

- ROBORTELLA, Luiz Carlos Amorim. As relações trabalhistas no Mercosul. *Revista LTr*, n. 57, p. 1.312-1.317, 1993.
- ROMITA, Arion Sayão. Direito do trabalho no Mercosul. *Genesis*, 22:391-99, 1994.
- SAAD, Teresinha Lorena Pohlmann. Mercosul e a seguridade social integrada. *Revista de Previdência Social*, n. 179, p. 715-718, 1995.
- SANTOS, Roberto A. O. Perspectivas do Mercosul: direito social do Tratado de Assunção. *Trabalho & Processo*, n. 6, p. 103-117, 1994.
- SIQUEIRA NETO, José Francisco. Liberdade sindical e negociação coletiva no contexto brasileiro. *Relasur*, n. 6, 1995.
- TEIXEIRA FILHO, João de Lima. Mercosul: um primeiro enfoque sobre as relações de trabalho. *Revista de Informação Legislativa*, n. 117, p. 1.035-1039, 1993.
- URIARTE, Oscar Ermida. *Características, contenido y eficacia de una eventual carta social del Mercosur*. Montevideu: Relasur, 1994.

## A HARMONIZAÇÃO DAS LEGISLAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO MERCOSUL \*

Igor Mauler Santiago \*\*

### Sumário

1. Universalização da idéia de integração regional. 2. Importância da harmonização tributária. 3. Harmonização dos impostos indiretos. 4. Harmonização dos impostos diretos. 5. Conclusão. 6. Fontes bibliográficas.

### 1 UNIVERSALIZAÇÃO DA IDÉIA DE INTEGRAÇÃO REGIONAL

Desde o fim da Segunda Grande Guerra (1939-1945), o mundo tem assistido, perplexo, à multiplicação sem precedentes de experiências, nem sempre bem-sucedidas, de integração política e econômica entre países avizinhados.

O fenômeno, que contrasta com os desígnios cosmopolitas da ONU, surgida na mesma época, deve-se à virtual impossibilidade de conciliação dos anseios de todos os seus membros, devido à extrema variedade de feitiço político, econômico e social existente entre eles, e também ao pouco empenho da própria organização na busca da integração possível; isso graças ao tradicional desinteresse e à oposição dos Estados hegemônicos, ocupantes dos postos-chaves de sua estrutura decisória, às iniciativas desta natureza, vistas como ameaças de restrição ao seu comércio internacional.

\* Versão atualizada do trabalho apresentado no V ENCONTRO DE ESTUDANTES DE DIREITO DO MERCOSUL (Santiago do Chile, 12 a 14 de agosto de 1996).

\*\* Aluno do 5º ano do curso de graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (Brasil).

Assim, a formação de blocos regionais foi, por um largo período que se encerrou em 1992 com a assinatura do tratado do North American Free Trade Agreement (Nafta), tema de interesse restrito a países com baixa ou decrescente participação nas trocas comerciais internacionais, com sentimentos de insegurança externa e preocupados em consolidar a sua soberania. Nesta circunstância encontravam-se, entre 1945 e o fim da década de 1950, por razões muito distintas, tanto a Europa Ocidental quanto a América Latina.<sup>1</sup>

Naquela floresceram a união aduaneira do Benelux (1944); o Parlamento Europeu, o Conselho da Europa e a Organização para a Cooperação Econômica Européia (1948), esta última criada para administrar os fundos do Plano Marshall; a Comunidade Européia do Carvão e do Aço (Ceca, 1951); a Comunidade Européia de Energia Atômica e a Comunidade Econômica Européia (Euratom e CEE, 1957); e a Associação Européia de Livre-Comércio (1959), mais tarde parcialmente integrada à CEE. Em 1993, com a entrada em vigor do Tratado de Maastricht, constituiu-se a União Européia.

Nas Américas, que acalentam desde 1822 o sonho confederativo de Simón Bolívar, contam-se hoje, segundo levantamento recente,<sup>2</sup> dezessete organizações internacionais distintas, sejam de cunho pan-americano, como a Organização dos Estados Americanos (OEA, 1948) e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID, 1959), sejam de alcance regional, como o já referido Nafta (1992), o Sistema Econômico Latino-Americano (Sela, 1975), a Associação Latino-Americana de Integração (Aladi, 1980), o Grupo dos Três, que congrega o México, a Colômbia e a Venezuela (1994), o Grupo de Países Latino-Americanos e Antilhanos Exportadores de Açúcar (Geplacea, 1976), a Organização Latino-Americana de

Energia (Olade, 1973), a União dos Países Exportadores de Bananas (Upeb, 1974), o Pacto Andino (1969), o Mercosul (1991), o Sistema do Rio da Prata (1969), o Tratado de Cooperação Amazônica (1978), o Mercado Comum Centro-Americano (MCCA, 1960), o Banco Centro-Americano de Integração Econômica (BCIE, 1960), a Comunidade do Caribe (Caricom, 1973), com suas instituições associadas (Caribank e Sociedade de Investimentos do Caribe), e a Organização dos Estados do Caribe Oriental (Oeco, 1981).

As grandes mudanças operadas recentemente no sistema internacional – transnacionalização da economia mundial, fim da guerra fria, expansão da democracia e da economia de mercado, com redução significativa dos mecanismos interventivos dos Estados nacionais<sup>3</sup> – retiraram as experiências de integração latino-americanas do estado de letargia em que foram mergulhadas pelas graves crises institucional e econômica que marcaram as duas últimas décadas.

Em seu esforço atual de consolidação, os tratados americanos de integração regional miram-se em grande medida nos sucessos da União Européia. A disparidade nos resultados obtidos é, contudo, evidente, e se explica por fatores de diversas ordens, entre os quais podem-se destacar:

a) no que toca aos objetivos perseguidos, tem-se que a integração latino-americana pautou-se sempre por objetivos exclusivamente econômicos,<sup>4</sup> estando sujeita às freqüentes oscilações conjunturais da região; na Europa, uma vontade política de integração serve de esteio ao processo mesmo diante das dificuldades nas negociações econômicas entre os países-membros;

b) no que se refere à estratégia de integração, a Europa, por meio do método dos efeitos funcionais (*spill over effect*), consistente na harmonização prioritária de setores com maior efeito disseminador, como a energia e a indústria de base, soube tornar o processo a um tempo gradual e irreversível;<sup>5</sup>

1 Cf. BIEBER, LEÓN E. Paralelos e diferenças na conformação de blocos de integração econômica. In: ALGORTA PLA, Juan (Coord.) *O Mercosul e a Comunidade Européia: uma abordagem comparativa*, Diálogos Brasil-Alemanha nas Ciências Humanas, 1ª ed. Porto Alegre, Editora da UFRGS, 1994, p. 24-36, esp. p. 24-25.

2 Cf. MICALI, ISABELLA SOARES. Le marché commun du Cône Sud Mercosur et les autres mécanismes d'intégration et de coopération sur le continent américain – un panorama comparatif. In: BASSO, Maristela (Org.) *Mercosul: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos Estados-Membros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 1ª ed., 1995, p. 401-444.

3 Cf. BODEMER, Klaus. Los cambios en el sistema internacional y sus efectos sobre América Latina. In: ALGORTA PLA, Juan (Coord.) *O Mercosul e a Comunidade Européia*, cit., p. 37-51.

4 Cf. SUPERVIELLE, Marcos. Ciencias sociales e integración. In: ALGORTA PLAN, Juan (Coord.) *O Mercosul e a Comunidade Européia*, cit., p. 58-61.

5 Cf. GABRICI, Leonello. A Integração européia. In: ALGORTA PLAN, Juan (Coord.) *O Mercosul e a Comunidade Européia*, cit., p. 14-23, esp. p. 15.

c) no que concerne ao instrumental jurídico empregado, verifica-se que a harmonização das legislações nacionais européias obedece a uma ordem jurídica supranacional, enquanto que na América Latina, à exceção do Pacto Andino, nunca se foi além da harmonização tradicional, realizada por meio dos instrumentos típicos do Direito Internacional Público.<sup>6</sup> O ordenamento supranacional, cuja construção pressupõe necessariamente a cessão parcial de soberania por parte dos Estados-Membros, submete-se a três princípios essenciais: aplicação direta no território dos Estados-Partes, independentemente de qualquer sistema de conversão, primazia sobre os direitos nacionais internos e uniformidade de interpretação pelos diversos Estados-Partes;<sup>7</sup>

d) no que diz respeito ao grau de interdependência recíproca das economias integradas, a Europa apresenta coeficiente de integração crescente, sendo de 35,3% em 1958, e de 57,2% em 1992. Nas experiências americanas de integração, esta grandeza, que mede a participação das operações intra-regionais nas trocas comerciais globais realizadas pelos Estados-Partes, atingiu seu pico na década de 1960, no Mercado Comum Centro-Americano, não superando os 25%.<sup>8</sup> Por esta razão, os países latino-americanos têm optado pelo que a CEPAL denominou *regionalismo aberto*, que consiste no aprofundamento da interdependência regional com abertura simultânea a terceiros países, a fim de melhorar a inserção do bloco integrado na economia mundial.<sup>9</sup>

6 Cf. WILL, Michael R. Mercado comum e harmonização do direito privado. In: ALGORA PLA, Juan. *O Mercosul e a Comunidade Européia*, op. cit., p. 64-79, esp. p. 67-68; e LAPOVA, Jorge. Organización institucional y derecho comunitario en el Mercosur. *Ibidem*, p. 80-88, esp. p. 86.

7 Cf. OTERMIN, Jorge Pérez. Principios esenciales de un ordenamiento jurídico comunitario. *Boletim de Integração Latino-Americana*. Ministério das Relações Exteriores, Secretaria-Geral de Política Exterior, Departamento de Integração Latino-Americana, Núcleo de Assessoramento Técnico, v. 8, p. 1-7; e CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 5. ed., 2ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 1992, p. 913-917.

8 Cf. BIEBER, León E. *Op. cit.*, p. 26.

9 Cf. ROSENTHAL, Gert. El regionalismo abierto de la Cepal. *Boletim de Integração Latino-Americana*. *Op. cit.*, v. 14, p. 26-32.

## 2 IMPORTÂNCIA DA HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

Para a consecução de qualquer destes objetivos faz-se mister a harmonização das legislações internas dos Estados envolvidos, na medida do que for necessário para evitar que o conflito normativo enseje desigualdades não pretendidas, atentatórias aos fins da integração. Em virtude da filiação dos sistemas jurídicos de todos os países do Mercosul à família romano-germânica, a tarefa harmonizadora encontra-se bastante facilitada. Não é demais lembrar que, à época das codificações, a Argentina e o Paraguai chegaram a ter o mesmo Código Civil, redigido por Velez Sarsfield a partir de esboço preparado por Teixeira de Freitas (um brasileiro).<sup>10</sup>

A unânime opinião dos doutrinadores e a prática invariável dos processos em curso elegem o Direito Tributário como matéria de harmonização prioritária e indispensável em qualquer mecanismo de integração regional, em virtude da destacada influência que a tributação exerce sobre a dinâmica econômica. Com efeito, quanto aos impostos alfandegários, a par da finalidade arrecadatória, cada vez menos relevante no atual contexto de liberalização da economia (dos países do Mercosul, apenas o Paraguai tem arrecadação expressiva de impostos aduaneiros: 18,4% do volume arrecadado em 1991),<sup>11</sup> sobressai a função extrafiscal, consis-

10 Cf. BAPTISTA, Luís Olavo. O impacto do Mercosul sobre o sistema legislativo brasileiro. *Boletim de Integração Latino-Americana*. *Op. cit.*, v. 5, p. 5-8, esp. p. 5.

11 Cf. CANO, Hugo N. González. Análisis de los sistemas tributarios en el Mercosur. Informe presentado en el SEMINARIO DE LA ASOCIAZIONE ITALIANA PER IL DIRITTO TRIBUTARIO LATINO-AMERICANO, Génova, 29 junio al 6 julio 1992, p. 19.

tente na sua manipulação à guisa de instrumento de intervenção estatal na economia, que se torna mais ou menos permeável a produtos e serviços estrangeiros dependendo das alíquotas fixadas.

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

Os impostos diretos (impostos sobre a renda e o patrimônio) apenas necessitam ser harmonizados caso se pretenda caracterizar o espaço econômico considerado como mercado comum ou forma mais evoluída de integração. Influindo principalmente sobre a rentabilidade das inversões de capital das pessoas físicas e jurídicas, podem causar, à falta de homogeneização, distorções na localização dos empreendimentos econômicos, que obedecem ao chamado *efeito Delaware*: fixam-se preferencialmente nos Estados que oferecem maiores vantagens fiscais e fazem menores exigências.

Apresentando-se freqüentemente sob a forma de isenções, reduções ou deduções na base de cálculo do imposto de renda ou de exclusão de impostos aduaneiros incidentes sobre insumos, os incentivos nacionais às exportações de manufaturados também requerem harmonização no âmbito dos acordos de integração regional, pelas razões próprias de cada tipo de imposto que exoneram. Deve-se ressaltar que a matéria foi indiretamente harmonizada entre três dos quatro membros do Mercosul (Argentina, Brasil e Uruguai), já que todos celebraram acordos bilaterais relativos a ela com os EUA.<sup>12</sup>

A harmonização das legislações tributárias nacionais não é, contudo, uma tarefa fácil. As mesmas circunstâncias que a tornam inadiável fazem dela um

campo de disputas ferrenhas, que se traduzem na negativa dos Estados envolvidos em transigir sobre assunto tão próximo à noção de soberania quanto é a tributação e, principalmente, a abrir mão de uma parcela de sua arrecadação. Assim é que, mesmo na bem-sucedida experiência européia, a coordenação da imposição indireta encontra-se ainda em estágio transitório, enquanto a da tributação direta mal começou a ser implementada. Destaque-se, outrossim, que, com a assinatura do Ato Único Europeu, em 1986, as Diretivas do Conselho da União Européia passaram a ser tomadas por maioria qualificada. Para a harmonização de matérias tributárias, contudo, conservou-se o princípio anterior de unanimidade.<sup>13</sup>

No Mercosul, e no que tange especificamente ao Brasil, a dificuldade natural é agravada pela polêmica sobre a constitucionalidade de tratados internacionais firmados pela União e ratificados pelo Congresso Nacional, naquilo em que dispõem sobre impostos reservados à competência privativa de Estados e Municípios (nada menos que o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), pertencente aos Estados, e o Imposto sobre Serviços (ISS), de competência municipal, impostos indiretos da família do IVA, de cuja harmonização depende o êxito da integração). A matéria ainda não foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, e a doutrina encontra-se cindida em duas correntes antagônicas: uns opinam pela legitimidade, insistindo no caráter concentracionário e centrípeto do federalismo brasileiro;<sup>14</sup> outros, esforçados na rigidez do federalismo brasileiro e na sua importância como meio garantidor da democracia, qualificada pela descentralização

<sup>12</sup> Cf. CANO, Hugo N. González. *Op. cit.*, p. 15.

<sup>13</sup> Cf. LAULE, Gerhard. Basic problems of harmonizing tax law in the European Communities. *Vorträge, Reden und Berichte aus dem Europa-Institut der Universität des Saarlandes*, n. 276 (1992), p. 2; PISÓN, Juan Martínez Arrieta De. La imposición directa en el marco de la Comunidad Europea: el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Texto apresentado em SEMINÁRIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO realizado em 1993 na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, p. 4; e PHILIPPE, Jean-Jacques. *La TVA à l'heure européenne*. Paris, Litec, 1993, p. 47-48.

<sup>14</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Validade e extensão dos tratados internacionais em matéria tributária, perante a Constituição Federal do Brasil de 1988. In: *Imposto de Renda: Estudos*. São Paulo: Resenha Tributária, v. 31, p. 32-62, nov. 1992.

espacial do poder, opinam pela inconstitucionalidade, considerando não-obrigatórios os instrumentos ratificadores naquilo em que exorbitam da competência federal.<sup>15</sup>

O dilema despertou a atenção do Poder Executivo, que incluiu em sua proposta de emenda constitucional sobre reforma tributária, ora em tramitação perante o Congresso Nacional,<sup>16</sup> dispositivo que confere à União competência especial para conceder isenção de tributos estaduais e municipais por meio de tratado internacional devidamente ratificado. A discussão não se encerra, contudo. Em primeiro lugar, porque a previsão foi eliminada no projeto substitutivo apresentado pelo relator da Comissão Especial da Câmara dos Deputados sobre reforma tributária.<sup>17</sup> Depois porque, mesmo depois de aprovada, teria de submeter-se ao crivo do Judiciário, já que a Constituição brasileira erige em *cláusula pétrea* a forma federativa de Estado (art. 60, § 4º, I). A questão, aí, seria de balanceamento de princípios, já que o mesmo texto constitucional, em outro sítio (art. 4º, parágrafo único), determina que “a República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações”.

Vale registrar que a nova Constituição do Paraguai, promulgada em 20/6/92, resolveu o problema de forma conveniente a um Estado unitário, dispondo, em seus arts. 137 e 141, que os tratados e as convenções internacionais têm hierarquia infraconstitucional e supralegal.<sup>18</sup>

15 Cf. as atualizações ainda inéditas de Misabel de Abreu Machado Derzi às clássicas *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, de Aliomar Baleeiro.

16 Proposta de Emenda à Constituição n. 175, de 1995.

17 Cf. Voto do relator da Comissão Especial da Câmara dos Deputados sobre o Projeto de Reforma Constitucional n. 175/95, p. 3.

18 Cf. BECKER, Gustavo. La nueva Constitución Paraguaya en la perspectiva de la integración latinoamericana. In: ALGORA PLA, Juan (Coord.) *O Mercosul e a Comunidade Européia*. *Op. cit.*, p. 89-99, esp. p. 90-91.

### 3 HARMONIZAÇÃO DOS IMPOSTOS INDIRETOS

O panorama da tributação indireta na Europa dos anos 50 era de tal maneira variado que tornava irrealizável qualquer projeto de integração.<sup>19</sup> O Comitê Fiscal e Financeiro da CEE, no relatório Neumark, apontou para a necessidade de harmonização da imposição indireta a partir da adoção, por todos os Estados-Membros, de um imposto sobre o valor agregado concebido nos moldes da *taxe sur la valeur ajoutée*, vigente na França desde 1954. Nesta modalidade de imposto apenas se tributa a riqueza agregada em cada etapa da cadeia de circulação da mercadoria, deduzindo-se do montante devido por sua venda a quantia paga pelo comerciante anterior. Dessa forma, eliminam-se as distorções econômicas causadas pela tributação cumulativa, *em cascata*, assim resumidas por J. Due:<sup>20</sup>

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

19 Cf. PISÓN, Juan Martínez Arrieta de. *Los impuestos sobre la circulación y el consumo en la comunidad Europea*. Armonización Legislativa y Competencia de los Estados Miembros. Texto apresentado em Seminário de Direito Tributário realizado em 1993 na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, p. 2, nota 2.

20 Indirect taxation in developing economies. *Apud* GÓMEZ SABAINI, Juan C. *Coordinación de la imposición general a los consumos entre nación y provincias* (Argentina). Serie Política Fiscal, n. 47, Santiago de Chile: Cepal – GTZ, p. 24-26.

- e) aumento dos preços dos bens superior à vantagem proporcionada ao fisco em termos de arrecadação (efeito de piramidação);
- f) fiscalização mais cara e difícil, uma vez que não se estabelece entre os elos sucessivos da cadeia de circulação nenhuma espécie de relação jurídica (ao contrário do IVA, em que o débito do vendedor constitui crédito para o comprador).”

A experiência francesa difundiu-se velozmente por todo o mundo, encontrando livre curso entre os países latino-americanos a partir de meados da década de 60. Dos países integrantes do Mercosul, o Paraguai foi o último a adotar um imposto do tipo valor agregado, o que fez em 1992.

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

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

No que se refere ao IVA e aos impostos seletivos sobre o consumo, todos os países do Mercosul adotam, quanto ao comércio exterior, o princípio da tributação exclusiva no destino. Assim, não tributam as exportações e devolvem ao exportador os créditos por todas as operações anteriores relativas ao bem exportado, de forma que este sai do país completamente livre de imposto. Na entrada, ao contrário, sendo certo que o produto chega também totalmente exonerado, impõem a sua carga tributária interna, submetendo-o ao mesmo tratamento dispensado aos similares nacionais (princípio da não-discriminação). Desta forma, beneficia-se da tributação o país no qual se dá o efetivo consumo do bem.

A opção pelo princípio do destino dispensa maiores esforços de harmonização legislativa, garantindo ao mesmo tempo um certo nível de integração e a manutenção da estrutura impositiva (base de incidência e alíquotas) própria de cada Estado-Parte. A crítica mais tradicional à sua sistemática repousava na impossibilidade de eliminação das aduanas entre os países envolvidos, já que é nelas

que se fazem os ajustes necessários à sua operacionalização (devolução dos créditos na saída; imposição do IVA nacional na entrada).

Foi na Europa que se encontrou a forma de conciliação entre o princípio do destino e a supressão das fronteiras fiscais, levada a efeito em 1993. Até 1997, data prevista da instituição do sistema de tributação no país de origem, deverá aplicar-se um regime transitório denominado *sistema de pagamento diferido*,<sup>21</sup> segundo o qual o comerciante de um Estado-Membro, ao comprovar ao fisco nacional estar vendendo mercadorias a contribuinte de outro Estado-Parte (o que se faz por meio de documentos comerciais em que constem os números de inscrição de ambos no cadastro comunitário único do IVA), beneficia-se de isenção e recupera os créditos anteriores. O produto exportado sofre a tributação interna do país do destino logo de sua primeira circulação dentro do território deste.<sup>22</sup>

No sistema de origem, a ser implantado na Europa em um futuro próximo, o produto sai do país exportador gravado pelo IVA interno deste, mas é o fisco do Estado do destino que reconhece ao adquirente (se contribuinte) créditos equivalentes ao imposto suportado, em nome do princípio da não-cumulatividade. Em contrapartida, sub-roga-se neste direito de crédito contra o Estado em que se deu a efetiva arrecadação, já que é da natureza do IVA que os benefícios da arrecadação pertençam ao país em que se dá o efetivo consumo.<sup>23</sup>

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

21 O regime transitório do IVA foi regulado pela Diretiva n. 91/680, de 16 de dezembro de 1991; o dos *excises*, pela Diretiva n. 12/92, de 25 de fevereiro de 1992 (cf. PHILIPPE, Jean-Jacques. *Op. cit.*, p. 67).

22 Cf. SABAINI, Juan C. Gómez. *Op. cit.*, p. 40-41; PHILIPPE, Jean-Jacques. *Op. cit.*, p. 69-73.

23 Cf. PHILIPPE, Jean-Jacques. *Op. cit.*, p. 50.

o saldo (país exportador líquido), pagá-lo-á à câmara central de compensação, que o redistribuirá de forma a satisfazer os créditos dos demais Estados-Membros.<sup>24</sup>

Neste sistema não há os sucessivos rompimentos da cadeia débito-crédito que, sob o princípio do destino, ocorrem toda vez que um bem transcende os limites territoriais de um Estado-Membro do espaço econômico integrado. O elevado nível de harmonização que exige, envolvendo mesmo a convergência de alíquotas, bem como a grande quantidade de informações que requer sejam trocadas entre os fiscos envolvidos, têm, contudo, sido obstáculos consideráveis à sua adoção. O sistema já foi tentado, por um curto período, entre alguns países-membros do Mercado Comum Centro-Americano. A grande evasão fiscal que se seguiu à eliminação das fronteiras determinou, contudo, o abandono da experiência.<sup>25</sup>

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

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

b) amplia a atual proibição constitucional de incidência do ICMS estadual sobre as exportações de produtos industrializados, estendendo-a também às de produtos primários e semi-elaborados, cuja tributação é hoje facultada pela Constituição Federal (a imunidade vale também para o ICMS federal que vier a ser criado). Os efeitos práticos da proposta foram antecipados pelo Legislativo federal, que, valendo-se de permissão constitucional expressa, isentou do imposto estadual, indistintamente, todas as mercadorias exportadas, por meio da edição da Lei Complementar n. 87, de 13/9/96;

c) no que toca ao ICMS dos Estados, mantém a tributação na origem e extingue a atual distinção, para efeito de determinação da alíquota aplicável, entre

operação interna e interestadual, permitindo a criação de mecanismo de repasse da arrecadação ao Estado do destino e prevendo a progressiva federalização das operações interestaduais (parte de arrecadação, aquela correspondente à elevação da alíquota do ICMS federal a ser criado, em proporção à redução da estadual, seria repassada pela União ao Estado do destino);

d) concede créditos de ICMS estadual (e do ICMS federal, a ser criado) na compra de bens para o ativo imobilizado do contribuinte. A regra foi também antecipada, e mesmo alargada, pela Lei Complementar n. 87, de 13/9/96, que permite o aproveitamento integral e imediato dos créditos referentes a bens destinados ao uso, consumo e ativo permanente das empresas (no qual se inclui o ativo imobilizado), exigindo, no que se refere a estes últimos, permanência mínima de cinco anos, ou estorno proporcional dos créditos compensados. O sistema anterior, proibitivo do aproveitamento destes créditos, atribuía um certo efeito cumulativo ao ICMS estadual, que repercutia inevitavelmente nos preços. O problema subsiste, contudo, até a aprovação da emenda constitucional em apreço, relativamente ao IPI federal. Razões de equilíbrio interno na arrecadação do ICMS estadual, levantadas por uma parte da doutrina,<sup>26</sup> levaram à insatisfação com a regra, que, nos termos da proposta do relator da Comissão Parlamentar Especial, é de ser substituída pela isenção da venda final de bens de capital, que serão definidos em lei, com manutenção dos créditos anteriores.<sup>27</sup> O argumento é de que os Estados compradores concederiam créditos, perdendo receita, por imposto arrecadado e apropriado pelos vendedores, sobretudo São Paulo. A solução é parcial, e o problema poderia ser contornado pela fixação de prazo à constituição do mecanismo de repasse da receita ao Estado destinatário, prevista de forma vaga no projeto de reforma;

e) proíbe a concessão, sob qualquer forma, de incentivos que anulem o ônus econômico do imposto; a vedação, com poucas chances de ser aprovada, é

24 Cf. SABAINI, Juan – C. Gómez. *Op. cit.*, p. 41-42; PHILIPPE, Jean-Jacques. *Op. cit.*, p. 55.

25 Cf. GONZÁLEZ CANO, Hugo N. *Experiencias americanas de armonización tributária en procesos de integración económica*. Buenos Aires, 21 de febrero de 1994.

26 Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Reforma tributária – o dedo paulista. *Estado de Minas*.

27 Cf. Voto do relator da Comissão Especial da Câmara dos Deputados sobre o projeto de reforma constitucional n. 175/95, p. 9.

voltada preferencialmente aos Estados, a fim de pôr cobro à guerra fiscal que ora se trava no seio da federação brasileira.

O projeto tem também os seus reveses, como a permissão de cobrança de impostos cumulativos pela União, no exercício de sua competência residual, e a manutenção da atual separação entre ICMS e ISS, que impede o aproveitamento de créditos relativos ao imposto incidente sobre serviços prestados no processo de produção e circulação da mercadoria, ou sobre serviços prévios e necessários à atual prestação.<sup>28</sup>

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

Além disso, o Brasil, num lance de esquizofrenia fiscal, aprovou recentemente a criação de mais um tributo de efeitos cumulativos: a Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras, com arrecadação afetada ao custeio da saúde pública. Introduzida pela Emenda Constitucional n. 12, de 16/8/96, a contribuição, com vigência máxima de dois anos, incidirá "sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira", representando oneração de 0,25% em todas as etapas de produção e circulação dos bens e serviços, certo que a cada uma delas corresponde uma transação bancária entre as partes envolvidas.

#### 4 HARMONIZAÇÃO DOS IMPOSTOS DIRETOS

O tratado constitutivo da Comunidade Econômica Européia dispôs de forma exaustiva sobre os impostos indiretos, não tratando senão vaga e implicitamente

28 Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Op. cit.*

mente da necessidade de harmonização da imposição sobre a renda e o patrimônio (cf. art. 52, que institui a liberdade de estabelecimento de empresas; art. 58, que apregoa o tratamento não-discriminatório em relação à participação no capital de companhias e empresas; art. 67, que prevê a remoção das restrições ao livre movimento de capital; art. 100, que determina a harmonização das legislações que afetem direta ou indiretamente o funcionamento do mercado comum; art. 101, que faz a mesma previsão em relação àquelas que criem distorções nas condições de livre concorrência; e art. 220, que trata da dupla tributação internacional).<sup>29</sup>

A coordenação dos tributos diretos é, como se disse, providência que apenas interessa no âmbito de um mercado comum ou de forma mais sofisticada de integração. A esta altura, cabe indagar do grau de integração pretendido pelo tratado constitutivo do Mercosul (Tratado de Assunção, de 26/3/91). A resposta única a que se pode chegar é: união aduaneira. Nada mais do que isso está previsto no tratado, que não se refere a nenhum instrumento de garantia da livre circulação de fatores de produção.<sup>30</sup>

No domínio dos fatos, o que se pode perceber é que a união aduaneira até agora atingida (a alíquota externa comum foi adotada em 1/1/95) é um tanto imperfeita, uma vez que:

- a) a alíquota zero intra-regional sujeita-se a uma série de exceções, que contemplam os chamados *produtos sensíveis*;
- b) as aduanas entre os países-membros permanecem existindo;
- c) subsistem barreiras não-alfandegárias ao comércio interno; e
- d) a tarifa externa comum apenas cobre 85% das importações do bloco, sendo certo que, até o ano 2001, cada país pode opor-lhe trezentas exceções; para os produtos de informática, o direito de exceção estende-se até o ano 2006.<sup>31</sup>

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

29 Cf. LAULE, Gerhard. *Op. cit.*, p. 8.

30 Cf. MICALI, Isabella Soares. *Op. cit.*, p. 430.

31 Cf. MONTENEGRO, Marcelo. Mercosul – União Européia: um inédito acordo inter-regional. *Revista do Mercosul, Revista Bilingüe de Integração Latino-Americana*, n. 36, jan./fev. 1996, p. 8-15.

Em matéria de impostos sobre a renda e o patrimônio, o panorama regional é multifacetado. Basta considerar que apenas a Argentina e o Uruguai mantêm impostos gerais sobre o patrimônio líquido de pessoas físicas e jurídicas, e que apenas a Argentina e o Brasil tributam a renda da pessoa física<sup>32</sup> e mantêm tratado bilateral para evitar a dupla tributação internacional.<sup>33</sup>

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

O imposto de renda das pessoas jurídicas, em todos os países do Mercosul, obedece ao princípio da territorialidade da fonte. Quanto às pessoas físicas, o imposto de renda submete-se, na Argentina e, relativamente aos não-residentes, também no Brasil, ao mesmo critério. No que tange aos residentes, o IRPF brasileiro sujeita-se ao princípio da renda mundial, que se fundamenta nos seguintes argumentos:

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

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

c) anulação de vantagens alocativas de investimento: a não-tributação de rendimentos auferidos no exterior representaria incentivo à fuga de capitais em

direção a países que concedem incentivos aos investimentos estrangeiros, com prejuízos econômicos e fiscais ao país exportador.<sup>34</sup>

Em que pese o alerta sobre a necessidade de *desdramatizar* as análises da urgência da harmonização da imposição direta, que chama a atenção para diversos outros fatores determinantes na localização e no deslocamento dos investimentos de capital (taxas de juros e de câmbio, investimentos em infra-estrutura), os quais permanecem sob o controle dos Estados nacionais mesmo em presença da coordenação das políticas fiscais<sup>35</sup>, não se deve subestimar, em uma fase posterior e mais avançada de integração no Mercosul, a necessidade de tal harmonização, sobretudo como forma de eliminar a competição entre os Estados-Membros pelos investimentos intra e extra-regionais.

## 5 CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho é realçar, nos estreitos limites do Direito Tributário, seguramente apenas um dos vários aspectos a ser considerados, o pouco que ainda se fez e o longo caminho que se precisa ainda percorrer na árdua e alentadora tarefa da integração latino-americana.

Neste sentido, ressalte-se a influência positiva que o êxito da incipiente integração do Mercosul tem exercido sobre as relações internacionais de âmbito regional. Diversos países da Aladi interessam-se hoje em negociar com o bloco a recuperação das antigas e esquecidas preferências alfandegárias de que gozavam perante cada um de seus membros.<sup>36</sup> Demonstrativos desta tendência são os recentes acordos 4 + 1, para a constituição de zonas de livre comércio, celebrados com o Chile e a Bolívia.

32 Cf. CANO, Hugo N. González. *Análisis de los sistemas tributarios en el Mercosur*. Op. cit., p. 6-12.

33 Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit.

34 Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *A etapa atual da harmonização tributária no Mercosul* (1996-1997), inédito.

35 Cf. PISÓN, Juan Martínez Arrieta de. *La imposición directa en el marco de la Comunidad Europea: el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Op. cit., p. 4-6.

36 Cf. MONTENEGRO, Marcelo. Op. cit., p. 9.

No âmbito mundial, expressiva é a celebração, na cidade de Madri, do Acordo-Marco Inter-Regional de Cooperação entre a União Européia e seus Estados-Membros e o Mercosul e seus Estados-Membros, de 15/12/95, prenúncio de uma frutuosa cooperação política, científico-tecnológica e cultural, bem como de uma ampla abertura comercial entre os dois blocos, a ser efetivada depois do ano 2001.<sup>37</sup>

Tudo que se espera é que a integração, forjada por meio da tributação e de tantos outros mecanismos, seja uma forma de promoção do desenvolvimento das atividades econômicas, da estabilidade econômica e política do nosso subcontinente, que tanto sofrimento já testemunhou, e sobretudo de resgate da enorme dívida social de que é credor o povo latino-americano desde os tempos da colonização.

## 6 FONTES BIBLIOGRÁFIAS

- BAPTISTA, Luís Olavo. O impacto do Mercosul sobre o sistema legislativo brasileiro. In: *Boletim de Integração Latino-Americana*. Ministério das Relações Exteriores, Secretaria-Geral de Política Exterior, Departamento de Integração Latino-Americana, Núcleo de Assessoramento Técnico, v. 5, p. 5-8.
- BASSO, Maristela. *Mercosul: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos Estados-Membros*. 1. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.
- BECKER, Gustavo. La nueva Constitución Paraguaya en la perspectiva de la integración latinoamericana. In: ALGORTA PLA, Juan (Coord.) *O Mercosul e a Comunidade Européia: Uma abordagem comparativa*. Diálogos Brasil-Alemanha nas Ciências Humanas, Porto Alegre: Editora da UFRGS, 1994, p. 89-99.
- BIEBER, León E. Paralelos e diferenças na conformação de blocos de integração econômica. In: ALGORTA, O Mercosul e a Comunidade Européia, *Op. cit.*
- BODEMER, Klaus. Los cambios en el sistema internacional y sus efectos sobre América Latina. In: ALGORTA PLA, Juan (Coord.). *O Mercosul e a Comunidade Européia*. *Op. cit.*
- BRASIL, Câmara dos Deputados. Voto do relator da Comissão Especial sobre o projeto de reforma constitucional n. 175/95.
- CANO, Hugon. González. *Análisis de los sistemas tributarios en el Mercosur*. Informe presentado en el seminario de la Associazione Italiana per il Diritto Tributario Latino-Americano, Génova, 29 junio al 6 julio 1992.
- \_\_\_\_\_. *Experiencias americanas de armonización tributaria en procesos de integración económica*. Buenos Aires, 21 de febrero de 1994.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 5. ed., 2ª reimpressão, Coimbra: Almedina, 1992.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Validade e extensão dos tratados internacionais em matéria tributária, perante a Constituição Federal do Brasil de 1988. *Imposto de Renda: Estudos*. São Paulo: Resenha Tributária, v. 31, nov./92, p. 32-62.
- \_\_\_\_\_. Reforma tributária – o dedo paulista. *Estado de Minas*.
- \_\_\_\_\_. *A etapa atual da harmonização tributária no Mercosul (1996-1997)*. Inédito.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. In: Baleeiro, Aliomar. *Atualizações às limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense (no prelo).
- GABRICI, Leonello. A integração européia. In: *O Mercosul e a Comunidade Européia*. *Op. cit.*
- LAPOVA, Jorge. Organización institucional y derecho comunitario en el Mercosur. In: ALGORTA PLA, Juan (Coord.) *O Mercosul e a Comunidade Européia*.
- LAULE, Gerhard. *Basic problems of harmonizing tax law in the European Communities*. Vorträge: Reden und Berichte aus dem Europa-Institut der Universität des Saarlandes, 1992.
- MICALI, Isabella Soares. Le marché commun du Cône Sud Mercosur et les autres mécanismes d'intégration et de coopération sur le continent américain – Un panorama comparatif. In: BASSO, Maristela (Org.) *Mercosul: Seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos Estados-Membros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.
- MONTENEGRO, Marcelo. Mercosul – União Européia: um inédito acordo inter-regional. *Revista do Mercosul, Revista Bilingüe de Integração Latino-Americana*, n. 36, jan./fev. 1996, p. 8-15.

37 Cf. MONTENEGRO, Marcelo. *Op. cit., loc.*

- OTERMIN, Jorge Perez. Principios esenciales de un ordenamiento jurídico comunitario. *Boletim de Integração Latino-Americana. Op. cit.*, v. 8, p. 1-7.
- PHILIPPE, Jean-Jacques. *La TVA à l'heure européenne*. Paris: Litec, 1993.
- PISÓN, Juan Martínez Arrieta De. La imposición directa en el marco de la Comunidad Europea: el Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Texto apresentado em Seminário de Direito Tributário realizado em 1993 na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais.
- \_\_\_\_\_. Los impuestos sobre la circulación y el Consumo en la Comunidad Europea. Armonización legislativa y competencia de los Estados-Miembros. Texto apresentado em SEMINÁRIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO realizado em 1993 na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais.
- ROSENTHAL, Gert. El regionalismo abierto de la Cepal. *Boletim de Integração Latino-Americana*. V. 14, p. 26-32.
- SABAINI, Juan C. Gómez. *Coordinación de la imposición general a los consumos entre nación y provincias (Argentina)*. Serie Política Fiscal, n. 47, Santiago de Chile: Cepal – GTZ.
- SUPERVIELLE, Marcos. Ciencias sociales e integración. In: ALGORTA PLA, Juan (Coord.) *O Mercosul e a Comunidade Européia, Op. cit.*, p. 58-61.
- WILL, Michael R. Mercado comum e harmonização do direito privado. In: ALGORTA PLA, Juan (Coord.) *O Mercosul e a Comunidade Européia. Op. cit.*

## A RELAÇÃO DOS TÓXICOS COM A DELINQUÊNCIA JUVENIL: UM ENFOQUE CRIMINOLÓGICO E SOCIAL

Leonardo Varella Giannetti

### Sumário

1. Introdução. 2. Drogas e delinquência. 3. A família. 4. Violência. 5. Conclusão. 6. Fontes bibliográficas.

### 1 INTRODUÇÃO

Para iniciar este estudo, é necessário estipular o campo que se abrangerá. Não se trata de um estudo de Direito Penal somente, mas preponderantemente da apresentação de um problema que possui repercussão nas órbitas penal e criminológica, e tem cunho sociológico.

Sabe-se que a Criminologia e o Direito Penal operam com conceitos distintos de delito. Nos dizeres de Garcia-Pablos de Molina,

“a primeira se ocupa de fatos irrelevantes para o Direito Penal (v.g., o chamado “campo prévio” do crime, a “esfera social” do infrator, a “cifra negra”, condutas atípicas, porém de singular interesse criminológico como a prostituição, o alcoolismo, etc.); por outro lado, ocupa-se também de certas facetas e perspectivas do crime que transcendem à competência do penalista.”<sup>1</sup>

1 GARCIA-PABLOS DE MOLINA, Antônio. *Criminologia: uma introdução a seus fundamentos teóricos*. Tradução de Luís Flávio Gomes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 33. No mesmo entendimento, Heleno Cláudio Fragoso (*Lições de direito penal*. 3. ed.,