

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
Departamento de Direito das Relações Econômicas Internacionais

PAZ TRIBUTÁRIA ENTRE AS NAÇÕES
TEORIA DA APROXIMAÇÃO TRIBUTÁRIA
NA FORMAÇÃO DE BLOCOS ECONÔMICOS

por

EDISON CARLOS FERNANDES

São Paulo
Pontifícia Universidade Católica
2005

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
Departamento de Direito das Relações Econômicas Internacionais

PAZ TRIBUTÁRIA ENTRE AS NAÇÕES
TEORIA DA APROXIMAÇÃO TRIBUTÁRIA
NA FORMAÇÃO DE BLOCOS ECONÔMICOS

por

EDISON CARLOS FERNANDES

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito das Relações Econômicas Internacionais sob a orientação do Professor Doutor Cláudio Finkelstein.

São Paulo
Pontifícia Universidade Católica
2005

FOLHA DE APROVAÇÃO DA BANCA EXAMINADORA

ORIENTADOR

EXAMINADOR

EXAMINADOR

EXAMINADOR

EXAMINADOR

Autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura: _____ Local/Data: _____

Agradeço a Deus pela conclusão desse trabalho, e o dedico à Mariana e ao fruto do nosso matrimônio (ainda em gestação), ao meu pai e à minha mãe, ao meu professor e orientador, Cláudio Finkelstein, às minhas sócias Elisa e Thaís, que têm acompanhado minhas aventuras acadêmicas, aos meus orientadores, de dissertação e de vida, Ives Gandra da Silva Martins e Luís Eduardo Schoueri, e à minha sempre apoiadora Noemia.

RESUMO

A presente tese procura analisar o processo de aproximação da legislação tributária na formação de blocos econômicos, destacando-se a União Européia e o Mercosul. A formação de blocos econômicos foi tomada como uma iniciativa para a busca e o alcance da Paz entre as Nações, não ficando restrita tão-somente à questão econômica como um fim em si mesmo. Nesse sentido, entendemos que a aproximação do exercício da soberania fiscal dos participantes de tais blocos é um elemento fundamental ao fim pretendido.

A análise do processo de integração dos tributos considerou como alicerce a apresentação e a discussão de três abordagens: primeiro, as etapas da integração econômica, sendo elas: a zona preferencial, a zona ou área de livre comércio, a união aduaneira, o mercado comum e o mercado único e a união econômica; em segundo lugar, as manifestações de riqueza sujeitas à tributação, merecendo destaque a tributação sobre o comércio exterior, a tributação sobre o consumo, a tributação sobre a renda e o capital e a tributação sobre o patrimônio; e, finalmente, os níveis de aproximação legislativa, a saber: coordenação, harmonização e uniformização. A reunião dessas três abordagens deu corpo à teoria da aproximação tributária aqui apresentada.

Depois do estudo sobre o impacto de cada etapa da integração sobre as diversas formas de manifestação de riqueza tributáveis, foi possível a nós identificarmos o nível de aproximação legislativa mais adequada a cada uma dessas etapas e para cada uma das riquezas manifestadas. Chegamos à conclusão, enfim, da combinação entre as três abordagens referidas como esboço teórico para a gradual aproximação tributária, necessária à formação dos blocos econômicos.

Ao final, testamos nossa teoria da aproximação tributária nos processos de integração econômica da União Européia e do Mercosul, trazendo referências de autores especializados nesse assunto de diversos Estados que formam ambos os espaços integrados que, de uma forma ou de outra, convalidaram a tese aqui apresentada.

ABSTRACT

The present thesis attempts to examine the integration process of tax laws upon the formation of economic blocs, being the European Union and Mercosur highlighted. The formation of economic blocs was considered as an initiative to search and reach Peace among Nations, not being limited to the economic matter as a goal in itself. In this sense, we understand that the approach to exercise the tax sovereignty of the parties of such blocs is a crucial element for the purpose intended.

The analysis of the tax integration process considered as baseline both the presentation and discussion of three approaches: firstly, the economic integration steps, among them: the preferential zone, the free trade zone or area, the customs union, the common market and the sole market and the economic union; secondly, the economic relations subject to taxation, especially taxation on foreign trade, consumption tax, taxation on income and capital and taxation on equity; and, finally, the levels of legislative integration, namely: coordination, harmonization and uniformisation. The gathering of such three approaches embodied the theory of tax integration presented herein.

After studying the impact of each integration step on the different kinds of taxable economic relations, we could identify the level of law integration suitable to each of such steps, and for each of the economic relations. Finally, we concluded on the combination among such three approaches referred to as theoretical outline for the gradual tax approach, required to form the economic blocs.

Finally, we tested our tax integration theory at the economic integration process of the European Union and Mercosur, with references from authors specialized in this subject, from several States which are part of those integrated markets, who have confirmed the thesis presented herein in different manners.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	VIII
1. TEORIAS DA INTEGRAÇÃO	1
1.1 Integração: início predominantemente econômico	1
1.2 Resistências políticas à integração: teoria realista das relações internacionais	12
1.3 Mudança de enfoque das relações internacionais: integracionismo	17
1.4 Implicações da teoria das relações internacionais para a soberania fiscal	30
2. ETAPAS DA INTEGRAÇÃO ECONÔMICA	36
2.1 Zona ou área de livre comércio	41
2.2 União aduaneira e mercado único	46
2.3 Mercado comum	56
2.4 União econômica	62
3. ATENÇÃO ÀS MANIFESTAÇÕES DE RIQUEZA TRIBUTÁVEIS NO PROCESSO DE INTEGRAÇÃO	66
4. NÍVEIS DE APROXIMAÇÃO TRIBUTÁRIA	87
4.1 Aproximação tributária: uma questão terminológica?	90
4.2 Coordenação tributária	104
4.3 Harmonização tributária	106
4.4 Uniformização tributária	107
4.5 Processualística da aproximação tributária	108
4.6 Princípio da não-discriminação tributária	110
5. PROCESSO DE APROXIMAÇÃO TRIBUTÁRIA	126
5.1 Esboço teórico	130
5.2 Processo europeu de aproximação tributária	132
5.3 Processo mercosulino de aproximação tributária	148
6. CONCLUSÕES	151
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	155

INTRODUÇÃO

De maneira introdutória, como convém a um trabalho acadêmico, serão apresentados a relevância social, a relevância científica e o objeto do presente estudo. Com relação à primeira, deve-se entender a demonstração das implicações sociais do estudo, ou seja, a necessidade de um aprofundamento teórico sobre o tema do *processo de aproximação da legislação tributária dos estados membros na formação de blocos econômicos regionais*. Quanto à segunda, nas palavras de Hübner (1998, p. 21), “trata-se de fazer uma pequena revisão bibliográfica, apresentando estudos relevantes sobre o assunto relacionados direta e indiretamente ao tema”. A bibliografia direta pesquisada é a dos estudiosos que se debruçaram especificamente sobre a formação de blocos econômicos; a indireta refere-se aos textos que dão notícias do referido *processo de aproximação legislativa tributária*, tal como disciplinada na Organização Mundial do Comércio – OMC (sucessora do Acordo Geral de Tarifas e Comércio – GATT), na União Européia e no Mercado Comum do Sul - MERCOSUL. Por fim, sobre o objeto, pretende-se, nessa parte, apresentar tão-somente os principais conceitos relacionados ao mencionado processo de aproximação legislativa.

a) *Relevância social*

Para ser demonstrada a importância do estudo referente ao *processo de aproximação da legislação tributária na formação de blocos econômicos*, mister se faz, inicialmente, apresentar a importância da própria formação de blocos. Nesse sentido, podemos nos valer do ensinamento de Cláudio Finkelstein, cuja tese de doutoramento, publicada em livro, possui um capítulo para descrever a formação de blocos como “*uma*

tendência generalizada” (FINKELSTEIN, 2003:39-46). Além disso, a numerosa bibliografia produzida sobre o tema e as inúmeras páginas de jornal todos os dias que se referem às negociações internacionais entre Estados e a formação de mercados regionais, demonstram a importância de um estudo aprofundado sobre essa questão.

De outro lado, a relevância social da presente tese implica a discussão da importância da questão tributária para a referida formação de blocos. A compreensão de tal relevância é ainda mais fácil, haja vista que a formação dos blocos econômicos regionais, desde as primeiras teorias de Adam Smith (1980) sobre o comércio internacional, inicia-se pela eliminação das barreiras alfandegárias e aduaneiras, o que implica, invariavelmente, alteração na tributação sobre a importação de bens.

b) Relevância científica

Ainda segundo Hübner (1998), como antecipado, a relevância científica constituir-se-á em uma revisão bibliográfica, em que se demonstra o que já foi estudado sobre o assunto em foco. No caso específico deste trabalho, merecem ser apresentadas duas ordens de considerações: a primeira diz respeito aos autores que se dedicaram à pesquisa do processo de formação de blocos econômicos; a segunda, a autores que cuidaram do tema da aproximação legislativa tributária, de maneira abstrata, e, de maneira concreta, com relação, especialmente, aos seguintes casos: GATT/OMC; União Européia e Mercado Comum do Sul – Mercosul. Essas considerações foram denominadas, neste estudo, de relevância científica direta e indireta, respectivamente.

A bibliografia referente ao *processo de formação de blocos* (relevância científica direta), considerando as experiências concretas, concebe, quase que consensualmente, a existência de uma escala crescente de etapas integracionistas, tais como: zona de livre comércio; união aduaneira; mercado comum; e união econômica. Em cada uma delas há implicações particulares no que diz respeito à aproximação da legislação tributária.

Quanto à bibliografia sobre a *aproximação legislativa tributária* (relevância científica indireta), a primeira questão que se revela é concernente às etapas desse processo, isto é, com respeito ao conceito de harmonização legislativa e outros afins (coordenação e uniformização). Nesse ponto, não há consenso na doutrina; talvez até porque não se tenha debruçado de maneira exaustiva sobre esse tema. De outro lado, pretendemos analisar como essa questão é tratada na bibliografia específica da liberação do comércio internacional, fazendo remissão ao GATT/OMC, à União Européia e ao Mercosul.

Como demonstrado acima, a formação de blocos econômicos regionais é, hoje, uma “*tendência generalizada*” (FINKELSTEIN, 2003:39). Nesse contexto, ganha relevo, também como comentado, a *questão tributária* (objeto), já que as barreiras fiscais são os primeiros alvos dos Estados que pretendem se reunir blocos e, dessa forma, facilitar suas trocas comerciais. Sendo assim, o objeto do presente trabalho será, pretensamente, a elaboração de uma *teoria geral da aproximação legislativa tributária*, que consiste na busca de uma integração fiscal entre os estados membros.

c) *Método*

Com referência ao método, nossa apresentação será subdividida em quatro elementos de estudo, que são precedidos do posicionamento jusfilosófico, a saber:

- 1) variável independente;
- 2) variável dependente;
- 3) variáveis controladas;
- 4) previsão de coleta de dados.

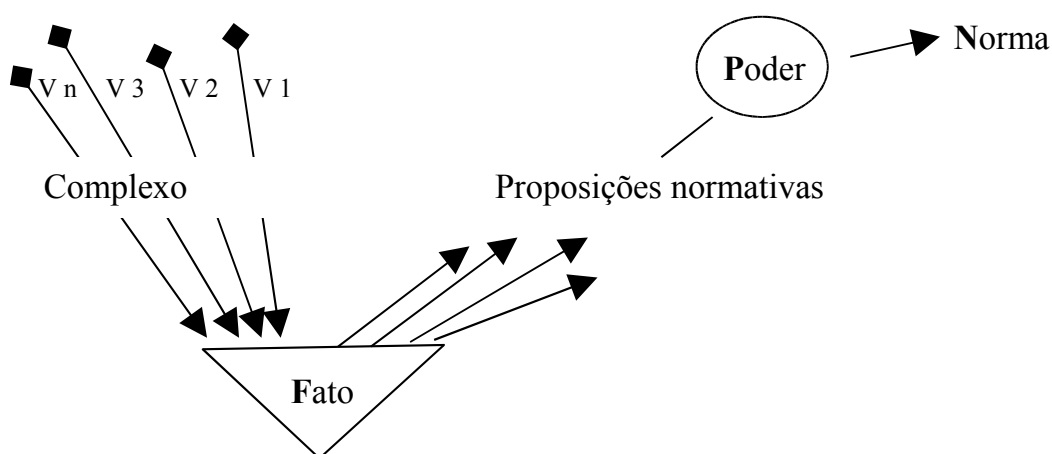
A apresentação do posicionamento filosófico é o primeiro corte metodológico a ser feito, haja vista que toda a análise do estudo jurídico será por esse posicionamento iluminado, e as conclusões decorrerão dessa linha de raciocínio e pensamento. Nesse sentido, esclarecemos a adoção expressa deste estudo à teoria jurídica formulada e desenvolvida pelo professor Miguel Reale, quem conceitua o Direito como o fato social na forma que lhe dá uma norma racionalmente promulgada por uma autoridade competente segundo uma ordem de valores (1998b:302). Assim, temos que um *fato* econômico liga-se a um *valor* de garantia para se expressar através de uma *norma* legal que atende às relações que *devem existir* entre aqueles dois (REALE, 2002:66).

O jusfilósofo brasileiro apresenta uma consideração prática, muito propícia ao presente estudo, tendo em vista que o fato tributário¹ é sempre um fato econômico de relevância jurídica, nos seguintes termos:

¹ A expressão “fato tributário” não está aqui sendo empregada no sentido que lhe dá Paulo de Barros Carvalho (2003:244), mas exatamente no sentido da crítica que a este emprego faz Luciano Amaro (2003:252), ao entender que tal expressão pode se prestar a designar qualquer acontecimento relativo à obrigação tributária. Assim, a própria *compensação*, aqui tratada, seria um fato tributário.

“Vamos examinar, por exemplo, o fato econômico pois qualquer fato pode ser tomado como referencial. Sobre esse fato incide um complexo de interesses ou valorações que exigem uma disciplina normativa, e edição, por exemplo, de uma norma legal.” (REALE, 1994:124)

Para melhor esclarecer a sua concepção jurídica, a qual é adotada no presente estudo, Miguel Reale abre mão de um símbolo gráfico, que pode ser aqui reproduzido da seguinte maneira:



Com essa figura, quer o autor dizer que o mundo jurídico é formado de contínuas “*intenções de valor*” que incidem sobre uma “*base de fato*”, refragando-se em várias proposições ou direções normativas, uma das quais se converte em *norma jurídica* em virtude da interferência do Poder (REALE, 1994:124).

Uma vez que temos conhecimento da *norma*, que é fruto do ato de vontade do Poder (legítimo), e do fato, qual seja, o fato econômico de relevância jurídica (no caso específico, o *fato tributário*), resta-nos apreender o *valor* expressado nas normas que disciplinam a matéria em exame. Tal *valor* (ou *valores*) deve ser “intuído” do momento

histórico-cultural da República Federativa do Brasil, que conduziu a escolha do Poder legítimo por essa ou aquela proposição normativa.

Poderíamos identificar o *valor* (ou *valores*) como o elemento de legitimidade da proposição normativa posta por meio dos instrumentos legislativos. Nesse sentido, acompanhamos o posicionamento do citado professor Eros Grau, para quem:

“A *legitimidade* de que ora cuido, pois – legitimidade que não se identifica com a *legalidade*; legitimidade do *direito posto* –, é produto da autoridade, entendida esta como decorrente da captação de padrões histórico-culturais, e não da captação de qualquer vontade ou conjunto de vontades, razão pela qual dispenso, em minha concepção, o recurso à idéia de ‘consenso social’. A construção histórica desses padrões passa à margem de um *contrato social* e da *regra da maioria*.” (GRAU, 2002:88)

Então, o estudo do Direito deve considerar, além do *fato* que pretende regular e do texto da *norma* posta em si, o *valor* determinante desse mandamento.

Já a objetividade (concretização) desse valor é alcançada por meio da *experiência jurídica*, como explica o próprio Miguel Reale:

“No fundo ‘direito como experiência’ ou ‘experiência jurídica’ significa ‘concretude de valoração do direito’, o qual não pode ser concebido ou construído como um objeto de contemplação, ou uma pura seqüência de esquemas lógicos através dos quais se perceba fluir, à distância, a corrente da experiência social, com todos os problemas a que com tais esquemas se pretendia dar resposta: as suas normas são deontologicamente inseparáveis do solo da experiência humana.

Cumpre, pois, pesquisar e aferir o direito como experiência jurídica concreta, isto é, como *realidade histórico-cultural, enquanto atual e concretamente presente à consciência em geral, tanto em seus aspectos teóricos como práticos*, ou, por outras palavras, enquanto constitui o *complexo de valorações e comportamentos que os homens realizam em seu viver comum, atribuindo-lhes um significado suscetível de qualificação jurídica no plano teórico, e correlatamente, o valor efetivo das idéias, normas, instituições e providências técnicas vigentes*

em função daquela tomada de consciência teórica e dos fins humanos a que se destinam.

Poderia parecer que, dessarte, o direito e a experiência jurídica seriam uma só coisa, mas ela é antes a compreensão do ‘direito *in acto*’, como efetividade de participação e de comportamentos, sendo, pois, essencial ao seu conceito a *vivência atual do direito, a concreta correspondência das formas da juridicidade ao sentir e querer, ou às valorações da comunidade*: trata-se, por conseguinte, de uma compreensão necessária do direito, enquanto este não pode ser reduzido à simples vigência normativa ou a mero juízo lógico perceptivo, – que o mutilaria em sua essência –, mas deve ser interpretado como real processo de *aferição dos fatos em suas conexões objetivas de sentido*” (REALE, 1999a:31).

Em conclusão: o estudo e a análise do Direito requer a identificação do fato, a pesquisa dos valores histórico-culturais (“intuídos” da experiência jurídica) que orientam a sua regulação e, finalmente, a norma jurídica que realiza tais valores naquele fato determinado (fato → valor → norma).

Identifica-se a *formação de blocos econômicos regionais* como a causa do presente estudo, ou seja, sua variável independente ou o objeto mediato. As questões de método exigem que, no início, seja apresentada a base maior sobre a qual o estudo se desenvolverá. Em conclusão, o elemento de fundo, o primeiro limitador da presente pesquisa trata-se, exatamente, da análise das diversas etapas que compõem o processo de formação dos blocos regionais.

Dentre essas etapas, podemos citar como as mais referidas pela doutrina sobre o tema:

- a) zona (ou área) de livre comércio;
- b) união aduaneira;

- c) mercado comum e mercado único;
- d) união econômica e monetária.

Por outro lado, entendemos importante tratar da finalidade da formação dos blocos econômicos, dentre as quais ganham relevo duas:

- Desenvolvimento econômico (SMITH, 1980);
- Busca da Paz entre as Nações.

Uma vez identificada a causa do estudo, ou seja, sua variável independente ou objetivo mediato como sendo a *formação de blocos econômicos regionais*, faz-se, então, necessária a delimitação do efeito deste estudo, sua variável dependente ou objetivo imediato. Com isso se pretende fixar, dentre os diversos campos e assuntos da constituição de blocos regionais (variável independente), aquele que será analisado de maneira específica. Portanto, este trabalho se propõe a estudar o *processo de aproximação da legislação tributária*.

Sobre esse assunto, chamamos a atenção para algumas características marcantes da legislação tributária que terão repercussão direta sobre o Direito da Integração Regional, a saber:

- a) O Direito Tributário é um direito superposto, isto é, trata dos reflexos de finanças públicas de fatos já disciplinados, em essência, por outros ramos do direito.
- b) O Direito Tributário é preponderantemente (ainda que não exclusivamente) um direito positivo, fruto direto da soberania fiscal dos Estados.

- c) O Direito Tributário possui os seus princípios e suas regras próprios.

Finalmente, há luz das características acima, a aproximação da legislação (norma jurídica posta) e não da interpretação, que demandará um Tribunal Supranacional (ou, ao menos, *ad hoc*).

Por outro lado, também será necessário identificar as diversas bases impositivas, ou seja, as manifestações de riquezas sobre as quais poderá incidir tributo. Dentre essas bases destacamos:

- a) Tributação sobre o comércio exterior;
- b) Tributação sobre o consumo;
- c) Tributação sobre a renda;
- d) Tributação sobre o patrimônio.

Seguindo a orientação adotada neste estudo, convém esclarecer que as variáveis controladas são elementos externos que interferem no desenvolvimento do objeto analisado; em outras palavras: são conceitos e circunstâncias que, dependendo da concepção utilizada, podem conduzir as conclusões do estudo para um ou para outro caminho. Conquanto de relevante interferência, às variáveis controladas são dedicadas não muito mais do que apresentações e delimitações do seu conceito, tal como serão empregadas no presente trabalho. Portanto, não importa aqui desenvolver uma nova monografia sobre cada uma das principais variáveis controladas que serão enfrentadas, mas tão-somente, defini-las para efeito deste estudo (o que, seguramente, não será feito de maneira absoluta, mas direcionada a sua relação com *o processo de aproximação da legislação tributária na formação de blocos econômicos regionais*).

Nesse tópico serão tratadas as distinções entre princípios e regras, bem como o conceito de coordenação, harmonização e uniformização da legislação tributária.

d) Previsão de coleta de dados e de discussão

Por se tratar de uma pesquisa eminentemente legislativa e bibliográfica, serão analisados as principais doutrinas – quer da formação de blocos quer da aproximação legislativa tributária –, além dos principais dispositivos convencionais dos casos concretos já existentes.

Na posse de todas esses dados e informações, a metodologia de análise considerará, primordialmente, a identificação das diversas etapas da aproximação legislativa (coordenação, harmonização e uniformização), para, depois, relacionar cada qual com as diversas bases impositivas (comércio exterior, consumo, renda e patrimônio), contextualizada nas etapas integracionistas (zona de livre comércio, união aduaneira, mercado comum e união econômica). Como fruto do confronto dessas três esferas conceituais, esperamos apresentar nossa *teoria da aproximação da tributária*.

1. TEORIAS DA INTEGRAÇÃO

Podemos considerar que a origem do processo de integração, marco histórico do final do século XX, encontra-se no desenvolvimento do comércio internacional a partir da Baixa Idade Média, que impulsionou a história da humanidade para a Idade Moderna, do fortalecimento dos estados nacionais e das grandes navegações e descobertas ultramarinas. Paradoxalmente, o desenvolvimento moderno² do comércio internacional lançou os primeiros pontos de atrito entre os jovens estados nacionais, que somente foram resolvidos por meio da formação de blocos econômicos regionais, ou seja, por meio da integração econômica regional³. Sendo assim, para a tese que será aqui desenvolvida, na pretensão de formular uma teoria geral da aproximação das legislações tributárias dos países membros do bloco econômico, convém reforçarmos as características econômicas do processo de integração, bem como contrapô-lo ao seu grande adversário durante séculos, qual seja, a teoria realista das relações internacionais.

1.1. Integração: Início Predominantemente Econômico

Cumprida a etapa de fortalecimento político dos estados nacionais, quando se formaram entes soberanos e absolutistas, as atenções se voltaram às questões econômicas, que, na época, tinham como imprescindível o comércio interno e internacional; contudo, conforme vamos ver no curso de todo este capítulo, os

² Fazemos referência ao comércio internacional “moderno” para bem situar o momento histórico estudado, haja vista que muito tempo antes, até mesmo na Antiguidade, já havia comerciantes que não se limitavam às fronteiras da sua terra natal.

³ Note-se que a evolução do processo de integração econômica tende a superar também as barreiras da região geográfica, consistindo na aproximação de estados que não necessariamente são vizinhos.

fundamentos políticos da formação dos estados nacionais, mais tarde identificados como elementos da teoria realista das relações internacionais, jamais deixaram de ter influência, tanto no seu campo próprio, isto é, político (e militar), como no campo econômico. Nesse contexto, as teorias que explicavam e defendiam a abertura comercial ou, em outras palavras, o comércio internacional, entre estados nacionais (teorias essas aplicadas até hoje com algumas atualizações de época), nasceram puramente no âmbito econômico, sem a preocupação, ao menos inicial, com as esferas políticas de decisão e poder. Essa diferença de enfoque, entre o econômico e o político (que usa o legal para manifestar suas vontades e garantir seus interesses), pode ser demonstrada, de maneira ilustrativa, na análise que Adam Smith faz dos objetivos do comércio, nestes termos:

“O consumo é o único fim e propósito de toda a produção; e o interesse do produtor só deveria ser atendido na medida em que possa ser necessário para se promover o interesse do consumidor. Isto é tão evidente que seria absurdo tentar prová-lo. Mas, no sistema mercantil, o interesse do consumidor é quase sempre sacrificado ao do produtor e este sistema parece considerar a produção, e não o consumo, como o fim e o objectivo últimos de toda a indústria e comércio.

Nas restrições que se verificam em relação à importação de todas as mercadorias estrangeiras que possam competir com as de nossa própria produção ou manufactura, o interesse do consumidor interno é, obviamente, sacrificado ao do produtor. É absolutamente em benefício deste que aquele é obrigado a pagar essa subida de preço que este monopólio quase sempre acarreta.

É totalmente em benefício do produtor que os prêmios à exportação de algumas das suas produções são concedidos. O consumidor interno é obrigado a pagar, em primeiro lugar, o imposto necessário ao pagamento do

prémio, e, em segundo lugar, o imposto ainda maior que, obrigatoriamente, resulta da subida do preço da mercadoria no mercado interno. (...)

Não será muito difícil determinar quem foram os autores de todo este sistema mercantil; não foram os consumidores, certamente, cujo interesse foi totalmente desprezado, mas sim os produtos cujo interesse foi cuidadosamente respeitado e, entre estes, os nossos mercadores e fabricantes foram, de longe, os seus principais arquitectos. Nas regulamentações mercantis (...), os interesses dos nossos fabricantes foram muito especialmente atendidos e os interesses, não tanto dos consumidores como de outros grupos produtores, foram-lhes sacrificados” (SMITH, 1980b:245-246 e 247).

Ocorre que, na sua origem, embora liberalizante, como veremos, a teoria do comércio internacional não foi incompatível com o desenho político da época. É o mesmo Adam Smith quem relaciona o comércio à guerra, principal elemento político (da teoria realista das relações internacionais) a ser analisado mais adiante por este trabalho:

“Nem sempre é necessário acumular-se ouro e prata a fim de permitir que um país realize guerras no estrangeiro e mantenha armadas e exércitos em países distantes. Estes são mantidos não com ouro e prata, mas com bens para consumo. A nação que, da produção anual de sua indústria doméstica, do rendimento anual resultante do cultivo das suas terras, do trabalho e do capital para o manter, tem recursos para adquirir esses bens para consumo em países distantes, é capaz de aí manter guerras” (SMITH, 1980a:735-736).

Como relevante ao nosso trabalho, valemo-nos, inicialmente, da teoria das vantagens absolutas, referente ao comércio internacional, elaborada pelo já citado Adam Smith, o qual descreve essas vantagens do comércio externo nas seguintes palavras:

“A importação de ouro e prata não é a principal, e muito menos a única, vantagem que uma nação retira do comércio externo. Sejam quais forem os locais entre os quais o comércio externo se exerça, todos retiram dele duas vantagens distintas. Faz sair a parte excedente da produção da terra e trabalho, para a qual não exista procura, e, em troca, traz ao país algo para o qual existe procura. Confere um valor ao que é supérfluo, trocando-o por qualquer outra coisa, que pode vir a satisfazer parte das suas necessidades e aumentar a sua satisfação. Devido a ele, a insuficiência do mercado interno não impede que a divisão do trabalho atinja em qualquer ramo particular da actividade ou manufactura a maior perfeição. Abrindo mercado mais amplo para toda e qualquer produção do trabalho que exceda o consumo interno, vai encorajá-las a melhorar as suas forças produtivas e a aumentar o redito real e a riqueza da sociedade. Estes são os grandes e importantes serviços que o comércio externo vem prestando a todos os países onde se efectua. Todos retiram uma grande vantagem dele, embora aquele onde geralmente reside o mercador seja o que retira mais vantagens, dado que normalmente se emprega mais e suprime as necessidades e em exportar o excedente do seu próprio país do que de qualquer outro” (SMITH, 1980a:745-746).

Afirmado e reafirmando a importância do comércio internacional (ou exterior), de acordo com essa teoria, a relação econômica internacional, que, repita-se, dizia respeito quase exclusivamente ao comércio entre estados nacionais soberanos, devia pautar-se nas vantagens absolutas que alguns estados exerciam sobre outros. Em outras palavras: para ingressar no cenário econômico internacional, os estados deveriam se concentrar na produção daquilo que fariam melhor do que os outros, sendo o fornecedor mundial daquele produto; por outro lado, naquilo em cuja produção não fossem tão competitivos, deveriam se tornar compradores.

Com essa teoria, Adam Smith propõe a divisão internacional do trabalho (ou da produção)⁴, que foi amplamente defendida e utilizada por diversos estados nacionais, especialmente na época das descobertas ultramarinas. Talvez o exemplo mais significativo desse modelo de trocas internacionais seja o caso do relacionamento entre as colônias e as suas colonizadoras. Para utilizarmos uma ilustração bem próxima a nós, o Brasil colônia, durante muito tempo, foi fornecedor de produtos extrativos, quer vegetais quer minerais (pau-brasil, cana-de-açúcar, ouro e outros minérios) para Portugal, ou seus parceiros, como a Inglaterra, e comprador de produtos manufaturados, como tecido.

Também para a relação entre colonizadores e colonizados Adam Smith dedicou alguma análise, dentro da sua teoria:

“Não foi através da importação de ouro e prata que a descoberta da América enriqueceu a Europa. A abundância das minas americanas veio embaratecer esses metais. Um serviço de prata pode hoje adquirir-se por um terço dos cereais, ou um terço do trabalho, que teria custado no século XV. Com a mesma despesa anual de trabalho e de mercadorias, a Europa pode adquirir anualmente cerca de três vezes a quantidade de prata que nessa altura poderia obter. Mas quando uma mercadoria chega a ser vendida pela terça parte do seu preço usual, não só aqueles que a adquiriram anteriormente podem agora adquirir três vezes mais do que a quantidade anterior, como ainda passa a estar à disposição de muitos mais compradores, talvez dez vezes mais, talvez vinte vezes mais do que o número anterior. De modo que deve haver na Europa, actualmente, não só dez vezes mais, mas para cima de vinte ou trinta vezes mais quantidade de prata do que aí devia existir, mesmo com o presente estado de melhoramento, se não se tivesse dado a descoberta das minas americanas. Até agora, não há dúvida que a Europa beneficiou realmente, se

⁴ Sobre a divisão do trabalho, a doutrina de Adam Smith pode ser resumida nestas palavras: “Entre os homens, as capacidades mais dissemelhantes são úteis umas às outras; os diferentes produtos dos seus respectivos talentos são, graças à predisposição geral para cambiar, permutar ou trocar, levadas, por assim dizer, a um fundo comum, onde cada homem pode adquirir aquelas parcelas da produção dos outros de que tiver necessidade” (SMITH, 1980b:98).

bem que, por certo, superficialmente. O embaratecimento do ouro e prata torna esses metais muito menos adequados para servir de moeda do que anteriormente. Para se adquirirem as mesmas coisas tem de se carregar uma quantidade muito maior desses metais, tem de se trazer um xelim no bolso quando antigamente bastavam quatro dinheiros. É difícil dizer o que é mais insignificante, se esta desvantagem, se a vantagem oposta. Nem uma nem outra poderiam provocar uma verdadeira mudança no estado da Europa. A descoberta da América, contudo, veio, certamente, provocar uma modificação essencial. Abrindo um novo e inesgotável mercado a todas as mercadorias da Europa, veio provocar novas divisões do trabalho e o melhoramento das actividades, o que, no estreito círculo do antigo comércio, nunca podia ter acontecido, por causa da falta de mercado para o escoamento da maior parte dos seus produtos. As forças produtivas do trabalho foram melhoradas e a sua produção aumentou em todos os países da Europa, e com ela o réditto real e a riqueza dos habitantes. As mercadorias da Europa eram quase todas novas para a América, e muitas das da América eram novas para a Europa. Iniciou-se, assim, um novo conjunto de transacções que nunca teria sido imaginado antes, e que deveriam ter-se mostrado tão vantajosas para o novo, como certamente, para o velho mundo. A injustiça selvagem dos Europeus tornou um acontecimento, que deveria ter sido vantajoso para todos, ruinoso e destrutivo para vários desses desgraçados países” (SMITH, 1980a:746-747).

A teoria das vantagens absolutas apresentava total compatibilidade com o modelo político das relações internacionais, que ganhava contornos de teoria, originada, especialmente, por Nicolau Maquiavel, quando da elaboração do seu “O Príncipe”. Ao mesmo tempo em que se defendia, no âmbito económico (lembramos: de comércio internacional), a liberdade de trocas de produtos, desde que respeitada a vocação de cada estado nacional, era possível defender, no campo político, a total concentração de poder. Traços dessa dicotomia entre liberdade comercial e centralismo político serão sentidos durante cinco séculos,

com resquícios ainda hoje, em alguns setores da economia (por exemplo: produtos agrícolas, serviços).

Coube a um discípulo de Adam Smith lançar as bases da evolução daquela teoria econômica (ou teoria do comércio internacional); David Ricardo elaborou a teoria das vantagens relativas, que apresentava um ponto fundamental para se pensar a integração econômica, e que é defendida, com alguns ajustes, até hoje (cf. KRUGMAN e OBSTFELD, 2001). Ao contrário da teoria de Smith, a de Ricardo pregava que os estados não deveriam se concentrar na produção daquilo em que fossem melhores do que os outros de maneira absoluta, mas sim daquilo que, relativamente, seriam melhores. Para entendermos essa proposta, um exemplo é muito bem-vindo; e nos valemos daquele apresentado por Paul A. Samuelson, narrado por Bruno Ratti:

“O professor Paul A. Samuelson (Prêmio Nobel da Economia), em sua linguagem simples, esclarece a questão (Samuelson e Nordhaus, 1992:663). Consideremos, diz ele, o caso de um advogado que é o melhor de sua cidade. Ele também é o melhor datilógrafo. Como deveria ocupar seu tempo? Deveria escrever e datilografar suas próprias ações legais? Ou deveria deixar a datilografia para a sua secretária? Claro está que ele deve dedicar integralmente seu tempo às atividades legais (que, afinal de contas, lhe rendem bom dinheiro), nas quais possui uma vantagem comparativa maior em relação à sua secretária, muito embora ele seja superior a ela também em datilografia. O mesmo princípio aplica-se aos países” (RATTI, 1997:328).

Sobre o comércio exterior, David Ricardo assim introduz a sua opinião, em contraposição aos doutrinadores anteriores, especialmente (e de maneira expressa) Adam Smith:

“Muchas veces se ha argüido que las grandes utilidades logradas algunas veces por comerciantes particulares en el comercio exterior elevarán la tasa general de utilidades del país y sustraerán capital de otros usos, para ser empleado en el nuevo y provechoso comercio exterior, provocando un alza general de precios, que a su vez aumentaría las utilidades. Prestigiosas autoridades han afirmado que siendo necesario un capital menor para el cultivo de cereales, la manufactura de paños, sombreros, zapatos, etc., a una demanda igual, aumentará de tal manera el precio de estos artículos que tanto el granjero como el sombrerero, el pañero y el zapatero obtendrán mayores beneficios, al mismo tiempo que el importador.

Quienes aducen ese argumento están de acuerdo conmigo en que las ganancias en los diversos empleos del capital muestran una tendencia a nivelarse. Avanzan y retroceden juntos. Mi variante es la siguiente: Aseguran que la igualdad de utilidades se logrará con el alza general de las utilidades. En cambio, mi opinión es que los beneficios de la rama favorecida pronto se reducirán al nivel general” (RICARDO, 1994:98-99).

E prossegue Ricardo abrindo mão de um exemplo prático para melhor explicar a sua teoria:

“En términos generales, las utilidades de un mismo país siempre están en un determinado nivel; o difieren solamente cuando la inversión de capital es más o menos segura y apetecible. No sucede esto entre países distintos. Si los beneficios derivados del capital invertido en Yorkshire excediesen los que se obtienen del capital empleado en Londres, el capital de Londres se trasladaría rápidamente a Yorkshire y se realizaría una igualación de utilidades; en cambio, si a consecuencia de una tasa reducida de producción en Inglaterra, debido al aumento de capital y de la población, se registrase un aumento en los salarios y se redujesen las utilidades, no sería de esperar que el capital y la población inglesa emigrasen a Holanda, España o Rusia, donde las utilidades podrían ser mayores.

Si Portugal no tuviera relaciones comerciales con otros países, en lugar de emplear una gran parte de su capital y de su industria en la producción de vinos, con los cuales adquiere de otros países la ropa y la ferretería que

consume, se vería obligado a dedicar una parte de ese capital a la fabricación de dichos bienes, los cuales obtendría probablemente en menor cantidad y de inferior calidad.

La cantidad de vino que tendría que pagar a cambio del paño obtenido en Inglaterra no se determina por las cantidades respectivas de trabajo necesarias para la producción de cada uno de ellos, si ambos bienes se fabricaran en Inglaterra o en Portugal.

Inglaterra puede encontrarse en circunstancias tales que la producción de paños pueda requerir el trabajo de 100 hombres durante un año. Si tratase de producir el vino, probablemente necesitaría el trabajo de 120 hombres durante el mismo tiempo. Consecuentemente, Inglaterra prefiere adquirir el vino importándolo, a cambio del paño que produce.

Portugal probablemente pueda producir su vino mediante el trabajo de 80 hombres durante un año, mientras que para la producción del paño requiera el trabajo de 90 hombres durante el mismo tiempo. Resulta, en consecuencia, ventajoso para Portugal exportar vino a cambio de paños. Este intercambio puede efectuarse aun cuando la mercadería importada se pueda producir en Portugal mediante una cantidad menor de mano de obra que en Inglaterra. Aun cuando podría producir el paño con el trabajo de 90 hombres, lo importaría de un país donde se emplee el trabajo de 100 obreros, ya que sería más provechoso para él emplear su capital en la producción de vino, mediante el cual obtendría una cantidad mayor de paños procedentes de Inglaterra, que el que podría producir invirtiendo en la manufactura de paños una parte del capital que ahora dedica a la producción de vino.

Inglaterra daría de este modo el producto del trabajo de 100 hombres, a cambio del trabajo de 80. Un intercambio de esta naturaleza no podría llevarse a cabo entre individuos de un mismo país. El trabajo de 100 ingleses no puede cambiarse por el trabajo de 80 ingleses, pero el producto del trabajo de 100 ingleses puede ser cambiado por el producto de la labor de 80 portugueses, 60 rusos, ó 120 indios orientales. La diferencia a este respecto se explica fácilmente si se considera la dificultad con que el capital se mueve de un país a otro, cuando se buscan inversiones más productivas, y la actividad con la que invariablemente pasa de una provincia a otra en un mismo país” (RICARDO, 1994:102-103).

Conquanto a teoria das vantagens relativas também seja compatível com a teoria realista das relações internacionais, ela deixa, de uma certa forma, os estados vulneráveis, pois eles não produziram tudo aquilo em que são melhores, mas, ao se concentrarem no produto ou atividade em que são relativamente melhores, deixam margem, se não a uma dependência de outros estados, a uma interdependência na produção de bens que eles próprios têm uma vantagem absoluta sobre os demais. Ricardo reforça, com sua teoria, a divisão internacional do trabalho (ou da produção), porém insere elementos de integração econômica no comércio internacional, passando a pregar o liberalismo econômico de maneira mais ampla que seu mestre, Adam Smith. Com isso, o protecionismo fervoroso dos estados deveria ser revisto, o que implicaria tornarem-se compradores de produtos que absolutamente tinham vantagens.

Encontramos essa semente de integração econômica nas próprias palavras de David Ricardo, nos seguintes termos:

“En un sistema de comercio absolutamente libre, cada país invertirá naturalmente su capital y su trabajo en empleos tales que sean lo más beneficioso para ambos. Esta persecución del provecho individual está admirablemente relacionada con el bienestar universal. Distribuye el trabajo en la forma más efectiva y económica posible al estimular la industria, recompensar el ingenio y por el más eficaz empleo de las aptitudes peculiares con que lo ha dotado la naturaleza; al incrementar la masa general de la producción, difunde el beneficio general y une a la sociedad universal de las naciones en todo el mundo civilizado con un mismo lazo de interés e intercambio común a todas días. Es este principio el que determina que el vino se produzca en Francia y Portugal, que los cereales se cultiven en América y en Polonia, y que Inglaterra produzca artículos de ferretería y otros” (RICARDO, 1994:102).

O conflito entre o econômico e o político, a partir de Ricardo, foi constante, persistindo até hoje. Não faltam exemplos históricos para demonstrar o movimento de gangorra entre a implementação do liberalismo, de um lado, e do protecionismo, de outro. Conflito e movimento dos quais não estamos isentos ainda hoje, no século XXI.

No campo jurídico pode ser sentido o mesmo movimento, e podem ser identificados os mesmos conflitos; talvez com a agravante de que as legislações (ou seja, o direito positivo) são eminentemente territoriais, embora aplicadas em situações que extrapolam os limites fronteiriços (essa discussão ganha relevo no âmbito da tributação, objeto desta tese, motivo pelo qual será tratada de maneira específica ao final do capítulo). Grosso modo, poderíamos resumir os reflexos jurídicos da alternância entre liberalismo e protecionismo na prevalência, ou não, do direito interno sobre o direito internacional, particularmente, com relação a este, às normas voltadas à integração econômica. Isso porque, o liberalismo nas relações econômicas internacionais pressupõe um acordo de vontades entre os estados (ainda nacionais e ainda soberanos), de modo a que cada qual limite a aplicação da sua legislação interna em determinados e definidos casos (prevalência do direito internacional sobre o direito interno); por outro lado, o protecionismo implica o fortalecimento das decisões internas, em detrimento das relações internacionais, sendo a legislação um poderoso instrumento para tanto (prevalência do direito interno sobre o direito internacional).

Além disso, a opção oficial pelo liberalismo ou pelo protecionismo é uma decisão política, ainda que influenciada por fatores econômicos. E não raro, aliás,

de maneira muito comum, essa opção é *oficializada* por meio da edição de leis. O que corrobora a força do instrumento legal na condução do conflito acima identificado (liberalismo *versus* protecionismo).

1.2. Resistências Políticas à Integração: Teoria Realista das Relações Internacionais

Como contraponto à teoria da integração regional, fruto do amadurecimento da teoria do comércio internacional de David Ricardo, citamos várias vezes os fatores políticos, os quais, também, seriam conformados em uma teoria, não econômica, mas política, das relações internacionais. Trata-se da já denominada teoria realista das relações internacionais, concebida, inicialmente, por Maquiavel, e desenvolvida, mais recentemente, por respeitados pensadores, como Morgenthau, Clausewitz e Aron. Essa teoria política enfatiza o poder e o território, um binômio que, invariavelmente, vai resultar no estudo da guerra.

Para nos familiarizarmos com as origens do pensamento realista das relações internacionais, convém observarmos os quatro conselhos de Maquiavel, resumidos por Arnaldo Cortina nestes termos:

“O primeiro conselho dado por Maquiavel é que o príncipe deve deixar de ser bom quando a ocasião assim o exigir. Na verdade, o que ele está propondo é uma divisão da moral: por um lado, a moral dos homens; por outro, a moral do Estado. Esta deve se sobrepor àquela sempre que estiver em jogo a posse e a unidade do principado.

O segundo é que o príncipe não se deixe dominar pelo comportamento liberal porque isso pode torná-lo pobre e necessitado, o que o levará a ser rapace e, conseqüentemente, odiado pelo povo. A liberalidade, portanto, é

maléfica, porque torna o príncipe necessitado e odioso e essas são duas qualidades extremamente ruins para a manutenção do poder: ‘Assim, pois é mais prudente ter fama de miserável, o que acarreta má fama sem ódio, do que, para conseguir a fama de liberal, ser obrigado a incorrer também na de rapace, o que constitui uma infâmia odiosa’ (1987, p. 6).

Um príncipe não deve se preocupar com o fato de ser considerado cruel, e esse é o terceiro conselho, pois é muito mais respeitado e governa com mais estabilidade o príncipe que é temido do que aquele que é amado. Em verdade, segundo o autor, o príncipe temido costuma ser muito mais piedoso com seu povo do que aquele que, para cultivar sua bondade, permite uma série de desordens, ‘das quais podem nascer assassínios e rapinagem’.

O quarto conselho que Maquiavel dá àquele que pretende ser um verdadeiro príncipe é que, para combater seus inimigos, faça uso da lei, característica humana, e da força, característica do animal. Para saber fazer uso correto da força, o príncipe deve ser astuto como a raposa, que desfaz todas as armadilhas, e feroz como o leão, que aterroriza os lobos. Nesse sentido, o príncipe não pode se preocupar com o fato de estar sendo bom ou mau; deve, antes, procurar vencer e conservar o Estado.

Se um príncipe não é odiado nem desprezado, quando se mostra volúvel, leviano, irresoluto, terá condições de manter seu domínio sem grandes problemas. Duas devem ser as razões de receio para um príncipe, e esse é o último conselho de Maquiavel: fatos de ordem interna ou de ordem externa a seu principado. Os primeiros consistem em o povo se rebelar ou alguns poderosos conspirarem contra o poder do príncipe; os segundos referem-se a ameaças que partem de poderosos de outros principados” (CORTINA, 2000:136-137).

Os autores realistas, com maior ou menor entusiasmo, defendem o fortalecimento do poder, que muitas vezes resulta na conquista de territórios, e na manutenção desse mesmo poder. Elemento presente nesses três requisitos (poder, sua conquista e manutenção): a força. Inclusive a militar. Para a compreensão dos

conceitos que fundamentam a teoria realista, nada melhor do que as palavras de Hans J. Morgenthau, talvez o principal expoente dessa linha de pensamento:

“O principal marco indicador que ajuda o realismo político a encontrar o seu caminho no domínio da política internacional é o conceito de interesse definido em termos de poder. Este conceito fornece a ligação entre a razão, procurando compreender a política internacional, e os factos que devem ser compreendidos. Ele situa a política numa esfera independente da acção e da compreensão, separada de outras esferas como a economia, a ética, a estética ou a religião. Sem um tal conceito, uma teoria da política, internacional ou interna, seria completamente impossível, porque não poderíamos distinguir entre os factos políticos e os não políticos e não poderíamos igualmente introduzir, pelo menos, um critério de ordem sistemática na esfera política.

Nós supomos que os homens de Estado pensam e agem em termos de interesse definido como poder e a evidência da história confirma esta suposição, a qual nos permite delinear e prever os passos que um homem de Estado – passado, presente ou futuro – deu ou dará, na cena política. Olhamos sobre o seu ombro quando ele assina os seus despachos, escutamos as suas conversas com os outros homens de Estado, lemos e antevemos os seus verdadeiros pensamentos. Pensando em termos de interesse definido como poder, nós pensamos como ele e, enquanto observadores desinteressados, compreendemos os seus pensamentos e as suas acções talvez melhor do que ele próprio, o actor da cena internacional, os compreende.

O conceito de interesse, definido como poder, impõe ao observador uma disciplina intelectual, introduz uma ordem racional no domínio da política e torna, assim, possível a compreensão teórica desta última. Do lado do actor, ele procura uma disciplina racional na acção e cria essa espantosa continuidade na política externa, que faz com que a política externa americana, britânica ou russa apareça como um ‘continuum’ inteligível, racional, no conjunto consequente consigo mesmo, independentemente dos diferentes motivos, preferências e qualidades intelectuais e morais dos sucessivos homens de Estado. Uma teoria realista da política internacional evitará dois erros correntes: o interesse pelos motivos e o interesse pelas preferências ideológicas” (MORGENTHAU, 1990:134-135).

E prossegue o mesmo autor, em pensamento que evoca, ainda que tacitamente, os ensinamentos de Maquiavel:

“Não podemos concluir, a partir das boas intenções do homem de Estado, que a sua política externa será moralmente louvável ou politicamente conseguida. Ao julgar os seus motivos, podemos dizer que ele não seguirá intencionalmente uma política moralmente falsa, mas não podemos dizer nada sobre as probabilidades de sucesso desta última. Se desejarmos conhecer as qualidades morais e políticas das suas acções, são estas últimas que devemos conhecer e não os seus motivos. Quantas vezes os homens de Estado foram motivados pelo desejo de melhorar o mundo e acabaram por o tornar pior? E quantas vezes visaram um objectivo e acabaram por obter uma coisa que eles nem esperavam, nem desejavam?” (MORGENTHAU, 1990:136).

A força, segundo os pensadores realistas, pode explicar, senão todos, ao menos os principais conflitos antigos e modernos entre os estados (cf. ARON, 1986a); a questão econômica, entretanto, não é deixada de lado, mas mesmo nesse caso faz-se referência ao poder, isto é, o poder econômico. Há autores dessa linha de pesquisa que consideram a guerra como o estado natural do mundo, e não os períodos de paz, que seriam muito raros (cf. KISSINGER, 1997). Um pensamento com esses valores, se não são avessos ao processo de integração em si, não se preocupam em dar ao seu estudo muita importância, salvo se tal processo resultar na formação de um novo território soberano, como foi o caso da integração prussiana e da unificação da Itália (ambos, ressaltam os realistas, fruto de guerra, aliás, da mesma guerra).

Grosso modo, durante a prevalência da teoria realista na explicação das relações internacionais, o que se verificou com muita força até o pós-Segunda

Guerra, e já de maneira decadente no período da chamada Guerra Fria (até a queda do Muro de Berlim, em 1989), as relações econômicas foram estudadas a parte do poder (salvo no pensamento marxista, já que o econômico era o principal elemento que determinava a superestrutura). O desenvolvimento de novas teorias do comércio internacional, bem como o aprofundamento da teoria das vantagens relativas, de Ricardo, não fazia delas alternativas para a busca da paz mundial (embora Kant já tenha buscado um conjunto de regras e fundamentos para essa referida paz:

“Mesmo em plena guerra deve ainda existir alguma confiança no modo de pensar do inimigo já que, caso contrário, não se poderia negociar paz alguma e as hostilidades resultariam numa guerra de extermínio (*belium internecinum*); a guerra é certamente apenas o meio necessário e lamentável no estado da natureza (em que não existe nenhum tribunal que possa julgar, com a força do direito), para afirmar pela força o seu direito; na guerra, nenhuma das partes se pode declarar inimigo/injusto (porque isto pressupõe já uma sentença judicial). Mas o seu desfecho (tal como nos chamados juízos de Deus) é que decide de que lado se encontra o direito” (KANT, 1995:124)).

Essa paz somente seria alcançada em períodos curtos de tempo, enquanto um estado se subordinasse – por conveniência ou por incapacidade – a outro, evitando, dessa forma, conflitos bélicos. A mudança dessa situação ganhou força nos estudos desenvolvidos no século XX, dentre os quais merecem destaque, para efeito desta tese, aqueles levados a cabo por Giovanni Arrighi e Eric Hobsbawm, cujo confronto das obras será feito no próximo tópico, já que são, por contraditórios, síntese do pensamento que transformou o estudo das relações internacionais.

1.3. Mudança de Enfoque das Relações Internacionais: Integracionismo

Como antecipado acima, durante muito tempo prevaleceu a teoria realista das relações internacionais, aquela que privilegia o poder – sua busca e manutenção –, o território e, por consequência, o desenvolvimento bélico e a guerra. Essa prevalência, com maior ou menor grau, persistiu até meados do século XX, quando, sob o impacto da chamada Segunda Guerra Mundial, iniciou-se uma mudança no enfoque teórico das relações internacionais, culminando, para alguns autores, na consolidação do processo conhecido como globalização, em finais desse mesmo século⁵. Para ilustrar esse movimento teórico, tomamos por base a visão do historiador Eric Hobsbawm.

Para Eric Hobsbawm, o século XX foi um século curto – ou, nas suas palavras, “breve” –, podendo ser delimitado com fatos sócio-históricos de alcance mundiais, o que faria dele um século que compreenderia menos de cem anos. Sua conclusão, a nosso entender, ainda traz traços da teoria realista das relações internacionais, se considerarmos os marcos históricos adotados por ele para descrever as fronteiras temporais do século XX. Tais fronteiras são o início de um conflito bélico mundial e o final de outro conflito mundial que, embora bélico (no sentido de ser “guerra”), tenha passado sem nenhuma troca de tiros direta entre os principais combatentes:

“Como iremos compreender o Breve Século XX, ou seja, os anos que vão da eclosão da Primeira Guerra Mundial ao colapso da URSS, que, como agora

⁵ Com a queda do Muro de Berlim, surgiram diversas teorias para explicar o fenômeno da globalização ou do unilateralismo no poderio mundial. Nesse sentido, temos como exemplos: **O fim da história e do último homem**, de Francis Fukuyama (1992); **O choque das civilizações**, de Samuel Huntington (1997); e diversos textos de Norberto Bobbio.

podemos ver retrospectivamente, formam um período histórico coerente já encerrado? Não sabemos o que virá a seguir, nem como será o segundo milênio, embora possamos ter certeza de que ele terá sido moldado pelo Breve Século XX. Contudo, não há como duvidar seriamente de que em fins da década de 1980 e início da década de 1990 uma era se encerrou e outra nova começou. Esta é a informação essencial para os historiadores do século, pois embora eles possam especular sobre o futuro à luz de sua compreensão do passado, seu trabalho não tem nada a ver com palpites em corridas de cavalos. As únicas corridas de cavalos que esses historiadores podem pretender relatar e analisar são as já ganhas ou perdidas. Seja como for, nos últimos trinta ou quarenta anos o desempenho dos adivinhos, fossem quais fossem suas qualificações profissionais como profetas, mostrou-se tão espetacularmente ruim que só governos e institutos de pesquisa econômica ainda têm, ou dizem ter, maior confiança nele. É possível mesmo que depois da Segunda Guerra Mundial esse desempenho tenha piorado.

Neste livro, a estrutura do Breve Século XX parece uma espécie de tríptico ou sanduíche histórico. A uma Era de Catástrofe, que se estendeu de 1914 até depois da Segunda Guerra Mundial, seguiram-se cerca de 25 ou trinta anos de extraordinário crescimento econômico e transformação social, anos que provavelmente mudaram de maneira mais profunda a sociedade humana que qualquer outro período de brevidade comparável. Retrospectivamente, pode mos ver esse período como uma espécie de Era de Ouro, e assim ele foi visto quase imediatamente depois que acabou, no início da década de 1970. A última parte do século foi uma nova era de decomposição, incerteza e crise — e, com efeito, para grandes áreas do mundo, como a África, a ex-URSS e as partes anteriormente socialistas da Europa, de catástrofe. À medida que a década de 1980 dava lugar à de 1990, o estado de espírito dos que refletiam sobre o passado e o futuro do século era de crescente melancolia *fin-de-siècle*. Visto do privilegiado ponto de vista da década de 1990, o Breve Século XX passou por uma curta Era de Ouro, entre uma crise e outra, e entrou num futuro desconhecido e problemático, mas não necessariamente apocalíptico. Contudo, como talvez os historiadores queiram lembrar aos especuladores metafísicos do Fim da Historia haverá um futuro A única generalização cem por cento segura sobre a história é aquela que diz que enquanto houver raça humana haverá história” (HOBSBAWM, 1999:15-16).

O século XX, na concepção de Hobsbawm, foi marcado por extremos, porém, prevaleceram os momentos de conflito, gerados pela disputa de poder, muitas vezes ainda com resquícios de luta por território. Nessa análise histórica, a eclosão da chamada Primeira Guerra Mundial (1914-1919) teria inaugura o período por ele batizado de século XX. Um dos maiores expoentes da teoria realista das relações internacionais, o sociólogo Raymond Aron, entende ser a motivação dessa guerra de proporções mundiais a disputa por poder – inclusive territorial – mediante a aplicação de instrumentos militares; daí a proximidade entre a concepção do século XX como “breve” (Hobsbawm) e a mencionada explicação teórica das relações internacionais (cf. ARON, 1986a).

O citado historiador aproxima-se ainda mais da teoria realista ao pensar como marco da passagem do século XX para o século XXI a queda do Muro de Berlim e o fim da União Soviética (1989-1991). Com esses acontecimentos, frutos da Perestroika e da Glasnost do então presidente soviético, e prêmio Nobel da Paz, Mikhail Gorbachev, declarou-se o fim da chamada Guerra Fria, conflito “bélico-militar”, embora sem confrontos diretos, entre as principais potências da época (Estados Unidos da América e União das Repúblicas Socialistas Soviéticas). Terminado esse conflito e, inicialmente, dado como vencedor o mais importante líder capitalista do mundo, as relações internacionais teriam que sofrer mudanças nos seus embasamentos teóricos, abrindo espaço para o fator econômico em detrimento do fato político, que perdia sua preponderância haja vista a inexistência ou improbabilidade de novos conflitos de níveis globais:

estava aberto o caminho para a consolidação do fenômeno da globalização econômica, do irrestrito intercâmbio comercial internacional.

Ao cabo do século XX, Hobsbawm expressamente assume a sensação de incerteza com relação ao futuro de um mundo que se pensa sem conflitos de linhagem realista (busca pelo poder e sua manutenção, consideração do território como elemento fundamental desse poder e por meio de instrumentos militares):

“Não sabemos o que moldará o futuro, embora eu não tenha resistido à tentação de refletir sobre parte desses problemas, na medida em que eles surgem dos escombros do período que acaba de chegar ao fim. Esperemos que seja um mundo melhor, mais justo e mais viável, o velho século não acabou bem” (HOBBSAWM, 1999:26).

E ele não estava sozinho: houve quem pregasse o “fim da história”, em sentido hegeliano, isto é, da dialética e do conflito (cf. FUKUYAMA, 1992); e quem deslocasse o conflito do eixo ideológico para o eixo religioso, prevendo o embate entre cristãos, muçulmanos, protestantes, judeus etc. (HUNTINGTON, 1997). Claro estava que uma nova visão teórica das relações internacionais deveria ser elaborada.

Para responder aos questionamentos inéditos, surgiram diversas teorias das relações internacionais propondo uma linha integracionista; para citar algumas: teorias da integração; teorias da organização internacional; teorias do sistema internacional⁶. De qualquer maneira, cumpre destacar que essas teorias foram desenvolvidas em concomitância com a formação do que hoje é o principal processo de integração de Estados, a União Européia, que, a partir de meados do

⁶ Sobre essas teorias, cf. BRAILLARD, 1990.

século XX (cronológico), teve início como comunidade econômica. Considerando a relevância do elemento econômico no processo de integração de Estados, inclusive como sendo o embrião de, praticamente, todos os processos de aproximação entre Nações, entendemos fincar o fundamento primeiro da presente tese na visão apresentada por Giovanni Arrighi.

Preliminarmente, a análise da concepção de poder feita por Arrighi reserva um lugar próprio e externo (com relação ao debate político) para o fator econômico:

“Como enfatizou Antonio Gramsci, com referência à hegemonia no plano nacional, a supremacia de um grupo social manifesta-se de duas maneiras, como ‘dominação’ e como ‘liderança intelectual e moral’. Um grupo social domina os grupos antagônicos, que ele tende a “liquidar” ou subjugar, talvez até pela força das armas, e lidera os grupos afins ou aliados. Um grupo social pode e, a rigor, já deve exercer a “liderança” antes de conquistar o poder governamental (essa é, de fato, uma das principais condições para conquistar tal poder); posteriormente, ele se torna dominante ao exercer o poder, mas, ainda que o detenha firmemente nas mãos, também tem que continuar a ‘liderar’” (Gramsci, 1971, p. 57-8).

Essa é uma reformulação da concepção de Maquiavel sobre o poder como uma combinação de consentimento e coerção. A coerção implica o uso da força ou uma ameaça de força digna de crédito; o consentimento implica a liderança moral. Nessa dicotomia, não há espaço para o instrumento mais característico do poder capitalista: o controle dos meios de pagamento” (ARRIGHI, 1996:28).

Ao contrário de Hobsbawm, Arrighi adota a denominação de “O longo século XX”, que, em verdade, teria nascido há aproximadamente quatrocentos anos. O século XX, como o século da consolidação da globalização, não teria se

iniciado em 1914, com a eclosão da denominada Primeira Guerra Mundial, nem tampouco em 1901, se considerado o aspecto meramente cronológico-matemático; o processo de globalização econômica – marca do século XX – teve seu início, para Arrighi, no século XVII, na estruturação do sistema das cidades-Estados italiana, cujo maior exemplo foi Veneza (e o século XX, propriamente, em 1870, quando iniciou a etapa americana de acumulação de capital). A partir daí, o sistema capitalista desenvolveu-se, na busca da sua universalização (ou globalização), o que teria conseguido algumas centenas de anos mais tarde, quando vencido o modelo socialista-soviético de Estado.

Analizando o processo de globalização nesse sentido, ou seja, como um fenômeno que nasceu há mais de quatrocentos anos, podemos perceber que os conflitos político-ideológicos, ocorridos durante esse período todo, foram desvios de foco e entraves à evolução econômica que, nem por isso, deixou de seguir seu curso. Aliás, interessante notar que muitos desses conflitos políticos tiveram motivações econômicas; contudo, como explica Giovanni Arrighi, os conflitos armados não garantem a hegemonia econômica deste ou daquele estado, muito ao contrário:

“No sistema aqui proposto, o estreito vínculo histórico entre o capitalismo e o moderno sistema interestatal é marcado tanto pela contradição quanto pela unidade. Devemos levar em conta o fato de que “o capitalismo e os Estados nacionais cresceram juntos, e é de se presumir que tenham dependido um do outro de algum modo, mas os capitalistas e os centros de acumulação de capital, muitas vezes, ofereceram uma resistência deliberada à ampliação do poder do Estado” (Tilly, 1984, p. 140). Em nossa exposição, a divisão da economia mundial em jurisdições políticas concorrentes não necessariamente

beneficia a acumulação capitalista de capital. Se ela o fará ou não, depende basicamente da forma e da intensidade da concorrência.

Assim, quando a competição interestatal assume a forma de intensos e prolongados conflitos armados, os custos dessa competição para as empresas capitalistas podem exceder os custos do governo centralizado que elas teriam de suportar num império mundial. Nessas circunstâncias, ao contrário, a lucratividade dos capitalistas pode muito bem ser minada e acabar sendo destruída por um desvio cada vez maior dos recursos para a iniciativa militar, e/ou por um desmantelamento cada vez maior das redes de produção e troca através das quais as empresas capitalistas se apropriam dos excedentes e os transformam em lucros” (ARRIGHI, 1996:32).

E segue o referido autor argumentando que a integração econômica pode ser (e é) pressionada pelas empresas privadas:

“Ao mesmo tempo, a competição entre empresas capitalistas não necessariamente promove a segmentação contínua do domínio político em jurisdições separadas. Também aqui, isso depende basicamente da forma e da intensidade da concorrência, nesse caso, entre as empresas capitalistas. Quando essas empresas estão entrelaçadas em densas redes transestatais de produção e troca, a segmentação dessas redes em jurisdições políticas distintas pode ter uma influência prejudicial na situação competitiva de toda e qualquer empresa capitalista em relação às instituições não capitalistas. Nessas circunstâncias, é bem possível que as empresas capitalistas mobilizem os governos para que reduzam a divisão política da economia mundial, em vez de aumentá-la ou reproduzi-la” (ARRIGHI, 1996:32-33).

A conclusão de Arrighi, ao opor, em suas palavras, “capitalismo” e “territorialismo”⁷, pode ser considerada como uma sentença de morte à teoria realista das relações internacionais em época de integração econômica:

“Central para esse entendimento é a definição de “capitalismo” e “territorialismo” como modos opostos de governo ou de lógica do poder. Os governantes territorialistas identificam o poder com a extensão e a densidade populacional de seus domínios, concebendo a riqueza/o capital como um meio ou um subproduto da busca de expansão territorial. Os governantes capitalistas, ao contrário, identificam o poder com a extensão de seu controle sobre os recursos escassos e consideram as aquisições territoriais um meio e um subproduto da acumulação de capital (...).

A diferença entre essas duas lógicas também pode ser expressa pela metáfora que define os Estados como “continentes de poder” (Giddens, 1987). Os governantes territorialistas tendem a aumentar seu poder expandindo as dimensões de seu “continente”. Os governantes capitalistas, em contraste, tendem a aumentar seu poder acumulando riqueza dentro de um pequeno

⁷ Diferentemente de Arrighi, Pablo Ciccolella prefere falar em reterritorialização: “Desde la posguerra y hasta fines de los años sesenta resultaba claro que el capitalismo estaba organizado en torno a economías nacionales relativamente cerradas (salvo excepciones, como el caso de potencias emergentes como Japón) aunque con un creciente y penetrante rol de las empresas transnacionales, en la reproducción, ampliación y gestión de ese modo de producción, a escala global. Desde entonces, y concomitantemente con el fuerte crecimiento del comercio internacional, comienza a observarse el repliegue del Estado como unidad de control y gestión del capitalismo, paralelamente al fortalecimiento del rol de las unidades político-territoriales subnacionales, por un lado, y los intentos de asociación comercial multiestatal, por otro lado. Así, hacia el fin del milenio, parece ir consolidándose la idea de que el capitalismo global de las primeras décadas del siglo XXI, estará estructurado a partir de bloques o conjuntos supraestatales que mediarán entre la globalidad y la regionalidad de las relaciones económicas y comerciales.

Contrariamente a lo que podría suponerse, el capitalismo avanzado y los cambios productivos, tecnológicos, comunicacionales, organizacionales y políticos que están marcando nuestra época, no han abolido ni anulado el espacio o las diferencias interterritoriales, sino que le han dado un nuevo significado, una nueva dimensión, una nueva estructura y nuevas situaciones socioterritoriales diferenciadas. Incluso, para algunos autores, lo que el nuevo período científico-técnico-informático está cuestionando no es el espacio, sino la distancia y el tiempo,

Así, preferimos hablar de procesos de reterritorialización, de nuevas fronteras, de nueva territorialidad de los fenómenos antes que de desterritorialización o extraterritorialidad.

Entendemos que este es el marco adecuado para discutir las políticas y las experiencias de transformación territorial que pueden darse a partir de procesos de integración como el que comienza a observarse en el Cono Sur de América Latina. Para ello, es preciso tener en cuenta que la confluencia y la cooperación entre economías y mercados nacionales no parte de planteos románticos o ideas listas, como hasta hace algunas décadas atrás, sino que surge como una tendencia casi “natural” del capitalismo finisecular.

Los procesos de integración poseen una gran potencialidad y capacidad de transformación y reorganización económica y socioterritorial, tanto a escala nacional como supranacional o continental. Sin embargo, resulta previsible que no todos las áreas o territorios supuestamente involucrados en la integración de economías nacionales, participarán con protagonismo semejante en el proceso integrador. Algo similar sucederá vectorialmente y socialmente” (CICCOLELLA, 1996:13).

“continente”, e a só aumentar as dimensões deste último se isso for justificável pelos requisitos da acumulação de capital” (ARRIGHI, 1996:33)

Nesse contexto (e neste momento da tese), inevitável apresentar a advertência feita pelo próprio Arrighi, a qual confirma o nosso entendimento anteriormente exposto sobre a convivência entre a teoria realista e as teorias econômicas:

“A estrutura lógica da ação estatal no que diz respeito à aquisição de territórios e à acumulação de capital não deve ser confundida com os resultados efetivos. Historicamente, as lógicas capitalista e territorialista do poder não funcionaram isoladamente uma da outra, mas relacionadas entre si num dado contexto espaço-temporal. Como consequência, os resultados desviaram-se significativamente, ou até diametralmente, do que estava implícito em cada lógica, concebida em termos abstratos” (ARRIGHI, 1996:34).

Superada a visão realista das relações internacionais⁸, para o que a análise de Giovanni Arrighi muito contribuiu, reduzindo-se a importância do território e do Estado-Nação, foi possível o surgimento das teorias integracionistas acima mencionadas, que levaram as conquistas da área econômica para o campo político, o que resultou na concepção da integração econômica como instrumento para alcançar a tão desejada paz política.

⁸ Comentando a guerra, Giovanni Arrighi apresenta a seguinte concepção capitalista: “Assim, o equilíbrio de poder sempre foi parte integrante do desenvolvimento do capitalismo como modo de governo. Na verdade, ele pode ser interpretado como um mecanismo por meio do qual os Estados capitalistas, separadamente ou em conjunto, conseguem reduzir os custos de proteção, tanto em termos absolutos quanto em relação a seus concorrentes e rivais. Mas para que o equilíbrio de poder seja esse mecanismo, ou se transforme nele, o(s) Estado(s) capitalista(s) deve(m) estar em condições de manipular o equilíbrio em benefício próprio, em vez de ser(em) apenas um parafuso numa engrenagem que ninguém controla, ou que algum outro controla. Quando o equilíbrio de poder só pode ser mantido através de guerras repetidas e dispendiosas, a participação nele derruba a finalidade do(s) Estado(s) capitalista(s), pois o custo pecuniário dessas guerras tende, inevitavelmente, a ultrapassar seus benefícios pecuniários. O segredo do sucesso capitalista é fazer com que as próprias guerras sejam travadas por outrem, se possível sem nenhum custo e, se isso for inviável, com o menor custo possível” (ARRIGHI, 1996:38).

Principal prova disso é que a recém assinada Constituição Européia, um instrumento de integração eminentemente político, surge como mais uma etapa na evolução de um processo que se iniciou com a assinatura do Tratado de Roma (ou até antes), instrumento eminentemente econômico. A formação das comunidades econômicas no continente europeu, evidentemente, explica-se por meio de diversas razões e motivos; contudo, um, que poderíamos considerar de natureza psicológica, provavelmente contribuiu decisivamente para a perda de prestígio da teoria realista das relações internacionais: o sentido dos europeus de terem sido palco de duas guerras de proporções mundiais. Talvez o desejo de não mais passar pelas aflições de um conflito bélico tenha contribuído para que os europeus trocassem a busca pelo poder e pelo território por diálogo e acordos, inicialmente, comerciais; desejo este que, em outras épocas, buscou fundamento econômico, a par do jurídico, como nos lembra o mesmo Giovanni Arrighi:

“(...) a expansão e a superação do Sistema de Vestfália encontraram expressão num instrumento inteiramente novo de governo mundial. O Sistema de Vestfália⁹ baseara-se no princípio de que nenhuma autoridade operaria acima do sistema interestatal. O imperialismo de livre comércio, ao contrário, estabeleceu - o princípio de que as leis que vigoravam dentro e entre as nações estavam sujeitas à autoridade superior de uma nova entidade metafísica – um mercado mundial, regido por suas próprias ‘leis’ –, supostamente dotada de poderes sobrenaturais maiores do que tudo o que o papa e o imperador jamais houvessem controlado no sistema de governo medieval. Ao apresentar sua supremacia mundial como a encarnação dessa entidade metafísica, o Reino Unido logrou ampliar seu poder no sistema

⁹ Gilmar Antonio Bedin nos apresenta uma explicação simples e objetiva do Sistema de Vestfália, nas seguintes palavras: “a Paz de Westfália é o marco inicial da sociedade internacional moderna, uma vez que as suas regras reconhecem, de maneira inovadora e definitiva, que o poder de arbitramento do Papa – predominante durante todo o período medieval – tinha desaparecido e que os estados soberanos passavam, a partir de então, a ser o núcleo fundamental de articulação política da emergente sociedade internacional moderna” (BEDIN, 2000:106).

interestatal muito além do que era justificado pela extensão e eficiência de seu aparelho coercitivo (...).

Central nessa alegação hegemônica foi a distinção entre o poder dos governantes e a “riqueza das nações”, sutilmente extraída da ideologia liberal propagada pela intelectualidade britânica. A expansão do poder dos governantes britânicos em relação aos demais era apresentada como a força propulsora de uma expansão generalizada da riqueza das nações. O livre comércio podia minar a soberania dos governantes, mas, ao mesmo tempo, ampliaria a riqueza de seus súditos, ou, pelo menos, a de seus súditos proprietários” (BEDIN, 2000:55-56).

A busca pela paz também requer a redução das desigualdades encontrada nos diversos graus de desenvolvimento dos países. Nesse aspecto, a defesa da integração econômica como forma de os países membros se desenvolverem não está garantida contra as críticas. Uma dessas críticas foi bem apresentada por Eduardo Schaposnik, sem que ele, contudo, descarte por completo o processo integracionista, motivo pelo qual consideramos mais como uma advertência do que propriamente crítica:

“Foram analisadas, detalhadamente, as teorias do comércio internacional em outro trabalho que considero plenamente vigente. Quando, por motivo da integração europeia, elaboraram-se as novas teorias da integração econômica, os autores neoliberais fizeram-na derivar daquelas criadas em relação ao comércio internacional, desde Adam Smith e David Ricardo, até aos mais recentes neoclássicos. Resumidamente, podemos dizer que os princípios fundamentais estão determinados pelo princípio da divisão internacional do trabalho de Hume e Smith e a teoria das vantagens comparativas de Ricardo. Tudo deve atuar numa absoluta ‘liberdade’, preservada a lei da oferta e da procura, sem interferências de nenhum tipo. Para que essa liberdade fosse plena devia haver certas condições que eles enumeraram.

De acordo com esta teoria o comércio, diante dessas condições, beneficiaria a todos os países seja qual fosse a estrutura econômica. A fórmula tinha aplicação universal e os inconvenientes somente podiam considerar-se circunstanciais. A existência de uma balança comercial desfavorável ou o fato de provocar desemprego, era, somente, um episódio momentâneo e que ficaria solucionado num curto prazo pela aplicação das leis de mercado.

As críticas formularam-se em muitos ambientes científicos, mais especialmente na CEPAL. Podemos considerar que a evidência maior está nos próprios fatos e nas desigualdades existentes entre os países. Entretanto, há uma grande enumeração de aspectos que considera- mas essencial enunciar: aplicava-se em condições estáticas, ignorava se o enorme custo social que provocava, partia-se do pressuposto de que não entrariam novos produtos no mercado, que as formas de produção não se modificariam, que não se registrariam avanços tecnológicos, que a quantidade de bens não sofreriam mudanças quantitativas e que as técnicas não alterariam as vantagens relativas dos países.

Podemos citar muitos exemplos do deslocamento de produções ao se alcançar melhores qualidades e modalidades de fabricação em outros países. Apolítica produtiva comercial é uma constante incitação à mudança, inclusive nos países subdesenvolvidos e, por tanto, não se pode considerar como válida uma análise de caráter estático. Desta forma, todo país termina por ser vulnerável por mais que, numa etapa de sua história, tenha alguma vantagem relativa. Nenhuma vantagem é adquirida de uma vez e para sempre. Se um país descuida-se de sua criatividade, incorrerá em graves custos econômicos, desequilíbrios econômicos e sociais que pagará caro” (SCHAPOSNIK, 1997:207-208).

Em outro sentido (não necessariamente contrário), Roberto Labraro acredita que a integração econômica é sim uma forma incentivar o desenvolvimento; na atualidade, talvez uma forma inevitável:

“Un proceso de integración afecta sectores sociales, económicos, políticos y jurídicos, por ello sólo puede ser estudiado y encarado

multidisciplinariamente. Su evolución debe surgir de acciones programadas y acordadas libremente por los Estados involucrados sobre bases establecidas con gran responsabilidad.

Todo propósito de integración debe ser pensado y construido esencialmente como una estrategia para combatir el subdesarrollo, un medio para generar empleo y apuntalar la economía de todos los Estados Parte, nunca para favorecer políticas de absorción de recursos, explotación o abuso hacia el más débil.

En un mundo globalizado, integrado por bloques de desigual composición económica y diferente desarrollo, la integración puede ser un medio eficaz para disminuir estas diferencias, pero también puede aumentarlas, excepto que se parta de un nuevo concepto de humanidad que manifieste la solidaridad mundial, que interprete y establezca un nuevo papel para la economía, el de crecimiento general y no simplemente la acumulación de riquezas.

La integración está condicionada por la mundialización; hoy es posible conocer al instante lo que ocurre en cualquier parte del mundo, lo positivo y lo negativo que muestra la humanidad. Se puede apreciar y disfrutar los avances tecnológicos y el desarrollo científico y al mismo tiempo observar o padecer los estragos de la pobreza y la miseria.

Esta situación no nos puede ser indiferente, por lo tanto no es aceptable la integración que no busque potenciar los esfuerzos para generar empleo y lograr el desarrollo. La integración debe estar al servicio del hombre, debe servir de instrumento para elevarlo no para degradarlo y para que los pueblos puedan combatir la pobreza y no para acentuar diferencias.

La integración puede significar para los países industrializados y tecnificados la consolidación del crecimiento o mayores posibilidades de expansión y para los países en desarrollo o no desarrollados puede representar la posibilidad de enfrentar con éxito la globalidad, éstas son las opciones.

Utilizando adecuada y estratégicamente los beneficios de la mundialización, la integración puede fortalecer a los Estados que si actuaran aisladamente no podrían encarar ningún plan de desarrollo. La posibilidad de unión voluntaria de los Estados con este propósito constituye la opción que

debemos impulsar y lograr así un nuevo objetivo y modelo de diálogo internacional” (LABRANO, 1998:23-25).

De qualquer modo, convém termos em mente que tal sentimento de paz e integração não ficou restrito ao fator econômico, no que resgatou, em certa medida, os contornos jurídicos do ensinamento de Kant, e tampouco ao continente europeu. Terminada a chamada Segunda Guerra Mundial, foram pensados e elaborados documentos jurídicos que se destinavam (e se destinam ainda) a preservar a paz, por meio do diálogo e da cooperação. Surgem, assim, a Organização das Nações Unidas – ONU (uma reformulação mais efetiva da antiga Liga das Nações); e os instrumentos de cunho econômico, como o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional – FMI e o GATT (incorporado, mais tarde, na criada Organização Mundial do Comércio – OMC). O processo de integração, com destaque inicial às questões de relevância econômica, assume, definitivamente, um papel decisivo para a preservação da paz.

1.4. Implicações da Teoria das Relações Internacionais para a Soberania Fiscal

As relações entre Estados, que se queiram soberanos, passa, inevitavelmente, pela capacidade financeira desses atores internacionais. Tal capacidade, além de ser um entre vários fatores, ainda está relacionada a diversos meios de arrecadação; à presente tese interessa destacar a arrecadação de tributos (principal das receitas derivadas dos Estados). A preservação da capacidade de arrecadação tributária é dada, no âmbito internacional, pelo conceito de soberania fiscal, que é assim apresentado nas palavras de Heleno Tôrres:

“A expressão *soberania tributária* deve ser admitida como a designação da qualidade do poder que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, que lhe proporciona autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e que só admite autolimitação de fontes originariamente internas e constitucionais.

A contraface da soberania tributária, outrossim, é o seu aspecto negativo, através do qual a exclusividade de autodeterminação refuta qualquer possibilidade de aplicação de atos de autoridade e leis alienígenas” (TÔRRES, 2001a:59).

Tomado esse conceito de soberania fiscal, podemos iluminá-lo com as luzes das duas teorias das relações internacionais aqui destacadas: teoria realista e teoria integracionista.

Relembrando: a teoria realista das relações internacionais considera fundamental a luta pelo poder, pelo território, inclusive, se preciso for, por meio de instrumentos militares e da guerra. Não é difícil, dessa forma, descobrirmos qual a orientação desse pensamento teórico para a capacidade de arrecadação tributária (ou, soberania fiscal): o estado deve usar da sua “autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis” de maneira a impor a sua vontade perante os demais, preservando, ainda que às custas de outras nações, a sua plena capacidade tributária. Assim será com a incidência dos tributos sobre a importação, dos tributos sobre a renda, quando houver relacionamentos comerciais internacionais, dos tributos sobre a distribuição e remessa de valores para o exterior etc.; aqui, ainda que sejam celebrados acordos internacionais que tratem da matéria tributária ou a ela façam referência, prevalecerá sempre a

legislação fiscal interna, caso se verifiquem conflitos entre a norma local e a norma internacional.

A gangorra, a qual fizemos referência no início do capítulo, entre os momentos protecionistas e os momentos liberalizantes do comércio internacional, teve como principal instrumento os denominados tributos aduaneiros (ou direitos alfandegários), que eram mais ou menos rigorosos dependendo da postura dos governantes de plantão. O poder político, que determinava a capacidade de arrecadação tributária, variava a carga fiscal das importações de bens, serviços e direitos e das remessas de recursos financeiros para o exterior de acordo com a postura adotada na comunidade internacional. Seguida a teoria realista, tal postura seria determinada para a conquista e manutenção desse poder, além de territórios.

Por outro lado, a expectativa de outras Nações no campo tributário, quer manifestada por meio de legislação interna (alienígena ao nosso ponto de referência) quer acertada em acordos bi ou multipolares, que dissessem respeito também à matéria tributária, não seriam necessariamente respeitadas pelo outro Estado, salvo se também a ele fosse conveniente e até o momento que assim o fosse. Com fundamento na “exclusividade da autodeterminação”, reafirma-se a prevalência da legislação interna sobre os acordos internacionais. Com isso, o conflito existente no cenário das relações internacionais teria a sua faceta tributária também (daí o desejo de, mais tarde, com o integracionismo, buscar-se também a paz tributária).

Essa visão de soberania e, por decorrência, de soberania fiscal, está em franca decadência, como vimos anteriormente, quando analisado o atual estágio de desenvolvimento das teorias das relações internacionais. Quem aponta com clareza essa situação, inclusive com enfoque jurídico, é André-Jean Arnaud:

“(…) a autonomia dos Estados-nações viu-se bastante comprometida pela interdependência que se desenvolve no seio de uma economia globalizada. E bem verdade que a dependência recíproca entre os países criou uma submissão inconcebível no passado pelos Estados soberanos. Oficialmente, a soberania dos Estados não é recolocada em questão; mas, de fato, os governos recentemente sofreram, e sofrem cada vez mais, uma erosão de sua autoridade devido, entre outras, à porosidade das fronteiras à dificuldade de controlar os fluxos transfronteiriços monetários, de mercadorias e de informação, aos avanços tecnológicos. As pressões sofridas pelos governos nacionais provêm ao mesmo tempo do ponto mais alto e do mais baixo: da globalização, por um lado, e dos movimentos localmente enraizados, por outro.

A questão da soberania estatal encontra-se, pois, no ponto central de toda a problemática da regulação pelo direito. Que essa soberania seja recolocada em questão, fragmentada, dividida – nem que fosse apenas – e é toda a autoridade da regulação jurídica que se torna problemática. Além mesmo da dúvida sobre a autoridade da regulação pelo direito, é sobre a sua própria oportunidade, sobre a sua efetividade e sobre a sua eficácia que recaem as suspeitas. O desafio é imenso.

Podemos até entrever um movimento de desequilíbrio da soberania em direção a uma outra forma de organização política global, com uma tendência à “perda da autoridade exclusiva dos Estados em reconhecer a soberania; (à) transferência de autoridade metapolítica para agentes ou instituições não-estatais; (ao) fim do monopólio do Estado sobre a coerção legítima; e à desterritorialização das reivindicações de autoridade por parte dos Estados.

Ora, sob esse ponto de vista, nos encontramos, por assim dizer, esquematicamente, diante de vários graus de intervenções cujo efeito está em reduzir o poder total do Estado no seu papel de produtor de direito: falaremos

respectivamente de direito estatal substituído, de direito estatal suprido, e de direito estatal suplantado. Essa abordagem tem seus riscos. Ela pode transmitir uma impressão de soluções fixas, ao passo que tudo é, na matéria, essencialmente movente, flexível. O argumento que permite falarmos hoje de “substituição” será amanhã motivo para falarmos, quem sabe, de suprir, talvez até de excluir, ou do inverso. Nós optamos pelos três momentos indicados acima, sem intenção de dar uma imagem definitiva. Ainda mais porque vemos, aqui, uma dialética permanente entre o movimento histórico de tendência à globalização e as resistências baseadas em uma tradição que já provou seu acerto” (ARNAUD, 1999:154-155).

Visão completamente diferente têm as teorias integracionistas acerca da soberania fiscal (capacidade de arrecadação tributária), como ocorre em outros campos de análise. A visão integracionista da capacidade financeira do Estado não ignora ou desconsidera a soberania fiscal; mas a relativiza, no mais, como faz com a própria noção de soberania política (poder político). No âmbito da integração econômica, o tributo deve ser analisado na sua função extrafiscal, isto é, sua principal atribuição não é, única e exclusivamente, garantir arrecadação aos Estados, mas servir como um instrumento para a consolidação do bloco econômico¹⁰.

Além disso, os acordos internacionais (bilaterais, regionais ou multipolares), escritos e firmados dentro da concepção anteriormente comentada, isto é, tratando o tributo como um instrumento para a consolidação da relação internacional – com vistas, inclusive, a manutenção da paz –, devem ser entendidos como hierarquicamente superiores às leis tributárias internas. Da mesma forma que se questiona a soberania plena dos Estados no século XXI,

¹⁰ Nesse sentido, cf. FERNANDES 2000: 187-193.

também se questiona o viés fiscal dessa mesma soberania. A presente tese pretende, exatamente, analisar, de maneira teórica, a sucessiva e gradual transformação da soberania fiscal no processo de formação dos blocos econômicos, à luz da função extrafiscal do tributo e dos entraves tributários que se verificam a cada etapa desse processo.

2. ETAPAS DA INTEGRAÇÃO ECONÔMICA

Vimos no capítulo anterior que o processo de globalização da economia teve início com a inauguração do sistema capitalista, no século XVII, especialmente na Itália, consolidando-se com o esfacelamento do regime socialista-soviético de estado. Com o final da chamada Guerra Fria, esse sistema capitalista, embora já com traços bastante diferentes daqueles dos seus primórdios, firmou-se como alternativa preponderante – para alguns até única. Para enfrentar o que passou a ser conhecido como a “nova ordem mundial”, os estados, que já haviam descoberto o processo de integração como mecanismo para a preservação da paz, especialmente na Europa ocidental, vislumbraram também nesse processo um meio de garantir a participação no comércio internacional global; com isso, paradoxalmente, ao mesmo tempo em que os atores internacionais assumiam papéis globais, era fortalecido o sentimento regional (NAISBITT, 1994), haja vista que o processo de integração econômica iniciou-se com a aproximação de mercados (países) vizinhos, motivo pelo qual existe referência aos “blocos regionais” ou “processo de integração regional”.

Na formação desses blocos econômicos (ou regionais), seguiu-se a orientação desenvolvida durante, aproximadamente, quatro séculos, referente à expansão e liberação do comércio internacional. Foram resgatadas as teorias clássicas do comércio internacional, principalmente as idéias de David Ricardo, com a sua teoria das vantagens comparativas, sendo que (quase) todas elas pressupunham e pressupõem a liberação das trocas internacionais por meio da

eliminação, imediata ou gradual, das barreiras alfandegárias, que, em última instância, dizem respeito aos tributos incidentes sobre essas operações. Portanto, as diversas etapas, sucessivas e de complexidade crescentes, da integração econômica (ou fases na formação de blocos econômicos) podem ser apresentadas por meio da análise dos tributos incidentes sobre as operações mercantis entre Estados, e a forma de redução do seu impacto ou da sua eliminação.

Considerando, para efeito da presente tese, tão-somente os aspectos econômicos da integração entre estados, fixamos, para efeito deste trabalho, quatro níveis ou etapas do processo integracionista¹¹, a saber:

- a) Zona ou área de livre comércio;
- b) União aduaneira;
- c) Mercado comum;
- d) União econômica e monetária¹².

Conforme lição de Mario Midón, há autores, como, por exemplo, Bela Balassa, que inclui uma primeira etapa da integração econômica, antes da zona ou área de livre comércio, denominada de “áreas de intercâmbio preferencial” ou, como é chamada no Brasil, “zona de preferência tarifária”, fruto de acordos

¹¹ Convém, aqui, apresentar a ressalva feita por Cláudio Finkelstein: “Vale ressaltar que inexiste qualquer obrigatoriedade para se cumprir essas mencionadas formas de integração em alguma ordem específica, predeterminada, pois não são tidas como etapas a serem cumpridas, podendo um determinado grupo de países optar por uma forma avançada de integração sem ter que passar por outras que a ela antecederiam fosse a integração regional implementada de forma cronológica” (FINKELSTEIN, 2003:24).

¹² Com relação à união econômica, também há referências a essa etapa integracionista como união monetária, que seria o último estágio da aproximação dos fatores econômicos. Por isso a menção à “união econômica e monetária”.

gerais de preferências. E é nessa lição que Mario Midón comenta a área de intercâmbio preferencial ou preferências aduaneiras:

“Consiste en que dos o más países brindan a sus respectivas producciones un trato preferencial en materia aduanera, diferente del que acuerdan a los bienes procedentes de otros Estados.

El progreso de este modelo encontró fundados obstáculos en el principio de la Nación más favorecida (NIMF) consagrado en 1947 por el GATI, ahora reproducida en la carta del organismo sustituto, la OMC. Con arreglo a ella, un país está obligado a otorgar a los demás integrantes de esa organización análogas ventajas de las que conceda a otro en relación al tratamiento de sus productos.

Al momento de institucionalizarse la disposición el párrafo segundo de ella dejó a salvo de la obligación de trato de NIVIF a los acuerdos preferenciales vigentes al momento en que entró en vigencia el acuerdo general.

Al amparo de la excepción quedaron autorizados a funcionar, por ese entonces, la *commonwealth* británica, territorios de la Unión Francesa, Benelux y sus posesiones, preferencias de Estados Unidos con Filipinas y otros territorios dependientes de la Nación del norte y las preferencias latinoamericanas contenidas en los viejos tratados de Chile con Argentina, Bolivia y Perú.

Con el transcurso del tiempo el pretendido congelamiento de las preferencias aduaneras experimentó los embates de las concesiones otorgadas por los países desarrollados en favor de los subdesarrollados a través del denominado Sistema General de Preferencias y también desde la Ronda Tokio, con la “Cláusula habilitante” que permitió preferencias entre países subdesarrollados. Tal es, precisamente, el origen de ALADI.

Entre las preferencias vigentes se destacan en el mundo de hoy las cuatro convenciones de Lomé, suscriptas entre 1975 y 1989, que vinculan a la Comunidad Europea y sesenta y nueve países de África, el Pacífico y el Caribe; los acuerdos que tras la caída del muro de Berlín la Comunidad

Europea ha negociado con países del área oriental y los convenios de esa misma Comunidad con países mediterráneos.

*Desde el punto de vista de la teoría la creación de zonas preferenciales es la manifestación más débil de integración. En propiedad, más que una manifestación integrativa podría asimilarse a una muestra de cooperación” (MIDÓN, 1998:40-41).*¹³

Também destaca a zona preferencial como etapa da integração econômica Cláudio Finkelstein, para quem:

“Acordos de Cooperação Regional ou Zona Preferencial (setoriais ou restritos a determinados produtos) – são aqueles acordos que os Estados negociam com o intuito de fomentar uma determinada área da economia ou alguns produtos especificamente, sem ambições de liberar substancial mente toda a pauta do comércio internacional entre os membros. Destinam se a fomentar a atividade comercial relativamente a um determinado produto ou classes deste” (FILKENSTEIN, 2004:23).

Sob a denominação de zona preferencial de comércio, João Bosco Machado também a inclui dentre as etapas do processo integracionista, e explica:

“A zona preferencial de comércio (ou acordos de cooperação comercial) caracteriza-se pela eliminação parcial das barreiras alfandegárias em geral, sob a forma de concessões mútuas (ou não) de redução de alíquotas, com ou sem fixação de cotas de importação, abarcando parte do universo tarifário sem que se tenha necessariamente de reduzir ou eliminar outras restrições ao comércio. Esses acordos, embora violem a cláusula de Nação Mais Favorecida (MFN) do GATT - OMC, são admitidos entre países em desenvolvimento e são praticados pelos países desenvolvidos por intermédio do Sistema Geral de Preferências (SGP), gerido pela UNCTAD, que abriga reduções tarifárias discriminadas com vistas a facilitar o acesso das exportações provenientes dos países em desenvolvimento” (MACHADO, 2000:21).

¹³ Além do citado Mario Midón, também ensinam ser quatro as formas de integração: ALBUQUERQUE MELLO, 1996:119; CASELLA, 1996:34; RODRIGUES, 2003:33.

A par dos vários doutrinadores acima citados, e outros mais cuja lição poderia ser apresentada, entendemos que os comentários mais esclarecedores sobre as zonas de preferência tarifária, ou aduaneira, até por tocar na sua distinção com a zona de livre comércio – a próxima etapa da integração econômica –, são feitos por Peggy Beçak, nos seguintes termos:

“As zonas de preferências tarifárias são estabelecidas para uma região específica ou entre dois ou mais países, adotadas para todo o universo de produtos e setores ou apenas para um determinado segmento. Como o próprio nome indica, significa conceder preferências para o comércio entre os membros em detrimento dos não membros.

As Preferências Tarifárias Regionais (PAR), que fazem parte dos Acordos de Alcance Regional (AAR), são tarifas menores concedidas apenas nas transações ocorridas dentro de uma região específica, e portanto diferenciadas do comércio geral praticado com os outros países. Quando os privilégios se restringem a apenas alguns países e não para todos os países de uma região específica, são denominados Acordos de Alcance Parcial (AAP).

Os benefícios de tarifas reduzidas e mútuas não necessitam de nenhum tipo de modificação na estrutura do comércio exterior, bastando que os países envolvidos estabeleçam uma norma específica contendo as reduções preferenciais (...).

Quando o objetivo de promover as reduções tarifárias se generaliza, o nível de integração passa a ser outro, denominado zona de livre comércio” (BEÇAK, 2000:19-20).

Com a exposição doutrinária acima, pretendemos demonstrar, por um lado, a existência de mais uma etapa de integração econômica, mas, por outro, a pouca importância para a zona de preferência tarifária ou aduaneira para a tese aqui desenvolvida. Conquanto seja um estágio do processo integracionista, a zona preferencial é extremamente limitada, tanto do ponto de vista de países

signatários como de produtos que têm o comércio liberalizado, a ponto de, atualmente, ser tido como um instrumento de incentivo ao desenvolvimento de países menos desenvolvidos. Portanto, para efeito da análise das implicações tributárias sobre o processo de integração econômica, vamos liminar nosso estudo às quatro etapas acima elencadas.

2.1. Zona ou Área de Livre Comércio

A forma mais simples de incentivo ao comércio internacional (desde que, como fizemos, seja desconsiderada a zona de preferências tarifárias ou aduaneiras), seja entre dois países ou entre múltiplos países, e por isso apresentado como a primeira etapa da integração econômica, é a *zona ou área de livre comércio*. Podemos buscar em Adam Smith, quando da pregação da liberação comercial, o seu fundamento teórico primitivo, embora a defesa desse espaço comercial aberto seja apenas um dos elementos da sua teoria das vantagens absolutas. Atualmente, a zona ou área de livre comércio continua a ser um instrumento relevante para a liberalização do comércio internacional, se bem que com retoques de modernidade.

Basicamente, a zona ou área de livre comércio é uma forma de fomento às trocas mercantis internacionais que se realiza por meio da redução ou eliminação das barreiras tarifárias primeiras, quais sejam, os direitos aduaneiros. Dentre esses direitos aduaneiros estão o conjunto de regras de importação (licenciamento, vistoria etc.), a regulamentação da burocracia das alfândegas (certificados, inspeção etc.), o custo das taxas e dos serviços alfandegários

(capatazia, armazenagem etc.) e, o que mais interessa a esta tese, a incidência de impostos sobre o comércio exterior. E é exatamente este último item que já aparece na teoria de Adam Smith sobre o mercado internacional com mais relevo.

Do ponto de vista da soberania fiscal, a criação da zona ou área de livre comércio consiste, preliminarmente, na eliminação do imposto incidentes sobre as importações. Em decorrência dessa eliminação (ou redução) da carga fiscal sobre as aquisições internacionais, há equiparação do mercado interno com o mercado internacional, pois não existem barreiras alfandegárias discriminatórias para produtos estrangeiros¹⁴, o que proporciona a aplicação do modelo ricardiano para demonstrar a eficiência do comércio exterior para os Estados. Certamente, outros fatores devem ser considerados para que a verificação da eficiência econômica (e social) do comércio internacional, como a renda e a força de trabalho e o seu custo, por exemplo; mas, para efeito de entendermos o que ocorre na zona ou área de livre comércio, pensar no modelo de David Ricardo puro já é o suficiente, assim como fazem Paul Krugman e Maurice Obstfeld:

“O modelo Ricardiano do comércio internacional é uma ferramenta extremamente útil para pensar nas razões da ocorrência do comércio e sobre os efeitos do comércio internacional sobre o bem-estar nacional. Mas o modelo é adequado ao mundo real? O modelo Ricardiano faz projeções precisas sobre os fluxos reais do comércio internacional?

A resposta é um sim fortemente qualificado. Há, claramente, uma série de maneiras pelas quais o modelo Ricardiano faz projeções equivocadas. Primeiro, como mencionado em nossa discussão sobre bens não comercializáveis na seção anterior, o modelo Ricardiano simples prevê um grau extremo de especialização que não se observa no mundo real. Segundo, o

¹⁴ Com relação à carga fiscal dos tributos sobre o consumo incidentes sobre a importação falaremos em outro momento, mais adiante.

modelo Ricardiano assume efeitos indiretos do comércio internacional sobre a distribuição de renda dentro dos países e, portanto, prevê que os países como um todo sempre ganharão por meio do comércio; na prática, o comércio internacional tem fortes efeitos sobre a distribuição de renda (...). Terceiro, o modelo Ricardiano não permite papel algum para as diferenças de recursos entre países como uma causa do comércio e, portanto, perde um aspecto importante do sistema comercial (...). Finalmente, o modelo Ricardiano ignora o possível papel das economias de escala como uma causa do comércio, o que torna impossível explicar os grandes fluxos comerciais entre nações aparentemente similares (...).

Apesar dessas falhas, no entanto, o prognóstico básico do modelo Ricardiano – que os países tenderiam a exportar os bens cuja produtividade é relativamente alta – vem sendo fortemente confirmado por diversos estudos no decorrer dos anos.

Muitos testes clássicos do modelo Ricardiano foram realizados utilizando dados do início do período após a II Guerra Mundial, comparando produtividade e comércio norte-americanos e britânicos. A produtividade do trabalho britânica era menor que a norte-americana em quase todos os setores. Assim, os Estados Unidos tinham vantagens absolutas em tudo. No entanto, o montante de exportações britânicas no comércio mundial era aproximadamente tão grande quanto o volume exportado dos Estados Unidos naquele período. Fica claro que devia haver alguns setores na economia britânica que possuíam vantagens comparativas apesar da mais baixa produtividade em termos absolutos. O modelo Ricardiano preveria que estes seriam os setores nos quais a vantagem de produtividade norte-americana era menor” (KRUGMAN e OBSTFELD, 2001:34).¹⁵

Resumindo: a zona ou área de livre comércio pressupõe tão-somente a eliminação (ou redução) das barreiras alfandegárias entre os países membros, sendo que cada um deles mantém com terceiros países, não integrantes da zona, um relacionamento comercial e alfandegário particular, sem levar em

¹⁵ Faz-se necessário esclarecer, contudo, que a teoria ricardiana também evoluiu, no sentido de contemplar outros elementos na formação do valor dos produtos (custos), além da mão-de-obra, o que reflete na aferição da vantagem relativa de um país no mercado internacional, tais como recursos naturais e desenvolvimento tecnológico.

consideração a forma de como atua o seu parceiro da área de livre comércio. Trata-se de uma efetiva integração pela negativa, em que o acordo se restringe a afastar barreiras existentes nas trocas entre os Estados envolvidos. Nada mais.

São exemplos atuais de zonas de livre comércio: NAFTA (embora com regulamentação mais detalhadas em outros fatores que não o tributário) e boa parte da regulamentação no âmbito da OMC.

A normatização do comércio exterior no âmbito de uma zona ou área de livre comércio deve considerar a determinação das chamadas regras de origem, sendo talvez este o instituto mais caro a essa etapa (ou forma) de integração econômica. As regras de origem são critérios legais (ou convencionais, mas, de qualquer maneira, cogente para fins dos efeitos tributários da zona ou área de livre comércio) para identificar os produtos originários em um dos estados membros, com o propósito de garantir o benefício da eliminação (ou redução) das barreiras alfandegárias somente a tais produtos. A finalidade dessas regras é clara: considerando que cada estado membro tem a sua atuação perante terceiros regulamentada de maneira particular, e que a transação entre os estados membros está desgravada (sem imposto sobre importações), pretende-se impedir que haja desvio de comércio, no sentido de que um dos integrantes da zona ou área de livre comércio se torne o centro importador e distribuidor de determinado produto.

Esse desvio de comércio é bem explicado por Pedro Ordaz, Maria Júlia Torres e José Pereira de Miranda, trazendo como referência a Comunidade Econômica Européia, da seguinte forma:

“Os desvios de tráfego resultam da conjugação de dois factores: a aludida manutenção de restrições nacionais em relação a países terceiros e a aplicação do princípio de livre prática segundo o qual circulam livremente no mercado comunitário os produtos importados do exterior que, quando da importação, tenham sido sujeitos às imposições devidas a nível comunitário (ref. artigos 9 e 10 do Tratado CEE)” (ORDAZ e outros, 1994:14).

Explicando por meio de exemplo: três estados, A, B e C, resolvem firmar entre si acordo para a criação de uma área de livre comércio; assim, as transações entre esses estados não sofrerão a incidência do imposto sobre importação, sendo o fluxo entre eles livre de qualquer gravame alfandegário. Ocorre que todos eles mantêm relação, também, com o estado D, onde cada qual determina as regras alfandegárias, resultando no que segue:

Estado Membro	Gravame na Importação de Produtos do Estado D
A	10%
B	10%
C	4%

Imaginando que não sejam previstas regras de origem, e que, portanto, para se beneficiar da eliminação (ou redução) das barreiras alfandegárias no comércio de produtos entre os países A, B e C não é necessário ficar comprovada a origem dos referidos produtos, o exportador do país D concentrará as suas

trocas mercantis com o país C, já que essa é a maneira fiscalmente menos onerosa de se entrar na zona ou área de livre comércio. Dessa forma, somente o país C importará os produtos originários do país D, e os distribuirá, além de para o mercado local (interno ao próprio país C), também para o mercado dos países A e B. As regras de origem têm o objetivo de impedir essa falha no comércio da zona ou área de livre comércio, pois somente gozarão do benefício fiscal dessa etapa de integração econômica os produtos comprovadamente originários dos países A, B e C.

2.2. *União Aduaneira e Mercado Único*

Ao contrário da zona ou área de livre comércio, que é uma iniciativa essencialmente negativa (eliminação de barreiras alfandegárias), a sua etapa seguinte na linha evolutiva da integração econômica, a união aduaneira, acrescenta às características daquela primeira um elemento positivo: regime aduaneiro comum em relação aos terceiros países. Assim, poderíamos dizer que, em termos fiscais, a união aduaneira se caracteriza, além de pela eliminação das barreiras tributárias no comércio entre os estados membros, também pela fixação de direitos aduaneiros comuns quando a transação comercial envolver outros países de fora do bloco econômico. Temos, como visto, iniciativa tanto negativa quanto positiva.

A fixação desses direitos aduaneiros comuns com relação a terceiros países pode não ser integral, ou ser estabelecida de maneira gradual e progressiva, situação em que se denomina a etapa da integração de “união

aduaneira imperfeita”, como é o caso atual do Mercado Comum do Sul – MERCOSUL, no sentido em que ainda se mantêm listas de exceção e de adequação, que abrem brechas na política aduaneira comum. Enquanto perdurar essa situação, algumas garantias aplicadas à zona ou área de livre comércio, e que deveriam naturalmente se extinguir na etapa seguinte da união aduaneira, permanecem em vigor. É o caso das regras de origem que, em virtude das listas de exceção e de adequação, precisam ser mantidas para evitar o desvio de trocas mercantis, verificado também na zona ou área de livre comércio, se não se regulamentassem tais regras.

Do ponto de vista estritamente econômico, e à luz da teoria do comércio internacional, a formação da união aduaneira pode não ser a melhor alternativa para fomentar as trocas internacionais e a total aplicação dos resultados do modelo ricardiano (devidamente atualizado). Isso porque a escolha de parceiros comerciais exigida pela união aduaneira pressupõe, de maneira inevitável, a renúncia de aproximação e comércio com outros países que não fazem parte do bloco econômico mas que apresentam melhores condições de trocas comerciais. Se de um lado, há incentivo ao comércio exterior entre os estados membros (acréscimo de comércio), de outro, as barreiras alfandegárias mantidas para terceiros países comprometem o desempenho dessas trocas internacionais, trazendo por consequência a perda de eficácia comercial (desvio de comércio); portanto, a formação da união aduaneira (do ponto de vista estritamente

econômico, frise-se) somente oferecerá vantagem se o acréscimo de comércio verificado for superior ao desvio de comércio gerado¹⁶.

Com relação à opção dos estados para a formação de blocos econômicos, bem como quanto ao modelo de integração a ser implementado, Cláudio Finkelstein bem situa a questão da criação e do desvio de comércio:

“É inevitável que a constituição de um bloco comercial regional traga algumas distorções e crie, internamente, um certo grau de protecionismo intrabloco mas, após os ajustes, a *criação* de comércio deverá superar o *desvio* do comércio, e ambos, a curto prazo, normalmente beneficiam o consumidor. A longo prazo, tais distorções normalmente são corrigidas. *Contrariu sensu*, não haveria razão de ser para a criação de um bloco comercial. Neste mesmo sentido, Barral expõe: ‘Em relação ao conjunto da economia mundial, o impacto dos processos de integração dependerá da categoria do acordo e do grau de liberalização do comércio intrabloco. Tradicionalmente a literatura econômica avalia este impacto em razão da criação de comércio (*trade creation*) ou do desvio de comércio (*trade diversion*)’.

A teoria de **trade creation and trade diversion** foi desenvolvida por Jacob Viner em 1950, em sua obra *The customs union issue*. Até o presente, estes pontos permanecem como o principal a ser estudado no tocante à criação e à implementação dos mercados de bloco – o mais importante, vez que a liberalização deve ser tida como elemento que propicie a criação de novas fontes de renda e hábitos de consumo, criação de melhorias no padrão de vida das populações e na qualidade dos bens consumidos, no implemento das receitas tributárias e sua distribuição e aplicação. Caso h perda de comércio (desvio), tanto para o Estado, quanto para o consumidor e para o Mercado, não haverá razão de ser para a integração. Não há como justificar sua existência em uma perspectiva econômica se dela não advêm ganhos e melhoras” (FINKELSTEIN, 2003:97).

¹⁶ Por isso, certos economistas e políticos preferem a manutenção de uma simples zona de livre comércio à constituição de uma união aduaneira. Dessa forma, os Estados estariam liberados para regulamentar o comércio com terceiros países da maneira que julgassem mais conveniente, não ficando com relações tão estreitas com seus parceiros de bloco econômico.

Além disso, do ponto de vista da tributação sobre o comércio exterior, o referido acordo não se limitou a disciplinar as alíquotas incidentes, prevendo a sua redução gradual, com vistas a uma maior liberalização das trocas mercantis internacionais. O GATT/1994 também definiu, em detalhes, a base de cálculo do imposto incidente sobre a importação, por meio da disciplina sobre o valor aduaneiro e os métodos para a sua determinação. Assim, foi estabelecida uma regra comum referente aos direitos aduaneiros, enquanto eles existirem no mercado global.

Por outro lado, a previsão de diversas exceções a esses princípios desfigurou a “união aduaneira” genericamente pretendida pelo GATT/OMC, dentre as quais, convém destacarmos duas: sistema geral de preferências e acordos regionais de comércio. A primeira diz respeito à possibilidade de países signatários considerados desenvolvidos concederem benefícios somente a outros países signatários em vias de desenvolvimento – assim, os referidos benefícios, descritos exhaustivamente em lista, não seriam estendidos a todos os países signatários do GATT/OMC; com relação à segunda, o Acordo Geral permitiu a formação de verdadeiras uniões aduaneiras, desde que em nível regional. Nota-se, em ambas as exceções destacadas, uma certa motivação política, motivação esta que ainda está presente na escolha das fases de integração, reforçando a idéia de que a integração é um caminho viável e eficiente para a preservação da paz.

Pela sua própria denominação, temos a idéia de que a união aduaneira, conquanto mais abrangente do que a zona ou área de livre comércio, restringe-se, ela mesma, na eliminação de entraves aduaneiros, como os tributos e as taxas e

preços dos serviços prestados ainda na alfândega – os chamados elementos visíveis; porém, a união aduaneira pode ainda evoluir para a eliminação das chamadas barreiras invisíveis, como, por exemplo, a exigência de licenças, certificados, vistorias, fiscalizações etc. Quando há essa ampliação de objeto, no sentido de a formação do bloco econômico pretender eliminar tanto as barreiras visíveis como as invisíveis, a doutrina tem apresentado outra denominação para a etapa de integração, a saber, mercado único:

“No quadro do mercado comum¹⁷ esta prevista a total eliminação dos obstáculos ao comércio entre os diferentes Estados membros. De acordo com as disposições, em vigor, está hoje consumada essa eliminação entre os dez países que compunham a Comunidade no final de 1985 Assim, apenas em relação a Portugal e a Espanha - no comércio entre si e com os restantes dez Estados membros - tais obstáculos se mantêm.

As regras comunitárias sujeitam à livre circulação todas as mercadorias, qualquer que seja o sector a que pertencem. Em consequência, a obrigação de eliminar os obstáculos ao comércio recai indiscriminadamente sobre produtos industriais, agrícolas ou da pesca, ainda que no caso dos dois últimos se torne necessário enquadrar essa obrigação com as inerentes às organizações comuns do mercado quando estas existam. A única excepção, em termos de produtos concretos, contemplada no Tratado CEE respeita ao comércio de armas, munições e material de guerra (cf. Art. 223º), desde que destinados a fins exclusivamente militares.

Os obstáculos ao comércio em causa são, fundamentalmente, os aplicáveis na fronteira, seja àqueles que tomam os produtos importados mais caros, como é o caso dos direitos aduaneiros e de outras taxas de efeito equivalente àqueles, seja os que impedem total ou parcialmente a importação, como é o caso das restrições quantitativas e das medidas de efeito equivalente às mesmas.

¹⁷ É preciso fazer uma advertência quanto a esta segunda referência bibliográfica: o mercado comum do título refere-se, na verdade, à união aduaneira (cf. ORDAZ e outros, 1994:13ss).

No estágio actual da realização do mercado comum, na Comunidade dos Dez não subsistem quaisquer direitos aduaneiros ou restrições quantitativas no comércio intracomunitário. Contudo, pode suceder que os Estados membros sejam autorizados pela Comissão a limitar as importações provenientes dos restantes em certas situações relacionadas com a política comercial aplicável aos países terceiros. Na verdade, como adiante se verá, subsistem ainda alguns casos em que os Estados membros podem impor restrições às importações de determinadas origens a nível nacional. Como as listas de produtos nessas condições variam consoante os Estados membros, o Art. 115 do Tratado CEE permite a adopção de métodos destinados a evitar desvios de tráfego, isto é a entrada dos produtos no mercado protegido através do território de outro Estado membro que não sujeite os produtos em causa a restrições

Quanto às restantes imposições aplicáveis na fronteira, a situação actual é de inexistência teórica, na medida em que tais imposições são, salvo raras excepções adiante mencionadas, consideradas como contrárias ao dispositivo comunitário. Não obstante, o recurso crescente a formas de protecção mais sofisticadas por parte de praticamente todos os Estados membros tem permitido ‘furar’ o referido dispositivo, apesar da acção fiscalizadora a cargo da Comissão e do Tribunal de Justiça.

Estas excepções à livre circulação decorrem, essencialmente, da aplicação prática do Art 36 do Tratado CEE, no qual se permite aos Estados membros a introdução de obstáculos ao comércio quanto esteja em causa a protecção dos interesses superiores do Estado aí identificados, a saber: moralidade pública, ordem pública, segurança pública, protecção da saúde e da vida das pessoas e dos animais, preservação de vegetais, protecção de tesouros nacionais e da propriedade industrial e comercial. Não obstante o mesmo preceito dispor que as proibições ou restrições nacionais não devem constituir um meio de discriminação arbitrária ou uma restrição disfarçada ao comércio, e também não obstante a vasta jurisprudência do Tribunal de Justiça que interpreta e limita o recurso àquele preceito, o certo é que, na prática, o Art. 36 tem servido de cláusula escapatória na base da qual, muitas vezes, os Estados membros se eximem ao cumprimento das obrigações do Tratado.

Daí que a principal evolução que o Acto Único Europeu, no capítulo dedicado ao mercado interno, comporta, seja justamente a eliminação dos processos de que os diferentes Estados membros habitualmente se socorrem com intuítos proteccionistas, no âmbito da abolição das fronteiras técnicas. Contudo, até que tal evolução se verifique, importa considerar os efeitos no comércio decorrentes da coexistência de legislações nacionais com diferente conteúdo nos vários Estados membros.

Este tipo de obstáculos assume as mais diversas formas, pois vão desde a regulamentação técnica até às práticas administrativas em matérias tão diferenciadas como as compras públicas, as formalidades alfandegárias, as regulamentações relativas a preços, a preferência por produtos nacionais imposta pela Administração, a marcação da origem, a obrigação de utilizar a língua nacional, as restrições em matéria de pagamentos e de crédito, etc.” (ORDAZ e outros, 1994:13-15).

A defesa da identificação do mercado único como uma etapa de integração intermediária entre a zona ou área de livre comércio e o mercado comum também é feita, de maneira bastante objetiva, por Manuel Carlos Lopes Porto, nestes termos:

“Numa união aduaneira além da liberdade de circulação das mercadorias há uma política comercial comum, traduzida designadamente na aplicação de uma pauta única face ao exterior na negociação conjunta de qualquer acordo com países terceiros¹⁸ como se sabe o caso da Comunidade Europeia, a que acresce agora o do MERCOSUL.

¹⁸ Manuel Carlos Lopes Porto lembra ainda que: “Costuma verificar-se também uma afectação comunitária das receitas alfandegárias: evitando-se que não sendo assim fossem especialmente favorecidos os países por onde entram mais bens na união, independentemente de se destinarem a consumidores de outros países, e podendo proceder-se a uma utilização das verbas de acordo com critérios definidos em comum. Entre os seis países iniciais da Comunidade estariam naquelas circunstâncias – de especial benefício – a Holanda e a Bélgica, na medida em que entram pelos portos de Roterdão e Antuérpia muitas das mercadorias destinadas à Alemanha (trata-se de consequência reflectida na capitação dos recursos próprios cobrados nesses dois países, como percentagem do respectivo PIB per capita: ver Coget, 1994, p. 83, Porto, 1996b, p. 44 e infra IV.4.4.3, p. 398). Como alternativa a estes desequilíbrios inaceitáveis poderia proceder-se à distribuição das verbas pelos Estados membros com a aplicação de uma fórmula pré-estabelecida, ficando cada um com a possibilidade de as utilizar de acordo com os seus critérios próprios, tal como acontecia no Zollverein. Tratava-se, assim, de uma solução ‘menos comunitária’ (afastada naturalmente quando da unificação alemã em 1871, com a formação do Segundo Império)” (LOPES PORTO, 1997:211, nota 6).

Entre as formas de integração poderá distinguir-se igualmente um mercado único (ou interno) caracterizado pelo afastamento não só das barreiras alfandegárias ao comércio como também pelo afastamento das ‘barreiras não visíveis’ (*invisible* ou *non-tariff barriers*, NTB, de novo na designação em inglês) que impedem a concorrência plena entre as economias: na linha do que se pretendeu conseguir no ‘mercado único de 1993’ com o afastamento de barreiras técnicas e fiscais (além das barreiras físicas que se mantinham no atravessamento das fronteiras) entre os países membros¹⁹.

Tratando-se de um mercado comum há a liberdade de circulação dos factores, designadamente do trabalho e do capital. A Comunidade Europeia visa ser não só uma união aduaneira e um mercado único como um mercado comum” (LOPES PORTO, 1997:211-212).

De qualquer maneira, para efeito deste trabalho, podemos manter a denominação de união aduaneira para a etapa de integração entre a anterior, zona ou área de livre comércio, e a próxima, mercado comum, por dois motivos principais: um, porque sejam as barreiras visíveis ou invisíveis, elas não perdem a natureza aduaneira; dois, porque a nós nos interessa a análise dos aspectos ligados à tributação, que é, dentro da classificação apresentada, uma barreira visível.

¹⁹ O mesmo Lopes Porto reforça sua defesa a essa etapa distinta da integração com o seguinte ensinamento: “Parece-nos que se justifica de facto a distinção desta forma de integração, com um significado muito especial agora na Comunidade. Não era geralmente feita, v.g. na distinção seguida já por Balassa em 1961 (1961a e 1961b), podendo julgar-se talvez que se estaria apenas perante um alargamento em relação ao afastamento das barreiras alfandegárias (e podendo entender-se que se tratava de objectivo já constante do Tratado de Roma na sua redação inicial: ver por exemplo Pescatore, 1986, bem como Porto, 1988). Veremos todavia que é em alguma medida diferente o significado económico do afastamento dos obstáculos ‘não visíveis’ às trocas e à concorrência.

Dando uma grande autonomia à criação de um mercado único (por eles chamado ‘interno’) ver o livro de Nielsen, Heinrich e Hansen (1991; cfr. também Hitiris, 1994), que lhe dedicam um capítulo a par dos capítulos sobre as uniões aduaneiras e sobre os mercados comuns. Não pode deixar de notar-se, todavia, que muito do que aqui é exposto se aplica já – embora os efeitos possam ser menos sensíveis, por ser menor o nível de integração – às uniões aduaneiras: assim acontece com os efeitos de economias de escala e com os efeitos dinâmicos.

O que nos parece seguramente incorrecto é confundir o afastamento desses obstáculos com a livre circulação dos factores, considerando tal afastamento como elemento também definidor de um mercado comum, tal como fazem Nevin (1991, pp. 56-7) e McDonald (1994, pp. 15-6). Pode conceber-se de facto um mercado único sem livre circulação dos factores (não é o caso do ‘mercado comunitário de 1993’: visando igualmente este segundo objectivo) e vice-versa, tratando-se de situações distintas que, como veremos, requerem um tratamento analítico próprio” (LOPES PORTO, 1997:212, nota 9).

Conforme comentado acima, do ponto de vista estritamente econômico, a zona ou área de livre comércio pode ser mais vantajosa se comparada à união aduaneira, pelo fato de manter a liberdade dos estados membros de regulamentarem a sua relação com terceiros países da forma que melhor lhes convier, aumentando as oportunidades de ganhos no comércio internacional. Isto porque, como explica o citado Lopes Porto, a vantagem da união aduaneira, se considerado tão-somente o efeito sobre o comércio, depende de algumas variáveis:

“Na linha da exposição seguida compreende-se já que a probabilidade de haver vantagem líquida com uma união aduaneira deverá ser tanto maior: a) quanto maior for o nível dos direitos aplicados anteriormente e os países membros; b) quanto menor for o nível dos impostos aplicados em relação a terceiros maior ou, mais concretamente, quanto mais relevante for a parcela do comércio mundial que se dá entre os países que a constituam” (LOPES PORTO, 1997:211).²⁰

Sendo assim, conquanto haja situações de ganho efetiva e exclusivamente econômico na formação de união aduaneira, a motivação para a sua preferência à zona ou área de livre comércio não é econômica, senão política, geopolítica, estratégica ou social. Depois de fazer uma análise bastante criteriosa das diversas etapas de integração, bem como das suas vantagens e implicações, Lopes Porto conclui discorrendo sobre outros fatores, não necessariamente econômicos, que

²⁰ Ainda na lição de Lopes Porto, a vantagem econômica da zona ou área de livre comércio sobre a união aduaneira é assim apresentada: “Na mesma linha de exposição podemos notar agora que com uma zona de comércio livre pode dispôr-se do preço proporcionado pelo país de nível de protecționismo mais baixo a política comercial própria e havendo comércio livre entre eles haverá vantagem em importar o bem por onde for mais barato fazê-lo, sendo este o valor que se estabelecerá no conjunto da zona (numa lógica que será apenas atenuada com os custos de transporte, de grande relevo se os países estiverem afastados entre si, mas com pouco significado se estiverem próximos: dois tipos de situações, bem distintos, que encontramos no seio da EFTA).

É para evitar as situações de ‘deflexão’ (*deflection*) do comércio que assim se criariam que as zonas de comércio livre têm de ter regras de origem rigorosas só havendo comércio livre dentro do espaço se os bens forem integralmente produzidos num dos países membros” (LOPES PORTO, 1997:235).

justificariam a opção pela união aduaneira em detrimento da zona ou área de livre comércio:

“Embora no reconhecimento das vantagens do comércio livre mundial, há como se disse sectores (ou factores ou regiões) que terão dificuldades, pelo menos de imediato. A criação de uma união aduaneira ou de um espaço de integração com maior capacidade de intervenção pode revelar-se vantajosa a três propósitos.

a) Em primeiro lugar, cria de imediato oportunidades alternativas para esses sectores, não sendo tão grande a reacção negativa de quem fica prejudicado. Nas palavras de Gowland (1983, p. 65), mesmo “in the France of the 1950’s, no unilateral tariff cut was possible because no government that proposed it would have survived for more than few days”.

Trata-se de oportunidades que já a Comunidade inicial oferecia, sendo bem maiores agora as oportunidades que o mercado interno dos quinze (ampliado ao EEE) pode proporcionar.

b) Em segundo lugar, já menos numa lógica de eficiência económica mas tendo em conta que há custos sociais e políticos de ajustamento que têm que ser suportados até se chegar à solução desejável (competitiva a nível internacional), os espaços de integração, beneficiando no seu conjunto, deverão ter a responsabilidade de assegurar as compensações indispensáveis (ver McDonald, 1994, pp. 23-41). Estará em causa ultrapassar uma dificuldade social e política, mas não estamos a fugir do plano económico, por se tratar de via para se chegar a um objectivo desta natureza.

c) Em terceiro lugar, embora seja sabido que as vias mais directas (de primeiro óptimo) não são as restrições comerciais, poderá justificar-se a sua utilização, face às dificuldades administrativas e políticas das primeiras.

Trata-se de possibilidade que se mantém na Organização Mundial do Comércio (nos termos do GATT) ao admitir no seu seio uniões aduaneiras e zonas de comércio livre (art. 24º) (ver Pomfret, 1986, p. 65). Não se levanta assim um obstáculo jurídico a uma solução que não levanta as referidas dificuldades” (LOPES PORTO, 1997:252-253).

No estudo de diversos casos concretos de integração econômica, portanto, poderemos nos deparar com escolhas influenciadas não por fatores econômicos, mas por fatores de outras naturezas, até porque, os fatores políticos ou os fatores estratégicos não sucumbiram aos econômicos e, em muitas situações, não foram suplantados (relembremos a formação de blocos econômicos com a finalidade de manutenção da paz ou como fortalecimento de cada um dos membros do espaço integrado no cenário internacional).

2.3. *Mercado Comum*

A próxima etapa no processo de integração econômica é o mercado comum; contudo, repetimos a advertência para o fato de que, embora haja uma certa evolução nessas etapas de integração, elas são autônomas entre si, podendo cada bloco econômico decidir pela fase que pareça mais conveniente aos seus membros. Exemplo disso é a discussão, com certa frequência, sobre proposta de reverter o processo iniciado no MERCOSUL, para que esse bloco, de uma união aduaneira que é, volte a ser uma zona de livre comércio. De qualquer maneira, no curso evolutivo do processo de integração, temos, depois da zona ou área de livre comércio e da união aduaneira (imperfeita e perfeita), o mercado comum.

Como se trata de uma etapa adiante, o mercado comum, de início, incorpora os elementos que caracterizam tanto a área de livre comércio quanto a união aduaneira. Nesse sentido, também no mercado comum não há imposição de gravames alfandegários entre os países membros, bem como a política de comércio exterior com relação a terceiros países, especialmente no tocante aos

direitos aduaneiros, é a mesma praticada por todos os componentes do bloco econômico. Além disso, práticas comerciais e econômicas internas são submetidas ao processo de convergência.

Estamos falando em *mercado comum*. No estrito termo da expressão lingüística, que a nós nos parece bastante adequada, teríamos, inicialmente, referência ao “mercado”. Convém, portanto, identificarmos o que vem a ser “mercado”.

De uma maneira muito simples, podemos entender o “mercado” como um local de encontro de agentes econômicos, onde se realizam trocas mercantis. Conquanto a noção atual de “mercado” nos transmita uma idéia institucional, neste momento entendemos pertinente analisar esse “mercado” como o conjunto formado por um local, diversos agentes econômicos e uma finalidade bem definida: as trocas mercantis. Ao menos, essa é a noção primitiva do “mercado”, como podemos verificar nesse breve trecho histórico:

“Os mercados existem há tanto tempo quanto a História e vêm sendo incessantemente reinventados. As primeiras cidades, no Crescente Fértil (o Iraque de hoje), criaram laços de comércio. Mulas e camelos carregaram bens – pedras preciosas, marfim, armas, especiarias, incenso e mirra – entre cidades como Babilônia e Ur. E, como subprodutos de suas atividades de comércio, os mercadores espalharam novas idéias e invenções. O dinheiro, eixo dos mercados, apareceu cedo. Pode-se ver o progresso da civilização em uma coleção arqueológica de moedas antigas.

A cultura se desenvolveu junto com os mercados. A escrita originou-se há cinco mil anos no Crescente Fértil como meio de registrar as informações econômicas. Os mais antigos documentos escritos que conhecemos – marcas em argila cozida – são registros de gado, grãos e óleo

que eram usados por coletores de impostos e mercadores. A matemática também foi inventada no Crescente Fértil como ajuda à compra e à venda, pois a aritmética era necessária para computar custos e estabelecer preços.

Na ágora, a praça central de comércio na antiga Atenas, os vendedores se agrupavam segundo os ramos de negócio. Os vendedores de peixe ficavam em uma área, a carne era vendida em balcões reunidos em outra área, as roupas em uma terceira. Os vendedores de objetos mais valiosos, como perfumes e jóias, ocupavam uma construção especial. Os oleiros, que faziam os vasos e objetos de mesa que hoje vemos nos museus, tinham sua própria seção, como também os artesãos de metal que produziam chaves, espelhos de bronze, ferramentas e sinos. Mais do que apenas um mercado, a ágora era o coração de Atenas, local de disputas atléticas, reuniões políticas, espetáculos teatrais e festivais religiosos.

As cores, ruídos e odores da ágora provavelmente eram semelhantes aos de qualquer bazar de hoje em dia, dos quais um exemplo extravagante é a feira de camelos que acontece uma vez por ano na pequena cidade de Pushkar, no estado desértico de Rajasthan, na Índia. A feira originou-se há muitos séculos como complemento a uma peregrinação hindu, pois se acredita que foi em Pushkar que Brahma, o criador, deixou cair a pétala de um broto de lótus e milagrosamente um lago se formou. Existem mais camelos à venda do que você acreditaria que fosse possível ver em um só lugar: cerca de 50 mil. É uma cena barulhenta, poeirenta, movimentada. Encantadores de serpentes, músicos, dançarmos ciganos, acrobatas e comedores de fogo entretêm as multidões. Mulheres em saris de cores vibrantes vendem comida e objetos artesanais. Há uma corrida de camelos e um jogo de pólo de camelos, com apostadores gritando furiosamente por seus favoritos. Enquanto isso, milhares de camelos, meticulosamente penteados para a ocasião estão sendo regateados.

Os bazares da aldeia global de hoje estão na Internet. Conectando pessoas em qualquer lugar do mundo de maneira rápida e barata, a Internet transformou os mercados ao possibilitar trocas entre compradores e vendedores que, de outra maneira, talvez não se encontrassem. Ligado ao shopping eletrônico global você pode comprar quase tudo que deseje.

Durante a maior parte do século XX, os governos regularam excessivamente os mercados, especialmente em países comunistas como a União Soviética e a China, substituindo-os por sua antítese, a planificação central. Seguiu-se uma amarga decepção, à medida que essas economias estagnavam. O fracasso da economia planificada centralmente fez com que todos os governos do mundo se tornassem mais modestos sobre o que são capazes de fazer, reconhecendo que uma economia só funciona bem quando grande parte dela é deixada por conta dos mercados. Na Rússia, na China e em outros lugares, a economia foi dolorosamente reconstruída, algumas vezes de forma que nos leva a reexaminar o que achávamos que sabíamos sobre mercados” (McMILLAN, 2004:10-11).

Seguindo essa linha de raciocínio, no mercado (local) os mais diversos agentes econômicos se encontrariam, dentre eles, produtores, fabricantes, comerciantes, banqueiros, consumidores etc., para realizar as mais variadas espécies de trocas mercantis, tais como, compra e venda de produtos, originários (extraídos, cultivados, colhidos entre outros) ou manufaturados, prestação de serviços, empréstimo de dinheiro, aplicação de recursos etc. De um lado, a análise dos agentes econômicos conduz à ampliação do espaço físico, que ora estamos denominando de mercado, haja vista que se produtos originários há, é porque existem pessoas – outros agentes econômicos – que não estão, necessariamente, no “mercado” físico, mas participam das transações, como é o caso dos agricultores, extrativistas, coletores, pecuaristas etc.; se produtos manufaturados há, é porque existem outras pessoas que transformam matéria-prima nesses produtos, e que, da mesma forma, não necessariamente se encontram no “mercado” físico (espaço); se bancos ou casas de câmbio há, é porque existem ainda outras pessoas, em lugares, por vezes, bastante distantes, que aplicaram seus recursos financeiros ou que necessitam de tais recursos; por

fim, se venda há, inevitável haverá compra, portanto, consumidores, que geraram algum tipo de riqueza para poder efetuar a troca pretendida (de mercadoria por mercadoria ou de mercadoria por dinheiro). Fecha-se, assim, o ciclo, pois essa riqueza gerada pelos consumidores pode ter vindo da extração ou colheita de produtos, da manufatura de matérias-primas, da prestação de serviços, da intermediação de recursos etc., de maneira que o “mercado”, como local, está bastante ampliado.

De outro lado, o detalhamento das atividades desenvolvidas no mercado também conduzem a sua ampliação, tanto com respeito ao espaço físico como à complexidade das relações econômicas ali desenvolvidas. Faz-se necessário uma outra figura, até certo ponto equiparado aos agentes econômicos: a administração do mercado. Essa administração, atualmente, de uma maneira geral, é exercida pelos entes públicos, ou seja, pelos estados, por meio da elaboração de leis, da imposição tributária, da prestação de serviços públicos, do controle do câmbio, da intervenção no domínio econômico (o próprio mercado) e até, por vezes, da própria atuação empresarial e em áreas sensíveis, como um típico agente econômico.

O “comum” da expressão em análise faz referência, exatamente, ao administrador desse mercado, ou seja, ao estado. Pensar o mercado comum implica pensar a integração das regras desse mercado, que, como vimos, são elaboradas pelos estados²¹. O mercado comum, nesses termos, seria mais do que o

²¹ Ter em mente a idéia do “mercado” como um local físico remete ao conflito entre capitalismo e territorialismo, apresentado no capítulo 1. Isso porque, ao se falar em regras do mercado elaboradas pelo Poder Público, podemos pensar no “mercado” territorialmente bem delimitado pelas fronteiras do estado.

livre acesso dado aos produtos de outros estados – outros mercados, alheios ao mercado em referência – como ocorre na zona ou área de livre comércio e na união aduaneira; o mercado comum, de uma maneira mais ampla, permite o livre acesso aos próprios agentes econômicos, e não somente aos seus produtos.

Estudando o processo de integração europeu, Pedro Ordaz, Maria Júlia Torres e José Pereira de Miranda esclarecem as necessidades que demandam a evolução dos níveis de integração:

“A evolução positiva registrada no âmbito da união aduaneira e da eliminação das restrições quantitativas entre os Estados membros, bem como na comunitarização das políticas comerciais aplicáveis ao exterior, não impediu a manutenção de fortes entraves ao comércio entre os Estados membros. Esses entraves são, muitas vezes, gerados pelas formalidades e pelos controlos impostos pelas legislações aduaneiras, sendo designados no Livro Branco por ‘fronteiras físicas’.

A supressão dessas formalidades e desses controlos passa, acima de tudo, pela revisão das políticas e dos mecanismos que lhes estão subjacentes. E, pois, natural que a acção da Comunidade se tenha centrado na modificação da legislação e das práticas nacionais que os impõem” (ORDAZ e outros, 1994:108).

Já o nível de evolução do mercado comum, frente às duas etapas anteriores, é brevemente apresentado por Paulo Borba Casella nas seguintes palavras:

“(…) o mercado comum adiciona às exigências dos modelos anteriores a supressão de barreiras à livre circulação de pessoas, serviços, mercadorias e capitais entre os Estados-membros, bem como exige grau mínimo de coordenação e harmonização de políticas econômicas comuns, em setores vitais da economia integrada” (CASELLA, 1996:34).

Das lições acima decorre, portanto, que o mencionado livre acesso de agentes econômicos deve ser entendido como liberdade de circulação de bens, tal como ocorre nas duas etapas anteriores do processo de integração, e também como a liberdade de circulação de pessoas – trabalhadores (pessoas físicas), empresas (pessoas jurídicas) e consumidores – e de capitais (fluxo financeiro, empréstimos, investimentos etc.). O “mercado”, entendido como local físico, sofre uma nova ampliação de fronteiras, agora realmente físicas, em que, o vínculo não se dá pela relação entre os agentes econômicos ou toma por base as atividades mercantis específicas – embora também possa ocorrer nesses termos –, mas pela extensão do próprio território, espaço onde os agentes econômicos se encontram e realizam trocas mercantis. Fácil constatar (ou supor) a complexidade da regulamentação estatal a ser elaborada para esse mercado comum, particularmente, no caso concreto, as regras de imposição tributária, conforme veremos adiante.

2.4. União Econômica e Monetária

A união econômica, como último estágio da integração de natureza econômica, uma vez que pode ser superado, em termos de integração, somente pela integração política, e, portanto, de outra natureza, é a consolidação do espaço territorial onde os agentes econômicos se encontram e são realizadas as trocas mercantis, no sentido de tornar comum também os fatores econômicos. Tal consolidação tem um símbolo: a instituição de um instrumento único como padrão para as referidas trocas mercantis em espaço ampliado. Em outras palavras: pela instituição de uma moeda única.

Ao se tratar da etapa integracionista da união econômica e monetária, inevitável a referência ao processo de formação da União Europeia. Nesse sentido, Paulo de Pitta e Cunha apresenta, de maneira clara e sem exagero, o grau de aproximação dos estados membros nesse estágio do processo, ao comentar a instituição da moeda única na Europa:

“Pela primeira vez na construção europeia, um dos elementos essenciais da soberania nacional – a moeda – é transferido para a esfera dos poderes comunitários. E se à renúncia pelos Estados-membros aos poderes que tradicionalmente detêm nos domínios da política monetária e cambial se fizerem acrescer as severas limitações da margem de manobra das políticas orçamentais nacionais suscitadas pelas novas disposições relacionadas com a repressão dos ‘défices excessivos’, poderá concluir-se que o objectivo federal, ainda distante no sistema da união política propriamente dita, está afinal bem presente no da união económica e monetária.

A perspectiva federalizante é, assim, particularmente visível na forma ambiciosa como a integração económica resulta redefinida, a marcar a diferença qualitativa em relação aos pilares assentes na cooperação intergovernamental.

E não podem deixar de antever-se as sequências evolutivas do federalismo monetário, quer nos moldes de um possível alastramento da experiência para o nível do federalismo orçamental e fiscal, quer no que se refere à assunção de formas políticas federais como corolário da transferência de poderes soberanos para autoridades comunitárias, em áreas tão sensíveis como a gestão da moeda e das finanças públicas.

Por muito que se procure atenuar a imagem de centralização assim associada à perspectiva federal, através da referência a um poder partilhado entre o nível federal e os níveis infra-federais, sob a influência do princípio da subsidiariedade, consagrado no novo quadro normativo da União Europeia, não deixa de ser claro que, cedido pelos Estados-membros um dos poderes associados à noção de soberania (o relativo à moeda), o Tratado de Maastricht veio reintroduzir a visão da subordinação dos Estados a uma estrutura

supranacional que, pela amplitude do campo agora visado, apresenta virtualidades de uma evolução global no sentido federal” (CUNHA, 1996:9-10).

Os reflexos políticos da união econômica e monetária também são ressaltados pelo autor português já citado Manuel Porto, que em outro texto assim esclarece:

“Embora numa apreciação que deva fazer-se, pois, um juízo económico positivo acerca da moeda única, não pode deixar de sublinhar-se por fim a razão política que, com maior ou menor peso, não deixa de estar também sempre por detrás da sua instituição. Nas palavras de Paul Krugman, ‘economic efficiency is not everything. A unified currency is almost surely a necessary adjustment of European political unification, and that is a more important goal than the loss of some flexibility in adjustment’” (PORTO, 1996:108).

De qualquer modo, nessa etapa, as derradeiras barreiras econômicas são afastadas, especialmente a diferença de câmbio, pois o padrão monetário é o mesmo para todo o território do bloco econômico, o que proporciona uma efetiva comparação de valores, quer de salários, de serviços, de produtos e de capitais. Com isso, a circulação de produtos, pessoas e capitais fica ainda mais fácil, o que exige um maior controle na regulamentação estatal sobre as relações entre os agentes econômicos, como destaca Cláudio Finkesltein:

“União Econômica — estende ainda mais o processo integracionista e ultrapassa aquelas características do Mercado Comum, gerando a necessidade de harmonização de leis, práticas comerciais e sociais, defesa dos direitos humanos, políticas micro e macroeconômicas e políticas regulatórias, entre outras” (FINKESLSTEIN, 2003:24).

De maneira íntima à presente tese, a imposição tributária, divergente entre os diversos estados membros, pode ser um fator relevante para a mobilidade dos agentes econômicos (tanto pessoas físicas – investidores, empregados, prestadores de serviço, consumidores etc. – como pessoas jurídicas – empresas de todas as atividades, indústria, comércio, serviço, financeira etc., e envergaduras).

3. ATENÇÃO ÀS MANIFESTAÇÕES DE RIQUEZA TRIBUTÁVEIS NO PROCESSO DE INTEGRAÇÃO

O processo de integração econômica pode ser analisado sobre diversos aspectos. Mesmo no campo do Direito, isto é, sob o aspecto jurídico, há uma extensa variedade de enfoque. O que interessa a esta tese, como o seu título denuncia, é a questão tributária, uma das mais relevantes para o estudo da formação de blocos, porque a apresentação gradativa das etapas de integração (comentadas no capítulo anterior) pode ser narrada sob o ponto de vista da incidência tributária.

Além disso, a disciplina da imposição tributária pode ser o grande entrave à integração regional ou um dos principais instrumentos para a sua consecução. De um lado, em se considerando o tributo exclusivamente como fonte de receitas públicas (na sua função fiscal), a soberania fiscal dos Estados será de tal forma protegida e exercida que poderá vir a causar prejuízos ou onerosidade excessiva à integração dos mercados nacionais em um único bloco econômico. Por outro lado, mesmo o tratamento do tributo como um instrumento econômico (na sua função extrafiscal), poder-se-á privilegiar ou deturpar a integração, pois, como a história demonstra, o tributo, muitas vezes, é utilizado como mecanismo de protecionismo, especialmente no que diz respeito ao comércio internacional.

Tendo em mente as duas ordens de observações acima apresentadas, como forma de assentar o caminho para a formulação da nossa teoria da aproximação tributária, vamos, no presente capítulo, discorrer sobre a evolução das etapas da

integração econômica à luz do tributo como um dos seus instrumentos mais relevantes. Em nossa apresentação, atentaremos para as manifestações de riqueza tributáveis características de cada uma das formas do processo integracionista, revelando o seu potencial danoso e a necessidade de afastá-lo. Neste capítulo, portanto, revisitaremos o capítulo anterior, iluminando-o com a imposição tributária.

Convém, inicialmente, esclarecermos o que chamamos de “manifestações de riqueza tributáveis²²”, e, para tanto, utilizamos a lição de Aliomar Baleeiro:

“O imposto, do ponto de vista econômico, transfere coisas e serviços do setor privado para o setor público. Quando se diz que a União vai arrecadar bilhões de cruzeiros no ano tal, na realidade fica subentendido que ela, graças a esses recursos, retirará da produção nacional bens – ou seja, mercadorias e serviços – até aquele valor, aos preços do dia.

De onde saem aqueles bilhões? É velha de quase dois séculos, pois que Adam Smith já consignava a observação de que os vários impostos aplicados às terras, importações, exportações, consumos, negócios etc. provêm, em princípio, da renda dos indivíduos.

O fato gerador apenas indica as várias situações ou oportunidades em que a renda dos particulares pode ser espreitada e atingida pelo Fisco: ora quando é recebida (impostos sobre a renda propriamente dita), ora quando é objeto de atos jurídicos (impostos de selos sobre documentos que provam contratos e negócios), ou ainda quando os beneficiários dessa renda a gastam (impostos de consumo etc.)” (BALEEIRO, 2002:274-275).²³

²² O que denominamos de “manifestações de riqueza tributáveis”, outros autores fazem referência com denominações diversas, como por exemplo, “realidade econômica tributável” (GRAU, 1975:11) e “rendas tributárias” (SAMPAIO, 1991:209 e ROSA JR., 1997:241).

²³ O próprio Aliomar Baleeiro, na obra citada (BALEEIRO, 2002:274) utiliza-se de outro termo para designar a mesma “manifestação de riqueza tributável”: “base econômica do imposto”.

Dessa forma, por “manifestações de riquezas tributáveis” queremos designar as realidades econômicas perceptíveis, demonstradas, que são escolhidas pelo legislador como fato gerador de tributo.

Como já tivemos a oportunidade de observar, a formação de blocos econômicos, em quaisquer de suas formas e gradações, surge com o objetivo de buscar garantias à liberação comercial, de maneira que os ganhos trazidos pelo comércio internacional sejam, ao máximo, aproveitados pelos Estados – respeitando-se, obviamente, os outros fatores, além do econômico, que contribuem para a busca da integração. Se assim é, à luz da imposição tributária, as trocas mercantis internacionais devem ser desgravadas de modo a, de um lado, permitir os fluxos internacionais entre os Estados, e, de outro, não discriminar a produção local (nacional), privilegiando-a em detrimento da produção estrangeira. Nesse sentido, a primeira manifestação de riqueza tributável a merecer atenção pelo estudo da integração econômica é a importação (e isso, desde os tempos de Adam Smith).

A incidência de tributos sobre a importação é o primeiro dos gravames sentidos no comércio internacional, e, assim, o primeiro obstáculo ao processo de integração econômica. Quando a preocupação dos estados partes do bloco econômico, do ponto de vista tributário, restringe-se ao imposto sobre importação, estamos diante da zona ou área de livre comércio²⁴. Como vimos, essa etapa do processo integracionista limita-se a eliminar os direitos aduaneiros.

²⁴ O mesmo ocorreria nas zonas de preferência tarifária, porém, de maneira mais restrita, limitando-se a determinados produtos.

A eliminação total dos direitos aduaneiros é o objetivo final da zona ou área de livre comércio; porém, no caminho para a sua constituição, os diversos elementos do imposto sobre importação devem ser considerados, dentre os quais, para efeito deste estudo, destacamos três: alíquota; base de cálculo; obrigações acessórias. Com referência à alíquota e à base de cálculo, estamos tratando dos chamados elementos quantitativos do tributo, elementos estes que servem para dar liquidez ao montante devido. De outra parte, as obrigações acessórias²⁵ dizem respeito aos procedimentos administrativos relacionados à apuração e ao pagamento do tributo, embora não se confunda com ele.

Com relação a esses três elementos, o GATT, de 1994, é um bom exemplo de como eles são tratados com vistas a fomentar o comércio internacional. Inicialmente, o GATT-1994, hoje incorporado à OMC, prevê a redução gradual e contínua das alíquotas praticadas pelos países signatários no respectivo imposto sobre importação, como bem explica Vera Thorstensen:

“Um dos temas mais importantes da Rodada Uruguai foi o de uma nova negociação para a redução de tarifas. Tal redução atingiu as tarifas tanto *ad valorem*, isto é, calculadas como um percentual sobre o preço, quanto as tarifas específicas, isto é, calculadas em moedas correntes como US\$ ou EUROS por determinada quantidade. O tema redução tarifária sempre foi um item significativo em todas as negociações, porque representa o grau de sucesso de cada rodada, indicando o grau de liberalização que os membros estão dispostos a negociar em cada ocasião.

As negociações tarifárias das últimas rodadas do GATT foram baseadas em fórmulas preestabelecidas, com exceções acordadas para produtos específicos ou setores. Na Rodada Kennedy (1963-1967) foi aplicada

²⁵ Embora cientes da discussão doutrinária a respeito do tema pertinente às obrigações acessórias, por essa discussão não ser essencial à formulação da nossa teoria, adotamos aqui a terminologia do Código Tributário Nacional

urna fórmula de corte de tarifas alcançando uma redução de 35% no nível médio das tarifas dos produtos industriais. Na Rodada Tóquio (1973-1979) foi aplicada uma variante da fórmula anterior e os resultados foram de redução de 34%. Apesar da média das tarifas finais conseguida ser relativamente baixa, cerca de menos de 10%, os setores sensíveis continuavam a permitir tarifas ainda elevadas para muitos produtos, os chamados picos tarifários. Para a Rodada Uruguai, os EUA insistiram em negociação de cortes tarifários em base setorial, dentro do sistema de requisição e oferta (*request-and-offer approach*), recusando fórmulas e produtos excluídos.

Os objetivos pretendidos na Rodada Uruguai foram de: eliminação de tarifas em setores selecionados, harmonização das tarifas em baixos níveis para determinados setores, expansão da consolidação tarifária e a redução dos picos tarifários. A base da negociação foi a reciprocidade dos principais parceiros internacionais. O acordo alcançado no encontro de Montreal de 1988 determinou que os cortes deveriam ser pelo menos tão ambiciosos quanto os conseguido na Rodada Tóquio, isto é, de 30%, e que os cortes na área agrícola deveriam ser de pelo menos 15%. Outra base de liberalização foi a chamada negociação zero por zero (*zero-for-zero negotiation*), que procurou eliminar todas as tarifas de setores específicos.

Cada país apresentou e negociou com seus principais parceiros uma lista de reduções tarifárias que, uma vez aprovada como resultado da Rodada, passou a ser aplicada a todos os membros da OMC, através do princípio de Nação Mais Favorecida.

Um dos objetivos da Rodada era de que, além da redução tarifária, os países aceitariam a consolidação dessas tarifas (*binding of rates*), isto é, que tarifas só seriam alteradas mediante negociação de compensações com os principais parceiros afetados, dentro das regras do GATT. Antes da Rodada, os países desenvolvidos tinham consolidado quase a totalidade dos produtos industrializados, mas não os produtos agrícolas. Já os países em desenvolvimento tinham consolidado apenas uma pequena parte das suas listas tarifárias” (THORSTENSEN, 1999:54-55).

Ainda no tocante ao aspecto quantitativo, o mesmo Acordo Geral disciplina as regras de valoração aduaneira, regras estas que estão consolidadas

no Acordo de Valoração Aduaneira – AVA, cuja finalidade é determinar a base de cálculo dos direitos aduaneiros (valor aduaneiro), tanto no que diz respeito ao seu montante como ao seu controle. Sobre a padronização desse elemento quantitativo, Miguel Hilú Neto esclarece que “os países-membros da OMC firmaram o AVA, que determina padrões de mensuração das operações internacionais de transferência de produtos para chegar ao valor efetivo das operações de importação” (HILÚ NETO, 2003:174), e passa a comentar, de maneira exaustiva, essa disciplina.

Finalmente, quanto às obrigações acessórias, o mesmo GATT-1994 regulamenta a necessidade de obtenção de licença de importação. Sobre esse assunto, esclarecedoras são as palavras de Maria de Fátima B. A. de Oliveira:

“O Acordo sobre Procedimentos para o Licenciamento de Importações faz parte dos acordos relativos a bens, negociados na Rodada Uruguai de Negociações Comerciais do GATT. Juntamente com os demais acordos relativos a bens, compõe o Anexo 1 A do Acordo que constitui a Organização Mundial do Comércio — OMC. O acordo constitutivo da OMC compreende os acordos comerciais multilaterais e os instrumentos legais contidos nos Anexos 1, 2 e 3, que são de vinculação geral e obrigatória. Vinculação obrigatória significa que a ratificação do acordo geral por parte de um país implica a adoção de todos os outros acordos e instrumentos legais constantes nesses anexos, inclusive o acordo sobre Procedimentos Relativos a Licenças de Importação, não sendo possível deixar de aderir a algum deles isoladamente. Já os acordos comerciais plurilaterais, constantes do Anexo 4 do acordo geral, são válidos apenas para os países que a eles aderiram (...).

O novo Código, na verdade, representa um aprofundamento das regras já contidas no acordo precedente, no sentido de promover a simplificação e transparência dos procedimentos empregados e de garantir a não-discriminação de fornecedores e evitar a sua utilização como método de

barreira não tarifária. Da mesma forma que o Código anterior, prevê dois tipos de procedimentos para o licenciamento de importações:

procedimento de licenciamento automático e não automático das importações. E, a partir dessa divisão, dita as regras para cada situação. No início, todavia, contém normas de aplicação geral (...).

Os países-Membros da OMC reconhecem a existência de situações em que um sistema centrado no licenciamento automático de importações pode ser necessário e aceitam a sua utilização sempre que outros procedimentos adequados não estejam disponíveis. Entendem que poderá ser mantido esse sistema de licenciamento na medida em que as circunstâncias que o originaram continuarem a existir e seus propósitos administrativos básicos não possam ser alcançados de outra maneira. Portanto, resulta claro que, de acordo com a filosofia do acordo em questão, esse seria o sistema cuja adoção seria recomendável.

Por outro lado, é importante ressaltar também que o Código de Licença de Importação possui caráter meramente processual, administrativo. Portanto, suas regras não podem ser invocadas para a justificativa das decisões de política comercial que impõem o licenciamento não automático. Em outras palavras, a medida que dá origem à exigência de licença não automática deve estar amparada nas exceções do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), já que por esse acordo as restrições quantitativas às importações, de modo geral, estão proibidas (Artigo XI).

Dessa forma, há que se atentar para o fato de que uma importação licenciada de acordo com os procedimentos para o licenciamento não automático previstos no Código não impede que a medida que estabelece essa exigência venha a ser considerada inconsistente com as disposições do Acordo Geral. Então, esse país estará sujeito a questionamentos não no âmbito do Comitê sobre o Licenciamento de Importações, mas em foro específico dentro da OMC (dependendo do tipo de medida imposta), com certeza desvinculado do exame do sistema de licenciamento” (OLIVEIRA, 1998:361 e 370).

Quanto à base de cálculo e à alíquota (elementos quantitativos do tributo), sua importância para o processo de integração econômica, considerados os aspectos tributários, salta aos olhos; por outro lado, acerca dos deveres administrativos (obrigações acessórias), também é paradigma da sua influência na formação dos blocos econômicos, em geral, e da zona ou área de livre comércio, de modo particular, o primeiro laudo do Tribunal Arbitral *Ad Hoc* do MERCOSUL. O Brasil havia estabelecido o licenciamento não-automático para as importações, o que acarretava demora na liberação do ingresso de produtos dos outros estados membros, causando onerosidade a tais produtos e, portanto, perda de competitividade. Provocado pela Argentina, o Tribunal Arbitral *Ad Hoc* do MERCOSUL decidiu que a exigência de licenciamento não-automático para as trocas mercantis realizadas no território do bloco econômico representava (e representa), conquanto não tributárias, no sentido de arrecadação (função fiscal do tributo), barreira ligada ao imposto sobre importação, o que contraria o livre comércio que deve existir entre os países parceiros; por esse motivo, recomendou-se às autoridades brasileiras que tal exigência fosse revogada.

Outra disciplina necessária à zona ou área de livre comércio, com reflexo para a imposição tributária, é o regime geral de origem, já abordado anteriormente. Essa etapa do processo integracionista, sob o ponto de vista tributário, concede um benefício fiscal, no sentido em que desonera as importações do imposto normalmente sobre ela incidente; ocorre que tal benefício somente é extensivo aos parceiros do bloco econômico. Sendo assim, faz-se imprescindível a determinação de critérios que atestem ser o produto

sujeito ao benefício fiscal originário de um dos Estados partes. Reforça-se, assim, a necessidade da previsão de regras de origem, já comentadas, e cuja aplicação prática é apresentada por Lígia Maura Costa, em exemplos, a saber:

“As regras de origem são importantes para controlar as importações, utilizando para tal controle um critério discriminatório, isto é, a tarifa aduaneira aplicada à mercadoria dependerá da sua ‘nacionalidade’. A esse título, é importante lembrar o caso das máquinas foto copistas Ricoh. A empresa Ricoh do Japão é fabricante de máquinas fotocopistas. A União Européia iniciou uma investigação *anti-dumping* contra as máquinas fotocopistas produzidas pela Ricoh do Japão. No final da investigação e comprovados o *dumping*, o prejuízo e o nexo causal entre eles, a Comissão Européia aplicou um direito *anti dumping* de 20% sobre as máquinas fotocopistas Ricoh originárias do Japão. O fabricante Ricoh do Japão passou então a exportar suas máquinas da sua fábrica nos Estados Unidos. A meta era contornar a medida *anti-dumping*. A União Européia, por sua vez, estabeleceu um regime de origem especial para as máquinas fotocopistas Ricoh originárias dos Estados Unidos. Logo, o estabelecimento de regras de origem justas e imparciais é uma necessidade certa.

De qualquer modo, a discriminação pode ser positiva ou negativa. Na primeira hipótese, as regras de origem são utilizadas para permitir o acesso a mercados de países desenvolvidos, por parte dos países em desenvolvimento, através de preferências aduaneiras. A melhor ilustração é dada pelo Sistema Geral de Preferência (SGP). Daí resulta a importância da origem do produto, pois as empresas, principalmente as multinacionais, tentarão dividir o processo de produção da mercadoria para se beneficiar de um tratamento aduaneiro mais vantajoso. O resultado é simples: menores tarifas, preços reduzidos e maior competitividade.

Já no caso de discriminação negativa, são os países integrantes de blocos econômicos regionais que dificultam a entrada de mercadorias não originárias de países não integrantes do bloco” (COSTA, 1998:353-354).

No que diz respeito aos tributos incidentes sobre o comércio exterior, ainda com relação à zona ou área de livre comércio, cumpre apresentar alguns comentários acerca do imposto sobre exportação, que da mesma forma que o imposto sobre importação, pode causar distorções nas trocas internacionais, no sentido em que mesmo o imposto sobre exportação pode ser um instrumento de protecionismo mercantilista. A possibilidade de manipulação do comércio entre os estados membros, tendo o imposto sobre exportação como instrumento, é fácil de perceber se imaginarmos que um dos países integrantes do bloco é o fornecedor exclusivo de determinada matéria-prima ou determinado insumo essencial para o processo de industrialização realizado nos outros países. Gravada a exportação pelo país fornecedor, sua carga tributária será, necessariamente, embutida no preço final do produto industrializado em outro país, elevando-o, e, por consequência, reduzindo a sua competitividade; essa situação fica ainda mais onerosa para a produção se o país fornecedor de matéria-prima ou insumo permitir (como é natural em áreas de livre comércio) a importação do produto final, industrializado no primeiro país (fornecedor da matéria-prima), pois, dessa forma, a diferença de preço deste produto final no segundo país (fornecedor de matéria-prima ou insumo e importador de produto final) será evidente, uma vez que considerado o mesmo mercado territorial.

Em seqüência, regressamos aos elementos quantitativos do imposto sobre importação para iniciar a análise tributária da união aduaneira, uma vez que, conforme caracterizado acima, essa etapa de integração econômica identifica-se pelo tratamento comum às trocas internacionais com terceiros países, alheios ao

bloco econômico. Uma vez que o gravame alfandegário (imposto sobre importação) sobre o produto estrangeiro deve ser o mesmo em qualquer lugar do território integrado, há a necessidade de se definir uma alíquota comum; mas isso não basta: também a base de cálculo, isto é, o montante sobre o qual será aplicada aquela alíquota, precisa ser única. Para este último caso (base de cálculo), a grande maioria dos países atualmente seguem a disciplina do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA); para aquele caso, são criadas tabelas de alíquota comuns, como é o caso da Tarifa Externa Comum – TEC, instituída no âmbito do MERCOSUL.

Cabe aqui resgatar uma advertência já feita anteriormente. Não é raro que, no curso do processo de formação da união aduaneira, os estados membros optem por uma integração gradativa, deixando ainda a critério de cada parceiro a definição da sua relação com terceiros países, para determinados e específicos produtos (listas de produtos), além de serem previstas, em casos particulares e excepcionais, hipóteses em que a transação comercial, mesmo dentro do bloco econômico, sofra incidência do imposto sobre importação; nesses casos, temos as listas de exceção e de adequação, como ocorre, ainda hoje, no MERCOSUL (por isso a sua característica de “união aduaneira imperfeita”); a manutenção dessas listas exige a fixação de regras de origem, para que não se deturpe o comércio interno e internacional. Por esse motivo, isto é, a possibilidade de exceções, tanto no comércio entre os estados membros como entre um deles e terceiros países, é que, mesmo em se tratando de união aduaneira, a previsão de regras de origem continua essencial; como adverte, Maria da Conceição Ramos Rocha, para quem

as regras e origem somente são necessárias quando há imperfeições na constituição do bloco econômico, o que poderia gerar desvios de comércio:

“A adoção de uma política comercial comum é requisito imprescindível em um processo de integração mais avançado e a fixação de uma Tarifa Externa Comum é o instrumento angular para a sua constituição. A regra de origem só torna-se necessário quando ainda existem imperfeições na aplicação da TEC o que se apresenta no caso do Mercosul, onde ainda vigoram as listas nacionais de exceções e o regime de adequação.

É importante lembrar que segundo a interpretação do conteúdo do art. XXIV do GATT, as regras de origem são aplicáveis às zonas de livre comércio, por estas não possuírem uma política comercial comum — como aconteceria no caso de uma união aduaneira. Apesar da orientação da OMC, no tocante à não majoração das restrições ao comércio,’ não há regras e pautas predeterminadas, o que pode levar tais regras a representarem barreiras, já que os Estados-membros são livres para fixá-las da maneira que julgarem apropriadas, OMC (1995).

No tocante ao Mercosul, o regime de origem foi previsto pelo Tratado de Assunção, em seu Anexo II, tendo em vista que, naquela época, o objetivo imediato era a criação de uma zona de livre comércio, inexistindo o princípio da livre prática, já que inexistia também a TEC. Durante o período de transição, tais regras foram importantes, já que não havia outros meios capazes de assegurar a preferência regional” (ROCHA, 1999:28-29).

Por outro lado, o estudo da união aduaneira, quer perfeita quer imperfeita, demonstra que as barreiras tributárias não se limitam aos tributos incidentes sobre o comércio exterior (imposto sobre importação e imposto sobre exportação). Temos, como uma segunda fase, a possibilidade de que barreiras às trocas internas ao bloco econômico e com terceiros países sejam criadas por meio dos tributos incidentes sobre o consumo. Essas barreiras são mais facilmente

percebidas no caso dos impostos (ou tributos²⁶) gerais ao consumo, mas não podemos descartar a possibilidade de ser verificada barreira que utilize a imposição específica ao consumo (impostos ou tributos seletivos, incidentes apenas sobre uma lista determinada de produtos, geralmente supérfluos ou que provoquem danos à saúde dos consumidores).

Em poucas palavras, a “tributação do consumo é na prática sinónimo de imposição ‘dos bens e serviços eles próprios’” (XAVIER DE BASTO, 1991:13). Quanto à distinção entre imposto geral e imposto específico, é o mesmo XAVIER DE BASTO que esclarecer:

“Uma formulação geral dos termos da distinção entre impostos especiais e impostos gerais de consumo é fácil de construir, por simples recurso ao sentido comum das palavras: os impostos especiais (classe 5120, na lista OCDE) incidem sobre certas despesas dos consumidores, enquanto os impostos gerais (classe 5110) são desenhados para atingir a generalidade das despesas de consumo e não esta ou aquela despesa em particular.

Esta formulação necessita porém de algumas qualificações” (XAVIER DE BASTO, 1991:14).

Os impostos (ou tributos) sobre o consumo, sejam eles de carácter geral ou específico (seletivo), na grande maioria dos países, apresentam reflexos já sobre o comércio exterior: de um lado, por incidirem sobre a importação de bens e serviços estrangeiros²⁷; de outro, por desonerarem a exportação e, não raro,

²⁶ Adotamos, para efeito desta tese, a posição quintúpla das espécies tributárias, na linha de Ives Gandra da Silva Martins (cf. MARTINS, 1992:61), a qual considera como tributos: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições especiais (contribuição social, contribuição de intervenção no domínio económico e contribuição de interesse de categorias, profissionais ou patronais) e empréstimo compulsório.

²⁷ Quando se passa a tratar dos tributos sobre o consumo, dependendo do grau de integração do bloco económico, chega-se à conclusão de que não há mais porque caracterizar as transações intracomunitárias como de comércio exterior. Na Europa, essa discussão foi enfrentada por vários autores, dentro os quais são exemplos as seguintes lições: “Desde el 1 de enero de 1993 no existe el concepto de importación ni de exportación en los intercambios intracomunitarios de mercancías, toda vez que los mismos no están sujetos a despacho aduanero” (ZOZAYA,

permitir a manutenção dos créditos gerados nas etapas anteriores da cadeia produtiva e comercial, quando estivermos diante de tributos de tipo “sobre valor agregado”. No primeiro caso (importação), a preocupação com relação aos tributos incidentes sobre o consumo na formação de espaços de integração econômica é bastante semelhante àquela dispensada aos tributos aduaneiros, uma vez que deve se buscar uma forma para que não haja distorções no comércio entre os parceiros causadas por meio de tais impostos (incidentes sobre o consumo), o que poderia vir a acontecer se, em um dos estados membros, houvesse diferenciação de alíquota entre aquela aplicada nas operações internas e aquela aplicada nas operações internacionais. Quanto à exportação, a desoneração e a eventual manutenção do crédito fiscal gerado nas transações internas anteriores pode vir a privilegiar o produto de um determinado país quando oferecido ao mercado consumidor de outro, ambos pertencentes a um e mesmo bloco econômico.

Sendo assim, conquanto não se exija que, na união aduaneira, os países partes tenham as mesmas regras de tributação sobre consumo, como ocorre no caso dos tributos aduaneiros, faz-se sentir a necessidade de que se envidem esforços para alguma aproximação quanto aos primeiros tributos também, com a finalidade de se evitar distorções às trocas mercantis. Nesse sentido, uma das principais definições que entendemos necessárias quanto aos tributos sobre o consumo no âmbito de uma união aduaneira diz respeito aos regimes de

1999:30, nota 41); “Constituye la reforma más importante de la nueva regulación del IVA. La desaparición de las aduanas en el Mercado Único determina que las operaciones entre los Estados miembros de la Comunidad Europea tengan la consideración de operaciones interiores, quedando limitado el concepto de ‘exportación’ a las operaciones con terceros países ajenos a la Comunidad” (GÓMEZ, 2000:15). Também em estudos sobre o Mercosul essa questão já foi levanta, conforme demonstram os anais do XXII Simpósio de Direito Tributário, promovido pelo Centro de Extensão Universitária, em 1997.

tributação, isto é, a aplicação do regime de origem ou de destino. Pode se prever com alguma facilidade, nesta etapa de integração, a aplicação do regime de destino no caso de transações entre os estados membros, pelo que caberá ao estado consumidor, isto é, de importação, fazer incidir o tributo ou os tributos sobre o consumo; em contrapartida, o estado fornecedor, isto é, de origem do produto exportado, terá a faculdade de desonerar suas exportações, além de manter os créditos fiscais gerados nas etapas anteriores da circulação do mesmo produto.

Sobre a adoção de um desses regimes no bloco europeu, Maria Tereza Cárcomo Lobo lembra:

“A questão momentosa que se levanta é a determinação do sistema aplicável ao comércio entre os Estados-Partes: aquele em que o imposto é pagável no destino ou aquele em que a exação é pagável na origem.

Na própria União Européia, não foi feita, ainda, a opção do sistema no que tange ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), que guarda semelhanças com o ICMS.

Continua vigendo o sistema transitório do pagamento no destino, não obstante se tenha disposto na Sexta Diretiva IVA que o ‘regime transitório será substituído por um regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros baseado no princípio da sua tributação no Estado-Membro de origem dos bens entregues ou dos serviços prestados’.

Para a Comissão das Comunidades Europeias a fixação do regime definitivo do IVA exige um ‘trabalho profundo sobre os próprios princípios subjacentes ao funcionamento do sistema comum do IVA no seu conjunto’” (LOBO, 2002:136).

Por outro lado, com relação à mesma discussão verificada no Mercado Comum do Sul – MERCOSUL, já tivemos a oportunidade de analisá-la, e comentar que “as normas já oficialmente editadas acerca dos impostos sobre o consumo, que visam à coordenação dessa legislação impositiva, restringem-se a adotar, como princípio inicial nas transações internas, o sistema de tributação no destino.

Ao contrário do que ocorre nos direitos aduaneiros, em que não há incidência do imposto de importação, portanto, o produto ou a mercadoria entram sem imposição, no caso dos impostos gerais ao consumo a situação se inverte. A decisão CMC nº 5/96, já feita referência acima, estabeleceu que as estruturas nacionais de não incidência do imposto geral ao consumo existentes nos Estados-Membros (ICMS e ISS, no Brasil, e IVA, nos demais parceiros), sejam mantidas, conforme se lê do art. 12 dessa Decisão:

‘Art. 12. Os incentivos às exportações não serão aplicáveis ao comércio intrazonal, com exceção das enunciadas a seguir:

(...)

b) devolução ou isenção de impostos indiretos: poderão ser reintegrados ou isentos nas condições previstas nos artigos 5 e 6 até que fiquem harmonizadas as condições que garantam um tratamento tributário em forma igualitária às produções localizadas no âmbito dos países signatários.’

Dessa forma mantém-se a estrutura típica do regime de tributação no destino no tocante ao comércio entre os parceiros do bloco” (FERNANDES, 2000:219).

Em decorrência desse último ponto levantado – possibilidade de manutenção de créditos fiscais –, intensifica-se a discussão quanto à concessão de subsídios ou subvenções públicas que venham gerar distorção no comércio internacional. Tal distorção, bem como a necessidade de regulamentação, já pode ser sentida na zona ou área de livre comércio, mas é na união aduaneira que os seus efeitos se agravam, porque, como visto, as questões tributárias desta segunda etapa de integração econômica não se restringem à incidência dos tributos aduaneiros, mas envolvem também os tributos sobre o consumo, que são mais adequados para a concessão de subvenções fiscais. Portanto, como dissemos, alguma aproximação quanto aos tributos sobre o consumo já se faz necessária na formação da união aduaneira.

A atenção aos tributos sobre o consumo, iniciada na união aduaneira, ganha relevo quando estudamos os reflexos tributários do mercado comum. Inicialmente, cumpre deixar claro que, por o mercado comum abranger as duas formas de integração econômica anteriores, as questões levantadas com relação à zona ou área de livre comércio e à união aduaneira também têm seu espaço aqui; mas as questões tributárias relativas ao mercado comum vão além dos tributos aduaneiros e de alguma aproximação nos tributos sobre o consumo. No mercado comum, tem fundamental importância a análise mais aprofundada dos tributos sobre o consumo e da tributação sobre a renda, de pessoas naturais e jurídicas e de capitais.

Conforme comentado no capítulo anterior, o mercado comum tem por características, em poucas palavras, a previsão de livre circulação não só de

mercadorias, mas também de pessoas e de capitais. As pessoas, físicas ou jurídicas, e os capitais podem ser analisados sob dois enfoques: um, como consumidores; dois, como produtores. Num e noutro caso há implicações tributárias específicas.

É instintivo notar que quando analisados pessoas e capitais como consumidores a atenção de estudo se volta para o impacto dos tributos sobre o consumo, o que vem a demonstrar que a existência de divergências muito acentuadas na regulamentação dessa forma impositiva, entre os estados membros, pode propiciar distorções tão ou mais acentuadas, gerando desvios de comércio. No mercado comum, portanto, exige-se aproximação mais estreita entre a imposição sobre o consumo praticada nos diversos países partes. Nessa aproximação destaca-se o regime de tributação (origem e destino), mas também têm importância o tipo de imposto praticado em cada Estado (tipo consumo ou tipo produto), a forma de neutralidade (métodos de não-cumulatividade), a definição da base de cálculo, tanto na importação como nas transações internas, a determinação das alíquotas, a preservação ou não de barreiras fiscais, isto é, a estrutura burocrática necessária para a arrecadação tributária, a manutenção de créditos fiscais e a disciplina dos subsídios, eventual câmara de compensação etc.

Por outro lado, como produtores, temos as pessoas físicas (mão-de-obra), as pessoas jurídicas (indústria, comércio e prestação de serviços) e os capitais (investidores), a atenção se volta para a tributação da renda e dos capitais²⁸.

Permitindo-se, no mercado comum, a liberdade plena de circulação de pessoas,

²⁸ Com relação à imposição sobre a renda e sobre o capital, os tratados bilaterais, conhecidos como tratados de bitributação, são um importante instrumento de regulação dos conflitos entre duas soberanias fiscais.

quer sejam elas naturais ou quer sejam jurídicas, os desvios de mercado, dentro das fronteiras do bloco econômico, podem surgir pela migração e realocação da mão-de-obra, em se tratando de pessoas físicas, ou da transferência de sede das empresas (pessoas jurídicas), ambos os movimentos em busca de tributação menos onerosa. Aqui, embora existam outros fatores que influenciam na escolha da residência tanto da pessoa física quanto da pessoa jurídica (organização sindical, câmbio, custo de vida, burocracia, segurança, prestação de serviços públicos etc.), do ponto de vista estritamente tributário, temos que, além da tributação aduaneira e dos tributos sobre o consumo, a imposição sobre a renda é fator relevante para a manutenção das condições de mercado e de competitividade, sem esquecer dos seus efeitos sociais.

O mesmo ocorre no caso da imposição sobre os capitais. Considerando o fluxo de capitais de maneira isolada, o que nos inclina a dar relevo para o capital especulativo, aquele destinado única e exclusivamente a investimento na ciranda financeira (aplicações de renda fixa ou de renda variável), a imposição da renda – ou dos rendimentos – é importante, mas não única, pois pode haver, como há em diversos países, a tributação sobre o capital (muitas vezes enquadrados como tributação sobre o consumo – por exemplo, Imposto sobre Operações Financeiras – IOF). De outra parte, considerando os investimentos produtivos, a tributação sobre o capital perde relevância, pois esse tipo de investimento (geralmente por meio de participação societária), muitas vezes, é incentivado; porém, passa a ser importante conjugar a essa situação a tributação sobre a renda, pois o retorno do capital investido e os rendimentos não são obtidos por meio de ganho financeiro,

mas da distribuição de dividendos, em que tanto o lucro gerado pela empresa investida como o lucro distribuído – dividendo – podem estar sujeitos à imposição.

As implicações do mercado comum, todas elas, ganham intensidade na união econômica. Isso porque, diversos fatores, alheios à tributação, que interferem na escolha da operação a ser realizada, do local de residência do consumidor e do produtor e da forma de investimento deixam de existir, como é o caso, por exemplo, da questão cambial, pois, com a união econômica, institui-se uma moeda única para todo o território do bloco (daí também a denominação de união aduaneira). Podemos dizer, portanto, que na união econômica as atenções à tributação são as mesmas de um estado nacional.

Por fim, seguindo a clássica identificação das manifestações de riqueza tributáveis temos, o patrimônio. Nesse caso, entendemos que o processo de integração econômica traz poucos reflexos, haja vista que, normalmente, os tributos sobre o patrimônio (quando também não se confundem com a tributação sobre o consumo) são locais. De qualquer maneira, em não sendo local tal imposição, haverá necessidade também de aproximação.

4. NÍVEIS DE APROXIMAÇÃO TRIBUTÁRIA

No capítulo anterior, quando procuramos descrever o processo de integração econômica sob o ponto de vista fiscal, chamamos a atenção, em diversos momentos, para a necessidade de aproximação dos tributos. De maneira particular ao interesse deste trabalho, duas considerações devem ser feitas com relação ao que nos referimos por “aproximação tributária”, além de descrever os diversos níveis dessa aproximação, já que essa expressão está sendo utilizada no seu caráter mais geral. A descrição desses níveis será objeto do presente capítulo; porém, de forma preliminar, devemos esclarecer as duas considerações mencionadas.

Em primeiro lugar, conforme antecipado, a expressão “aproximação” tem aqui conotação genérica, isto é, trata-se do gênero, passível de classificação em espécies. Essa advertência é importante para marcar a construção da nossa teoria da aproximação tributária, pois, normalmente, na doutrina sobre esse assunto (como veremos oportunamente), são utilizadas de maneira indistinta e, por vezes, como sinônimas, expressões como coordenação e harmonização legislativa. Para nós, como se verá no decorrer deste capítulo, tanto a coordenação como a harmonização, além da uniformização, são níveis ou classes de “aproximação” legislativa.

Depois, no que concerne à matéria tributária propriamente dita, a aproximação inevitavelmente refere-se à legislação, isto é, às normas positivas. Isso porque o direito tributário é um direito eminentemente legal, deriva

diretamente da lei, do direito positivo (*ex lege*)²⁹, em decorrência do chamado princípio da legalidade que, ao menos desde 1215, com a elaboração da Carta Magna, orienta a tributação (*non taxation without representation*). Portanto, falar em aproximação tributária significa falar em aproximação das legislações tributárias.

Não podemos esquecer, de outra parte, que, modernamente, as normas, ainda que sempre jurídicas, podem ser entendidas como *princípios* ou como *regras*. Sobre tal distinção, esclarecedoras são as palavras de Marciano Seabra de Godoi:

“A distinção entre regras e princípios é a distinção, pois, entre dois tipos de normas.

Após afastar um a um os critérios tradicionais de distinção entre regras e princípios, Alexy³⁰ faz questão de frisar que entre as regras e os princípios há uma diferença que não é só de grau, mas uma diferença qualitativa.

O princípio é uma norma que ordena que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades reais e jurídicas existentes. Portanto, os princípios são mandatos de otimização, caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida de seu cumprimento depende não somente das possibilidades reais mas também das possibilidades jurídicas. No âmbito de tais possibilidades jurídicas, explica Alexy, encontram-se natural mente os princípios e regras opostos (...).

Por outro lado, as regras são normas que somente podem ser cumpridas ou não. Se uma regra é válida, então deve-se fazer exatamente o

²⁹ Utilizamos o termo “direito legal” para reforçar o caráter de positividade das normas tributárias, em contraposição a outras normas que não necessariamente são ou devam ser positivadas, como é o caso do direito contratual, do direito moral, dos direitos naturais etc.

³⁰ Cf. ALEXY, 2001.

que ela prescreve, nem mais nem menos. Portanto, as regras contêm determinações no âmbito do fática e juridicamente possível.

A distinção entre regras e princípios fica clara quando se analisam as colisões de princípios e os conflitos de regras. É comum a ambos o fato de que duas normas, aplicadas independentemente, conduzem a resultados incompatíveis, a dois juízos de dever ser contraditórios. Mas a forma como se soluciona este conflito diferencia as regras dos princípios.

Um conflito de regras somente pode ser solucionado introduzindo em uma das regras uma cláusula de exceção que elimina o conflito ou declarando inválida pelo menos uma das regras.

As colisões de princípios devem ser solucionadas de maneira totalmente diversa. Quando dois princípios entram em colisão, um deles deve ceder ao outro. Mas isto não significa declarar inválido o princípio que deu lugar a outro nem que naquele deva ser introduzida uma cláusula de exceção. O que ocorre é que, sob certas circunstâncias, um dos princípios precede ao outro, e sob outras circunstâncias a questão da precedência poderia ser solucionada de maneira *in versa*” (GODOI, 1999:118-119).

Assim, os princípios são normas de caráter geral, que servem como orientação na aplicação do direito, e que, em caso de conflito, um dos princípios em conflito deve prevalecer, em detrimento do outro; já as regras são normas específicas, determinadas a casos particulares, podendo ser previstas exceções que servem como critério para solução de conflitos ou, persistindo o conflito, ele será resolvido pela orientação dos princípios. Isso, as normas como princípios ou regras, verifica-se no direito tributário e no processo de aproximação tributária, como será visto a seguir, sendo que, neste último caso, ora bastam os princípios, ora são necessárias regras, inclusive as regras de exceção.

4.1. *Aproximação Tributária: Uma Questão Terminológica?*

Com relação à aproximação tributária, ou das legislações tributárias dos estados membros do bloco econômico, há acalorado debate doutrinário, podendo dar a impressão, para os estudiosos mais apressados, de mera questão terminológica. Para efeito de elaboração de uma teoria (pretensão desta tese), os conceitos científicos devem ser muito bem delimitados, motivo pelo qual não podemos nos conformar com o tratamento de questão terminológica dado ao estudo da aproximação, da coordenação, da harmonização e da uniformização tributária, no interior das áreas de integração econômica. Sendo assim, indispensável que apresentemos o significado que cada um desses fenômenos tem para a presente obra; fazendo, contudo, preliminarmente, uma inserção na doutrina sobre o tema.

Essa discussão sobre o tema da aproximação (genericamente referida por “harmonização”), bem como a polêmica sobre os termos a serem utilizados na análise da matéria, foram captadas por Pablo Antonio Moreno Valero, que esclarece:

“El término ‘armonización’ es una expresión sobre la que se ha discutido intentando delimitarlo de la forma más concisa posible. Cabe mencionar la polémica existente en torno al término ‘armonización’. Es un concepto cuyo contenido es una cuestión sobre la que se plantean dudas (...).

Las propias Comunidades han optado por la armonización, a la que ya consideran únicamente como una aproximación de los sistemas impositivos nacionales mediante modificaciones parciales de los mismos.

Es frecuente que en el ámbito de la armonización fiscal se realice la siguiente afirmación: armonizar no supone en ningún momento la construcción de un sistema fiscal europeo que sea único para todos los países miembros; por consiguiente, se intenta distinguir armonización y unificación como si se tratase de dos nociones jurídicamente diversas y con dos contenidos también diferentes” (VALERO, 2001:63 e 64-65).

Também está atento a essa discussão Werter Faria, que, ao se manifestar no sentido da existência de distinção referente ao conteúdo, e não somente terminológica, demonstra a variedade de procedimentos para aproximar as legislações tributárias:

“‘Harmonização das legislações’ e ‘aproximação das legislações’ são expressões usadas indistintamente; porém, referem-se a operações diferentes. A harmonização tem por objeto suprimir ou atenuar as disparidades entre as disposições de direito interno, na medida em que o exija o funcionamento do mercado comum. Desse modo, a importa a alteração dos respectivos conteúdos (...)

Opera-se a harmonização das legislações, em sentido amplo, quer pela adoção de novas normas jurídicas, quer pela eliminação ou redução das diferenças entre as existentes que prejudicam a constituição e funcionamento do mercado comum” (FARIA, 1995:77-78).

Conforme alertado por Werter Faria, a aproximação das legislações tributárias (ou, nas suas palavras, “harmonização em sentido amplo”) pode se operar desde por meio da simples eliminação das barreiras fiscais existentes entre os diversos países integrantes do bloco econômico até por meio a adoção de normas tributárias comuns. Daí a idéia de *instrumento* e de *processo*, que pode ser introduzida pelas palavras de Paulo Borba Casella:

“A harmonização fiscal não se coloca como fim em si mesma, mas como ferramenta eficaz da política macro-econômica e instrumento de extrema relevância para a efetivação e bom funcionamento do espaço intra-comunitário, seja evitando distorções, ou mesmo, indo mais além, na medida do necessário, estruturando sistema tributário comunitário original” (CASELLA, 1994:447).

Acima, Paulo Casella reforma o caráter instrumental da aproximação tributária (também fazendo referência à “harmonização fiscal), sem esquecer, contudo, o sentido de evolução, de processo, de passagem para estágios “mais além”. A noção de procedimento (ou processo) já é expressa no ensinamento de Heleno Tôrres:

“Como dito acima, a harmonização tributária significa uma tentativa de eliminação das contradições, dúvidas ou conflitos nas relações (em matéria tributária) que envolvam mais de um ordenamento jurídico; sem implicar em unificação das respectivas disposições normativas, mas em redução das divergências existentes, apenas, em favor de uma neutralidade tributária comunitária (...).

Funcionalmente falando, constitui um procedimento, uma técnica jurídica voltada para a eliminação das disparidades existentes em dois ou mais sistemas jurídicos com o fim de estabelecer uma disciplina legislativa comum sobre matérias tributárias específicas, para possibilitar a redução dos obstáculos e distorções econômicas não passíveis de imediata uniformização” (TÔRRES, 2001a:517 e 518).

Mas quem melhor atribui o caráter de processo à aproximação tributária (embora, da mesma forma como os autores anteriores, faça menção à “harmonização”) é Ricardo Calle Saíz, inclusive com referência às alternativas (que podem ser entendidas como etapas) desse mesmo processo:

“Como se ha anticipado, una segunda alternativa para eliminar las distorsiones fiscales es la armonización fiscal, que cabe configurar como un proceso dinámico de aproximación progresiva de los sistemas fiscales, con la finalidad de suprimir aquellas distorsiones capaces de impedir la realización de un mercado común. El elemento que, en primer lugar, condiciona la delimitación del campo de aplicación de la armonización fiscal es el relativo a la concreción y valoración de las distorsiones que deben eliminarse. Por tanto, un proceso previo para especificar el contenido de la armonización fiscal es determinar si han de eliminarse las distorsiones particulares o las generales, las temporales o las permanentes, las históricas o las previsibles, y, según la parte de la actividad financiera que suscitan estas distorsiones, si ha de concederse importancia conjunta a las distorsiones derivadas del valor total de los ingresos y gastos públicos, de la estructura del gasto público o de la diversidad de la estructura de los sistemas fiscales. El contenido de la armonización fiscal será diferente según cuáles sean las hipótesis de partida. Generalmente, la integración económica ponderará las distorsiones generales, permanentes y previsibles, y, en cuanto a las distorsiones definidas según la parte de actividad financiera que las suscita, el campo de la armonización fiscal habrá de concretarse con alto grado de generalidad” (SAÍZ, 1990:10).

Destacamos, na lição acima, a atenção dada à necessidade de um processo prévio de análise. Segundo Ricardo Saíz, esse “processo prévio” teria por finalidade definir os entraves tributários existentes à formação do bloco econômico, para efeito de decidir-se sobre as providências a serem tomadas. Nesse sentido, aproveitamos a oportunidade para, novamente, destacar que o processo de integração econômica, conquanto tenha estágios evolutivos, isto é, etapas em que se identificam características de fortalecimento da integração, tais estágios podem ser escolhidos pelos seus membros de maneira individual; o mesmo o corre no caso da aproximação tributária: depois da análise prévia de Saíz, os estados partes podem optar por manter somente a aproximação dos tributos sobre o comércio exterior ou ir mais além, incluindo os tributos sobre o

consumo e os tributos sobre a renda e o capital – não há obrigatoriedade de seguir “mais além”.

Avaliando que está ao exclusivo critério dos estados membros decidir pelo grau de integração que pretendem levar a cabo, a nós nos parece que é possível não se seguir ao final do processo de aproximação tributária, desde que esse fenômeno seja realmente um *processo*. Da mesma forma como ocorre nas etapas da integração, os estágios de aproximação legislativa (e, portanto, tributária) podem ser considerados individualmente, com suas próprias características, embora podendo seu conjunto formar um processo. Essa idéia é corroborada por Roberto Dromi, Miguel Ekmekdjian e Julio Rivera, que assim ensinam:

“Las etapas por las que atraviesan los procesos de integración tienen objetivos económicos que les son propios, y la armonización tributaria es un medio para su logro suprimiendo, reduciendo o salvando las disparidades planteadas por las diferencias de la tributación interna. Así, la armonización tributaria se desarrolla gradualmente en etapas que deben cumplirse hasta lograr el modelo de integración perseguido” (DROMI e outros, 1995:489).

Nesse contexto ainda, o citado autor Pablo Valero apresenta dois grupos de definição, no caso, de harmonização (que pode ser, nesta tese, lido como aproximação) considerada em relação ao processo de integração:

“En un sentido amplio el término ‘armonización’ se puede definir del siguiente modo: armonización significa limar las disparidades entre legislaciones internas a fin de que sean susceptibles de realizar un objetivo común. Debido a que son muchas las definiciones existentes sobre armonización fiscal, éstas podrían ser divididas en dos grupos:

- Considerar la armonización fiscal como un mecanismo en sí mismo. Dentro de estas definiciones podríamos incluir a Von Groeben (1961), quien considera la armonización fiscal como ‘una modificación parcial de los sistemas impositivos nacionales’ sin que estos se hagan uniformes, sino que exige una adaptación mutua en la medida en que sea necesario hacerles neutrales desde el punto de vista de la competencia.
- Definir este mecanismo ateniéndose a su relación con ‘la unificación fiscal’, en esta línea se encuentra Ricardo Calle (1970) quien considera que ‘la armonización fiscal consiste en un proceso dinámico de aproximación progresiva de los sistemas fiscales que conduce a la unificación fiscal y debe perseguir, por tanto, la supresión de aquellas distorsiones capaces de impedir la realización de un Mercado Común o de cualquier otra forma de cooperación económica internacional’” (VALERO, 2001:64).

Identificada a existência de estágios na aproximação tributária (que, analisados em conjunto, formam um processo), passemos às lições da doutrina quanto a eles. Inicialmente, são apresentadas três opções de aproximação tributária, como apresentam Juan-Francisco Corona e Francisco Valera:

“La diversidad de los sistemas fiscales de los países que integran una unión económica generará una serie de distorsiones que constituirán un obstáculo para la consecución de un mercado común. Ante este problema cabe plantearse varias opciones. La menos ambiciosa consistiría en adoptar mecanismos de compensación o neutralización fiscal, que actúen para evitar las consecuencias de las distorsiones sobre las condiciones de competencia, pero sin afectar a sus causas. Otra posibilidad consiste en tratar de conseguir una armonización fiscal, adoptando un conjunto de medidas que contribuyan a eliminar las distorsiones existentes, a través de una cierta integración parcial de la actividad financiera de los países miembros. Por último, la solución óptima (desde el punto de vista de la unión) consistiría en alcanzar una integración financiera plena, en la cual, por definición, no se producirían las distorsiones fiscales. En última instancia puede considerarse que la

‘armonización de impuestos’ es un aspecto de la ‘armonización fiscal’, y que cuando se consigue la armonización de impuestos mediante un acuerdo entre los Estados miembros, estamos en presencia de una ‘unión de impuestos’ o ‘unión fiscal’ en la terminología de Dos- ser. Una definición más detallada es la ofrecida por Shibata: ‘La unión fiscal es un acuerdo internacional entre un grupo de países referente a los impuestos internos, por el que países participantes acuerdan llevar a cabo una serie de acciones simultáneas con respecto a una reorientación de la discriminación geográfica prescrita en su estructura fiscal interna.’ Al hablar de reorientación, Shibata se refiere a la modificación de impuestos sobre el consumo, país de residencia, país de pago, etc., de modo que sean aplicables sólo a países del grupo. Además, ‘la unión fiscal debe distinguirse de la armonización o coordinación fiscal, porque la primera exige el abandono de una parte considerable de la soberanía de los miembros individuales en asuntos fiscales, particularmente en el campo del tratamiento fiscal de los países no miembros de la unión, mientras que la última generalmente permite que los países individuales retengan una autonomía considerable en estos asuntos’” (CORONA e VALERA, 1989:4 e 6).

Também fazem referência à compensação, à harmonização e à integração financeira plena (ou unificação) como os estágios da aproximação tributária Roberto Dromi, Miguel Ekmekdjian e Julio Rivera (conquanto, mais adiante, estes autores introduzem o conceito de coordenação):

“Las distorsiones o disparidades se dan en materia de ‘carga fiscal global’, en la cuantía y composición de los gastos públicos y en la estructura de los sistemas fiscales.

La pluralidad de los sistemas fiscales de los Estados partes de una Comunidad producirán distorsiones que se convertirán en un obstáculo para el logro de un mercado común. Por ello, y para dar solución a este problema se plantean diversas alternativas:

a) *Compensación o neutralización fiscal*. Se actúa para evitar las distorsiones sobre las condiciones de competencias, pero sin afectar las causas que las motivan.

b) *Armonización fiscal*. Consiste en adoptar medidas que eliminarán las distorsiones existentes que se lograrán a través de una integración parcial de la actividad financiera de los Estados miembros.

c) *Integración financiera plena*. Es decir, inexistencia de distorsiones fiscales.

Es evidente que la primera alternativa no es lo deseable y que la última es de difícil logro por su complejidad económica y política; por ello, la armonización es el camino a seguir, al menos como medida transitoria, hacia la consecución de una integración plena.

Las propuestas teóricas para eliminar las distorsiones han pasado por la plena integración financiera (propuesta de máxima), la utilización de mecanismos de compensación y, en tercer lugar, la *armonización fiscal progresiva*. La plena integración financiera, es una hipótesis de ‘unidad política total’ que excede el modelo económico del mercado común; los mecanismos de compensación exigen, obviamente, el mantenimiento de fronteras fiscales; la *progresiva armonización tributaria ha sido la fórmula utilizada en los casos de integración, tanto europea como en el Mercosur*” (DROMI e outros, 1995:490).

Como dissemos, na presente tese, também trabalhamos com três estágios de aproximação da legislação tributária, sendo eles: coordenação, harmonização e uniformização (ou unificação) tributária. Não consideramos, portanto, a compensação dentre esses estágios, haja vista a sua simplicidade, a previsão unilateral de medidas consideradas de compensação e a aplicação dessa forma de correção das distorções fiscais em situações que, a par de se buscar um aumento nos fluxos internacionais de bens e capitais, não representam verdadeiros processos de integração econômica, e nem têm essa pretensão; é o caso, por

exemplo, das convenções em matéria de imposto sobre a renda, destinadas a evitar a dupla tributação e a evasão fiscal. Nesses acordos internacionais há também mecanismos de compensação fiscal, mesmo que os signatários não tenham o interesse de formar um bloco econômico.

O desenvolvimento do conceito de compensação tributária pode nos ajudar a firmar nossa posição de que esse estágio da integração econômica (se é que podemos realmente considerá-lo assim) não traz maiores implicações para a elaboração de uma teoria da aproximação tributária no âmbito da formação de blocos econômicos. Para tanto, lembramos a lição de Ricardo Saíz:

“Una teoría sustentada por algunos es la referente a la posibilidad de que los mecanismos de compensación – desgravación a la exportación e imposición compensatoria a la importación – puedan corregir las distorsiones derivadas de las diferencias existentes en la estructura de los sistemas fiscales de cada uno de los países integrados. En la medida en que los mecanismos de compensación pudieran eliminar las distorsiones fiscales, sería posible, al menos en los primeros momentos de la integración económica, rechazar la necesidad de una armonización fiscal. Así, pues, la principal diferencia observada entre el mantenimiento de los mecanismos de compensación y la armonización fiscal es que los primeros no promueven, junto a la eliminación de las distorsiones fiscales, una integración positiva y parcial de la actividad financiera de aquellos países que han de formar el nuevo mercado común. En definitiva, los mecanismos de compensación pueden utilizarse como solución provisional, mientras que la armonización fiscal progresiva se impone en la medida en que estos mecanismos no resulten eficientes” (SAÍZ, 1990:9).

Um exemplo de compensação tributária bastante pertinentes é apresentado pelos citados Roberto Dromi, Miguel Ekmekdjian e Julio Rivera, nestes termos:

“El funcionamiento de la compensación basada en el reintegro de gravámenes y su imposición en el mercado consumidor, requieren que la estructura impositiva permita establecer el componente tributario incorporado al precio. En caso contrario, los reintegros a los exportadores y la carga impositiva a los importadores deberán establecerse sólo estimativamente, procedimiento éste no recomendable por contener el riesgo implícito de que puede favorecerse la implantación de subsidios a la exportación” (DROMI e outros, 1995:490).

Tomamos por ilustração o exemplo acima porque ele nos permite tratar de dois assuntos. Primeiro, a previsão de desoneração das exportações e imposição das importações existe na legislação local sobre tributos de uma infinidade de países (inclusive na própria Constituição brasileira, na disciplina referente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS: artigo 155, § 2º, IX, *a* e X, *a*). Em segundo lugar, como os autores advertem, a compensação tributária, de maneira isolada, não é suficiente para eliminar as distorções fiscais ao comércio entre os membros do bloco econômico.

Aproveitando ainda a lição dos mesmos Dromi, Ekmekdjian e Rivera, introduziremos o conceito de coordenação tributária, para o qual os referidos autores deixam, desde logo, espaço quando mencionam a noção de harmonização progressiva. Essa harmonização então pode ser dividida em “harmonização *strictu sensu*” e coordenação, como eles expressamente mencionam:

“La *armonización* es entonces el antibiótico de la “distorsión”. Las distorsiones implican la existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal modo que se producen alteraciones en las corrientes ordinarias del tráfico (...)

Operativamente la armonización, *strictu sensu*, implica una aproximación o adaptación legislativa, en tanto que la coordinación importa

una concordancia programática de proyectos y planes elaborados independiente o separadamente.

La armonización significa una compatibilización de las reglas fiscales para asegurar el funcionamiento normal del mercado común, orientada a la eliminación de fronteras fiscales o programada para remover los obstáculos en aquellos sectores que efectivamente condicionan la creación del mercado común” (DROMI e outros, 1995:488-489).

Acompanham a identificação dos estágios da aproximação tributária como sendo coordenação, harmonização e uniformização (ou unificação) Paulo Casella³¹, Juan Alberto Benitez Gomez³² e Frederico Augusto Monte Simionato.

Este último assim esclarece:

“Em relação aos referidos termos argumenta-se que, impossibilitados de impor a uniformidade do direito aplicável nos Estados-membros, têm as Instituições Comunitárias procurado promover a simples harmonização, coordenação ou aproximação das diversas legislações nacionais que mais diretamente interfiram com o funcionamento e implementação do mercado comum. O Tratado de Roma utilizava, indistintamente, os termos “aproximação” e “harmonização” (...).

Mesmo que sejam utilizados sinônimos, a latitude do termo ‘aproximação’ apresenta-se como mais ampla, ou seja, seria o gênero, e os termos ‘harmonização’ e ‘coordenação’, as espécies e tipos de aproximação

³¹ “Surpreendentemente ocorre significativa flutuação terminológica, no Tratado de Roma, na medida em que se faz referência a conceitos diversos, indistintamente utilizados: ‘harmonização’, ‘coordenação’ e ‘unificação’ dos direitos nacionais” (CASELLA, 1994:449-450).

³² Benitez Gomez apresenta sua posição ao se contrapor a outros doutrinadores que cita: CONSTANTINESCO (La constitución económica de la CEE) considera que la armonización, aproximación o adaptación legislativa son manifestaciones de un fenómeno más amplio que es la coordinación. (opinión que no compartimos teniendo en cuenta el significado que el Diccionario de la Real Academia atribuye a los términos, mantenemos nuestra posición, ya expresada, en cuanto a considerar a la armonización en un grado mayor que la coordinación, de todas formas entendemos de interés señalar la opinión de tan autorizada doctrina.)

Y siguiendo la definición de SCHNEIDER, entiende por coordinación el hecho de ‘concordar programas que han sido elaborados independientemente uno de otros y por autoridades diferentes, con miras a un objetivo a veces superior pero siempre común’.

Puesto que la política autónoma de un Estado puede provocar efectos perturbadores para la economía de otros Estados o para los objetivos comunes, la coordinación tiene por principal cometido evitar tales perturbaciones en las políticas de los Estados miembros. Por ello concluye CONSTANTINESCO que la coordinación es un instrumento de la ‘cooperación institucionalizada’, y es más idónea como método institucionalizado de cooperación entre Estados in dependientes, que como instrumento propio de una Comunidad económica integradora” (BENITEZ GOMEZ, 1993:122).

legislativa. A idéia mais simples parece ser aquela da coordenação, porque coordenar normas diferentes significa simplesmente querer eliminar os contrastes, sejam substanciais, sejam lógicos, que existem entre elas. Em referência à coordenação, a harmonização representa, por assim dizer, um sistema mais evoluído porque, harmonizando as legislações, procuramos eliminar tudo que se oponha para que estas normas produzam similares efeitos em sua aplicação . Seguindo a esteira do Professor acima mencionado³³ a ‘coordenação’ difere da ‘harmonização’ em virtude da amplitude que os termos possuem, sendo que, no caso da ‘harmonização’, está patente um processo mais amplo que a simples ‘coordenação’ legislativa” (SIMIONATO, 2004:45).

Da mesma forma que a coordenação, por vezes, é entendida como uma espécie do processo de harmonização (o início desse processo), também a uniformização pode assim ser entendida (mas, como conclusão do processo). Sem fazer essa clara distinção, Werter Faria faz menção a um aprofundamento da harmonização (tomada no seu aspecto mais amplo, o que estamos denominando de aproximação), quando ela é realizada por meio de acordos internacionais:

“Há dois sistemas de harmonização de legislações mediante acordo internacional: o da lei uniforme e o da convenção integrada. No primeiro, as partes se obrigam a introduzir em seus territórios a lei uniforme que constitui um anexo da convenção. No segundo, a lei uniforme figura no seu próprio texto. Porque já existe a obrigação internacional relativa à harmonização de legislações, nenhum desses sistemas é aplicável no Mercosul” (FARIA, 1995:82).

O estabelecimento de normas uniformes, quer por meio da adoção de lei uniforme quer por meio da previsão de anexo a tratado internacional firmado, para nós, é um estágio mais avançado na evolução da aproximação tributária: a

³³ O autor faz referência a Nicola Catalano.

uniformização (ou a unificação). E, tanto é assim, que significativa parte da doutrina tem se posicionado no sentido de serem, a harmonização e a uniformização (ou unificação), não só termos distintos, mas também fenômenos distintos. Nesse sentido, a lição de Heleno Tôrres:

“A harmonização não significa unificação de arrecadação ou uniformização legislativa, mas uma ‘calibração’ dos regimes jurídicos que, uma vez aplicável aos sistemas tributários estatais, nas respectivas autonomias, seja suficientemente capaz de proporcionar uma redução dos contrastes porventura existentes” (TÔRRES, 2001a:517-518).

No mesmo sentido, enfatiza Haroldo Pabst:

“Os termos ‘unificação’, ‘uniformização’ e ‘harmonização’ são empregados, neste trabalho, de forma flexível. Todavia, *stricto sensu*, merece ser ressaltado de antemão que unificação e harmonização têm significados distintos. A genuína unificação do direito privado implica a adoção de um texto comum, supranacional, tratado ou de uma convenção internacional, e sua aplicação direta pelos tribunais locais e com revisão, ou prévia manifestação de cunho interpretativo, por um tribunal supranacional. É o que se observa hoje na União Européia em relação aos decretos ou regulamentos, que vigoram diretamente em todos os Estados da comunidade, sem que haja necessidade de introduzi-los nos seus ordenamentos jurídicos internos. De outro lado, a harmonização (*rapprochement* ou *Angleichung*) é mais flexível e tanto pode significar uma simples aproximação de critérios jurídicos, apoiando-se em bases, leis-tipo ou leis-modelo, ou ainda em doutrina comum, das quais podem servir-se legisladores e juízes para coordenar o enfoque jurídico de conflito de interesses determinados, como pode significar, mais propriamente, o processo obrigatório de adaptação conjunta das várias legislações nacionais com base num texto básico aprovado previamente pela autoridade comunitária (Parlamento ou Comissão). Exemplo mais flagrante dessa última forma de harmonização é o que nos é dado pelas diretivas promulga das pela União Européia e que são posteriormente integradas ao direito interno dos Estados-

Membros, uniformizando assim os traços gerais de uma determinada relação jurídica.

De outro lado, a implantação de blocos econômicos regionais constitui um impulso muito grande aos esforços de harmonização e unificação do direito, como pode ser comprovado com a experiência contemporânea dos países da Europa, que continuam elaborando em ritmo acelerado um direito comunitário no contexto de sua integração econômica” (PABST, 1997:1).

Esclarecedoras também são as palavras de Ricardo Saíz:

“La consideración de la armonización fiscal como diferente de la unificación fiscal. Como se ha señalado anteriormente, la plena integración financiera puede concebirse como una alternativa para eliminar las distorsiones fiscales. Existe unanimidad en considerar la unificación fiscal como el objetivo último de los países que se integran económicamente, a la vez que como el resultado final del proceso de armonización fiscal. En otros términos, la unificación fiscal se puede definir como un objetivo a largo plazo cuya consecución requiere, previamente, la existencia de una armonización fiscal” (SAÍZ, 1990:14).

Para concluir, podemos apresentar as considerações que importam a este tese da mesma forma que já tivemos a oportunidade de nos manifestar: “A *coordenação* é o estabelecimento de estratégias comuns. Os vários Estados interessados em integrar os respectivos mercados tomam, de comum acordo, a decisão de adotarem medidas que contribuam para o objetivo desejado. Nesse caso as legislações estão muito pouco aproximadas, se comparadas com o que se esperaria num processo de integração, mas, simplesmente, cada Estado se propõe a adotar as medidas deliberadas.

A *harmonização*, por sua vez, tem como conteúdo do acordo entre os Estados-Membros a definição de princípios legislativos. Não se trata mais de

adoção de medidas isoladas pelos Estados envolvidos, embora decididas em coletividade; trata-se de se fixar princípios a serem obedecidos pelas legislações de cada país. A aproximação legislativa já existe, uma vez que as bases são as mesmas.

Por fim, a *uniformização* pressupõe mais do que uma aproximação das legislações, mas exige uma identidade de texto. As normas jurídicas são redigidas pelos representantes dos diversos parceiros e serão dessa forma adotadas. Ou seja, não-adaptação da lei comunitária às normas nacionais existentes; ao contrário, há a recepção do texto integral, com força, inclusive, para revogar disposições internas incompatíveis” (FERNANDES, 2000:200).

Passemos, então, à análise mais detalhada de cada um dos estágios da aproximação tributária, como forma de preparar a formulação de nossa teoria.

4.2. Coordenação Tributária

A forma mais elementar de aproximação tributária denominamos de coordenação tributária. Na coordenação tributária, no âmbito de um processo de integração econômica, os estados membros orientam suas legislações tributárias por princípios relacionados não necessariamente aos tributos em si, mas sim aos objetivos do bloco econômico. Em outras palavras: a vontade manifestada na formação do espaço integrado implica alteração da legislação fiscal, não raro como renúncia, ainda que parcial e determinada, de competência impositiva.

A coordenação tributária reforça o tributo na sua função extrafiscal, pois privilegia as finalidades econômicas do bloco. Dentre essas finalidades, podemos citar: livre circulação de mercadorias; ampliação do mercado como espaço físico; reciprocidade comercial entre os parceiros; extinção de barreiras alfandegárias, inclusive fisicamente consideradas (postos de fiscalização e controle nos limites territoriais, quando estamos diante da integração regional); livre circulação de pessoas; etc. A imposição tributária é tratada como um relevante instrumento para alcançar esses objetivos.

Se na coordenação tributária ainda estamos – e nos limitamos ao – no campo de princípios, de natureza, muitas vezes econômicos, mas também políticos e sociais, não há o que se falar em confecção de regras, regras essas aplicáveis a todos os países integrantes do bloco. Obviamente, aqueles princípios são externados, podem ser expressos em documentos assinados pelos diversos estados participantes, mas têm a força de uma orientação às legislações internas, não sendo, necessariamente, aplicáveis de maneira direta pelos estados membros e/ou pelos seus cidadãos interessados. Exemplo de princípio dessa categoria é a “igualdade”, ou reciprocidade, pelo qual todos os estados membros devem ser tratados da mesma maneira.

Advertimos que existem princípios que não são demasiadamente genéricos, estabelecendo orientação a assuntos definidos. Assim, podemos encontrar princípios de ordem ambiental, de ordem burocrática, de ordem cultural, e, inclusive, de ordem fiscal. Aliás, à luz do capítulo anterior, podemos,

no caso dos princípios tributários, ter alguns relacionados ao comércio exterior, outros ao consumo, outros à renda e outros à imposição sobre os capitais.

4.3. *Harmonização Tributária*

A harmonização tributária é a expressão que mais tem sido utilizada como sinônimo do que aqui denominamos de aproximação tributária. Mesmo os documentos oficiais dos blocos econômicos, dentre os quais, para esta tese, destacamos a União Européia e o MERCOSUL, fazem referência à harmonização das legislações ou à harmonização tributária sem observação dos diversos níveis envolvidos no processo de aproximação dessas mesmas legislações e dos tributos. Aqui, a harmonização tributária tem um conceito bem definido, sendo, de maneira geral, a espécie do gênero aproximação tributária que sucede, em complexidade, a coordenação tributária.

Na harmonização tributária permanecem os princípios de ordem geral, isto é, aqueles voltados para a consecução dos objetivos do processo de integração econômica, porém, passam a ser previstas algumas regras tendentes a facilitar ou a garantir tais objetivos. A grande diferença entre a coordenação tributária e a harmonização tributária reside na elaboração de regras supranacionais, confeccionadas de comum acordo entre os estados partes, que devem por eles ser respeitadas. Além da orientação dos princípios comuns, há também regras de conduta a serem adotadas pelos países pertencentes ao bloco e, quando for o caso, por seus cidadãos.

Nesse ponto, devemos deixar bem clara a distinção entre regras – do processo de harmonização tributária – e os princípios relacionados a determinados casos ou tributos específicos – da coordenação tributária –, porque, muitas vezes, a diferença entre essas normas, que se encontra na força cogente, não é percebida tão facilmente. Ambas as normas são elaboradas e aprovadas em âmbito supranacional; no entanto, as regras são de observação obrigatória, enquanto que os princípios são orientações, embora possam obrigar determinada interpretação das regras aplicadas, mesmo aquelas internas. Tomemos, como exemplo, a adoção do regime de destino, em detrimento do regime de origem, no caso dos tributos sobre o consumo: estando o espaço econômico integrado no estágio de harmonização dos tributos sobre o consumo, a desoneração das exportações será obrigatória; por outro lado, se o referido espaço encontrar-se no estágio de coordenação tributária com relação ao consumo, a desoneração das exportações será um indicativo, com o objetivo de propiciar o adequado funcionamento do bloco econômico, sem que, com isso, estejam os estados membros vedados de fazer incidir determinado imposto sobre o consumo nas operações de exportação (o prejuízo será, normalmente, ao próprio país exportador)³⁴.

4.4. Uniformização Tributária

³⁴ Nas relações do Mercosul, note-se que, conquanto haja decisão do Conselho do Mercado Comum – CMC no sentido de que as exportações sejam desoneradas de tributos, adotando-se, dessa forma, o regime de destino nas transações dentro do bloco regional, por ocasião da forte desvalorização cambial da moeda brasileira, em 1999, os empresários e o governo argentino sugeriram, como forma de minimizar o impacto de tal desvalorização nas trocas entre os dois países, a adoção da tributação das exportações brasileiras. Verificamos, portanto, que tal decisão disciplina princípio, e não regra (voltaremos a esse ponto no capítulo seguinte).

A aproximação mais estreita dos tributos (ou das legislações), no âmbito do processo de integração econômica, ocorre com a uniformização tributária³⁵. Nesse estágio da aproximação tributária existe apenas uma legislação sobre tributos aplicada em todos os estados membros. Também aqui, é bom que se esclareça, o processo aproximativo pode fazer referência a alguns tributos, em razão da manifestação de riqueza sobre a qual venham a incidir (tributos sobre o comércio exterior; tributos sobre o consumo, geral e específico, tributos sobre renda; e tributos sobre o capital).

A experiência demonstra que a uniformização pode ocorrer de duas maneiras. Primeiro, quando há acordo entre diversos estados sobre um texto de lei, e esse texto de lei é aplicado (ou ratificado) pelos signatários de maneira espontânea, ainda que em questões internas ou nacionais. Segundo, em situações em que exista um órgão supranacional, com competência para impor determinado texto de lei, o qual deve, obrigatoriamente, ser aplicado nos estados submetidos a tal órgão (mesmo nesse caso haveria uma certa espontaneidade, na medida em que os estados, por livre vontade manifestada em acordos internacionais prévios, aceitaram submeter parte de sua soberania ao referido órgão supranacional).

4.5. *Processualística da Aproximação Tributária*

Cabe, a cada processo de integração econômica, determinar a processualística da aproximação legislativa e tributária. O termo “processualística” deve ser entendido como o mecanismo previsto pelos estados

³⁵ A uniformização legislativa não existe apenas em blocos econômicos. A lei uniforme do cheque é um exemplo de uniformização que ocorreu independentemente de formação de espaços integrados economicamente, nos termos aqui considerados.

membros, normalmente em acordos internacionais, para a disciplina dos princípios e das regras a serem aplicados no desenvolvimento da integração e da aproximação das legislações, inclusive da tributária. De maneira exemplificativa, vamos apresentar, ainda que sumariamente, a processualística adotada pela União Européia e pelo Mercosul.

Com relação ao processo integracionista europeu, tanto no Tratado de Roma, de 1957, constitutivo da Comunidade Européia, como o Tratado de Maastricht, de 1992, da União Européia, há referências iniciais aos objetivos do espaço integrado, objetivos esses que devem ser tomados como os princípios gerais, para fins de aproximação legislativa. De maneira específica à aproximação das legislações, o artigo 94 do Tratado de Roma, já atualizado pelo Tratado de Niza, de 2001, abre o Capítulo III, do Título VI (que leva exatamente este nome: aproximação das legislações) disciplinado que a diretiva será o instrumento dessa aproximação, sendo proposta pela Comissão Européia, submetida ao Parlamento Europeu e ao Comitê Econômico e Social, para então ser aprovada, por unanimidade, pelo Conselho Europeu. Esse mecanismo, nos termos do artigo 95, § 2º do mesmo Tratado de Roma, não se aplica às “disposições fiscais”, havendo outras normas para tratar da aproximação tributária de maneira específica, quais sejam, os artigos 90 a 93, do mesmo Tratado de Roma (atualizado até o Tratado de Niza).

No que diz respeito ao Mercosul, encontramos no Tratado de Assunção os princípios gerais do bloco econômico, especialmente a reciprocidade, prevista nos artigos 2º e 6º, e a não-discriminação em matéria tributária, nos termos do

artigo 7º. Com relação à harmonização tributária, ou seja, à processualística para estabelecimento de princípios e regras aproximados, há duas abordagens que podem ser feitas: primeiro, considerando a competência do Conselho do Mercado Comum – CMC e do Grupo Mercado Comum – GMC, previstas nos artigos 8 e 11 do Protocolo de Ouro Preto, respectivamente, no sentido de que cabe a esses órgãos propor e aprovar normas supranacionais, de caráter vinculante aos estados membros; depois, tendo em vista as atribuições da Comissão Parlamentar Conjunta – CPC, nos termos do artigo 25 do mesmo Protocolo, os legisladores de cada um dos países que compõem o bloco regional serão incentivados a reconhecer, nas normas internas, as orientações determinadas pelos órgãos do MERCOSUL. Dessa forma, no bloco regional sul-americano, o processo de aproximação tributária contempla dois mecanismos.

4.6. *Princípio da não-discriminação Tributária*

Em qualquer processo de aproximação tributária, o princípio essencial é o da não-discriminação, razão pela qual este princípio merece mais atenção na presente tese.

A não-discriminação é uma expressão de *igualdade*, *isonomia* ou *tratamento isonômico*, *equidade* (expressões que serão utilizadas como sinônimos para efeito desse estudo). Retoma-se, como não poderia deixar de ser, o clássico enunciado da *igualdade*, no sentido de “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais”. Em comentário a referido enunciado, Hugo de Brito Machado (1994) afirma não haver dúvidas de que seja impossível ao Direito

fazer todos os seres humanos absolutamente iguais, já que eles são naturalmente desiguais, e coloca a principal preocupação do tratamento isonômico, qual seja, a dificuldade de saber as situações em que o Direito deve levar em consideração as desigualdades para atribuir um tratamento desigual, prestigiando tais desigualdades, e, ao contrário, quando as desigualdades devem ser ignoradas para efeito jurídico.

Também Jean-Jacques Rousseau (1999) tratou do tema da igualdade, esclarecendo que entendia haver duas espécies de desigualdade, uma a que denominou de natural ou física, por ser estabelecida pela natureza, e que consistiria na diferença das idades, da saúde, das forças do corpo e das qualidades do espírito ou da alma; e outra, a que fez referência como desigualdade moral ou política, por depender de uma espécie de convenção e ser estabelecida.

Dessa forma, o pensador genebrês distinguiu a desigualdade natural e a desigualdade política. Quanto à primeira, o direito não pode extirpá-la totalmente; quando muito pode minimizar as diferenças causadas por situações *naturalmente* distintas. Com relação à desigualdade política, esta o direito pode regular e, de um jeito ou de outro, evitá-la ou reafirmá-la.

Em outro sentido, a igualdade é colocada como o ponto de equilíbrio da convivência social (político) regida por normas jurídicas, tal como pensou Alfredo Augusto Becker (1998), para quem o universo político seria uma ordem em movimento, sendo o equilíbrio do Estado um elemento *dinâmico* e resultante da *integração contínua* das forças em movimento. Nesse sentido, o equilíbrio

unificador da unidade atômica estatal seria conferido pelo *princípio da igualdade*.

Portanto, o equilíbrio no convívio em coletividade será determinado pela igualdade, pela não-discriminação, evidentemente quando não se tratar de situações adversas, distintas, *desiguais*. Dessa forma, mesmo sob uma ordem jurídica que estabeleça a igualdade como princípio, há situações em que a discriminação será bem-vinda, será solicitada pela própria coletividade. A identificação dessas situações é a apresentada em questões por Bandeira de Mello (1995), nestes termos:

“Em suma: qual o critério legitimamente manipulável – sem agravo à isonomia – que autoriza distinguir pessoas e situações em grupos apartados para fins de tratamentos jurídicos diversos? Afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?

(...)

Quando é vedado à lei estabelecer discriminações? Ou seja: quais os limites que adversam este exercício normal, inerente à função legal de discriminar?” (BANDEIRA DE MELLO, 1995:11 e 13).

O cerne da questão da igualdade reside na determinação dos critérios de discriminação, isto é, de identificação dos iguais, para um tratamento igual, e dos desiguais, para um tratamento desigual. A essência dessa investigação está na idéia de *justiça*, conceito de infindável discussão na seara jurídica. Por esse motivo, convém a este trabalho debruçar-se sobre essa questão, com o intuito de definir, inclusive, a linha jusfilosófica adotada (posicionamento ideológico).

A questão jusfilosófica colocada refere-se à ideologia jurídica que ilumina a pesquisa dos critérios de discriminação legítimos. Na linha rousseauiana, este trabalho sente-se mais à vontade com a posição do professor Miguel Reale (historicismo-axiológico).

O historicismo-axiológico entende que os valores que dão fundamento à igualdade material têm sua fonte na experiência cultural da sociedade. Assim, os referidos valores, conquanto precedam a norma jurídica, podem ser modificados em função do desenvolvimento histórico da sociedade.

“Em última análise, justiça social e bem comum são expressões sinônimas, significando tanto a intersubjetividade como intercomunicabilidade, sendo esta a nota que emerge da experiência jurídica contemporânea, de tal modo que uma sociedade será tanto mais justa quanto mais os homens se comunicarem entre si, não apenas por palavras, mas também pela ação, o que envolve crescente participação de todos nos bens da vida que são o resultado do esforço coletivo da espécie humana em sua incessante faina cultural. Donde se conclui que estamos perante uma idéia cultural, isto é, histórico-axiológica da justiça, sendo vãs todas as tentativas de alcançar-se uma idéia absoluta e a-histórica do justo” (REALE, 1998:39).

Essas referências jusfilosóficas podem ser aplicadas da mesma forma quando o assunto é MERCOSUL. Para tanto, requer-se que sejam considerados os Estados como agentes da comunidade internacional, e que a formação de blocos econômicos ocorrem nesse plano. Em decorrência, as normas jurídicas elaboradas e aplicadas no contexto do MERCOSUL são a expressão valorativa da experiência cultural vivenciada pelos Países Membros do bloco, tomados em si mesmos como sujeitos do direito internacional e do direito de integração.

Essa conclusão é dada pelo próprio Reale:

“Tratar do pensamento jusfilosófico no Mercosul significa afrontar o desafio do magno problema da globalização que preocupa o homem à beira do terceiro milênio, oferecendo aos pensadores latino-americanos a oportunidade de indagar das razões pelas quais, no instante em que se anunciava o advento da ‘aldeia global’ entrevista por MacLuan, constituem-se poderosas entidades regionais, como a Comunidade Européia e o Mercosul.

É claro que tal fato histórico não ocorre por mera coincidência, mas corresponde antes a um profundo sentido de preservação de valores próprios, o qual progressivamente se eleva do indivíduo à sociedade nacional e desta às ‘unidades regionais’ que só aparentemente surgem para atender tão somente ao intercâmbio de interesses econômicos, porquanto na realidade, assinalam a existência de afinidades culturais até agora apenas pressentidas” (CALDANI, 1997:36).

E prossegue em seu texto afirmando que a consecução do MERCOSUL não pode ser abandonada às mãos exclusivamente dos políticos, economistas, legisladores e empresários, porque a formação desse bloco regional representa, “primordialmente, uma *realização cultural*” (CALDANI, 1997:39). Assim, fica clara a linha jusfilosófica que será adotada no presente estudo.

Por outro lado, como adverte Corti (GARCÍA BELSUNCE, 1994:275), o princípio da igualdade encontra-se em dupla formulação: “una primera genérica, y una segunda calificada, que alcanza a la tributación”. O segundo corte doutrinário que se faz, então, é com relação à igualdade tributária. Será esse o interesse do presente trabalho.

Com base nessa lição, tem-se que a igualdade tributária, em seu viés positivo, *a priori*, ditaria que todos os cidadãos devem pagar tributos sobre as

suas manifestações de riqueza e como contraprestação de serviços estatais (*não-discriminação horizontal*) previstas pela pertinente legislação tributária. Em segundo lugar, esse princípio impositivo exigiria que todos aqueles que tenham manifestações de riqueza equivalentes devem contribuir com a mesma quantidade de recursos (*não-discriminação vertical*). Como se verá ao serem tratados os critérios de discriminação no âmbito do MERCOSUL, bem como suas exceções, ainda que não seja esse um corte doutrinário, essa distinção é uma contribuição importante para o desenvolvimento do tema a ser tratado neste trabalho.

Outra classificação que merece ser apresentada diz respeito à dimensão (ou aplicação) da igualdade. Nesse sentido, tem-se a igualdade subjetiva e a igualdade objetiva: a primeira cuida da *não-discriminação* entre pessoas, entre sujeitos de direito, enquanto a segunda relaciona-se à eficácia do princípio, isto é, aos objetos da relação jurídica submetida ao teste da discriminação. Em verdade, procede a advertência de Bandeira de Mello (1995:29), no sentido de que é “inadmissível, perante a isonomia, discriminar pessoas ou situações ou coisas (o que resulta, em última instância, na discriminação de pessoas) mediante traço diferencial que não seja nelas mesmas residentes”.

O que importa, então, para esse estudo é a discussão acerca da *não-discriminação* (igualdade) tributária objetiva. A referência imediata será com relação a eficácia da igualdade no desenvolvimento do Mercado Comum do Sul, ou seja, nas trocas mercantis entre os Estados Membros. Todavia, como dito anteriormente, não se pode olvidar que, de uma maneira mediata, estar-se-á

estudando a discriminação entre pessoas, o que, inclusive, justifica a utilização de todo o fundamento teórico até aqui apresentado.

Estudar a *não-discriminação* – ou a discriminação e sua proibição – pressupõe a análise da igualdade, cujas preliminares já foram apresentadas acima, bem como a identidade ou não destes dois conceitos. Isso significa a apresentação do alcance de cada um deles – igualdade e não-discriminação; em outras palavras, trata-se de mandamentos distintos ou, por ser mais amplo, um acaba por englobar e conter o outro. Como se demonstrará, ainda que de maneira bastante sucinta, há divergência na doutrina, nacional e estrangeira, acerca do tema. O presente estudo, porém, inclina-se, como dado a entender anteriormente, para uma concepção que considera como sinônimos os termos igualdade e não-discriminação.

Em decorrência da linha filosófica exposta anteriormente, entende-se – e adota-se como linha deste trabalho – por igualdade o mandamento ou a situação jurídica de tratar igualmente aqueles que estejam em situações iguais, e desigualmente os que se encontrarem em situações diferentes. Um exemplo na seara do direito tributário internacional diz respeito às imunidades diplomáticas. Existem hoje vários acordos internacionais garantindo a desoneração tributária das autoridades e de certos funcionários do corpo diplomático, cuja origem remonta à Idade Média, quando se cunhou a ficção de que “a pessoa do embaixador, seus familiares, seus bens e sua correspondência, eram considerados, por parte das autoridades locais”, de mesma natureza do Estado a que representavam, o que os fazia também intocáveis. Embora haja desigualdade

formal de tratamento com os nacionais, o critério de discriminação é racional e decorrente de uma situação concreta também desigual.

Para o presente trabalho, o conceito de *não-discriminação* também deve ser inserido no contexto da relação entre dois países distintos, bem como suas legislações, de um modo geral, e da legislação tributária, de maneira particular. Isso porque se deve atentar para o conceito de “falsa discriminação”. Uma pessoa, nacional de determinado país, ao sofrer tratamento mais oneroso em outro país estrangeiro, somente poderá alegar discriminação se a constatação da diferença de tratamento for decorrente da comparação entre o seu e o tratamento atribuído a um nativo. Comparar-se a situação anterior, em seu próprio país, com a atual, no país estrangeiro, por si só não implica ocorrência de tratamento discriminatório.

Exemplifica-se dentro do campo tributário: tome-se uma pessoa, nacional do país A, cuja tributação da renda monta 20%. Em se transferindo para o país B, onde a renda é tributada a 30%, indistintamente se o beneficiário é nacional ou estrangeiro, terá sua situação fiscal onerada. Todavia, nesse caso, não se verifica o tratamento discriminatório, uma vez que todos os contribuintes do país B, quer nacionais quer estrangeiros, tem sua renda tributada pelos mesmos 30%.

Ao contrário, imagine-se que a mesma pessoa seja transferida para o país C, onde a renda é tributada a 25%, porém, para os estrangeiros, há uma sobretaxa de 5%. A pessoa nacional do país A será onerada nos mesmos 30% do país B, porém, ao ser comparada aos nativos do país C, estará ela sujeita a um diferencial

de 5%, ao qual os nativos do país C não estarão. Há claramente uma situação de discriminação, que, entretanto, só será vedada se houver norma nesse sentido.

Já que consideradas como sinônimos a igualdade e a não-discriminação, é lícito adotar para esta a mesma denominação daquela, ou seja, não-discriminação subjetiva e não-discriminação objetiva. Da mesma forma, o seu oposto pode ser assim classificado: discriminação subjetiva e discriminação objetiva. E é esta última que interessa ao presente estudo.

A par da discussão de cunho mais filosófico (adotada neste estudo), que vislumbra na *não-discriminação tributária* um elemento de prática da Justiça, esse conceito tem relevância também na discussão meramente econômica, especialmente no que diz respeito ao comércio internacional. Qualquer teoria econômica relacionada a esse tema, que sustenta a regulamentação das condutas (daí o Direito), apresenta a norma de *não-discriminação tributária* como um dos pilares de sustentação de uma relação internacional vantajosa e consistente. Sendo assim, ainda que o enfoque se restrinja ao fomento às trocas comerciais externas, a análise da norma em questão se mostra imprescindível.

A discriminação tributária objetiva se verifica quando o bem – ou bens – de um determinado Estado é mais onerado, do ponto de vista fiscal, do que o bem – ou bens – idêntico ou similar nacional. De acordo com essa breve explicação, salta aos olhos o mais expressivo dos tributos que gera discriminação objetiva: Imposto de Importação. Não por acaso a primeira etapa da formação de um bloco

econômico regional, e a mais simples delas, que é a zona de livre comércio, consiste somente na eliminação desse tratamento discriminatório.

Quanto aos principais blocos econômicos analisados, a União Européia prevê a cláusula de não-discriminação desde a sua origem, qual seja, o Tratado de Roma. De acordo com a redação dos Artigos 95.º e 96.º (atuais 90.º e 91.º):

“Artigo 90.º (ex-artigo 95.º)

Nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.

Artigo 91.º (ex-artigo 96.º)

Os produtos exportados para o território de um dos Estados-Membros não podem beneficiar de qualquer reembolso de imposições internas, superior às imposições que sobre eles tenham incidido, direta ou indiretamente.”

Por força dos dispositivos acima, é lícito concluir que, de um lado, para as importações, os produtos estrangeiros não podem sofrer incidência tributária de maneira a onerá-los com carga superior a dos produtos nacionais. Por outro lado, nas exportações, um Estado não pode conceder incentivos do tipo reembolso tributos pagos na operação superior àqueles que efetivamente tenham incidido. Em outras palavras, com relação às exportações, não pode haver subsídios públicos à produção e à exportação do país.

Numa primeira leitura, poder-se-ia acreditar que a norma de não-discriminação tributária, tal como disciplinada na União Européia, assemelha-se à cláusula de tratamento nacional prevista no âmbito do GATT/OMC. Essa conclusão, contudo, pode ser, na verdade, precipitada, e por isso falsa. O rigor na análise dos dois dispositivos demonstra uma sutil distinção, que traz implicações reais às negociações.

A cláusula de tratamento nacional do GATT/OMC estabelece o mesmo tratamento para os produtos nacionais e importados, de modo que seja vedada a distinção entre eles para que se favoreça a produção local. Já a não-discriminação na União Européia proíbe que o produto estrangeiro seja mais onerado que o nacional, mas não proíbe, efetivamente, o contrário. Isso significa dizer que a União Européia permite a existência da discriminação inversa, situação em que os produtos nacionais são ofertados a condições mais prejudiciais do que o produto estrangeiro.

Outra distinção entre as duas disciplinas – OMC e União Européia, diz respeito às exportações. As restrições feitas pela primeira são muito mais rigorosas do que as da segunda, que simplesmente impede a concessão de subsídios extras à exportação. Conforme se verá mais adiante, a discussão desse ponto no âmbito do Mercosul é bastante interessante e ainda sem definição.

Já sobre o Mercosul, o Tratado de Assunção possui dois artigos que tratam de princípios que nortearam a regra da *não-discriminação tributária*. O primeiro

deles trata-se do Artigo 2, que expressa o princípio da reciprocidade nestes termos:

“ARTIGO 2

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

Em complementação a esse princípio, bem como em função da orientação apresentada no Preâmbulo do referido tratado, no sentido de que a liberação comercial deve ser alcançada de uma maneira equânime, sem prejuízo às partes menos desenvolvidas, como o são a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai, o Artigo 6 reconhece o princípio da proporcionalidade:

“ARTIGO 6

Os Estados Partes reconhecem diferenças pontuais de ritmo para a República do Paraguai e para a República Oriental do Uruguai, que constam no Programa de Liberação Comercial (Anexo I).”

Em decorrência desses princípios, e especificando o tratamento tributário dentro do bloco econômico regional, o Tratado de Assunção inscreve a norma da *não-discriminação tributária* propriamente dita, no já citado Artigo 7:

“ARTIGO 7

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

Em complemento a essa regra, o Anexo I do Tratado de Assunção definiu o que seria entendido por *gravames e restrições*, e o fez da seguinte forma:

“ARTIGO SEGUNDO

Para efeito do disposto no Artigo anterior, entender-se-á:

a) por “gravames”, os direitos aduaneiros e quaisquer outras medidas de efeito equivalente, sejam de caráter fiscal, monetário, cambial, ou de qualquer natureza, que incidam sobre o comércio exterior. Não estão compreendidas neste conceito taxas e medidas análogas quando apontam ao custo aproximado dos serviços prestados; e

b) por “restrições”, qualquer medida de caráter administrativo, financeiro, cambial ou de qualquer natureza, mediante a qual um Estado Parte impeça ou dificulte, por decisão unilateral, o comércio recíproco. Não estão compreendidas no mencionado conceito as medidas adotadas em virtude das situações previstas no Artigo 50 do Tratado de Montevidéu de 1980.”

De posse dessas informações, especialmente dos aspectos semelhantes e distintos que a norma do Mercosul tem em relação a de outras organizações internacionais, conforme apresentado no item anterior, proceder-se-á a uma delimitação do conceito para, logo em seguida, ser elaborada a sua definição. Como último ponto de explanação no presente item, serão comentadas, ainda que de forma sumária, as exceções encontradas no ordenamento normativo do Mercosul.

Preliminarmente, ainda, à definição propriamente dita, consigna-se que o disposto no Artigo 7 do Tratado de Assunção, dentro da linha doutrinária adotada nesta tese é uma *regra* – e não um princípio. De acordo com os conceitos apresentados, entende-se a *não-discriminação tributária* no Mercosul como uma regra porque ela é um mandamento que pressupõe o seu cumprimento ou não, e isso sem depender de outras premissas normativas. Sendo assim, na possibilidade

de conflito com outras regras, o próprio ordenamento jurídico já prevê situações de exceção (exemplos: zona franca e regimes aduaneiros especiais).

De maneira distinta ocorre no caso do princípio da reciprocidade, que inspira a regra de *não-discriminação tributária* do Mercosul. Contrapostos esse princípio com o do equilíbrio, há que prevalecer um sobre o outro para que o conflito seja resolvido. A solução de conflitos no caso da *não-discriminação tributária* é alcançada de maneira diversa. O próprio ordenamento do Mercosul já prevê exceções a essa regra, sobre as quais já foi feito referência, mas que ainda se comentará a respeito.

A situação de ser a *não-discriminação tributária* essencial ao funcionamento do bloco regional não é suficiente para transformá-la em princípio. Até porque, as regras têm a característica de devem ser cumpridas sempre, tendo, como já mencionado, as suas exceções expressamente previstas.

Além disso, essa regra é de formulação *positiva*. Isso significa dizer que ela não manifesta seu mandamento de maneira a vetar condutas, que no caso seriam restrições tributárias ao comércio interno. Ao contrário, ao estabelecer que a igualdade de tratamento deve ser respeitada, formula positivamente o seu conteúdo.

Essa norma do Tratado de Assunção é, evidentemente, uma norma estabelecida em nível *multilateral*, e nas palavras de Hummer e Prager (1998, p. 43), de aplicação *para dentro*. O Tratado de Assunção trata-se de um acordo internacional assinado por quatro Estados, portanto, é um acordo multilateral. Por

outro lado, essa regra vale apenas para os Estados Membros e internamente no bloco econômico regional, e tem, dentre os seus objetivos, desenvolver o comércio intra-bloco tão-somente, por isso o caráter *hacia adentro*.

Como toda regra decorre de um princípio, no caso em tela tem-se que a *não-discriminação tributária* do Mercosul decorre do princípio da reciprocidade, expresso no Artigo 2 do mesmo Tratado. Por força dessa reciprocidade e do contexto normativo do Mercosul, restou estabelecido que o Artigo 7 do Tratado de Assunção aplica-se para todos os Estados Membros, desde que todos assumam o mesmo compromisso. Daí o caráter *condicional* da norma em exame.

Por sua própria redação depreende-se a sua *especificidade*. Trata-se de uma norma exclusivamente tributária, mas cuja abrangência é plena na sua área específica. Quer se dizer com isso que a norma do Artigo 7 do Tratado de Assunção disciplina apenas questões tributárias, entretanto, *todas* as questões tributárias que tenham reflexo nas trocas externas dos parceiros do bloco. Portanto, a *não-discriminação tributária* no Mercosul se aplica à alíquota, à base de cálculo, ao prazo de pagamento, à incidência de tributos, à exoneração, aos tributos diretos e indiretos, desde que relacionados à operação de comércio exterior dos parceiros, à importação e à exportação etc., ressalvadas as exceções expressas.

À luz das delimitações apresentadas acima, pode definir a *não-discriminação tributária* no Mercosul da seguinte forma: *regra multilateral, condicional, aplicável internamente no bloco regional (para dentro), específica*

para as questões relacionadas a tributos, por força da qual um Estado Membro deve atribuir aos produtos oriundos de ou com destino para outro Estado Membro o mesmo tratamento fiscal, na sua acepção mais ampla, atribuído a produto similar nacional.

5. PROCESSO DE APROXIMAÇÃO TRIBUTÁRIA

Consolidando todas as informações até aqui apresentadas, discorreremos, agora, sobre a nossa proposta teórica para a aproximação tributária. Essa proposta consiste na combinação dos elementos estudados anteriormente, a saber:

• Etapas da integração econômica	{	Zona ou área de livre comércio
		União aduaneira (e mercado único)
		Mercado comum
		União econômica
• Manifestações de riqueza tributáveis	{	Comércio exterior
		Consumo (geral e específico)
		Renda e capitais
		Patrimônio
• Níveis de aproximação tributária	{	Coordenação
		Harmonização
		Uniformização

Em nossa proposta teórica, desenvolvida com mais detalhes a seguir, a cada etapa de integração econômica há relevância, de maneira progressiva, de um ou mais tributos. Esses tributos são considerados em razão da manifestação de riqueza sobre a qual eles incidem. Sendo assim, em cada etapa e para cada tributo requerer-se um nível específico de aproximação.

A formação da zona ou área de livre comércio encontra barreira fiscal tão-somente nos tributos incidentes sobre o comércio exterior. Num primeiro momento, basta a coordenação tributária desses tributos, haja vista que o objetivo

dessa etapa inicial do processo de integração econômica se resume na circulação de bens sem embaraço de natureza fiscal. Portanto, no início da constituição da área de livre comércio, é necessário, simplesmente, coordenar os tributos sobre o comércio exterior, especialmente o imposto sobre importação, pois se obedece o princípio do livre comércio entre os estados membros.

Na seqüência, a zona de livre comércio passa a exigir uma certa harmonização dos tributos sobre o comércio exterior, em dois sentidos. Em primeiro lugar, a partir do momento em que são previstas regras para comprovação da origem das mercadorias (regime geral de origem), com a finalidade de evitar desvios de comércio (anteriormente comentados), já estamos diante do estabelecimento não apenas de princípios (no caso, o mais relevante, o de livre comércio entre as partes), mas também de regras. Além disso, devem ser previstas regras no sentido de disciplinar a incidência do imposto sobre exportação, com o mesmo objetivo de evitar desvios de comércio.

Quanto à zona ou área de livre comércio, não há o que se fazer referência às demais manifestações de riqueza tributáveis, haja vista que as implicações tributárias dessa etapa de integração restringem-se, como visto, aos tributos sobre o comércio exterior – imposto sobre importação e imposto sobre exportação.

Na próxima etapa de integração econômica, isto é, na união aduaneira, como vimos, os estados membros mantêm as mesmas condições para o relacionamento com terceiros países, além da liberação comercial entre eles. Nesse sentido, são previstas alíquotas idênticas a serem aplicadas pelo imposto

sobre importação, reunidas em uma tabela chamada Tarifa Externa Comum - TEC; porém, além das alíquotas, a base de cálculo deve ser, da mesma forma, idêntica, para que qualquer distorção seja evitada. Portanto, verificada a identidade dos elementos quantitativos do tributo sobre o comércio exterior, podemos considerar que a união aduaneira demanda a uniformização desse tributo.

Também vimos que pode ocorrer de serem previstas listas de exceção e de adequação, durante a fase de implementação da união aduaneira, situação em que essa etapa da integração econômica é qualificada como imperfeita. Nesses casos, faz-se necessário manter a disciplina sobre as regras de origem, com vistas a evitar as mesmas condições de desvio do comércio percebidas na zona ou área de livre comércio. Aqui, então, teremos ainda traços de harmonização, porque serão mantidas hipóteses de tratamento diferenciado entre os estados membros, disciplinadas por regras gerais.

Na formação da união aduaneira, além dos tributos sobre o comércio exterior, encontramos barreiras fiscais no que diz respeito aos tributos sobre o consumo, sejam de caráter geral ou específico (seletivo). Portanto, com relação a essa manifestação de riqueza tributável (consumo) também é necessária alguma aproximação tributária; contudo, para promover essa aproximação, é suficiente que se determinem os seus princípios gerais, como, por exemplo, a adoção do regime de origem ou de destino nas trocas entre os países do bloco econômico. Temos aqui, então, a coordenação dos tributos sobre o consumo.

No mercado comum, a preocupação com a tributação sobre o consumo aumenta, uma vez que superadas as barreiras relacionadas ao comércio exterior, cuja tributação está totalmente uniformizada. São necessários princípios e regras mais claros com relação à imposição fiscal sobre o consumo, pois é em decorrência dessa incidência fiscal que podem surgir as principais distorções nas trocas mercantis entre os países membros do espaço integrado. Aparece, também no mercado comum, a preocupação pertinente à tributação da renda e do capital, haja vista que essa etapa da formação de blocos econômicos permite a livre circulação não só de bens, mas também de pessoas e de capitais; requer-se, portanto, aqui, a coordenação da imposição sobre a renda e o capital, estabelecendo princípios básicos de aproximação tributária, com a finalidade de impedir movimentos migratórios e de investimentos distorcivos das operações no âmbito desse mercado comum.

Finalmente, na união econômica já temos a uniformização dos tributos aduaneiros e dos tributos sobre o consumo, neste último caso, ao menos no que diz respeito às regras gerais³⁶. No que concerne à tributação da renda e do capital, a simples coordenação não é mais suficiente, exigindo-se, nessa etapa da integração econômica, a definição de regras, ainda que gerais, para a incidência de tributos sobre essas manifestações de riqueza. Trata-se, portanto, de harmonizar a tributação sobre a renda e sobre os capitais.

³⁶ Podemos fazer um paralelo da uniformização dos tributos sobre o consumo na união econômica com a disciplina geral, no Brasil, dada ao imposto estadual sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços – ICMS, tal como dada pela Lei Complementar nº 87, de 1996.

Resta, ainda, a tributação sobre o patrimônio. Essa forma de imposição, geralmente, faz-se por meio da competência tributária local, onde o bem em questão está situado. Sendo assim, como advertimos anteriormente, salvo nos casos em que a tributação sobre o patrimônio pode assemelhar-se a uma tributação sobre o consumo, não traz ela maiores implicações para o processo de formação de blocos econômicos.

5.1. *Esboço Teórico*

À luz do acima exposto, podemos esboçar nossa teoria da aproximação tributária conforme o quadro apresentado na página seguinte:

Etapas da integração econômica	Manifestações de riqueza tributáveis	Níveis de aproximação tributária
Zona ou área de livre comércio	Comércio exterior	Coordenação (primeira fase) e harmonização (segunda fase).
União aduaneira	Comércio exterior Consumo (geral e específico)	Uniformização (harmonização, enquanto imperfeita); Coordenação.
Mercado comum	Comércio exterior Consumo (geral e específico) Renda e capitais	Uniformização; Harmonização; Coordenação.
União econômica	Comércio exterior Consumo (geral e específico) Renda e capitais	Uniformização; Uniformização quanto às normas gerais; Harmonização (pelo menos).

Tendo em mente o referido esboço teórico, interessante será analisar os processos europeus e mercosulino de aproximação tributária, o que faremos a seguir; como advertência inicial, porém, cumpri-nos assinalar que esses dois processos de integração econômica elaboraram, de maneira específica e concreta, relatório sobre as implicações fiscais e sobre a diferença de estrutura tributária em cada um dos estados membros. Na Europa, foram elaborados diversos relatórios³⁷, sendo o primeiro o chamado Informe Neumark, de 1962; já no MERCOSUL, foi elaborado o *Informe sobre la armonizacion de los impuestos generales ao consumo em el Mercosur*, de 1993³⁸.

5.2. Processo Europeu de Aproximação Tributária

³⁷ Para maiores informações, conferir PINHEIRO, 1998: Capítulo XI.

³⁸ Para maiores informações, conferir RODRIGUES DO AMARAL, 1995:219 e seguintes.

O processo de integração europeu já chegou ao estágio da união econômica e monetária; sendo assim, de acordo com a teoria aqui elaborada, sua estrutura tributária deveria apresentar as seguintes características:

- i. Uniformização dos tributos incidentes sobre o comércio exterior;
- ii. Uniformização quanto às normas gerais dos tributos incidentes sobre o consumo, quer gerais, quer específicos; e
- iii. Harmonização, ao menos, dos tributos incidentes sobre a renda e o capital.

Ocorre que, como veremos no desenvolvimento do presente tópico, no que diz respeito à matéria tributária, a União Européia ainda não atingiu o nível ideal de aproximação tributária (que, como dissemos, quer dizer da legislação tributária). Essa situação é apontada mesmo por alguns estudiosos europeus (adiante citados).

Com relação aos tributos aduaneiros, ou incidentes sobre o comércio exterior, podemos considerar que há, efetivamente, uma uniformização da legislação, tendo em vista que já foram redigidos e estão em vigor o Código Aduaneiro Comunitário, aprovado pelo Regulamento (CEE) do Conselho 2913/92, e o Regulamento de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário, aprovado pelo Regulamento (CE) da Comissão 2454/93. Sobre essas normas comuns, convém destacar que há previsão de regime geral de origem, o que, em primeira vista, poderia parecer incompatível com a uniformização tributária;

contudo, Francisco Pelechá Zozaya esclarece que esse regime de origem somente é aplicado nas relações com terceiros países:

“La normativa comunitaria en materia de origen de mercancías es, como veremos en las páginas siguientes, una normativa particularmente dispersa, de modo que es imposible encontrarla en un único cuerpo legal. Antes de adentrarnos en el tema no estará de más el dejar ya claramente señalado que tal normativa tiene por objeto el poder determinar el país de origen de las mercancías en las relaciones comerciales entre la Comunidad y los países terceros, sin que, en ningún caso, sea de aplicación a los intercambios intracomunitarios” (ZOZAYA: 29).

Ainda sobre a particularidade do regime de origem europeu, devemos ressaltar que ele difere dos regimes de origem previstos na regulamentação do GATT/OMC e do MERCOSUL, deixando de lado o critério da produção (ou extração) do bem, como continua a explicar o mesmo Zozaya:

“(...) los Estados miembros de 1ª Comunidad nunca se basaron en el principio de producto originario.

Conviene señalar al respecto que no sólo después del 1 de enero de 1993 (cuando al crearse el mercado interior único y desaparecer las fronteras intracomunitarias desaparecieron todo tipo de controles aduaneros en los intercambios intracomunitarios) los intercambios de mercancías dentro de la Comunidad fueron ajenos al concepto de producto originario, sino que desde los mismos comienzos de la entonces Comunidad Económica Europea el concepto de producto originario fue irrelevante en el comercio entre los Estados miembros de aquélla.

Efectivamente, cuando un producto de un país comunitario, por ejemplo, Alemania, era importado a otro país comunitario, por ejemplo Francia, no tenía que acreditar su origen alemán para beneficiarse del tipo 0 por lo que respecta a los derechos de aduanas (y, en general, para beneficiarse de todo el régimen jurídico aplicable a las mercancías comunitarias, mucho

más ventajoso, como es lógico, que el aplicable a las mercancías de terceros países). Ello era debido a que las ventajas aduaneras comunitarias no se basaron en el principio de producto originario, sino en el de libre práctica: un producto en libre práctica en la Comunidad Económica Europea era un producto obtenido en un Estado miembro o importado en el mismo siendo originario de un país tercero pero habiendo pagado los derechos del Arancel Aduanero Común. Tal producto tenía estatuto comunitario y, por ello mismo, podía circular libremente por todos los Estados miembros de aquélla sin estar sujeto al pago ni de derechos de aduana, ni de exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana, y sin sufrir ningún tipo de restricción cuantitativa ni de medida de efecto equivalente. Tal estatuto comunitario se acreditaba documentalmente por medio de un documento de circulación (T 2) expedido por las autoridades aduaneras del país comunitario de exportación” (ZOZAYA:30-31).

E o referido autor conclui sua lição sobre o regime de origem europeu:

“El que dentro del ámbito de la Comunidad Económica Europea los intercambios de mercancías funcionasen en base al principio de libre práctica, y no en base al principio de producto originario, es algo que puede sorprender, como antes hemos señalado, a quienes conozcan los mecanismos reguladores de los intercambios de mercancías en otras áreas de integración económica, ya que, por lo menos hasta la fecha, en todas ellas tales intercambios funcionan en base al principio de producto originario. La razón de ello estriba en que la Comunidad Económica Europea funcionó desde mediados de 1968 como una unión aduanera, de modo que no sólo habían desaparecido los derechos de aduanas de los intercambios intracomunitarios, sino que el arancel de aduanas que los Estados miembros aplicaban a la importación de mercancías de países terceros era el mismo (el llamado Arancel Aduanero Común), con lo que desaparecía el peligro de desviaciones de tráfico, es decir, el peligro de que un importador francés, por ejemplo, prefiriese importar un producto de un país tercero a través de Alemania, por aplicar este Estado miembro menores derechos a la importación de ese producto que Francia: de hecho, los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, a partir de mediados de 1968, no sólo aplicaban a la importación de las mercancías de terceros países los mismos derechos de

aduanas, sino que, además, la legislación aduanera era la misma (lo que comportaba la misma forma de determinar la base imponible, el tipo, etc.), y el *modus operandi* de las diferentes administraciones aduaneras nacionales, bajo el control directo de la Comisión y el indirecto del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, prácticamente el mismo: desaparecía con ello el peligro de las desviaciones de tráfico o triangulaciones” (ZOZAYA:32-33).

Por tanto, no que diz respeito à tributação sobre o comércio exterior, podemos concluir que há, na União Européia, uniformização da legislação.

Quanto aos tributos incidentes sobre o consumo, já há uma certa uniformização da legislação, no que concerne às regras gerais (ou um estágio bastante avançado de harmonização tributária), aproximação que foi incentivada pelo texto do próprio Tratado de Roma (dispositivos citados no item 4.6, anteriormente). Muito embora o texto do Tratado de Roma, de 1957, traga dispositivos sobre a harmonização fiscal, Fernando de la Hucha Celador esclarece que há duas limitações no conjunto desses dispositivos:

“En cualquier caso y centrándonos en el objeto de nuestro estudio, conviene señalar que la armonización a. que se refiere el artículo 99 del Tratado CEE presenta una doble limitación una parte, la que deriva de su ámbito objetivo, circunscrito a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos; por otra, la limitación dimanante del dato en cuya virtud la armonización no es un fin en sí mismo sino un instrumento al servicio de un objetivo claramente identificado, cual es el de garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior, de manera que sólo cuando la armonización sea necesaria para el cumplimiento de dicho objetivo será legítima su utilización por parte del Consejo y de la Comisión. De esta doble limitación se desprende que la armonización en la imposición indirecta no está concebida como unificación de las legislaciones tributarias de los Estados miembros, sino que, por el contrario, pueden subsistir divergencias entre éstos, siempre que no

obstaculicen o condicionen los objetivos de la Unión Europea; igualmente en las condiciones extraíbles ex artículo 99 del Tratado CEE, hay que colegir la inviabilidad de recurrir a la potestad armonizadora para la corrección de aquellas divergencias en la legislación tributaria de los Estados miembros que, sin embargo, no ponen en peligro los objetivos del mercado interior” (CELADOR:14).

Com a lição de Celador, reforçamos a noção de que, na teoria da aproximação tributária aqui apresentada, a uniformização dos tributos em gerais, e dos tributos sobre o consumo em particular, pode ser representada pela uniformização das regras gerais (no exemplo utilizado anteriormente, seria como a Lei Complementar nº 87, de 1996, para a determinação das regras gerais do ICMS, um imposto estadual, no Brasil), o que traria alguma confusão em relação ao nível da harmonização. De qualquer maneira, continuamos a sustentar que, mesmo ainda sujeita à críticas e aperfeiçoamento, há uniformização dos tributos sobre o consumo, haja vista que está previstas, em normas comunitárias, não somente a aplicação de princípios gerais, mas efetivamente de regras gerais. É isto o que ocorre na adoção do regime de destino, ainda que pelo período de transição³⁹, o estabelecimento de uma banda para a variação das alíquotas

³⁹ O preâmbulo da Directiva do Conselho 91/680/CEE assim esclarece: “Considerando que é por esse motivo necessário instituir, a partir de 1 de janeiro de 1993, um período de transição limitado no decurso do qual serão aplicadas disposições destinadas a facilitar a passagem ao regime definitivo de tributação das trocas entre os Estados-membros, que continua a ser o objectivo a atingir a médio prazo;

Considerando que, no decurso do período de transição, é necessário tributar nos Estados membros de destino, de acordo com as taxas e as condições desses Estados-membros, as operações intracomunitárias efectuadas por sujeitos passivos não isentos;

Considerando que é igualmente necessário tributar, no decurso do período de transição, nos Estados-membros de destino, de acordo com as taxas e as condições desses Estados membros, as aquisições intracomunitárias de um certo montante efectuadas por sujeitos passivos isentos ou por pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos, bem como certas operações intracomunitárias de venda à distância e de entrega de meios de transporte novos efectuadas por particulares ou por organismos isentos ou que não sejam sujeitos passivos, na medida em que essas operações, na ausência de disposições especiais, poderiam conduzir a importantes distorções de concorrência entre os Estados-membro.”

internas⁴⁰, a indicação da base de cálculo⁴¹, e a determinação das operações isentas⁴².

Para a análise do processo de aproximação tributária que vem ocorrendo no bloco europeu, não podemos deixar de ter em mente que se trata de um período de transição, e, dessa forma, o referido processo ainda está sujeito a ajustes. É o que esclarece novamente Valero:

“Dado que el régimen actual se basa, siempre que sea posible, en el seguimiento físico de los movimientos de bienes, resulta ahora inadecua do frente al sistema de actividad moderno de las empresas. Esta herencia del pasado impide que la imposición se sustente en las operaciones comerciales, tal como se contabilizan en la empresa, y constituye un serio obstáculo para el desarrollo que el Mercado Único debería propiciar para todas ellas, y sobre todo para las pequeñas y medianas, que deberían aprovechar plenamente las nuevas posibilidades que ofrece el mercado europeo (...).

Si bien existen divergencias de aplicación desde que se implantó el sistema común de IVA, debido al propio método de introducción (directivas que confieren numerosas facultades y opciones a los Estados miembros), sus repercusiones son hoy mucho mayores por la experiencia de los operadores con la legislación —y sobre todo con su aplicación— de Estados miembros distintos de aquel en que están establecidos o realizan sus actividades habituales. Las ‘divergencias’ del ‘sistema común de IVA’ entre Estados miembros, que se consideran, cada vez más, el obstáculo más pernicioso dentro del Mercado Único, son de origen diverso: regímenes especiales, opciones y facultades otorgadas por la directiva, excepciones temporales o transitorias no suprimidas, otras excepciones autorizadas por el Consejo, normas no incorporadas al ordenamiento jurídico nacional o diferencias de interpretación de las disposiciones comunes dan lugar a aplicaciones divergentes entre unos Estados miembros y otros.

⁴⁰ Conferir: VALERO, 2001:218.

⁴¹ Conferir: GÓMEZ, 2000:21.

⁴² Conferir: GÓMEZ, 2000:22.

Para la mayor parte de los operadores de ello se deriva una situación extremadamente compleja y una total falta de seguridad jurídica, lo que representa una nueva cortapisa para las actividades económicas transfronterizas y, en consecuencia, una fuente de múltiples obligaciones para las empresas, que deben familiarizarse con la aplicación práctica de la legislación en los 15 Estados miembros para poder trabajar en la Comunidad. Además, los operadores aprovechan las divergencias de aplicación entre las legislaciones nacionales recurriendo a la ingeniería fiscal, fenómeno que puede falsear la competencia leal en el Mercado Interior (un ejemplo de ello son los problemas que se han registrado en el sector del *leasing* de automóviles)” (VALERO, 2001:222-223).

Sobre o regime definitivo para o principal tributo incidente sobre o consumo europeu, o IVA, o mesmo Valero apresenta o seguinte comentário, bastante pertinente:

“Cuando se aprobó la Directiva por la que se implantaba el régimen transitorio del IVA, se previó que dicho régimen transitorio de IVA se mantendría hasta el 31 de diciembre de 1996. Dado que el Consejo no ha decidido un régimen definitivo, el régimen ‘transitorio’ continúa estando en vigor, sin visos de que exista ninguna otra perspectiva para los próximos años que la continuación del régimen actual.

En efecto, la implantación de un régimen definitivo implica al menos dos condiciones previas. Concretamente, la supresión de toda distinción entre operaciones interiores e intracomunitarias (imposición de los bienes en el lugar de origen) y un lugar único de registro y de imposición para los operadores económicos comunitarios. Por tanto, se parte de la suposición de que todos los Estados miembros coincidan en los tipos de IVA aplicables a los bienes y servicios. De no ser así, un operador económico podría vender bienes en otros Estados miembros, por ejemplo a través de una sucursal, al tipo (hipotéticamente entre dos y tres puntos inferior) del Estado miembro donde está registrado. En consecuencia tendríamos como consumo final de un Estado miembro bienes similares, pero gravados con un tipo de IVA diferente según el lugar de residencia fiscal del vendedor.

Además, como los ingresos en concepto de IVA serían abonados por los operadores económicos no en el país donde se efectúe el consumo sino en el de registro, habría que revisar la atribución a los Estados miembros de los ingresos del IVA correspondiente a su consumo nacional. No obstante, con el fin de garantizar a cada Estado miembro un nivel de ingresos equivalente al del sistema actual, habría que crear un mecanismo macroeconómico, cuyo objeto sería reconstituir estadísticamente el consumo imponible restando las operaciones correspondientes a la economía sumergida, cuyo IVA, por tanto, no ha sido recaudado. En su defecto, el nivel variable del fraude entre los Estados miembros provocaría distorsiones en los ingresos que les serían atribuidos.

La alternativa de un mecanismo macroeconómico supone disponer de fuentes, métodos, medios y procedimientos estadísticos uniformes o equivalentes. Esta alternativa puede dar lugar a desacuerdos entre Estados miembros a la hora de estimar el consumo imponible estadístico de cada uno de ellos, especialmente al disminuir la base de reparto de cada Estado miembro mediante la exclusión de la economía sumergida. Según los métodos y fuentes utilizados se ha llegado a estimaciones muy dispares” (VALERO, 2001:229-230).

Seguindo na análise do processo europeu de aproximação tributária, chegamos à tributação sobre a renda. Quanto a essa forma de imposição, bem lembra Maria Teresa Mata Sierra que, a prioridade em termos fiscais, foi a aproximação dos tributos indiretos, ou seja, aqueles incidentes sobre o consumo, ficando os tributos diretos, incidentes sobre a renda e o capital, postergado para um segundo momento:

“No obstante, en la lucha contra las distorsiones fiscales que engendran en su seno, la Comunidad Europea ha manifestado, desde sus propios orígenes, una serie de prioridades, en las que, como es sabido, cualquier avance en el marco de la armonización de la fiscalidad directa ha quedado relegado a un discreto

segundo plano, supeditado, por decirlo de algún modo, a la consecución de logros más urgentes, cuales son la consolidación de un marco común en lo que respecta a la imposición indirecta para todos los Estados europeos, dado que será en la misma donde se manifiesten los mayores problemas en la obtención de una competencia saneada entre las empresa comunitarias” (SIERRA, 1995:177).

De qualquer maneira, Sierra destaca que também pela tributação sobre a renda devem ser obedecidos os princípios da não-discriminação e da livre circulação, tanto de bens, como de pessoas e capitais (1995:180). Desse sentido, inclusive, o próprio Tratado de Roma, mesmo que de forma bastante tímida, no seu artigo 220º (atualmente, após o Tratado de Niza, renumerado como artigo 293), prevê o compromisso de os estados membros, “sempre que necessário”, enviar negociações para eliminar a “dupla tributação na Comunidade”.⁴³

Ao tratar do referido artigo do Tratado de Roma, Maria Luisa Esteves comenta:

“En efecto, el art. 220 TCE prevé el establecimiento de negociaciones entre los Estados miembros ‘en tanto sea necesario (...) a fin de asegurar la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad’.

El art. 220 TCE tiene según la doctrina carácter subsidiario. No constituye ‘lex specialis’ frente a las competencias atribuidas por preceptos del Tratado a los órganos comunitarios, antes bien refuerza la reserva de tales competencias a favor de la Comunidad y actúa como precepto complementario en el caso de que aquellas no sean suficientes para lograr los fines del Tratado. Inconcreto, respecto al problema de la doble imposición los servicios jurídicos de la Comisión y el Consejo mantenían la opinión de que

⁴³ O Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia decidiu que o artigo 220º “não tem por objetivo estatuir uma norma jurídica operante como tal” – Acórdão TJCE 11 de Julho de 1985, *Ministério Público/Mutsh*, 137/84, *Rec.*, pp. 2681 ss., c.nº 11, p. 2694 (LAUREANO, 1997b:586).

el art. 220 TCE debe sólo ser aplicado cuando no pueda ser resuelto por la aplicación de otras disposiciones del Tratado” (ESTEVEZ, 1996:80).

No âmbito da tributação sobre a renda – que, conforme comentários acima, foi deixado para um segundo plano –, também houve diferenciação de tratamento com relação às pessoas físicas e às pessoas jurídicas, sendo dado destaque a estas últimas. Sobre essa situação, Maria Angeles Sanchez Jimenez esclarece que ela é antiga:

“La menor importancia que se concede en la C.E. a la armonización de este impuesto se refleja desde el Informe Neumark, en el que se señala que las diferencias de estructura de los impuestos sobre la renta de las personas físicas no tendrían graves consecuencias, pues las migraciones humanas por lo general están eminentemente en función de consideraciones no fiscales; no obstante, y tras analizar la medida en que las desigualdades de la carga fiscal efectiva en concepto de impuesto sobre la renta, sobre las sociedades, o en ambos conceptos, pueden influir en ciertos grupos de beneficiarios de rentas, respecto a la elección de residencia, lugar de actividad o colocación de capital, establece que ‘para el impuesto sobre las rentas individuales es suficiente y necesario, en interés del buen funcionamiento de un Mercado Común, prever una cierta aproximación de las tarifas o de las cargas efectivas’”.

Ainda assim, foi apresentada a Recomendação da Comissão 94/79/CEE, em 1993, que tinha por objeto a tributação de certos rendimentos auferidos por não-residentes num estado membro diferente do da sua residência. Sobre essa Recomendação, explica Gabriela Pinheiro:

“A Recomendação visa as pessoas singulares, trabalhadores por conta de outrem e profissionais independentes, nomeadamente os ‘trabalhadores transfronteiriços’, residentes num Estado-membro e tributadas a título de

imposto sobre o rendimento num Estado-membro diferente do da sua residência.

Estas pessoas normalmente ficam submetidas a tributação no Estado da residência (*tributação do rendimento mundial*) e no Estado da actividade (*tributação limitada* aos rendimentos auferidos nesse Estado).

Considerando os problemas atrás referidos e que a livre circulação constitui um direito fundamental das pessoas e dos seus familiares, com vista a garantir uma tributação não discriminatória e equitativa, a Recomendação determina que, no caso dos rendimentos dessas pessoas auferidos no país da actividade constituírem pelo menos 75% do seu rendimento total tributável, devem beneficiar, no país em que exercem a actividade, dos benefícios e deduções como se elas próprias, cônjuge e filhos fossem aí residentes.

A Recomendação coloca, assim, a cargo do Estado da fonte ou da actividade a obrigação de eliminação das eventuais discriminações através da aplicação do tratamento dos residentes (*tratamento nacional*). No entanto, permite que as pessoas em causa sejam tributadas simultaneamente no Estado da actividade e no Estado da residência, o que pode inviabilizar o tratamento concedido no Estado da actividade. De qualquer modo, pode-se retirar uma certa inclinação da Comissão para o *princípio da tributação no Estado da fonte ou da actividade* quando estejam envolvidos os sujeitos enunciados na Recomendação.

Noutros termos, a *Proposta de directiva relativa à harmonização da tributação do rendimento dos trabalhadores e suas famílias*, apresentada em Dezembro de 1979 pela Comissão, previa que os trabalhadores seriam tributados no Estado da residência, cabendo ao Estado da actividade um direito de tributação limitado aos rendimentos aí auferidos, mas segundo o tratamento aplicado aos residentes. Depois, o Estado da residência estaria obrigado a deduzir o imposto pago no Estado da actividade ou, no caso de este ser superior ao devido no Estado da residência, a reembolsar o excedente.

A proposta não foi bem recebida quer por parte dos Estados-membros quer por parte de algumas associações de ‘trabalhadores transfronteiriços’ que se inclinavam mais para a tributação no Estado da actividade e para a

resolução destes problemas pela via convencional, pelo que foi retirada em 1992.

A convergência na área dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares é essencialmente o resultado da celebração de convenções fiscais pelos Estados-membros para eliminação da dupla tributação.

E não se vislumbra para breve qualquer iniciativa comunitária de harmonização, dado que existe a convicção de que não se trata de um domínio de eleição para a harmonização (com excepção da tributação dos rendimentos de capitais, dos ‘trabalhadores transfronteiriços’ e dos ‘talentos’) em virtude de este imposto se assumir como um instrumento de política económica peculiar enquanto elemento essencial das culturas nacionais” (PINHEIRO, 1998:233-235).

Já quanto à tributação sobre a renda das pessoas jurídicas (empresas), foram elaborados diversos documentos normativos, sendo os mais importantes:

- a) Diretiva 90/434/CEE, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, aportes de ativos e permuta de ações realizados entre sociedade dos diferentes estados membros;
- b) Diretiva 90/435/CEE, de 23 de julho de 1990, relativa a ao regime fiscal comum aplicável às sociedade matrizes e filiais [*incluídas as subsidiárias*] de estados membros diferentes; e
- c) Convênio 90/436/CEE, de 23 de julho de 1990, relativo à suspensão da dupla imposição em caso de correção dos benefícios de empresas associadas [*dupla tributação económica, causada pelo ajuste gerado pelo controle fiscal dos preços de transferência*].

De maneira sucinta, é novamente Sierra quem esclarece o conteúdo dessas normativas⁴⁴:

“La primera de estas normas tiene como principal objetivo introducir un régimen fiscal común de diferimiento de gravamen de las plusvalías fiscales en las operaciones transfronterizas de reestructuración que afecten a sociedades de dos o más Estados miembros a través del cual se eliminan las barreras existentes a la fusión de empresas a diferentes Estados comunitarios, favoreciendo de este modo la extensión de las empresas europeas y mejorando así su competitividad respecto a las empresas de terceros países.

La segunda de las directivas aprobadas, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de los Estados miembros, tiene como objetivo, por su parte, la creación de una serie de normas fiscales neutras – desde el punto de vista de la libre competencia – aplicables a las agrupaciones empresariales de sociedades localizadas en diferentes Estados miembros.

El régimen común que propugna esta directiva, basado en el convencimiento comunitario de que las agrupaciones de sociedades resultan indispensables para el buen funcionamiento de la empresa europea en el mercado internacional y en la necesidad de garantizar que la cooperación entre las sociedades europeas recibe un tratamiento beneficioso y neutral, se fundamenta en la eliminación de la doble imposición de los dividendos que una filial de un Estado comunitario satisface a su sociedad matriz situada en otro Estado miembro, suprimiéndose con carácter general las retenciones en origen sobre tales dividendos.

Por último, la tercera de las actuaciones comunitarias aludidas, que pese a su nacimiento como propuesta de directiva toma finalmente la forma de Convenio o procedimiento arbitral (en un claro ejemplo de degradación jurídica), persigue la eliminación de la doble imposición que se produce en los beneficios provenientes de operaciones intersocietarias, a través de la actuación bien de las Administraciones tributarias implicadas, bien, en caso

⁴⁴ ~~Para maior conhecimento,~~ consultar ESTAVES, 1996:72-81.

de no llegar a un acuerdo amistoso, de una Comisión consultiva cuya creación se prevé en el propio Convenio” (SIERRA, 1995:187-189).

Com relação à imposição sobre o capital, o processo de integração europeu mostrou que é necessário se cumprir as devidas etapas da aproximação tributária, considerando os estágios de integração. Exemplo disso é a tentativa, já em 1988, de se buscar a aproximação da tributação sobre o capital, por meio da Diretiva 88/361/CEE, que fracassou, haja vista não haver condições, naquele momento, para tal aproximação⁴⁵. A livre circulação de capital, depois do Tratado de Niza, está disciplinada, especialmente, nos artigos 56 e 58 do Tratado Europeu.

Conquanto este último artigo (58, 1, *a*) mencione a possibilidade de distinção entre residente e não residente, para efeito da livre circulação de capital, com a adoção da moeda comum, o Euro, tal distinção não tem mais sentido quando a referência for transações intracomunitárias, como esclarece Alfonso García-Moncó:

“Pues bien, de acuerdo a lo que acabamos de exponer la gran cuestión que se plantea en relación con el Derecho recogido en el artículo 58.1.a) es la siguiente: *¿cuál es la virtualidad de la distinción fiscal entre residentes y no residentes consagrada en el artículo citado en el ámbito de la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria?* Es decir, desde nuestra perspectiva de contemplar el artículo 58 pensando en el proceso de integración, lo que hay que preguntarse es cuál es su operatividad real en la mencionada tercera fase.

En el presente tema se vuelve a poner de manifiesto la relevancia de una diferenciación básica de la que ya hemos hablado. Nos referimos a la necesidad de distinguir tres posiciones posibles en relación con la Unión Económica y Monetaria en su tercera fase. En primer lugar, se encuentran los Estados miembros que se integren plenamente en la Unión. Son los

⁴⁵ Sobre esse fracasso, conferir: GARCÍA-MONCÓ, 1999:143.

denominados países ‘in’. En segundo lugar, están los Estados que siendo ya miembros de pleno Derecho de la Unión, se acojan a una excepción y no pasen a formar parte de la tercera fase. Son los denominados países ‘out’. Y por último aparecen en esta clasificación los Estados no miembros de la Unión Económica y Monetaria. Son los denominados ‘terceros países’.

En lo que se refiere a la relación con el artículo 58.1 .a) de los Estados que se han integrado por completo en la Unión Económica y Monetaria, a nuestro juicio, se ha producido un cambio sustancial. Para nosotros la distinción fiscal entre residentes y no residentes pierde buena parte de su sentido entre los llamados países ‘in’. Piénsese al respecto que en materia de libre circulación de capitales y pagos, han desaparecido casi todos los obstáculos existentes en el momento en que se firmó el Tratado de la Unión y que en particular respecto de los pagos la circulación tiene lugar ya en una misma moneda, ‘el euro’.

En relación a este último aspecto, hay que destacar que *la implantación del ‘euro’ supone en su área de influencia la definitiva y completa liberalización de los pagos al existir sólo una moneda que cumpla esa función*. Por lo tanto, entre los países que han adoptado la moneda única, se cumple totalmente el artículo 56.2 del Tratado, al ser imposible que existan restricciones a los pagos, efectuándose los mismos en una sola moneda con pleno poder liberatorio.

En resumen de lo dicho hasta ahora en la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria, de un lado los Estados plenamente integrados mantienen en esta parcela su ‘soberanía fiscal’ y por supuesto su propia normativa tributaria, con capacidad para establecer diferenciaciones fiscales entre residentes y no residentes. Buena prueba de ello es la propuesta de Directiva que venimos citando destinada a garantizar un mínimo de imposición sobre los rendimientos del ahorro y que se refiere a los no residentes. De otro lado, a efectos de la libre circulación de capitales la distinción entre residentes y no residentes entre los Estados miembros plenamente integrados ha perdido parte de su importancia” (GARCÍA-MONCÓ, 1999:148-149).

Também merecem destaque, as discussões pertinentes à aproximação dos encargos previdenciários, representados pela imposição de contribuições sociais, que podem incidir sobre o resultado das pessoas jurídicas, sobre a sua folha de salário ou, ainda, sobre os salários e os pagamentos recebidos pelas pessoas físicas. Pouco se tem evoluído sobre esse assunto, de muito relevo a partir do momento em que é liberada a circulação de pessoas. Assim, novamente nos recorremos à Gabriela Pinheiro, que esclarece:

“A convergência existente neste âmbito resulta de uma convergência pelo mercado⁴⁶ apenas no sentido de uma diminuição das contribuições sociais a cargo dos empregadores com o intuito de atrair o investimento e reduzir o desemprego. Note-se porém que, mercê da situação económica e demográfica dos países da União, não existe o risco de dumping social, aliás os Estados têm vindo a recorrer a fontes de receitas alternativas.

Quanto às perspectivas de harmonização dos sistemas de protecção social, na Recomendação de 27 de Julho de 1992 relativa à convergência dos objectivos e políticas de protecção social o Conselho definiu claramente a política comunitária neste domínio: promover a convergência das políticas dos Estados-membros em torno de objectivos comuns, no estreito respeito da autonomia e da diversidade dos sistemas em vigor em cada país da Comunidade, pelo que a escolha das prioridades, a organização e as modalidades de financiamento da protecção social incumbem a cada um dos Estados-membros.

Na verdade, é inviável uma harmonização imediata em virtude do fosso (cultural, económico e demográfico) existente entre os países do Norte e os países do Sul. A harmonização não seria adequada para os Estados mais providencialistas e constituiria uma carga excessiva para os Estados menos desenvolvidos.

⁴⁶ Essa autora ensina que: “A convergência dos sistemas fiscais pode ser o resultado de uma harmonização liberal ou espontânea, gerada pelo jogo das forças do mercado, ou de uma harmonização intervencionista ou consensual por via da adopção de medidas deliberadas de harmonização, quer estas se traduzam em medidas de harmonização fiscal quer na outorga de convenções” (PINHEIRO, 1998:53).

Contudo, importa assegurar a coordenação entre os Estados-membros quanto à transferência dos benefícios sociais e das contribuições de Estado para Estado no caso dos trabalhadores migrantes (e respectivas famílias) e quanto à consideração dos custos sociais sobre as empresas.

Compreende-se, deste modo, como a existência de discrepâncias entre os sistemas de protecção social dos Estados-membros, enraizados nos particularismos das respectivas culturas nacionais, pode interferir na harmonização da fiscalidade directa” (PINHEIRO, 1998:322-323).

Finalmente, restaria analisar as incidências sobre o patrimônio; contudo, devido, primeiro, à falta de relevância dessa análise para o processo de integração econômica, haja vista que muitos desses tributos são de natureza local, e, segundo, porque pouco se tem estudado sobre a matéria, também nós na presente tese não nos aprofundaremos nessa questão.

5.3. *Processo Mercosulino de Aproximação Tributária*

Com relação ao processo mercosulino de aproximação tributária, já tivemos a oportunidade de tecer nossos comentários (FERNANDES, 2000:177-220), os quais são reapresentados, aqui, de maneira resumida.

Como dissemos, a constituição de uma união aduaneira cria um território que possui as mesmas regras de comércio exterior. Dessa forma, então, é necessário que as normas tributárias com relação à essas transações, ou seja, o regulamento aduaneiro deve ser unificado, havendo somente um conjunto de normas aduaneiras obedecidas por todos os Estados-Membros.

“No Mercosul, no período de transição, em relação às aduanas, os documentos normativos mais importantes foram o Acordo de Recife para a

aplicação de controles integrados na fronteira entre os países do Mercosul, e o Protocolo Adicional Regulamentar ao Acordo. Ambos foram documentos elaborados para cumprir o estabelecido no Cronograma de Las Leñas, de modo a fixar parâmetros para facilitar a fiscalização nas fronteiras. Nesse período, através da Resolução GMC 13/94, foi encomendada ao Subgrupo de trabalho nº 2, responsável na época pelos assuntos aduaneiros, a elaboração de um projeto de Código Aduaneiro do Mercosul. Tal projeto foi concluído na VII Reunião do CMC, em Ouro Preto, sendo aprovado pela Decisão CMC 25/94 como Protocolo Relativo ao Código Aduaneiro do Mercosul” (ROCHA, 1999:44-45).

Todavia, este Protocolo não foi, até o momento, ratificado na sua íntegra por nenhum dos quatro Estados.

Nesse primeiro momento, quando vivemos em uma união aduaneira, a regulamentação que se impõe é acerca do comércio intrabloco e do comércio exterior. Releva-se, então, o estudo da TEC e do Regime de Origem. Portanto, o desenvolvimento de ponta da harmonização legislativa diz respeito, exatamente, ao comércio exterior, e às implicações aduaneiras dessas transações. Como já tivemos oportunidades de afirmar, “tão a frente está essa regulamentação que, hoje, não há que se falar em mera harmonização legislativa, mas em uniformização, já que contamos com a elaboração de um Código Aduaneiro do MERCOSUL, em parte já promulgado como uma lei comunitária, a ser obedecida por todos os Estados signatários do Tratado de Assunção” (FERNANDES, 1997:117).

Além da, praticamente, uniformização da legislação sobre os tributos aduaneiros, nessa fase do Mercosul é também importante que haja uma

coordenação dos impostos gerais ao consumo. Isso porque “as principais distorções que os impostos podem gerar em mercados em integração são os relativos à capacidade concorrencial e às condições de localização de investimentos” (BALTHAZAR, 1998:181). Nesse momento, então, faz-se conveniente relembrarmos nosso posicionamento acerca da relevância da função extrafiscal dos tributos, em especial sobre o consumo, quando da discussão acerca dos processos de integração econômica. Ao contrário do que ocorre nos direitos aduaneiros, em que não há incidência do imposto de importação, portanto, o produto ou a mercadoria entram sem imposição, no caso dos impostos gerais ao consumo a situação se inverte. A Decisão CMC nº 5/96, já feita referência acima, estabeleceu que as estruturas nacionais de não incidência do imposto geral ao consumo existentes nos Estados-Membros (ICMS e ISS, no Brasil, e IVA, nos demais parceiros), sejam mantidas, conforme dispõe o Artigo 12 dessa Decisão, que mantém a estrutura típica do regime de tributação no destino no tocante ao comércio entre os parceiros do bloco.

Finalmente, não existem normas que, a exemplo do que ocorre na União Européia, disponha sobre a aproximação da legislação sobre a tributação da renda ou estabeleça mecanismos multilaterais para evitar a sua dupla incidência. Sendo assim, permanecem em pleno vigor os acordos bilaterais entre os parceiros do MERCOSUL que cuidam da bitributação da renda e da evasão fiscal.

6. CONCLUSÕES

1. A evolução do capitalismo para o nível global, bem como as sucessivas guerras de proporção mundial ocorridas no século XX, contribuíram para a substituição da teoria das relações internacionais, passando-se de uma teoria realista, na qual prevalecia a conquista e a manutenção do *poder*, para uma teoria (ou um conjunto de teorias) de viés integracionista, em que é privilegiada a cooperação internacional, especialmente no âmbito do comércio.
2. Essa virada teórica fomentou a formação de diversos blocos econômicos, inicialmente regionais, mas atualmente sem respeitar, necessariamente, a vizinhança dos estados membros, além de mecanismos globais do comércio internacional (Organização Mundial do Comércio – OMC, por exemplo).
3. A formação de espaços integrados pode ser classificado em algumas etapas, chamadas neste trabalho de *etapas da integração econômica*, as quais, embora mantendo uma relação evolucionista entre elas, podem ser encontradas de maneiras individuais, e até mesmo sem obedecer a ordem natural dessa evolução.
4. Tal classificação pode ser, em apertada síntese, assim apresentada:
 - a) Zona de preferência tarifária: onde há acordos bi ou multilaterais concedendo certos privilégios com relação às tarifas comerciais, especialmente a concessão de regimes especiais por parte dos países

desenvolvidos aos chamados países emergentes e aos países não desenvolvidos do ponto de vista da economia mundial.

- b) Zona ou área de livre comércio: formação de um bloco econômico onde são eliminados os direitos aduaneiros, destacando-se o imposto sobre importação.
 - c) União aduaneira: etapa integracionista em que, além da eliminação dos direitos aduaneiros entre os estados membros, são estabelecidos os mesmos direitos aduaneiros em relação à terceiros países.
 - d) Mercado comum (ou mercado único): integração que não se limite às questões tarifárias, sendo liberadas, tal como ocorre com as mercadorias, a liberação de pessoas e de capitais.
 - e) União econômica e monetária: integração econômica completa, onde há um único e mesmo padrão monetário.
5. Para o cumprimento dessas etapas, ou simplesmente para a formação de um espaço integrado economicamente, merece destaque o aspecto relacionados à incidência tributária, já que o tributo, pela sua implicação de onerar as transações comerciais, é um dos principais instrumentos da integração, desde que pensado à luz da liberação comercial.
6. O estudo da tributação deve considerar dois fatores de extrema relevância: primeiro, os tributos impescindem de legislação, o que significa dizer que a análise tributária dos blocos econômicos deve, necessariamente, tratar das

legislações tributárias (com isso, a referência à “aproximação tributária” está relacionada à “aproximação da legislação tributária”); segundo, esse estudo pode ser feito sob a ótica das manifestações de riquezas tributáveis, a saber:

- a) Tributação sobre o comércio exterior.
- b) Tributação sobre o consumo (geral e específico).
- c) Tributação sobre a renda e o capital.
- d) Tributação sobre o patrimônio.

7. Em decorrência do primeiro aspecto acima levantado, qual seja, a imprescindibilidade da legislação tributária, no processo de sua aproximação são identificados alguns níveis, os quais foram classificados neste trabalho conforme segue:

- a) Compensação: medida unilaterais para eliminação dos efeitos da tributação internacional (*não considerada para efeito desta tese, haja vista que independente da existência de interesse na formação de blocos econômicos*).
- b) Coordenação: fixação supranacional de princípios da ordem tributária que devem ser respeitado pela legislação interna dos estados membros.
- c) Harmonização: fixação supranacional de regras tributárias que devem ser acatadas pelas diversas legislações envolvidas no constituição do espaço integrado.

d) Uniformização: adoção, por todos os estados partes, de leis tributárias idênticas, criadas em nível supranacional.

8. Tendo em vista os elementos de análise acima referidos (etapas da integração econômica, manifestações de riquezas tributárias e níveis de aproximação legislativa), nossa teoria da aproximação tributária pode ser resumida no seguinte quadro sinótico:

Etapas da integração econômica	Manifestações de riqueza tributáveis	Níveis de aproximação tributária
Zona ou área de livre comércio	Comércio exterior	Coordenação (primeira fase) e harmonização (segunda fase).
União aduaneira	Comércio exterior Consumo (geral e específico)	Uniformização (harmonização, enquanto imperfeita); Coordenação.
Mercado comum	Comércio exterior Consumo (geral e específico) Renda e capitais	Uniformização; Harmonização; Coordenação.
União econômica	Comércio exterior Consumo (geral e específico) Renda e capitais	Uniformização; Uniformização quanto às normas gerais; Harmonização (pelo menos).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Accioly, E. (1999). *Mercosul e União Européia: estrutura jurídico-institucional*. 2. edição Curitiba: Juruá.
2. Albuquerque Mello, C. D. (1993). *Direito internacional econômico*. Rio de Janeiro: Renovar.
3. Alexy, R. (2001). *Teoria da argumentação jurídica*. São Paulo: Landy Editora.
4. Alexy, R. (2001). *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Consitutcionales.
5. Almeida, P. R. (1993). *O Mercosul no contexto regional e internacional*. São Paulo: Aduaneiras.
6. Almeida, P. R. (1999 a). *O Brasil e o multilateralismo econômico*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora.
7. Almeida, P. R. (1999 b). *Velhos e novos manifestos – o socialismo na era da globalização*. São Paulo: Joarez de Oliveira.
8. Amaro, L. (2003). *Direito tributário brasileiro*. 9ª edição, São Paulo: Editora Saraiva.
9. Aranha, O. S. (1993). *Conheça o Mercosul*. São Paulo: Rumo.
10. Ariosi, M. (2000). *Conflito entre tratados internacionais e leis internas*. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar.
11. Arnaud, A. J. (1999). *O direito entre modernidade e globalização*. Rio de Janeiro: Renovar.
12. Aron, R (1986 b). *Pensar a guerra, Clsusewitz*. Brasília: Editora UnB.
13. Aron, R. (1986 a). *Paz e guerra entre as Nações*. 2ª edição. Brasília: Editora UnB.
14. Arrighi, G. (1996). *O longo século XX*. São Paulo: Editora Unesp.
15. Assis de Almeida, J. G. (2001). *Mercosul: manual de direito da integração*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.
16. Asociación Española de Asesores Fiscales (2000). *Fiscalidad internacional. Convenios de doble imposición*. Navarra: Aranzadi Editorial.
17. Ataliba, G. (1994). *Hipótese de incidência tributária*. 5. edição São Paulo: Malheiros.
18. Atinza, M. (2000). *As razões do direito*. São Paulo: Landy Livraria e Editora.
19. Baleeiro, A. (1984). *Direito tributário brasileiro*. 10. edição Rio de Janeiro: Editora Forense.
20. Baleeiro, A. (2002). *Uma introdução à ciência das finanças*. 16ª edição, Rio de Janeiro: Editora Forense.
21. Balthazar, U. C. – organizador (1998). *Reforma tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey.
22. Bandeira de Mello, C. A. (1995). *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros.
23. Baptista, L. O. – organizador (1994). *Mercosul: a estratégia legal dos negócios*. 2. edição São Paulo: Maltese.

24. Baptista, L. O. (1998). *O Mercosul: suas instituições e ordenamento jurídico*. São Paulo: Editora LTr.
25. Baptista, L. O., Mercadante, A. A. e Casella, P. B. – organizadores (1994). *Mercosul: das negociações à implantação*. São Paulo: Editora LTr.
26. Barbosa, R. (1945). *Oração aos moços e Palavras à juventude*. Rio de Janeiro: Edições de Ouro.
27. Basso, M. – organizadora (1995). *Mercosul: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos Estados-Membros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado.
28. Beçak, P. (2000). *Mercosul: uma experiência de integração regional*. São Paulo: Contexto.
29. Becker, A. A. (1998). *Teoria geral do direito tributário*. 3. edição São Paulo: Lejus.
30. Bedin, G. A. (2000). e outros. *Paradigmas das relações internacionais*. Ijuí: Editora UNIJUÍ.
31. Benitez Gomez, J. A. (1993). *Problemas tributarios que plantea el Mercosur*. Montevideu: Facultad de Derecho de la Universidad de la Republica.
32. Bertolotti, S. B. K. (1997). *Administración y Gobierno del Mercosur: su análisis a partir del derecho comunitario y del Protocolo de Ouro Preto*. Buenos Aires, Depalma.
33. Bevilacqua, C. (1939). *Direito publico internacional – a synthese dos principios e a contribuição do Brasil*. São Paulo: Editora Freitas Bastos.
34. Bielschowsky, R. – organizador (2000). *Cinquenta anos de pensamento na CEPAL*. Rio de Janeiro: Editora Record.
35. Bizzozero, L. e Vaillant, M. (1996). *La inserción internacional del Mercosur: ¿Mirando al Sur o mirando al Norte?* Montevideu: Arca.
36. Bobbio, N. (1997). *Igualdade e liberdade*. 3. edição Rio de Janeiro: Ediouro.
37. Boxberger, G. e Klimenta, H. (1999). *As dez mentiras da globalização*. São Paulo: Aquariana.
38. Braillard, P. (1990). *Teoria das relações internacionais*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
39. Brigadão, C. e Rodrigues, G. (1998). *Globalização a olho nu*. São Paulo: Moderna.
40. Caldani, M. A. C. – coordenador (1996). *Del Mercosur*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina.
41. Caldani, M. A. C. – coordenador (1997). *La filosofía del derecho en el Mercosur*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina.
42. Caldas, R. W. e Amaral, C. A. A. (1998). *Introdução à globalização: noções básicas de economia, marketing & globalização*. São Paulo: Celso Bastos Editor.
43. Campagnale, N. P., Catinot, S. G. e Parrondo, A. J. (2000). *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*. Buenos Aires: La Ley.
44. Campbell, J. – organizador (2000). *Mercosul: entre a realidade e a utopia*. Rio de Janeiro: Relume Dumará.

45. Campos, D. (1998). *O sistema tributário e o Mercosul*. São Paulo: Editora LTr.
46. Canotilho, J. J. G. (1999). *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. edição Lisboa: Almedina.
47. Cárcomo Lobo, M. T. (1997). *Ordenamento jurídico comunitário*. Belo Horizonte: Del Rey.
48. Carrazza, R. A. (1994). *Curso de direito constitucional tributário*. 6. edição São Paulo: Malheiros.
49. Carvalho, P. B. (2003). *Curso de direito tributário*. 15. edição São Paulo: Saraiva.
50. Casella, P. B. (1994). *Comunidade Européia e seu ordenamento jurídico*. São Paulo: Editora LTr.
51. Casella, P. B. (1996). *Mercosul: exigências e perspectivas*. São Paulo: Editora LTr.
52. Casella, P.B e Mercadante, A. A. (1998). *Guerra comercial ou integração pelo comércio?* São Paulo: Editora LTr.
53. Castro do Nascimento, T. M. (1997). *Comentários à Constituição Federal: direitos e garantias fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado.
54. Cervo, A. L. e Rapoport, M. – organizadores (1998). *História do Cone Sul*. Rio de Janeiro: Revan; Brasília: Editora UnB.
55. Chiavenato, J. J. (1990). *A guerra conta o Paraguai*. São Paulo: Editora Brasiliense.
56. Ciccolella, P. J. (1996). Integración y mundialización: claves de la reterritorialización capitalista en el Cono Sur de America Latina. In Castagna, A. I., Rofman, A. e Woelflin, M. L. *Las economías regionales y sus respuestas a los desafíos del Mercosur*. Rosario: Homo Sapiens Ediciones.
57. Corona, J. F. Valera, F. (1989). *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*. Barcelona: Ariel Economia.
58. Corrêa, L. F. N. (2001). *O Mercosul e a OMC: regionalismo e multilateralismo*. São Paulo: Editora LTr.
59. Cortina, A. (2000). *O príncipe de Maquiavel e seus leitores. Uma investigação sobre o processo de leitura*. São Paulo: Editora UNESP.
60. Cossio, C. (1949). *Panorama de la teoría egológica del derecho*. Buenos Aires: Instituto de Filosofía del Derecho y Sociología.
61. Cossio, C. (1963). *La teoría egológica del derecho: su problema e sus problemas*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
62. Cossio, C. (1987). *Radiografía de la teoría egológica del derecho*. Buenos Aires: Depalma.
63. Costa, Lígia Maura (1998). Acordo sobre Regras de Origem. In Casella, P. B. e Mercadante, A. de A. (coordenadores). *Guerra comercial ou integração mundial pelo comércio?* São Paulo: LTr.
64. Costa, R. V. e Facio, J. C. P. (1991). *Impuesto sobre el capital*. Montevideu: Fundación de Cultura Universitaria.

65. Cunha, P. de P. e (1996). A união económica e monetária e as perspectivas da integração europeia. In *A União Europeia na encruzilhada*. (vários autores) Coimbra: Almedina, 1996.
66. D'Angelis, W. R. (2000). *Mercosul: da intergovernabilidade à supranacionalidade? – perspectivas jurídicas para a efetivação do mercado comum*. Curitiba: Editora Juruá.
67. Del'Olmo, F. S. (2001). *O Mercosul e a nacionalidade: estudo à luz do direito internacional*. Rio de Janeiro: Editora Forense.
68. Dias, R. (2000). *Sociologia aplicada ao comércio exterior*. Campinas: Editora Alínea.
69. Doernberg, R. L. (1999). *International taxation*. 4. edição St. Paul: Nutshell.
70. Doratioto, F. (1991). *A Guerra do Paraguai – 2.^a visão*. São Paulo: Editora Brasiliense.
71. Dromi, R., Ekmekdjian, M. A. e Rivera, J. C. (1995). *Derecho comunitario*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina.
72. Due, J. F. (1972). La imposición sobre el patrimonio neto. in Ministerio de Hacienda, *El impuesto sobre el patrimonio neto*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales.
73. Enzweiler, R. J. (2000). *Os desafios de tributar na era da globalização*. Florianópolis: Editora Diploma Legal.
74. Escudero, M. L. e Pérez de Nanclares, J. M. – organizadores (2000). *Derecho comunitario material*. Madri: McGrawHill.
75. Esteve, M. L. (1996). *El impuesto sobre sociedades en la Unión Europea*. Valência: Tirant lo Blanch.
76. Faria, W. R. (1995). Métodos de harmonização aplicáveis ao Mercosul e incorporação das normas correspondentes nas ordens jurídicas internas. In Basso, M. (organizadora). *Mercosul – seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado.
77. Fernandes, E. C. (1997). *Sistema tributário do Mercosul*. 2. edição São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.
78. Fernandes, E. C. (2000). *Direito tributário municipal*. Curitiba: Juruá Editora.
79. FERNANDES, E. C. (2000). Normas tributárias do Mercosul. In Silva Martins, I. G. da. (coordenador). *O direito tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Editora Forense.
80. Ferrari, R. M. M. N. – organizadora (1999). *O Mercosul e as ordens jurídicas de seus Estados-Membros*. Curitiba: Juruá Editora.
81. Ferreira, E. A. C. (1997). *Nova ordem mundial*. São Paulo: Núcleo.
82. Ferrer, A. (1996). *Historia de la globalización: orígenes del orden económico mundial*. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.
83. Ferro, S. B. e Santamaria, G. L. (1995). *Mercosur: aspectos tributarios del proceso de integración latinoamericana*. Mendoza: Ediciones Jurídicas Cuyo.
84. Finkelstein, C. (2003). *O processo de formação de mercados de blocos*. São Paulo: Thomson-IOB.
85. Foschete, M. (1999). *Relações econômicas internacionais*. São Paulo: Aduaneiras.

86. Fukuyama, F. (1992). *O fim da história e do último homem*. Rio de Janeiro: Rocco.
87. García Belsunce, H. A. (1994). *Estudios de derecho constitucional tributário*. Buenos Aires: Depalma.
88. García, A. M. (1999). *A teoria dos valores de Miguel Reale*. São Paulo: Saraiva.
89. Godoi, M. S. (1999). *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética.
90. Gomes, E. B. (2001). *Blocos econômicos e solução de controvérsias: uma análise comparativa a partir da União Européia e Mercosul*. Curitiba: Juruá Editora.

91. Gómez, M. F. (2000). *El IVA en las operaciones intracomunitarias*. Madrid: Marcial Pons.
92. Grau, E. R. (2002). *O direito posto e o direito pressuposto*. 4ª edição, São Paulo: Malheiros.
93. Grau, E. R. (1975). *Conceito de tributo e fontes do direito tributário*. São Paulo: IBET/Resenha Tributária.
94. Grien, R. (1994). *La integración económica como alternativa inédita para América Latina*. Ciudad de Mexico: Fondo de Cultura Económica.
95. Gueguen, D.(1995). *Guía de la Comunidad Europea: después de Maastricht*. 2. edição Barcelona: Boch, Casa Editorial.
96. Guidolin, B. (1999). *Mercosul e blocos econômicos*. São Paulo: Editora STS.
97. Guimarães, S. P – organizador (1999). *ALCA e Mercosul*. Brasília: IPRI/FUNAG.
98. Hart, H. L. A. (1994). *O conceito de direito*. 2. edição Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
99. Hernandez, H. H. (1980). *La justicia en la “teoría egológica del derecho”*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
100. Hilú Neto, M. (2003). *Imposto sobre importações e imposto sobre exportações*. São Paulo: Quartier Latin.
101. Hirst, P. e Thompson, G. (1998). *Globalização em questão: a economia internacional e as possibilidades de governabilidade*. Petrópolis: Editora Vozes.
102. Hobsbawm, E. J. (1997). *A era dos extremos: o breve século XX*. 2ª edição. São Paulo: Companhia das Letras.
103. Hübner, M. M. (1998). *Guia para elaboração de monografias e projetos de dissertação de mestrado e doutorado*. São Paulo: Pioneira/Mackenzie.
104. Hummer, W. e Prager, D. (1998). *GATT, ALADI y NAFTA: pertenencia simultanea a diferentes sistemas de integración*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina.
105. Huntington, S. P. (1997). *O choque das civilizações e a recomposição da ordem mundial*. Rio de Janeiro: Objetiva.
106. Ianni, O. (1997). *Teorias da globalização*. 4. edição Rio de Janeiro: Civilização Brasileira.
107. Jarach, D. (1997). *Finanzas públicas y derecho tributario*. 2. edição Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
108. Kant, I. (1995) *A paz perpétua e outros opúsculos*. Lisboa: Edições 70.
109. Kelsen, H. (1995). *A ilusão da justiça*. São Paulo, Martins Fontes.
110. Kelsen, H. (1999). *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes.
111. Kelsen, H. (2000). *Teoria geral do direito e do estado*. São Paulo: Martins Fontes.
112. Kennedy, P. (1989). *Ascensão e queda das grandes potências*. Rio de Janeiro: Editora Campos.
113. Kerber, G. (2001). *Mercosul e a supranacionalidade*. São Paulo: Editora LTr.

114. Keynes, J. M. (1992). *A teoria geral do emprego, do juro e da moeda*. São Paulo: Atlas.
115. Kissinger, H. (1997). *Diplomacia*. Rio de Janeiro: Francisco Alves.
116. Krugman, P. R. e Obstfeld, M. (2001). *Economia Internacional – Teoria e política*. 5ª edição., São Paulo: PEARSON – Makron Books.
117. Kunzler, J. P. (1999). *Mercosul e o comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras.
118. Labrano, R. R. D. (1998). *Mercosur: integración e derecho*. Buenos Aires: Ciudad Argentina/Intercontinental Editora.
119. Landes, D. S. (1998). *A riqueza e a pobreza das nações*. Rio de Janeiro: Editora Campus.
120. Laureano, A. (1997 a). *Discriminação inversa na Comunidade Européia*. Lisboa: Quid Juris?
121. Laureano, A. (1997 b). *Regime jurídico fundamental da União Européia anotado*. Lisboa: Quid Juris?
122. Leal, R. P. (1996). *Soberania e mercado mundial*. São Paulo: Editora de Direito.
123. Lewandowski, E. R. – coordenador (2000). *Direito comunitário e jurisdição supranacional: o papel do juiz no processo de integração regional*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira.
124. Lima, M. C. e Medeiros, M. A. – organizadores (2000). *O Mercosul no limiar do Século XXI*. São Paulo: Editora Cortez.
125. Lipovetzky, J. C. e Lipovetzky, D. A. (1994). *Mercosul: estratégias para a integração*. São Paulo: Editora LTr.
126. Litrento, O. (1999). *A ordem internacional contemporânea*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor.
127. Lobo, M. T. A. R. C. (2002). Tributação no Mercosul. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Tributação no Mercosul*. 2ª edição, São Paulo: Revista dos Tribunais.
128. Lopes Porto, M. C. – coordenador (1994). *O Mercosul e a União Européia*. Coimbra: Faculdade de Direito.
129. Lopes Porto, M. C. (1997). *Teoria da integração e políticas comunitárias*. Coimbra: Almedina.
130. López del Carril, N. J. (1967). *Integración latiamericana y derecho comunitario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
131. Lorentz, A. C. M. (2001). *Supranacionalidade no Mercosul: a doutrina, os governos, a Constituição Federal e os Tratados de Integração*. Curitiba: Juruá Editora.
132. Machado, H. B. (1994). *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 3. edição São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.
133. Machado, J. B. M. (2000). *Mercosul: processo de integração – origem, evolução e crise*. São Paulo: Aduaneiras.
134. Magalhães, J.C. (2000). *O Supremo Tribunal Federal e o direito internacional: uma análise crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado.
135. Magariños, G. (1991). *Uruguay en el Mercosur*. Montevideu: Fundación de Cultura Universitaria.

136. Mariano, M. P. (2000). *A estrutura institucional do Mercosul*. São Paulo: Aduaneiras.

137. Mazzuoli, V. O. (2001). *Tratados internacionais*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira.
138. McMillan, J. (2004). *A reinvenção do Bazar: uma história dos mercados*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editora.
139. Meirelles, J. R. (2000). *Impostos indiretos no Mercosul e integração*. São Paulo: Editora LTr.
140. Mello, A. F. (1999). *Marx e a globalização*. São Paulo: Boitempo Editorial.
141. Mello, A. F. (2000). *Capitalismo e mundialização em Marx*. São Paulo: Editora Perspectiva.
142. Mérsan, C. A. (1988). *Direito tributário*. 2. edição São Paulo: Revista dos Tribunais.
143. Midón, M. A. R. (1998). *Derecho de la integración*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores.
144. Miranda Guimarães, Y. J. (1983). *O tributo*. São Paulo: Max Limonad
145. Montoya, M. A. (1998). *Relações interseroriais do Mercosul e da economia brasileira*. Passo Fundo: Ediupf.
146. Moraes, R. (1995). *Celso Furtado: o subdesenvolvimento e as idéias da CEPAL*. São Paulo: Editora Ática.
147. Morgenthau, H. J. (1990). Uma teoria realista da política internacional. In Braillard, P. *Teoria das relações internacionais*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
148. Naisbitt, J. (1999). *Paradoxo global*. Rio de Janeiro: Editora Campus.
149. Nasser, R. A. (1999). *A liberalização do comércio internacional nas normas do GATT-OMC*. São Paulo: Editora LTr.
150. Navarro Côelho, S. C. (1993). *O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. 2. edição Belo Horizonte: Del Rey.
151. Navarro Côelho, S. C. (1997). *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6. edição Rio de Janeiro: Editora Forense.
152. Navarro, F. – coordenador (1995). *Mercosul e tributação: mercados regionais e globalização da economia*. São Paulo: Edições Oficina 2/Sinafresp.
153. Nobre, L. P. (2000). *A globalização e o controle de transferência de preços (transfer pricing) no Brasil*. Brasília: Pórtico.
154. Nogueira, A. (2000). *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar.
155. OCDE (1977). *Relatório do Comitê de Assuntos Fiscais*. [tradução Tereza Curvelo] Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.
156. Oliveira, M. de F. B. A. de (1998). Código de Licenciamento de Importações. In Casella, P. B. e Mercadante, A. de A. (coordenadores). *Guerra comercial ou integração mundial pelo comércio?* São Paulo: LTr.
157. Oliveira, R. F. (1994). *Receita públicas originárias*. São Paulo: Malheiros.

- 158.Ordaz, P., Torres, M. J. e Miranda, J. P. (1994). *Do mercado comum ao mercado único: os regimes que influenciam o comércio*. Lisboa: Instituto de Estudos para o Desenvolvimento.
- 159.Otermin, J. P. (1995). *El Mercado Comum do Sul: desde Asunción a Ouro Preto*. Montevideu: Fundación de Cultura Universitaria.
- 160.Pabst, H. (1997). *Mercosul: direito da integração*. Rio de Janeiro: Editora Forense.
- 161.Pauperio, A. M. (1958). *O conceito polêmico de soberania*. 2 edição Rio de Janeiro: Forense.
- 162.Pereira, L. C. R. (2001). *Limitação e não aplicabilidade do direito*. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar.
- 163.Pimenta, J. C. (1993). *A dupla tributação*. Coimbra: Livraria da Universidade.
- 164.Pinheiro, G. (1998). *A fiscalidade directa na União Europeia*. Porto: Universidade Católica Portuguesa.
- 165.Pinheiro, J. Borges (2001). *Direito tributário e globalização*. Rio de Janeiro: Renovar.
- 166.Pires, A. R., Graça, C. F., Brito, D. L., Andrade, D. E., Tapias, M. L. (1999). *Código Aduaneiro do Mercosul: comentários ao Protocolo*. São Paulo: Aduaneiras.
- 167.Pires, V. (1996). *Estado, mercado e tributação*. Piracicaba: Unimep.
- 168.Plá, J. A. – coordenador (1994). *O Mercosul e a Comunidade Européia: uma abordagem comparativa*. Porto Alegre: Editora da UFRGS.
- 169.Porto, M. (1996). A união monetária e os processos de convergência. *In A União Europeia na encruzilhada*. (vários autores) Coimbra: Almedina.
- 170.Pretti, F. (1999). *Mercosul: a instituição e o sistema de solução de controvérsias*. Blumenau: Editora da FURB.
- 171.Proença, A. M. e Biocca, S. M. – organizadores (1996). *A integração rumo ao século XXI*. Pelotas: EDUCAT.
- 172.Ratti, B. (1997). *Comércio internacional e câmbio*. 9. edição São Paulo: Aduaneiras.
- 173.Reale, M. (1994). *Teoria tridimensional do direito: situação atual*. 5. edição São Paulo: Saraiva.
- 174.Reale, M. (1998a). *Nova fase do direito moderno*. 2. edição São Paulo: Saraiva.
- 175.Reale, M. (1998b). *Fundamentos do Direito*. 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais
- 176.Reale, M. (1999 a) *O direito como experiência*. São Paulo: Saraiva.
- 177.Reale, M. (1999 b). *Experiência e cultura*. Campinas: Bokseller.
- 178.Reale, M. (2000). *Teoria do direito e do estado*. São Paulo: Saraiva.
- 179.Reale, M. (2002). *Lições preliminares de Direito*. 27ª edição. São Paulo; Editora Saraiva.
- 180.Reichel, H. J. e Gutfreind, I. (1996). *As raízes históricas do Mercosul: a região platina colonial*. São Leopoldo: Editora Unisinos.

181. Reis, M. M. (2001). *Mercosul, União Européia e Constituição: a integração dos Estados e os Ordenamentos Jurídicos nacionais*. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar.
182. Ricardo, D. (1994). *Principios de economía política y tributación*. Ciudad del México: Fondo de Cultura Económica.
183. Rocha, M. C. R. (1999). *MERCOSUL – Alcance da união aduaneira no ordenamento jurídico brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.
184. Rodrigues do Amaral, A. C. (1995). *Imposto sobre o valor agregado – IVA*. São Paulo: Rumo/ABDT.
185. Rodrigues, A. P. (2003). A integração econômica e o dilema entre mundialismo e regionalismo. In Brito, E. e Rosas, R. (coordenadores). *Dimensão jurídica do tributo*. São Paulo: Editora Meio Jurídico.
186. Rodrigues, M. A. (2000). *Poder constituinte supranacional: esse novo personagem*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor.
187. Roet, R. (1999). *Mercosur: regional integration, word market*. Londres: Lynne Rienner Publisher.
188. Rolleri, O. H. (1997). *El Mercosur frente al tercer milenio*. Buenos Aires: Editorial de Belgrano.
189. Rosa Jr., L. E. F. (1997). *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 11. edição Rio de Janeiro: Renovar.
190. Rosa, P. V. F (2001). *Direito comunitário: Mercosul e Comunidades Européias*. Rio de Janeiro: Editora Esplanada.
191. Rousseau, J. J. (1993). *O contrato social*. Rio de Janeiro: Ediouro.
192. Rousseau, J. J. (1999). *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. São Paulo: Martins Fontes.
193. Saíz, R. C. (1990). *La armonización fiscal europea: un balance actual*. Madrid: Editorial AC.
194. Sambuccetti, S. I. R. (1999). *Urquiza y Mauá: el Mercosur del Siglo XIX*. Córdoba: Ediciones Macchi.
195. Sampaio, E. R. (1991). *Instituições de ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Editora Forense.
196. Saraiva, J. F. S. – organizador (1997). *Relações internacionais contemporâneas: da construção do mundo liberal à globalização*. Brasília: Paralelo 15.
197. Schaposnik, E. C. (1997). *As teorias da integração e o Mercosul*. Florianópolis: Editora da UFSC.
198. Schneider, F. B. (2000). *Acesso à jurisdição no Mercosul*. Porto Alegre: Síntese.
199. Schoueri, L. E. (1995). *Planejamento fsical através dos acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
200. Silva Martins, I. G. - coordenador (2000). *O direito tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Editora Forense.
201. Silva Martins, I. G. (1983). *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva.

202. Silva Martins, I. G. (1992). *Sistema tributário na Constituição de 1988*. 4. edição São Paulo: Saraiva.
203. Silva Martins, I. G. (1993). *Curso de direito tributário*. 2. edição Belém: CEJUP; Centro de Extensão Universitária.
204. Silva, M. F. (1999). *Relações econômicas internacionais*. São Paulo: Aduaneiras.
205. Silva, S. A. R. G. (2003). *Integração econômica e harmonização da legislação tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.
206. Simionato, F. A. M. (2004). Considerações atuais sobre o processo de harmonização legislativa na União Européia e no Mercosul. In WINTER, Luís Alexandre Carta (organizador). *Múltiplas facetas do estado-região*. Curitiba: Juruá Editora.
207. Smith, A. (1980). *Riqueza das Nações*. Volume I (a) e Volume II (b). Lisboa: Fundação Calouste-Gulbekian.
208. Soares, G. F. S. (2001). *Órgãos dos Estados nas relações internacionais: formas da diplomacia e as imunidades*. Rio de Janeiro: Editora Forense.
209. Soder, J. (1995). *A União Européia*. São Leopoldo: Editora UNISINOS.
210. Souza, W. P. A. (1999). *Primeiras linhas de direito econômico*. São Paulo: Editora LTr.
211. Stahringer de Caramuti, O. – coordenadora (1996). *El Mercosur en el nuevo orden mundial*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina.
212. Stahringer de Caramuti, O. – coordenadora (1998). *El Mercosur em en siglo XXI*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina.
213. Sztajn, R. – coordenadora (2001). *Direito da integração*. São Paulo: Cultural Paulista/Unicid.
214. Thorstensen, V. (1999). *OMC – Organização Mundial do Comércio: as regras do comércio internacional e a rodada do milênio*. São Paulo: Aduaneiras.
215. Tôrres, H. (2001 a). *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. edição São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.
216. Tôrres, H. (2001 b). *Direito tributário internacional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.
217. Torres, L. R. (1995). *Os direitos humanos e a tributação*. Rio de Janeiro: Renovar.
218. Torres, V. H. (1998). *Como operar en el Mercosur*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti Libreria Editorial.
219. Tosi, J. L. (1999). *Comercio internacional y Mercosur*. Buenos Aires: Ediciones La Rocca.
220. Tosi, J. L. (2000). *Mercadería: origen y certificación*. Buenos Aires: Editorial Universidad.
221. Uckmar, V. (1999). *Direito constitucional tributário*. 2 edição São Paulo: Malheiros.
222. Valero, P. A. M. (2001). *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*. Madrid: Consejo Económico y Social.

223. Vázquez, M. C., Gilli, R. S., Gaggero, E. D., Benitez Gómez, J. A., Babace, H., Bergman, E. T., Copello, B. G., e Abella, M. J. (1995). *Estudios multidisciplinarios sobre el Mercosur*. Montevideu: Facultad de Derecho de la Universidad de La Republica.
224. Velloso, J. P. R. – coordenador (1995). *Mercosul e NAFTA: o Brasil e a integração hemisférica*. Rio de Janeiro: José Olympio Editora.
225. Villegas, H. B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 6. edição Buenos Aires: Depalma.
226. Vizcaíno, C. G. (1996). *Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires: Depalma.
227. Weiler, J. H. H. (1999). *The Constitution of Europe*. Cambridge: Cambridge University Press.
228. Wolkmer, A. C. (1989). *O Terceiro Mundo e a nova ordem internacional*. São Paulo: Editora Ática.
229. www.mercosul.gov.br/
230. www.mercosur.org.uy/
231. www.oecd.org/
232. www.wto.org/
233. Xavier de Basto, J. G. (1991). *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.
234. Xavier, A. (1993). *Direito internacional tributário do Brasil*. 2. edição Rio de Janeiro: Editora Forense.
235. Zozaya, F. P. (1999). *El origen de las mercancías en el régimen aduanero de la Unión Europea*. Madri: Marcial Pons.