ser importados com a mesma tarifa do produto nacional e, nesse sentido, considera-se o aspecto de que a premissa básica para a formação de uma União Aduaneira é a adoção de uma Tarifa Externa Comum (TEC). Trata-se, pois, de medidas protecionistas que, por sua vez, acabam por prejudicar a progressividade das Etapas de Integração. Destaca-se que o Paraguai e o Uruguai estão praticamente aptos a estabelecerem um regime de integração fiscal. Já a Argentina necessita superar algumas circunstâncias, como substituir o Imposto sobre Ingressos Brutos por um imposto sobre vendas a varejo, perdendo os efeitos acumulativos que o primeiro apresenta. No Brasil, destaca-se ainda que o maior problema, quanto à estruturação de um Imposto Único sobre o Consumo, reside na incidência do ICMS, imposto agregado, já que incide restrito às mercadorias e alguns serviços como transporte e comunicações. LAGEMANN, Eugênio. Há Necessidade de um Imposto Único sobre o Consumo no MERCOSUL?, ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e MERCOSUL. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999, p.181.

⁴⁸ Do ponto de vista integrativo, é imperiosa a Reforma do Sistema Tributário Brasileiro. Nesse sentido, já foi apresentada uma proposta de Reforma do Sistema Tributário Nacional. Essa Reforma, contém, dentre algumas peculiaridades, a previsão da obrigatoriedade dos estados, DF, e municípios a obedecerem tratados internacionais que a União seja signatária. Além disso, prevê também a redução dos efeitos do ICMS e IPI, com concessão de créditos e hipóteses de não-incidência. Prevê a desoneração das exportações em geral. Por fim, estabelece, no dispositivo mais polêmico, a união do IPI e do ICMS, transformado em um ICMS nacional, amplo. Esses dispositivos geraram grandes controvérsias doutrinárias JOBIM, Nelson. A Proposta de Reforma Tributária do Governo Federal, ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e MERCOSUL. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999, p.191

A NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO AO AMBIENTE INTERNACIONAL CONTEMPORÂNEO

fiscal brasileira com os sistemas dos países membros do MERCOSUL, nem com os países com os quais mantém relações internacionais. Trata-se de discussão obtusa, que gera larga polêmica doutrinária, angariando argumentos contrários e favoráveis⁴⁹ à harmonização legislativa. Entretanto, convém destacar que a maioria dos doutrinadores não é contrária à integração fiscal, tendo em vista os próprios benefícios expressos que esta traria à política econômico-fiscal brasileira, mas sim quanto aos meios com os quais estão sendo discutidos para que seja feita essa integração⁵⁰.

Considerações Finais

No presente trabalho, tentou-se, ainda que sucintamente, contribuir de maneira sistêmica à discussão do fenômeno da integração fiscal, tendo como principal objeto a integração fiscal brasileira. Nesse sentido, no decorrer do trabalho, procurou-se trazer a lição dos pioneiros na integração entre países, os países europeus, e sua União Européia. É sabido que o Brasil não se mantém isolado diante das políticas fiscais internacionais, como ficou demonstrado na elaboração de Convenções em matéria tributária. Ao discutirmos o sistema tributário brasileiro, comparando-o com os sistemas tributários de outros países, estamos procurando trazer lições que possam nos revelar alguma utilidade prática, seja para melhorar a sistemática fiscal brasileira, ou mesmo para proporcionar maior profundidade no debate para a defesa do sistema tributário brasileiro.

Ainda, a verificação da necessidade integrativa é uma realidade, pois, o Brasil, como membro do MERCOSUL, está impelido ao cumprimento dos objetivos integrativos do Bloco, dentre eles, a harmonização legislativa visando criar futuramente um mercado interno mercosulino. Não obstante, a discussão sobre a viabilidade fática da possibilidade

⁴⁹ Fábio Luiz Gomes, tendo em vista a harmonização legislativa fiscal mercosulina, baseada na utilização de um imposto sobre o Consumo único, nos moldes do IVA europeu, sugere as seguintes medidas no Brasil: Aprovação de emenda constitucional que preveja a possibilidade de aplicabilidade e eficácia direta das normas oriundas do direito comunitário; Reconhecimento, por emenda constitucional, de órgãos comunitários como órgãos supranacionais; desconstitucionalizar o Sistema Tributário Nacional, restando à Constituição Federal estabelecer princípios de direito tributário; Criar imposto nos moldes do IVA, adotado na União Européia, de competência da União, juntando o IPI, ICMS e ISS. Suas alíquotas seriam uniformes, em todo o território nacional, com ajuste de alíquotas máximas e mínimas; criar regras tributárias específicas em conjunto com os demais Estados-partes do MERCOSUL, sobre comércio eletrônico, com base em normas estabelecidas pela OCDE e UE. Sugere a previsão de regras tributárias específicas mercosulinas para as transações intracomunitárias, com medidas de cooperação entre as administrações tributárias dos Estados-partes do Mercosul. GOMES, Fábio Luiz Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. 1ª Edição. Curitiba, Editora Juruá. 2006. p.231.

⁵⁰ Chega-se a discussão de alternativas à Reforma Tributária proposta, no sentido de eventualmente evitar a barreira constitucional prevista pelo artigo 1º. Nesse sentido, estabelece DERZI sugere a utilização alternativa de impostos nos moldes do IVA, pois, na visão da autora, não haveria tantos entraves legislativos assevera que deveria ser utilizada uma alternativa ao IVA, quais sejam, a utilização de impostos nos moldes do IVA. DERZI, Misabel Abreu Machado. op.cit., p.22-23.

JEFERSON TEODOROVICZ
ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ

da integração mercosulina, em um nível que se possa implementar o mercado comum, é imperiosa a discussão de meios que possibilitem essa integração, seja através de conjuntos de medidas bilaterais, seja como procedimentos harmonizativos, tendo em vista a consideração da utilização de impostos sobre o consumo, como se tem discutido tão profundamente no Brasil, atualmente..

A realidade mundial não mais abarca a adoção de políticas fiscais isolacionistas, sob pena de gradativa exclusão nas negociações internacionais, tendo em vista a preferência mundial por mercados, e sistemas fiscais, cada vez mais integrados. Trata-se de um juízo de bom senso discutir as possibilidades de integração por parte do Brasil, bem como pelos demais países. Não obstante, a questão a ser feita, a par de todas as discussões doutrinárias que a tentativa de harmonização dos sistemas fiscais do MERCOSUL está suscitando, é a imperiosa discussão, bem como o aprofundamento de sugestões que possam contribuir para a sensibilização dos nossos representantes no Congresso Nacional. Portanto, não seria um exagero afirmar que o problema não é a integração em si mesma, já que se é reconhecida a importância de uma gradativa integração entre os sistemas jurídicos nacionais, tendo em vista, o ambiente internacional globalizado, mas sim os meios com que essa integração seria realizada no Brasil. Espera-se que, da discussão incessante, resultem mais medidas que possam proporcionar a efetividade da integração brasileira aos demais países do MERCOSUL, bem como ao ambiente internacional.

Referências Bibliográficas

ALTAMIRANO, Alejandro C. Estrutura Básica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) em La Argentina. ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 11ª edição. São Paulo. Editora Saraiva, 2005

AQUINO, Dayani Cris de Aquino; Frahm, Carina. Política Econômica e a Constituição Européia: Reflexões acerca da União Econômica e Monetária e do Papel da União Política no Atual Contexto Econômico. COORDENAÇÃO:

GOMES, Eduardo Biacchi; REIS, Tarcísio Hardman. Direito Constitucional Europeu: Rumos da Construção. 1ª Edição. Volume Único. Curitiba-PR. Editora Juruá, 2005.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª Edição. Malheiros Editores. São Paulo – SP. 1992.

BAPTISTA, Luiz Olavo. O MERCOSUL. Suas Instituições e Ordenamento Jurídico, 1ª Edição. São Paulo. Editora LTr, 1998

_____. Alca -Notas Sobre o Impacto da ALCA Sobre o Sistema Jurídico Brasileiro. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/alca/Artigos/alcanotas.htm> (último acesso em 20.09.2007)

BLANCO, Sindulfo. El Impuesto Al Valor Agregado en el Paraguay. ORGANIZADOR:

A NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO AO AMBIENTE INTERNACIONAL CONTEMPORÂNEO

- BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999
- CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 8ª edição. São Paulo. Editora Malheiros, 1996.
- CORREIA, Arlindo. O IVA na União Européia – As Dificuldades do Processo de Harmonização. Reforma Tributária e Mercosul. Organizador: Ubaldo César Balthazar. Editora Del Rey – Belo Horizonte –MG. 1999
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional. ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG Editora Del Rey, 1999.
- DOURADO, Ana Paula. Princípios do Direito Tributário Internacional. 1998. Disponível em: www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/PrincDTI.pdf (último acesso em 01.07.2007).
- FALCÃO, Maurin Almeida. Definição e Limites da Harmonização Tributária. Temas Atuais de Direito. Edição 2003. Disponível em: <http://www.ucb.br/posgraduacao/direito/Textos/Edi%E7%E3o%202003.doc> (último acesso em 20.02.2006)
- FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias. 2ª edição, São Paulo. Editora RT, 1999.
- FILHO, Marcílio Toscano Franca. Princípios da Tributação Internacional sobre a Renda 2005. http://www.juristas.com.br/mod_revistas.asp?ic=15 (Último acesso em: 07.07.07)
- GOMES, Eduardo Biacchi. Blocos Econômicos Solução de Controvérsias. Uma análise comparativa a partir da União Européia e Mercosul. 2ª Edição. Curitiba. Editora Juruá, 2005
- _____. Assimetrias na América do Sul: Viés de Desenvolvimento a partir da Democracia e dos Direitos Humanos. Revista de Informação Legislativa. Senado Federal. Disponível em: www2.senado.gov.br (último acesso em 20.09.2007)
- GOMES, Fabio Luiz Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. 1ª Edição. Curitiba, Editora Juruá, 2006.
- _____. Fiscalidade Direta e Indireta à Luz da Constituição Européia.
- COORDENAÇÃO: GOMES, Eduardo Biacchi; REIS, Tarcísio Hardman. Direito Constitucional Europeu: Rumos da Construção. 1ª Edição. Volume Único. Curitiba-PR. Editora Juruá, 2005.
- JOBIM, Nelson. A Proposta de Reforma Tributária do Governo Federal. P.191. ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999.
- LAGEMANN, Eugênio. Há Necessidade de um Imposto Único no Mercosul? ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 26ª Edição. São Paulo-SP. Editora Malheiros, 2006.
- MAIA, Jayme de Mariz. Economia Internacional e Comércio Exterior. 7ª Edição. São Paulo. Editora Atlas, 2001
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aproximação de Sistemas Tributários. Revista de Estudos

JEFERSON TEODOROVICZ
ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ

Tributários DOCTRINA. Porto Alegre-RS. nº 39- Set-Out/2004-. 2004.

_____. Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias. Nova Série – 3. Centro de Extensão Universitária.. Editora RT, São Paulo – SP, 1997

NETO, Eduardo Salomão. Convenções em Matéria de Bitributação e Evasão Fiscal: Características Fundamentais. In CASELLA, Paulo Borba. Direito Internacional Tributário Brasileiro. Editora LTr – São Paulo. 1995.

SAKAMOTO Priscila Yumiko Da Harmonização Da Legislação Tributária Antievasiva No Mercosul. Disponível em: http://www.uel.br/cesa/direito/doc/estado/artigos/tributario/ARTIGO_PRISCILA_MESTRADO_UEL_Harmoniza%C3%A7%C3%A3o_e_Evas%C3%A3o.pdf (último acesso em 20.09.2007)

TEODOROVICZ, Jeferson. O Mercado Interno na União Européia. COORDENAÇÃO: GOMES, Eduardo Biacchi; REIS, Tarcísio Hardman. Direito Constitucional Europeu: Rumos da Construção. 1º Edição. Volume Único. Curitiba-PR. Editora Juruá, 2005.

_____. Harmonização Legislativa Fiscal Indireta no MERCOSUL. COORDENADOR: MENEZES, Wagner. Estudos de Direito Internacional. Volume VII. Anais do 4º Congresso Brasileiro de Direito Internacional. Editora Juruá, Curitiba-PR. 2006

TILBERY, Henry. Tributação e Integração da América Latina. Ed. José Bushatshky: São Paulo, 1971.

TOLOSA, Carlos. El Sistema Tributario en Venezuela. Disponível em: <http://www.monografias.com/trabajos11/sistrib/sistrib.shtml> (último acesso em 22.09.07)

TORRES, Heleno Taveira Torres. Convenções Internacionais em Matéria Tributária sobre a Renda e o Capital – a Abrangência de Tributos Incidentes sobre as Empresas. Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. Volume 1. Editora Dialética. São Paulo. 1997.

UCKMAR, Victor. Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. 2º Edição. Editora Malheiros. São Paulo –SP. 1999

_____. Sobre a Harmonização Tributária nos Países da Comunidade Econômica Européia. Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado. Coordenadores: SHOUERI, Luís Eduardo; SILVETI, Fernando Aurélio. Editora Dialética. São Paulo – 1998.

VALDES, Nelly. El Impuesto Al Valor Agregado En El Uruguay. Reforma Tributária e Mercosul. Organizador: Ubaldo César Balthazar. Editora Del Rey – Belo Horizonte –MG. 1999.

VIEIRA, Paulo Afonso Evangelista, Comunicação sobre a Reforma Tributária e a Unificação do IPI e ICMS, Segundo os Estados-membros da Federação, ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais. 4ª Edição Editora Forense, Rio de Janeiro, 1997

Sexta diretiva IVA, (Jornal Oficial nº L 145 de 13/06/1977 p. 0001 – 0040. Edição especial portuguesa: Capítulo 09 Fascículo 1 p. 0054). Disponível em: <http://europa.eu.int/smartapi/>

**A NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO AO AMBIENTE INTERNACIONAL CONTEMPORÂNEO**

cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=1977&nu_doc=388 (último acesso em 08/09/07)

O Portal do MERCOSUL: Disponível em > www.mercosur.int (último acesso em 23.09.2007)

O Portal da União Européia. Disponível em: <www.eu.int> (último acesso em 20/08/2007)