

## **HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL**

---



### Luís Eduardo Schoueri\*

Da leitura do Tratado de Assunção se extrai, já no terceiro parágrafo de seu artigo primeiro, o compromisso dos Estados-membros de harmonizarem suas legislações tributárias, como instrumento para a aproximação desses países.<sup>1</sup>

A discussão do processo de harmonização tributária no Mercosul impõe que se reconheça, em primeiro lugar, que ele não necessita de idêntica velocidade em relação a todas as espécies tributárias, impondo-se maior velocidade a um ou outro tributo, conforme a etapa em que se encontre o processo de integração. Efetivamente, constatando-se que o processo de integração é multifásico, nada impede que se identifiquem suas diversas etapas, estudando, para cada uma delas, o grau de harmonização necessário.

Neste sentido, o presente estudo propõe uma aproximação matricial ao tema, onde se coloquem, de um lado (abscissa), as diversas etapas do processo de integração e, de outro (ordenada), as três espécies tributárias que mais o afetam. Do encontro de ambas as coordenadas, resulta o grau de harmonização mais apropriado.

#### Coordenação, harmonização e uniformização

Considerar a existência de graus de harmonização é admitir que o termo pode refletir fenômenos bastante diferentes. Na verdade, quem tivesse lido, nos idos de 1971, os estudos de Tilbery,<sup>2</sup> notaria que para ele a harmonização tributária seria um termo auto-explicativo, tornando, assim, despicienda qualquer discussão sobre seu significado. Hoje, já passadas quase três décadas, ainda temos alguma dificuldade e vemos que muitos falam em harmonização pensando em fenômenos diferentes.

\* Professor do Curso de Pós-Graduação da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Doutor e Livre-docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Tributário Internacional pela Universidade de Munique. Advogado em São Paulo.

<sup>1</sup> 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 transporte 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 (grifo nosso).

<sup>2</sup> Cf. TILBERY, Henry. *Tributação e integração da América Latina*. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 14.

Nesse contexto, parece apropriado sugerir que se apresentem os três conceitos que a ela se relacionam, dando-se um nome distinto a cada um deles, para, só então, avançar nas etapas de integração econômica.<sup>3</sup>

O que encontramos hoje, sob o signo da “harmonização”, são três graus. No primeiro grau, encontra-se o fenômeno que doravante trataremos como coordenação. Ao nos referirmos à etapa de coordenação, estamos cogitando somente em estratégias comuns. Os Estados passam a tomar decisões com um objetivo comum.<sup>4</sup>

Os encontros dos chefes de Estado dos Países-Membros, quando querem discutir o que fazer, se vão ou não adotar uma política comum para determinado caso, não são harmonização, mas mera coordenação. “Vamos começar a pensar do mesmo modo. Tenhamos objetivo comum”. Não se discutem os meios pelos quais se chega a esse objetivo comum. O importante é que os países do grupo tenham uma idéia parecida, que exista algum tipo de uniformidade e que terceiros, quando olhem para eles, saibam que esses países costumam enfrentar os problemas da mesma forma. Trata-se, aqui, de uma coordenação de políticas, apenas.

Num segundo grau – e para esse parece adequado reservar o termo “harmonização” – já não mais se cogita meramente de políticas comuns. Neste grau de aproximação, reconhece-se a existência de princípios legislativos comuns,<sup>5</sup> reduzindo-se contradições em matéria tributária ou neutralizando-se suas divergências,<sup>6</sup> funcionando a harmonização como um meio necessário para criar condições competitivas e atrair investimentos e negócios para a região.<sup>7</sup> O analista poderá identificar sistemas parecidos, comparáveis. A harmonização traz em si a comparabilidade. Quando alguém pensa em sistemas harmonizados, ele sabe que há diferenças, mas ao mesmo tempo consegue identificá-las; ele encontra elementos suficientes para tomar sua decisão. No caso de um investidor estrangeiro, por exemplo, terá ele condições de decidir onde alocar seus recursos, sem medo de surpresas. Este medo se afasta na medida em que o investidor confia na existência de princípios comuns. A existência destes assegura a possibilidade de se compararem os ordenamentos tributários (só é possível compararem-se dois ordenamentos jurídicos se eles adotam princípios comuns). Assim, quaisquer diferenças na carga tributária serão facilmente identificadas. Certamente há diferenças de alíquotas, há algumas diferenças de isenções, de exceções fiscais ou o que seja, mas de algum modo o investidor encontra elementos suficientes para dizer que sistema é esse; os impostos que existem, conquanto pos-

<sup>3</sup> Apresenta-se a divisão mais aceita, sem prejuízo de outros conceitos. Assim, por exemplo, Maria da Conceição Ramos Rocha se refere à harmonização como “adaptação das legislações internas em virtude de uma norma comum produzida externamente”. Cf. *Mercosul. Alcance da União Aduaneira no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999. p.16.

<sup>4</sup> Cf. FERNANDES, Edison Carlos. Normas tributárias do Mercosul. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *O Direito Tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 177-220 (200).

<sup>5</sup> Cf. FERNANDES, Edison Carlos, op. loc. cit. (nota 4); PIRES, Adilson Rodrigues. Harmonização tributária em processos de integração econômica. In: Maria Augusta Machado de Carvalho (org.). *Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Uihda Canto*. Rio de Janeiro: Forense. p. 1-10.

<sup>6</sup> Cf. TÔRRES, Helene Taveira. Mercosul e o conceito de harmonização na tributação das rendas de empresas. In: Dejalma da Campos (coord.). *O sistema tributário e o Mercosul*. São Paulo: LTr, 1998. p. 301-325 (302).

<sup>7</sup> Cf. SEREC, Fernando Eduardo, KIM, Shin Jae. Harmonização tributária no Mercosul. In: Paulo Borba Casella (coord.). *Contratos Internacionais e Direito Econômico no MERCOSUL. Após o término do período de transição*. São Paulo: LTr, 1996. p. 372-382 (382).

sam adotar até mesmo nomes diferentes, ou pequenas variações em suas regras matrizes, são, essencialmente, muito parecidos. Na coordenação, não se cogitava da comparabilidade. Na harmonização, é trazido esse novo ingrediente.

A terceira fase fala em uniformização. Já não mais se trata de princípios, mas de identidade de textos legais.<sup>8</sup> A mesma norma vale para quaisquer dos sistemas.<sup>9</sup>

## 1. Etapas de integração econômica

Para que se possibilite a construção do raciocínio matricial sugerido, importa agora relembrar as etapas clássicas de integração econômica desenvolvidas na doutrina do direito internacional.

Em primeiro lugar, costuma-se falar em zona de livre comércio quando o único objetivo é permitir que as mercadorias circulem de um país para o outro sem encargos aduaneiros.

A união aduaneira é o passo seguinte, em que se passa a falar em tarifa externa comum. No Mercosul, mal chegamos a ter uma zona de livre comércio, porque já partimos para uma união aduaneira, com listas de exceção e adequação próprias de um processo de transição para este segundo estágio.<sup>10</sup> Embora estejamos ainda caminhando para a união aduaneira perfeita, porque existem listas de exceções e de adequações, já não podemos falar que no Mercosul exista uma mera zona de livre comércio. É uma união aduaneira, ainda que imperfeita e é essa a etapa em que ainda estamos.

Na terceira etapa, temos já o mercado comum, cujo exemplo mais conhecido é a experiência européia, em que se pode falar em livre circulação de mercadorias, de pessoas e de serviços.

Finalmente, na quarta etapa, que se encontra em fase de implementação na Europa, já se fala em união econômica.

A última etapa – não se sabe se haverá alguma experiência prática – seria a união política. Por não serem ainda concretas as suas perspectivas, parece dispensável, no momento, nos debruçarmos sobre suas conseqüências.

## 2. A matriz proposta

Se nós conhecemos essas quatro etapas – a zona de livre comércio, a união aduaneira, o mercado comum e a união econômica – e se conhecemos agora os termos coordenação, harmonização e uniformização, a proposta é discutir, para cada uma dessas etapas, em que ponto devemos chegar por tipo de imposto.

Podemos começar com os tributos sobre o comércio exterior: imposto de importação e imposto de exportação.

<sup>8</sup> Lembra Sacha Calmon Navarro Coelho que não obstante o objetivo do bloco em termos tributários seja a harmonização, "as normas jurídicas comunitárias, ao cuidarem da harmonização do sistema tributário, apresentam dado importantíssimo. Pouco a pouco acabam forçando a unificação do Direito Tributário Regional, em razão da dinâmica própria dos mercados comuns" Cf. Os impostos sobre o consumo no Mercosul. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, RT, v. 5, out./dez. 93, p. 89.

<sup>9</sup> Cf. FERNANDES, Edison Carlos, op. cit. (nota 4) p. 203.

<sup>10</sup> Cf. FERNANDES, Edison Carlos, op. loc. cit. (nota 4).

Na zona de livre comércio – etapa por que já passamos – parece que o único fenômeno necessário seria a mera coordenação de políticas e, certamente, a eliminação de barreiras alfandegárias entre os países membros, porque na zona de livre comércio não é necessário qualquer passo adiante.

Na união aduaneira, na qual já estamos, ainda que de maneira imperfeita, já se pula a idéia de harmonização e se vai direto para a uniformização, porque se deve partir para tarifas idênticas. Na união aduaneira, o mote é a adoção de um código aduaneiro comum.<sup>11</sup> Não parece que a mera existência de tarifas externas comuns implique existência de uma união aduaneira, como se propõe. É necessário também que toda a legislação que dá base à aplicação dos impostos seja idêntica. Se já na união aduaneira ocorre a uniformização dos impostos aduaneiros, esta se mantém nas etapas de mercado comum e união monetária.

Voltando-nos aos impostos sobre o consumo, cogitamos do IVA no caso do Mercosul. Vamos examinar também cada uma das etapas.

Na zona de livre comércio, não há nenhuma razão para que se pense sequer em qualquer tipo de coordenação. Importante é que não haja discriminação de produtos originários de outros países integrantes do bloco; i.e. que possam entrar em cada um dos demais países do bloco sem que haja incidência tributária diferente daquela a que se sujeitam os produtos nacionais. Mais que isso não seria necessário.

Quando se fala em união aduaneira, entretanto, surge a necessidade de se considerar que haja, pelo menos, uma coordenação de regime de tributação do consumo. Assim, por exemplo, os tributos sobre o consumo se classificam em dois grupos, conforme a tributação seja feita com regime da origem ou com regime do destino. É necessário aqui que os países se coordenem para escolherem um só regime.<sup>12</sup> Não se pode considerar efetivada uma união aduaneira perfeita – e enfim estamos naquela imperfeita – sem que se exija pelo menos a coordenação sobre o regime. Não se exige, note-se, um sistema único, mas pelo menos uma coordenação de políticas sobre o regime a ser adotado.<sup>13</sup>

Avançando o processo de integração e chegando-se ao mercado comum, torna-se necessário que se tenha uma harmonização da legislação dos tributos que incidem sobre o consumo.<sup>14</sup> Para que se tenha um mercado comum, não parece ser

<sup>11</sup> Cf. FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do Mercosul*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 117.

<sup>12</sup> Sobre o assunto, cf. o estudo preparado pela Comissão de Aspectos Tributários do Mercosul, integrada por membros dos governos da Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, no relatório denominado "Informe sobre la armonización de los impuestos generales al consumo en el Mercosur", finalizado em dezembro de 1994 e publicado na íntegra por Antonio Carlos Rodrigues do Amaral. *Imposto sobre o Valor Agregado – IVA. Value Added Tax – VAT. Brasil – Mercosul – União Européia*. São Paulo: Rumo, 1995. p. 218-289 (270 e segs.).

<sup>13</sup> É este o sentido da Decisão do Conselho do Mercado Comum nº 5/96. Sobre as dificuldades para a coordenação, cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *O direito tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 15-136 (34 e segs.).

<sup>14</sup> Assim também no modelo europeu, a harmonização se deu inicialmente para os impostos indiretos, pois se entendeu que "la imposición indirecta, en la medida en que ésta es susceptible, en mayor medida que la directa, de provocar distorsiones contrarias al funcionamiento del mercado común. Aspectos tales como la tributación en el país de destino, las desgravaciones y reembolsos a la exportación, la existencia, en la mayoría de los Estados miembros, cuando se instituye la CEE, de impuestos en cascada, constituyen un mosaico de problemas que justifican que, como comprobaremos, la actuación de los órganos se vaya a centrar, de forma muy destacada, en la imposición indirecta, y dentro de ella, muy especialmente en los impuestos sobre el consumo". Cf. Juan A. Martínez de Pison. Los impuestos sobre la circulación y el consumo en la Comunidad Europea – armonización legislativa y competencia de los estados miembros. In: *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos*, Belo Horizonte, v. 1, 1994. p. 19-34 (21). (apud ROSENBERG, Barbara. *A experiência européia na introdução do Imposto sobre Valor Agregado. O desafio do Mercosul tendo em vista nosso sistema constitucional e as propostas de reforma já conhecidas*. São Paulo: Faculdade de Direito da USP, 1998. (Trabalho apresentado no curso de pós-graduação, não publicado.)

necessária uma uniformização dos tributos sobre o consumo. Ou seja, nada impede que na Suécia se paguem impostos com alíquotas muito mais elevadas que as vigentes na Grécia. Mas os sistemas têm de ser completamente comparáveis. Tratando-se de um mercado comum, deve o investidor de um dos países-membros conhecer o cenário que encontrará caso decida investir seus recursos em outro país (mobilidade de capitais). Ao mesmo tempo, qualquer que seja a origem do produto (desde que de países integrantes do bloco), deve ser assegurado sobre ele igual tratamento tributário, de modo que bens e serviços procedentes dos outros países do Mercosul “suportem no mercado dos países que os importa, carga igual aos bens produzidos localmente, de forma que não se afetem as condições de competência em função da origem”.<sup>15</sup>

Vale a pena, ainda, refletir sobre a etapa de união monetária que, embora não seja objetivo do Mercosul, por enquanto, já se encontra em curso na Europa. Não parece requisito para a união monetária que haja uma uniformização dos sistemas tributários sobre o consumo. Nada exige que eles sejam idênticos, com iguais alíquotas.

Finalmente, passa-se a tratar do terceiro grupo de tributos, que são aqueles que incidem sobre a renda. Na zona de livre comércio ou na união aduaneira não é necessário se discutir coordenação entre as políticas fiscais relativas à renda

Quando se trata de um mercado comum, a situação é bastante diferente. Quando o objetivo passa a ser a livre circulação de pessoas, bens e serviços, é necessária, no mínimo, uma harmonização, já que é preciso ter condições de decidir onde se vai investir.

Merece reflexão se a harmonização seria suficiente para a existência de um mercado comum, ou se apenas com uma uniformização é que aquele se concretizaria. Noutras palavras: seria compatível com o mercado comum que se mantenham políticas extrafiscais, que se continue incentivando investimentos através do que seria uma espécie de guerra entre os países com alíquotas mais baixas ou mais altas.

Na prática, no único mercado comum que conhecemos, vemos diferenças de alíquotas e não temos visto problemas por isso.<sup>16</sup> Mas ainda fica a pergunta: se essa existência de alíquotas diversas, de regimes tributários preferenciais em certas regiões, é compatível mesmo com uma livre circulação? O mercado comum não exige uma neutralidade tributária?

A questão é enfrentada com realismo por Heleno Torres, para quem a neutralidade da tributação sobre as empresas, no Mercosul, não passa de “uma quimera, um grande delírio, porque não existe sequer uma coerência econômica, política ou teórica em função da mesma”.<sup>17</sup> Nada obstante, o mesmo autor reconhece, tratando do único modelo de mercado comum em funcionamento, a necessidade de harmonização fiscal como instrumento para assegurar o funcionamento do mercado comunitário, já que um “ajuntamento de sistemas funcionalmente ‘irracionalis’ alimentaria, em verdade, um

<sup>15</sup> Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: Tributação das operações internacionais*. 4 ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 209.

<sup>16</sup> Ressalvem-se as questões oriundas da prática discriminatória, vedada na Comunidade Européia. Sobre os precedentes naquele Continente, cf. THIEL, Servatius van. *Tributação e Integração econômica: Desenvolvimentos recentes na União Européia*. In: Paulo Borta Casella (coord.). *Contratos internacionais e direito econômico no Mercosul. Após o período de transição*. São Paulo: LTr, p. 752-805 (774 e segs.).

<sup>17</sup> Cf. TÔRRES, Heleno Taveira, op. cit. (nota 6) p. 314.

'mercado de diferenças', que findaria por desencadear o surgimento de inúmeras anomalias econômicas, principalmente de distorções no regime de concorrência, o que, de modo algum, faz parte das pretensões dos objetivos da Comunidade Européia".<sup>18</sup>

Parece certo que a assimetria na tributação da renda produz efeito direto sobre a liberdade de circulação dos fatores de produção e, em especial, sobre os capitais.<sup>19</sup> Assim é que, em matéria de imposto de renda, um mercado comum exige, no mínimo, harmonização quanto a elementos como o princípio para atribuir a competência tributária (fonte vs. residência; territorialidade vs. universalidade); medidas para evitar a bitributação (inclusive com as necessárias cláusulas de tax sparing); efeitos tributários de reorganizações societárias (incorporações, fusões e cisões); tratamento tributário nas relações matriz-filial; compensações de prejuízos (inclusive sobre sua extensão a perdas no exterior); preços de transferência; e disciplina dos incentivos tributários.<sup>20</sup>

### 3. O Tratado de Assunção e a lei interna: a questão da prevalência

Isso posto, parece conveniente ingressar no tema da relação entre tratados e lei interna, tendo em vista que é do Mercosul que decorre a necessidade da harmonização de que ora se cogita. Considerando que é no âmbito deste tratado internacional que se fixam as normas uniformes para os tributos do comércio exterior, importa investigar a prevalência dessas normas em relação a textos legais internos.

Já do artigo 98 do Código Tributário Nacional, extrai-se a clara prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária. Na jurisprudência pacificada no Supremo Tribunal Federal, esta prevalência apenas pode ser discutida nos casos dos chamados "tratados-normas", nunca nos "tratados-contratos".<sup>21</sup> Os primeiros, em síntese, teriam um mero caráter de adesão de um país a normas ou princípios comuns, enquanto os últimos revelariam concessões mútuas, implicando compromissos dos Estados, celebrados com base na confiança nas vantagens recíprocas, onde valeria o princípio *pacta sunt servanda*.

Aplicando essa jurisprudência ao Tratado de Assunção, resta indagar se se trata de um tratado-norma ou de um tratado-contrato. Conquanto se possam apresentar ressalvas à distinção proposta pelo Supremo Tribunal Federal, parece possível afirmar que o referido Tratado, embora se trate de um acordo constitutivo, está muito mais para uma base de troca entre os países. Os países concedem esperando algo em troca. Um país permite que os residentes de outros países venham ao seu mercado, porque os últimos também abrem seus mercados para os residentes do

<sup>18</sup> Cf. TÓRRES, Heleno Taveira, op. cit. (nota 6) p. 315.

<sup>19</sup> Cf. CANO, Hugo Gonzalez. *La armonización tributaria y la integración económica*. Buenos Aires: Ed. Interoceánica, 1994; Situación Arancelaria y Tributaria del MERCOSUR, *Boletín de la D.G.I.*, jun. 1997 (ambos *apud* BOCCHIARDO, José C. La libertad de circulación de capitales y la armonización de la imposición a la renta en el Mercosur. In: Dejalma de Campos (coord.). *O sistema tributário e o Mercosul*. São Paulo: LTR, 1998, p. 326-342.

<sup>20</sup> Sobre o elenco das medidas de curto prazo e sua justificativa, cf. Bocchiardo, op. cit. (nota 19) p. 336-340.

<sup>21</sup> Cf. SCHOUER, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999, capítulo 13 *passim*.

primeiro. Configura-se, assim, um tratado-contrato. E nesse sentido, parece correto esperar pela prevalência também do tratado do Mercosul sobre o direito interno.

A segunda questão que se oferece, quando se cogita da harmonização tributária no Mercosul, é com relação aos tributos estaduais: será que o Mercosul pode impedir que o Estado de São Paulo crie uma discriminação a um automóvel importado da Argentina, por exemplo?

Em nosso entender, o País, a República Federativa do Brasil, se obrigou, perante seus parceiros, quando se comprometeu a não discriminar os produtos oriundos de outros parceiros do Mercosul. E quem se obrigou não foi a União, enquanto mera partícipe de uma federação. Foi a República Federativa do Brasil, que é a única que tem competência para celebrar tratados internacionais.

A este raciocínio, pode-se opor a idéia de que tal limitação seria inconstitucional, já que a Constituição Federal proíbe a chamada isenção heterônoma. Tal oposição cai por terra, entretanto, quando se tem em conta que, no caso, não estamos diante de uma isenção. O poder de isentar anda junto com o poder de tributar. Aquele que pode tributar também pode isentar. Quando o Brasil celebra um acordo, comprometendo-se a não discriminar os produtos da Argentina, o que ocorre é renúncia ao poder de tributar, que é um momento anterior à própria existência do poder de tributar. O Brasil renunciou à sua competência de tributar diferentemente os produtos oriundos da Argentina, em nosso exemplo. É renúncia ao poder de tributar, ou seja, pelo menos do ponto de vista lógico, antes mesmo de um Estado poder tributar um automóvel, ele teve esse poder cortado por uma renúncia que o Estado brasileiro fez àquele poder. É próprio do direito internacional admitir que o Estado renuncia a parte da sua soberania numa relação em que outro Estado também está renunciando. Se não, não haveria direito internacional. Um Estado renuncia porque outros renunciaram. Claro, um Estado pode, a qualquer momento, retomar sua soberania, denunciando o tratado, dizendo: volto a exercer o poder pleno. Mas enquanto não denunciar esse tratado, ele renunciou ao exercício desse poder. Assim, fica claro que não se trata de isenção. Só pode isentar, quem pode tributar. Só podem isentar os impostos estaduais os Estados da Federação. Mas não é isenção, é renúncia. É algo anterior. É renúncia pelo Estado brasileiro. Nunca o estado da Federação chegou a ter o poder de tributar aquele automóvel argentino, diferentemente do automóvel brasileiro. Ele não pôde tributar porque não houve competência para tanto.

A uniformização é possível no Mercosul?

Uma terceira questão que merece ser investigada é sobre a possibilidade efetiva de ocorrer a uniformização. Tomando-se como premissa a prevalência dos tratados sobre a lei interna, o que implica a possibilidade de qualquer cidadão, um contribuinte, ir ao seu tribunal exigir a aplicação do tratado como algo válido no seu ordenamento, pode acontecer de aquele tribunal, em última instância, ler a norma uniforme de um modo e que outro tribunal, de outro país, ler a mesma norma de outro modo.

Portanto, se a integração econômica exige uma uniformização, é pouco exigir apenas normas idênticas. É preciso ter soluções de controvérsias idênticas.

O problema se resolveria, de modo ideal, caso existisse uma corte internacional, uma corte do Mercosul. Por meio desta corte, se resolveriam as controvérsias decorrentes da interpretação das normas uniformes.<sup>22</sup>

Inexistindo aquela corte,<sup>23</sup> o problema da uniformização – que já existe na medida em que o Mercosul vem uniformizando as normas de comércio exterior – pode ser equacionado pelo caminho que Klaus Vogel vem definindo como harmonia decisória, ou seja, haveria algum mandamento implícito no tratado internacional exigindo que um Estado, ao adotar um tratado tome conhecimento das decisões de outros Estados.<sup>24</sup> A idéia de Vogel, que o autor limita ao tema dos acordos de bitributação, mas que parece plenamente aplicável aos tratados em geral e muito mais às normas uniformes, é que, se um tratado é aplicado em dois países, ele deve ser aplicado no máximo possível de forma coerente. Segundo seu raciocínio, isso não implica exigir que um tribunal nacional se esteja submetendo à decisão de outro estrangeiro. Ao contrário: se uma parte traz ao tribunal conhecimento de que em outro país o tratado se interpreta de modo diverso, o primeiro país deve pelo menos tomar conhecimento dessa decisão e justificar e fundamentar porque ele não segue a mesma posição. Não seria admissível, num sistema uniformizado, que simplesmente um tribunal desconsiderasse que em outro país se interpreta o mesmo texto de outro modo. Cada tribunal continua, assim, no sistema uniformizado, livre para tomar sua decisão. Se, entretanto, esta não for coerente com a decisão estrangeira, vê-se o tribunal obrigado a fundamentar sua divergência.

A harmonia decisória não é uma peculiaridade dos sistemas internacionais uniformizados. Também no direito interno, existe igual mandamento, que se traduz na prática do precedente. Assim, em qualquer sistema jurídico, para que um tribunal vá contra precedente do próprio tribunal ou de outro tribunal com competência para julgar a mesma matéria, o tribunal deve, no mínimo, tomar conhecimento e explicar a razão por que deixa de aplicá-lo.

Tratando-se de direito comunitário, o mandamento aparece com mais força, já que o tribunal se vê diante de uma norma uniforme, i.e. o legislador claramente busca que a mesma norma se aplique em todos os países integrantes do bloco. Divergências entre julgados de dois países, conquanto possíveis, implicam não atendimento deste mandamento do legislador uniforme. Assim é que no direito comunitário o argumento teleológico implicará a busca – na medida do possível – de uma harmonia decisória. O reconhecimento de sua imperatividade será de valia no processo evolutivo do Mercosul.

<sup>22</sup> Heleno Tóres faz menção ao exemplo europeu, onde o efeito uniformizador das pronúncias da Corte de Justiça, particularmente de suas sentenças denominadas "interpretativas", que "tendem a ir além do caso concreto", "impondo a observância das normas comunitárias, mediante uma convergência de entendimentos, é de suma importância" (op. cit. nota 6, p. 318). Ver também ELIZECHE, Marco Antonio. El Mercosur: un ensayo sobre el objetivo y naturaleza jurídica del Tratado de Asunción. El sistema de solución de controversias. Los conflictos fiscales. Necesidad de un Tribunal de Justicia permanente y supranacional. In: Dejalma de Campos (coord.). *O sistema Tributário e o Mercosul*. São Paulo: LTr, 1998. p. 343-368; BOCCHIARDI, José C. Aspectos jurídico tributarios de ALADI, del Tratado de Integración, cooperación y desarrollo Argentina-Brasil y del MERCOSUR, *Comunicación Técnica a las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, apud José C. Bocchiardi, op. cit. (nota 19) p. 340.

<sup>23</sup> Para um resumo do sistema de controvérsias vigente no Mercosul, v. Edison Carlos Fernandes, op. cit. (nota 4) p. 191 e segs.

<sup>24</sup> Cf. VOGEL, Klaus. Harmonia decisória e problemática da qualificação nos acordos de bitributação. In: Luís Eduardo Schouler e Fernando A. Zilveti (coords.). *Direito tributário. estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 71-81.