

Maíra Cancio Assumpção

Análise comparativa dos Tributos Incidentes sobre o consumo no âmbito do MERCOSUL e União Européia e o Enfoque Crítico do Processo de Harmonização desses tributos.

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Faculdade de Direito

São Paulo
2011

Maíra Cancio Assumpção

Análise comparativa dos Tributos Incidentes sobre o consumo no âmbito do MERCOSUL e União Européia e o Enfoque Crítico do Processo de Harmonização desses tributos.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado em cumprimento às exigências do Curso de Especialização - *Lato Sensu* - em Direito Internacional da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUCSP, para obtenção do diploma de pós-graduação.

São Paulo, Setembro de 2011.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo apoio, incentivo constante e exemplo de vida; à minha irmã, pelo carinho e amizade que me dedica sempre; ao Meu Amor, pela compreensão dos momentos sacrificados em que estaríamos juntos; ao mestre Dr. George Augusto Niaradi, pelo auxílio bibliográfico e incentivo no desenvolvimento da minha carreira jurídica; ao professor Dr. Carlos Roberto Husek, pela orientação, paciência e ensinamentos.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
------------------	---

CAPÍTULO 1

O SURGIMENTO DOS BLOCOS ECONÔMICOS: PROCESSO DE FORMAÇÃO E OBJETIVOS

1.1 Considerações Iniciais	9
1.2 O Processo de Integração	11
1.3 Estágios da Integração Econômica	12
1.4 A integração econômica Européia	15
1.4.1 Estrutura Orgânica da União Européia	19
1.5 A integração econômica na América Latina	22
1.5.1 A formação e a realidade do MERCOSUL	22
1.5.2 Estrutura Orgânica do Processo Integracionista do MERCOSUL..	25
1.6 Considerações conclusivas	28

CAPÍTULO 2

HARMONIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Conceito, Fundamentos e Princípios da Harmonização	30
2.1.1 Conceito e Fundamentos.....	30
2.1.2 Princípios Norteadores Harmonização Tributária	32
2.2 O Processo de Harmonização da Legislação Tributária	35
2.3 O Fenômeno da Bitributação	37
2.3.1 Conceito	37
2.3.2 Meios de evitar a bitributação	38
2.3.2.1 Tratados Internacionais	38

CAPÍTULO 3

HARMONIZAÇÃO DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO

3.1 Harmonização dos tributos incidentes sobre o consumo na União Européia	41
3.1.1 Imposto sobre o Valor Agregado (IVA)	41
3.1.1.1 Evolução Histórica do IVA	41
3.1.1.2 A adoção do IVA nos Países da Comunidade Européia...	42
3.1.1.3 A aplicação do IVA na União Européia	43
3.2 Harmonização dos tributos incidentes sobre o consumo no Mercosul	45
3.2.1 Tributação sobre o consumo na Argentina	46
3.2.2 Tributação sobre o consumo no Uruguai	50
3.2.3 Tributação sobre o consumo no Paraguai	52
3.2.4 Tributação sobre o consumo no Brasil	54
3.3 Principais diferenças detectadas no âmbito do Mercosul	57

CAPÍTULO 4

ANÁLISE COMPARATIVA DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO NO MERCOSUL E NAS COMUNIDADES EUROPÉIAS E O ENFOQUE CRÍTICO

.....	60
-------	----

CONCLUSÃO	63
-----------------	----

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68
----------------------------------	----

INTRODUÇÃO

A dificuldade enfrentada na busca de fontes bibliográficas que esclarecessem acerca do tema exposto se transformou numa barreira a ser derrubada ao longo do Trabalho. Fontes atuais se tornaram ainda mais raras, tendo em vista que poucos doutrinadores escrevem especificamente a respeito do Tema.

Dar continuidade ao que foi proposto no Projeto se tornou um desafio estimulante para mim, afinal, falar de um assunto nunca explanado nas aulas em que estive presente – seja na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Alagoas, na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo ou até mesmo nos cursos em que tive a oportunidade de presenciar no exterior – foi algo desbravador.

Ao início do Trabalho, tentei introduzir o tema demonstrando a evolução histórica dos Blocos Econômicos: como surgiram e de que forma tomaram força, dando destaque especial ao Mercado Comum do Sul – o Mercosul e à União Européia.

Expliquei os estágios de integração econômica existentes. Coloquei, em paralelo, suas características e evidenciei o avanço integracionista econômico alcançado pelo Bloco Sul-americano. Comparei-no com a União Européia, o bloco econômico que, nos dias atuais, encontra-se no mais alto nível de integração econômica conhecido no mundo.

Demonstrei as estruturas orgânicas do processo integracionista do Mercosul, deixando clara sua característica de intergovernabilidade prevista no Tratado de Assunção.

O Trabalho versa, posteriormente, acerca da harmonização tributária, explanando seu conceito, fundamentos e demonstrando seus princípios norteadores.

Essa questão da harmonização do sistema tributário é vital não somente para facilitar as relações econômicas do Brasil com seus parceiros do

Mercosul, mas também para desestimular a política de isenções fiscais praticada pela maioria dos Estados brasileiros que visam atrair investimentos industriais, promovendo uma verdadeira guerra fiscal interna, na qual todos, principalmente o consumidor final, perdem . Com relação à competitividade, além da especialização e maior produtividade, é fundamental ter produtos limpos de impostos, sobretudo daqueles tributos que incidem em cascata, para concorrer no mercado internacional.

Tais conceitos, cada vez mais discutidos no mundo contemporâneo, estão impondo a realização de acordos tarifários, harmonização tributária e levantamento de barreiras alfandegárias que permitam criar mercados regionais, supranacionais.

Como também irá ser demonstrado ao longo do trabalho, as primeiras experiências de integração econômica ocorreram, de fato, na Europa logo após a Segunda Guerra Mundial, com a formação do Mercado Comum Europeu, reunindo inicialmente seis países da Europa ocidental. Em seguida, foi formado o Comecon, agrupando oito países do Leste europeu. Mais recentemente surgiram o Nafta, no norte da América, e o Mercosul. Já estão em andamento os processos de constituição de um gigantesco mercado comum na Ásia e um outro, englobando todos os países das Américas, a Alca.

O processo de harmonização da legislação tributária, evidentemente, também teve seu espaço reservado, evidenciado pelos métodos de harmonização legislativa do Mercosul e União Européia.

O Fenômeno da Bitributação foi explicado de forma a fazer com que pudéssemos concluir sua finalidade, vantagens e desvantagens, além da importância da existência de Tratados Internacionais para regulamentar e coibir esse fenômeno.

Dei ênfase ao enfoque crítico da harmonização dos tributos incidentes sobre o consumo dos estados-membros do Mercosul e da União Européia, já que o objetivo dessa pesquisa tornou-se examinar a possibilidade de implantação do

Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) no Brasil, como tributo único incidente sobre o consumo.

E, por fim, concluindo a finalidade pela qual me prontifiquei a atender, fiz uma análise comparativa entre o Mercosul e a União Européia, com suas congruências e desarmonias no que concerne a tributação sobre a realidade do consumo.

Portanto, deixo claro que o objetivo deste trabalho é avaliar a questão tributária incidente sobre o consumo sob a ótica do Mercosul, notadamente sobre a inserção do IVA no Brasil, evidenciando a importância da harmonização tributária para o avanço integracionista do bloco, bem como explicar e fazer uma análise comparativa com a União Européia, mencionando, inclusive algumas das dificuldades pelas quais o Bloco Econômico vem passando.

CAPÍTULO 1

O SURGIMENTO DOS BLOCOS ECONÔMICOS: PROCESSO DE FORMAÇÃO E OBJETIVOS

1.1 Considerações Iniciais

Durante a Guerra dos Cem Anos, entre os séculos XIV e XV, as dinastias, carentes de recursos para sustentar seus exércitos e o Estado incipiente, foram criando alianças, nascendo aí, as formas de proteção aduaneira.¹

A partir do século XVI a economia mundial passou a apresentar um importante passo na evolução integracionista, estabelecendo um grau de cooperação até então desconhecido.

Nessa época, foram firmados acordos de união comercial, entre alguns países da Europa, visando benefícios comuns ou resolver discriminações. Tais impulsos significaram importante marco inicial no processo de regionalização e de impactos junto às relações militares.²

Em 1603, Inglaterra e Escócia consolidaram a proposta de união aduaneira formulada em 1547 e 1548. Mas só em 1703, “a Lei da União entre Inglaterra e Escócia instituiu uma união política e econômica.”³

O primeiro projeto de unificação de mercados na Europa ocorreu em 1836, no qual França e Bélgica se propuseram a celebrar uma união aduaneira que, face a oposição inglesa e prussiana, não prosperou⁴. E assim, ao longo dos séculos seguintes, outras tentativas foram feitas, entretanto sem êxito.⁵

¹ BAPTISTA, Luiz Olavo. O Mercosul, suas instituições e ordenamento jurídico. São Paulo: LTr, 1998, p. 19.

² OLIVEIRA, Odete Maria de. Prefácio *In* Mercado Europeu: Direito e Análise Jurisprudencial. Curitiba: Juruá, 2005, p. 16.

³ Idem.

⁴ BAPTISTA, Luiz Olavo. O Mercosul, suas instituições e ordenamento jurídico. São Paulo: LTr, 1998, p. 21.

Um fenômeno inovador surgiu no período entre guerras – final da Primeira Guerra Mundial e início da Segunda Guerra Mundial. Alterou-se o modelo de cooperação comercial tradicional, transformando-o num sistema de regionalização do comércio internacional, nascendo, dessa forma, os primeiros blocos econômicos de origem colonial.⁶

Imediatamente após a Segunda Guerra Mundial, os Estados Soberanos, ainda fragilizados com a destruição continental ocorrida, viram-se em meio a uma crise político-econômica a qual precisava, urgentemente, de uma solução. Diante da constatação de que não eram auto-suficientes, os Estados concluíram a necessidade da cooperação e integração entre os povos para que pudessem voltar ao desenvolvimento. Por conseguinte, criaram uma verdadeira comunidade jurídica organizada, apontada como “Comunidade Internacional”. E a partir daí, a evolução do conceito de soberania acrescido do ideal de cooperação e integração econômica, fez iniciar o surgimento dos blocos econômicos como conhecidos hoje em dia.⁷

A partir da segunda metade da década de oitenta, impulsionados pelo processo de Globalização, foram aparecendo outros fenômenos de regionalização, notadamente na América, Ásia e África, estimulados pela experiência bem sucedida das Comunidades Européias.⁸

⁵ El regionalismo y El sistema mundial de comércio. Ginebra: Secretaría de Organización Mundial Del Comercio, 1995.

⁶ OLIVEIRA, Odete Maria de. Prefácio *In* Mercado Europeu: Direito e Análise Jurisprudencial. Curitiba: Juruá, 2005, p. 17.

⁷ RANZANI, Kátia Maria. As Barreiras Constitucionais do Brasil para a Harmonização da Legislação Tributária no Mercosul *in* Revista Jurídica da Universidade de Franca, ano 3, nº 4. Franca: Publicação do Curso de Direito da Universidade de Franca, 2000, p. 79.

⁸ OLIVEIRA, Odete Maria de. Prefácio *In* Mercado Europeu: Direito e Análise Jurisprudencial. Curitiba: Juruá, 2005, p. 17.

Dessa forma, o período pós-guerra pode ser entendido como o marco inicial da globalização econômica.⁹

1.2 O Processo de Integração

O uso da terminologia ‘Integração’ para designar fenômenos da economia internacional surgiu na metade do século XX, referindo-se a um processo que envolve duas ou mais economias direcionadas a estabelecer um espaço econômico de maior dimensão internacional.¹⁰

Para que seja criada uma situação propícia ao processo de integração, os Estados Soberanos interessados devem submeter-se as duas principais etapas, quais sejam, a diferenciação e a aproximação.

Na diferenciação, o Estado toma consciência da parte como um todo, enquanto na aproximação, provoca-se o reconhecimento do todo.¹¹

A integração é estágio econômico-jurídico de relacionamento entre Estados que pressupõe constante elaboração, em face dos constantes e novos desafios a que estão sujeitos os países que se integram, principalmente os situados em estágios mais avançados de união.¹²

O processo de integração é facilitado pela identidade cultural, proximidade geográfica e mesmo interesse econômico, de forma simultânea e contínua.

⁹ STELZER, Joana. Mercado Europeu: Direito e Análise Jurisprudencial. Curitiba: Juruá, 2005, p. 43.

¹⁰ OLIVEIRA, Odete Maria de. União Européia: processo de integração e mutação. Curitiba: Juruá, 2001, p. 33.

¹¹ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Reforma Tributária – Mercosul & União Européia. Curitiba: Juruá, 2003, p. 28.

¹² MATIAS, João Luis Nogueira. Responsabilidade Tributária de Sócios no Mercosul. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 38.

Dessa forma, os Estados com posicionamento territoriais mais próximos e com interesses econômicos em comum, possuem maior possibilidade para se unir e formular, conjuntamente, ações com resultados benéficos para ambos.¹³

Entretanto, nesse mesmo contexto, torna-se importante advertir que a integração vai além de acordos, tratados, protocolos ou atos operacionais firmados comumente por dois ou mais Estados, em que fixam cláusulas de favorecimento e normas protecionistas recíprocas. É inegável que constituem atos iniciais do processo, mas a integração abrange toda a parte política, desde a esfera fiscal à monetária, passando do trabalhador ao trabalho.¹⁴

A integração chega a gerar benefícios econômicos específicos para os Estados signatários dos tratados, tais como a livre circulação de produtos, serviços e capitais.

1.3 Os Estágios da Integração Econômica

A doutrina jurídica classificou e definiu os diversos estágios de integração econômica a serem atingidas, gradativamente, pelos blocos econômicos.

O mais primário se constitui pelas Zonas Preferenciais ou Zona de Preferência Tarifária.¹⁵ Ao instituir a aplicação das Zonas Preferenciais, os países ou regiões acordam que suas mercadorias, ao entrar no território alheio, terão

¹³ CHIARELLI, Carlos Alberto Gomes. Idéias gerais sobre integração. *In* Integração Direito e Dever: MERCOSUL e Mercado Comum Europeu. São Paulo: LTR, 1992, p. 28.

¹⁴ CHIARELLI, Carlos Alberto Gomes. Idéias gerais sobre integração. *In* Integração Direito e Dever: MERCOSUL e Mercado Comum Europeu. São Paulo: LTR, 1992, p 41 e 44.

¹⁵ BREGALDA, Gustavo. Direito Internacional Público e Direito Internacional Privado. São Paulo: Atlas, 2007, p. 121.

tratamento preferencial, com a aplicação parcial das tarifas de importação.¹⁶ Pode também aparecer sob a nomenclatura de Acordos de Cooperação Regional e referir-se a apenas uma determinada área da economia ou a alguns produtos específicos, sem que seja liberado todo comércio internacional entre os membros.¹⁷

Já no estágio da Zona de Livre Comércio, o acordo explicita a eliminação recíproca e progressiva dos gravames e restrições aduaneiras e barreiras alfandegárias. Isto quer dizer que as mercadorias poderão circular, entre os países que firmaram o acordo, sem que seja cobrado nenhum tributo, fazendo com que estimule as trocas entre estes países.¹⁸

Na União Aduaneira, a fixação de uma tarifa externa única ou comum (TEC) para os países integrantes é a principal característica deste acordo. Desta forma, as mercadorias que originarem de algum país que não faça parte da área de integração, serão submetidas à mesma tributação. A partir desse momento, os Estados-membros passam negociar com o exterior através do Bloco, e não mais isoladamente. No entanto, é importante destacar que, para que não haja um corte abrupto imediato nas políticas tarifárias, a estipulação da tarifa única, na maioria das vezes, é feita de forma progressiva, mediante uma lista de convergência predeterminada.¹⁹

O Mercado Comum surge como nível de integração econômica imediatamente posterior a União Aduaneira. Além de garantir a eliminação de

¹⁶ BORDIN, Luís Carlos Vitali. LAGEMANN, Eugenio. Tributação no Mercosul. Tributação em Revista, ano 5, nº 20. São Paulo: Unafisco Sindical, 1997, p. 25.

¹⁷ FERNANDES, Carlos Edison. Breves Considerações acerca de uma teoria da aproximação tributária na formação de blocos econômicos. In MOREIRA JUNIOR, Gilberto Castro & PEIXOTO, Marcelo Magalhaes org. (et. al). Direito Tributário Internacional. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 83.

¹⁸ CRETTON, Ricardo Aziz. Integração Econômica. Harmonização Tributária. União Européia. Mercosul. In Revista Dialética de Direito Tributário. n. 70. Abril de 1996, p. 41.

¹⁹ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. Harmonização Tributária no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 23.

barreiras alfandegárias e fixação de uma tarifa única, o Mercado Comum implica, ainda, em assegurar a livre circulação de fatores de produção, pessoas e capitais. Outra característica importante desse estágio é que os países que o adotam instituem a adoção de políticas comuns, coordenação e harmonização das legislações fiscais, trabalhistas e de sociedades. Como estágio imediatamente antecedente à União Econômica, dá início à coordenação das políticas macroeconômicas, tais como monitoramento das reservas cambiais e da dívida interna e externa de cada um dos países.

Na União Econômica, tida por alguns doutrinadores como o último estágio de integração, impõe-se a unificação da política econômica e financeira. A política econômica única é caracterizada pelo surgimento de órgãos normativos, como o Conselho e a Comissão da União Européia, cuja ordenação passa a ter coerção não só sob os Estados-membros, como também para seus habitantes. Já a unificação financeira faz estabelecer a adoção de uma moeda única, o que conseqüentemente implica na existência de um único banco central.

E por fim, classificado como o último estágio no grau de evolução da integração econômica, a União Política aparece ainda como etapa hipotética, tendo em vista que significa somar à União Econômica e monetária a coordenação política, com processo político unificado, sendo que a população do Bloco é considerada em sua unicidade. A União Política é, portanto, uma faculdade no caminho da integração, que ocorrerá mediante representação política ou por uma espécie de federação, com Constituição comum e liderança unificada²⁰, isto é, união dos Direitos Civil, Comercial, Fiscal, Tributário, acarretando numa “verdadeira revisão dos sistemas de governos dos Estados-membros”.²¹

²⁰ BREGALDA, Gustavo. Direito Internacional Público e Direito Internacional Privado. São Paulo: Atlas, 2007, p. 122.

²¹ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Reforma Tributária – Mercosul & União Européia. Curitiba: Juruá, 2003, p.30.

Entretanto, é importante enfatizar que nem todos os blocos regionais avançam pela totalidade das características de cada um desses estágios, muitas vezes, inclusive, porque, nem sempre, atingir uma etapa perfeita da integração corresponde aos interesses dos Estados que os constituem. Na maioria das vezes, o bloco econômico avança na evolução integracionista, mas continua possuindo características de mais de um estágio, ou seja, um bloco regional não deixa de ser zona de livre comércio ou união aduaneira por ter se tornado mercado comum.²²

Em suma, a implementação de cada etapa pode ser progressiva e apenas parcial, segundo os interesses e peculiaridades dos Estados envolvidos, sem que seja descaracterizado o processo de integração regional e suas respectivas etapas.

1.4 A integração econômica Européia

O período entre a I e II Guerras registrou as primeiras propostas de integração européia. O BENELUX, bloco formado por Belgica, Holanda e Luxemburgo, foi criado em 1944 e estabeleceu uma zona de livre comércio entre os três Estados.²³

Entretanto, a integração econômica efetiva na Europa, surgiu, essencialmente, após a Segunda Guerra Mundial que, conforme já explicitado, a fragilidade dos Estados, gerada pelo caos causado pela maior guerra continental já vivida, fez com que os Estados se unissem com o objetivo de superar a crise político-econômica então sofrida.

Os danos que a Europa provocara a si mesma eram inexoráveis. Entretanto, o choque que a guerra tinha provocado levou os governantes a pensarem seriamente na criação de um sistema de cunho internacional, buscando-

²² PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 2 ed. Salvador: Editora Jus Podivm, 2010, p. 761.

²³ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 2 ed. Salvador: Editora Jus Podivm, 2010, p. 785.

se evitar desastres como o recém-vivenciado e viabilizar uma segura circulação de mercadorias.²⁴

Os moldes beligerantes foram substituídos pela idéia de integração no qual a paz se tornou o principal ideal a ser alcançado pela humanidade.²⁵

Em 05 de abril de 1949, em Estrasburgo, criou-se o Conselho da Europa como a primeira instituição européia ocidental.

Jean Monnet, figura importante como construtor da paz e possuidor de uma experiência única enquanto negociador, propôs ao Ministro dos Negócios Estrangeiros da França, Robert Schuman, e ao Chanceler alemão Konrad Adenauer criar um interesse comum entre os seus países, estabelecendo a gestão, sob o controle de uma autoridade independente, do mercado do carvão e do aço. Tal proposta foi formulada oficialmente em 09 de Maio de 1950 pela França e fortemente acolhida pela Alemanha, Itália, Países Baixos, Bélgica e Luxemburgo.

Esse tratado institui a primeira Comunidade Européia, a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA), sendo assinado em abril de 1951 e abrindo as portas das realizações concretas na Europa. Ele era inspirado na criação de um mercado comum sem obstáculos nas fronteiras, no setor do carvão e do aço, e sem distorções de concorrência, com o objetivo de estimular o progresso das atividades econômicas.²⁶

No decorrer do tempo, diante das iniciativas tomadas nos domínios da defesa e da união política, os seis Estados-membros da CECA escolheram, portanto, uma nova área de integração no domínio económico: a criação de um mercado único.

²⁴ STELZER, Joana. Mercado Europeu: Direito e Análise Jurisprudencial. Curitiba: Juruá, 2005, p. 38.

²⁵ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Reforma Tributária – Mercosul & União Européia. Curitiba: Juruá, 2003, p.50.

²⁶ FORTE, Umberto. União Européia: Comunidade Económica Européia. Direito das comunidades européias e harmonização fiscal. trad. por Ana Tereza Marino Falcão. São Paulo: Malheiros, 1994, p.48-49.

Em 25 de Março de 1957, foi instituída a Comunidade Económica Europeia (CEE), através do Tratado de Roma, que, criou mecanismos de forma a permitir a tomada de decisões com o objetivo de dar expressão tanto aos interesses nacionais como à uma visão comunitária. A Comunidade Europeia significou, dessa forma, um importante e decisivo passo na organização e criação do que conhecemos hoje como a União Europeia.²⁷

Progressivamente, a partir da criação da CEE, e mais precisamente, nos anos de 1958 a 1970, constata-se a abolição dos direitos aduaneiros, com repercussões espectaculares, já que o comércio intracomunitário foi multiplicado por seis, ao passo que as trocas comerciais da CEE com o resto do mundo foram multiplicadas por três.

No mesmo período, o produto nacional bruto médio da CEE aumentou 70%. Seguindo o padrão dos grandes mercados continentais, como o dos Estados Unidos da América, os agentes económicos europeus souberam tirar proveito da dinamização resultante da abertura das fronteiras. Dessa forma, os consumidores se habituaram com a possibilidade de comprar, cada vez mais, produtos importados, advindos de uma gama bastante variada de mercadorias.

Assim, a dimensão europeia torna-se uma realidade patente. Em 1986, a assinatura do Acto Único Europeu permitiu abolir as outras restrições, de ordem regulamentar e fiscal, que atrasavam ainda a criação de um mercado interno genuíno, totalmente unificado. O Acto Único Europeu desenvolveu as bases para a futura união económica e monetária.²⁸

Ao entrar em vigor, em 01 de Novembro de 1993, o Tratado da União Europeia, assinado em 7 de Fevereiro de 1992 em Maastricht, conferiu uma nova dimensão à construção europeia. A Comunidade Europeia, já com o nome

²⁷ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Reforma Tributária – Mercosul & União Europeia. Curitiba: Juruá, 2003, p. 51.

²⁸ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 2 ed. Salvador: Editora Jus Podivm, 2010, p. 786.

substituído pelo Tratado de Maastricht, fundamentalmente econômica nas suas aspirações e no seu teor, passa estar integrada na União Européia.

Entretanto, inegavelmente, o fato mais marcante e que fará os cidadãos dos países componentes do Bloco se recordarem ao longo dos anos, acerca do Tratado de Maastricht, será a decisão que trouxe maior impacto prático à sua vida quotidiana: a realização da União Econômica e Monetária.

Desde 01 de Janeiro de 1999, a UEM reúne os países que cumpriram os critérios econômicos destinados a garantir a sua boa gestão financeira e a assegurar a estabilidade futura da moeda única, estabelecendo o euro.

A imposição do euro é, comumente considerada como a última etapa lógica da realização do mercado interno. A introdução da moeda única, justamente pelas repercussões pessoais que traz para cada cidadão e, sem deixar de lado consequências econômicas e sociais de que se reveste, tem um alcance eminentemente político.

Pode-se mesmo considerar que o euro será futuramente o símbolo mais concreto da União Européia. Tornou-se uma moeda forte, capaz de concorrer com as grandes moedas de reserva internacional, constituindo um marco distintivo no processo de integração, e fazendo com que o continente europeu se afirme, cada vez mais, perante a sociedade internacional.

Mas apenas no dia 13 de dezembro de 2007, é que foi assinado, pelos Estados-membros, o Tratado de Lisboa, que facultou personalidade jurídica à União Européia. Além da personalidade jurídica, esse tratado teve como objectivo declarado completar o processo lançado pelo Tratado de Amesterdão (1997) e pelo Tratado de Nice (2001), com vista a reforçar a eficiência e a legitimidade democrática da União e para melhorar a coerência da sua ação".²⁹ Entrou em vigor em 01 de dezembro de 2009.

É importante lembrar que houve cinco alargamentos sucessivos, sendo que o maior ocorreu em 01 Maio, de 2004, quando 10 estados aderiram

²⁹ Citado a partir do Preâmbulo do Tratado de Lisboa

Assim, desde 2007, a União Européia possui 27 Estados membros (Alemanha, Austria, Belgica, Bulgária, Chipre, República Checa, Dinamarca, Entônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Países Baixos, Polônia, Portugal, Romênia, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Suécia e Reino Unido), quando a Romênia e a Bulgária aderiram. Há negociações em curso com outros estados.

Por conseguinte, foram surgindo outras realizações, até se chegar à União Européia atual, que já abrange o Leste do continente - região que passou demasiado tempo separada da Europa Ocidental, com o colapso do socialismo e da COMECON.

Entretanto, não basta o Estado estar situado no continente europeu e querer fazer parte do Bloco. Para aderir à União Europeia, um estado precisa satisfazer as critérios económicos e políticos, conhecidos como Critérios de Copenhague. De acordo com o Tratado da União Europeia, cada estado membro e o Parlamento Europeu têm de estar em acordo com qualquer alargamento.

Passados mais de cinquenta anos do seu nascimento, a União Européia passa por um momento de reflexão sobre sua existência. Muitas vitórias alcançadas e diversos problemas enfrentados.

1.4.1 Estrutura Orgânica da União Européia

A União Européia é baseada, em três pilares e dentro desses pilares estão situados os órgãos integrantes do Bloco.

O primeiro pilar é o comunitário, que é regido pelos procedimentos institucionais clássicos, e composto pelo Conselho Europeu, pelo Conselho de Ministros, pela Comissão, pelo Parlamento, pelo Tribunal de Justiça e pelo Tribunal de Contas, que gerenciam, essencialmente, o mercado interno e as políticas comuns.

O Conselho Europeu é o órgão de cúpula da UE, composto pelos Chefes de Estado e de Governo, pelos Ministro da Relações Exteriores dos

Estados-membros e pelo Presidente da Comissão Europeia, que tem como finalidade definir os principais objetivos do Bloco, traçando as metas e diretrizes, porém, sem função legislativa.

Já o Conselho de Ministros, também conhecido por Conselho da União Europeia, é o órgão competente para determinar as principais políticas da instituição, porém, em menor dimensão quando comparado ao Conselho Europeu. É responsável pela coordenação das políticas monetárias internas e a participação no processo legislativo comunitário.³⁰

A Comissão Europeia, formada por um cidadão de cada país, é um órgão executivo que tem como objetivo defender os interesses comunitários, garantindo o bom funcionamento do mercado comum e o cumprimento dos tratados e acordos celebrados e das decisões estabelecidas dentro do bloco.³¹

O Parlamento Europeu, como sede em Estrasburgo – França, tem função legislativa, podendo participar da elaboração de normas comunitárias. É composto por no máximo 751 deputados, eleitos por sufrágio universal, com número proporcional às respectivas populações dos países. O Parlamento pode, também, pronunciar-se, previamente sobre propostas da Comissão Europeia e do Conselho de Ministros, além de manifestar-se sobre a conclusão de atos internacionais realizados pela UE.

O Tribunal de Justiça, composto por 15 juízes e 06 advogados assistentes, eleitos por comum acordo entre os membros, com mandato de seis anos, tem a finalidade de pronunciar-se acerca de uma regra comunitária, quando solicitado pelo tribunal nacional³², bem como anular atos incompatíveis com o Tratado, estruturando formalmente a superioridade deste.³³

³⁰ BREGALDA, Gustavo. Direito Internacional Público e Direito Internacional Privado. São Paulo: Atlas, 2007, p. 122.

³¹ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. Direito Internacional Público e Privado. 2 ed. Salvador: Editora Jus Podivm, 2010, p. 788.

³² BREGALDA, Gustavo. Direito Internacional Público e Direito Internacional Privado. São Paulo: Atlas, 2007, p. 122-123.

O Tribunal de Contas tem poderes de fiscalizar a legalidade e a regularidade das receitas e despesas da Comunidade.³⁴

Os dois outros pilares fundamentais da estrutura da UE envolvem os Estados-membros em domínios caracterizados até então como sendo da competência exclusivamente nacional: a política externa e de segurança, por um lado, e os assuntos internos, tais como a política de imigração e de asilo, a polícia e a justiça, por outro.

A questão tratada como sendo de competência exclusivamente nacional, defende o estrutural da soberania.

Por isso, a construção da UE trata-se de um progresso importante na realidade mundial, seja do ponto de vista da integração político-econômica regional, seja pela defesa da cultura e autodeterminação do povos, ou ainda pela proteção a soberania, posto que, na medida em que os Estados consideram que é do seu interesse cooperar mais estreitamente com os outros membros, como forma de afirmar a identidade européia no mundo e de assegurar uma melhor proteção dos seus cidadãos, acabam por defender, conseqüentemente, as políticas de segurança interna sob a criminalidade, ou memo a política de segurança externa sob os demais problemas do mundo.

Em 01 de dezembro de 2009, entrou em vigor o Tratado de Lisboa, trazendo importantes mudanças, tais como a inclusão do aumento de decisões por votação por maioria qualificada no Conselho da União Europeia, o aumento do Parlamento Europeu, no processo legislativo através da extensão da co-decisão com o Conselho da União Europeia, e a criação de um Presidente do Conselho Europeu, com um mandato mais longo, e um Alto Representante da União para os

³³ STELZER, Joana. Mercado Europeu: Direito e Análise Jurisprudencial. Curitiba: Juruá, 2005, p. 132.

³⁴ BREGALDA, Gustavo. Direito Internacional Público e Direito Internacional Privado. São Paulo: Atlas, 2007, p. 123.

Negócios Estrangeiros e a Política de Segurança, apresentando uma posição unida sobre as políticas da UE.

Tal Tratado também fez com que a Carta da União em matéria de direitos humanos, a Carta dos Direitos Fundamentais, se tornasse juridicamente vinculativa.

1.5 A integração econômica na América Latina

A integração econômica dos países da América Latina se iniciou em 1948 com algumas implementações de experiências de integração regional. Em 1955, houve um ensaio para a instituição da primeira União Aduaneira Latino-americana, com o objetivo de difundir a integração econômica regional. No ano de 1958, aconteceu a Primeira Reunião de Consulta Sobre Política Comercial, envolvendo Argentina, Brasil, Chile e Uruguai, com a finalidade de fazer com que os participantes adotassem uma política de liberalização comercial. Em 1959, A Segunda Reunião de Consulta Comercial ocorreu tendo o escopo de instituir um tratado de livre comércio.³⁵

A partir daí, idealizou-se a existência de um tratado que estabelecesse uma zona de livre comércio entre as nações. O primeiro tratado a esse respeito foi o Tratado de Montevidéu, assinado em fevereiro de 1960, com o intuito de acelerar o desenvolvimento econômico, de forma a assegurar um melhor nível de vida para seus povos. O marco decisivo ocorreu em 1986, como Tratado de Desenvolvimento e Integração assinado entre Brasil e Argentina.

1.5.1 A formação e a realidade do MERCOSUL

A celebração do Tratado de Assunção, no Paraguai, em 26 de março de 1991, entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a

³⁵ HAGE, José Alexandre A. As Relações Diplomáticas entre Argentina e Brasil no Mercosul: Princípios de Hegemonia, Dependência e Interesse Nacional no Tratado de Assunção. Curitiba: Juruá, 2004, p. 99.

República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai, significou o início do Mercado Comum do Sul, atualmente chamado de Mercosul, o qual surgiu como um processo de integração dos países do sul do continente americano.

Inaugurado na década de 90, o mercado comum dos países do Cone Sul foi estratégico para aprofundar o processo de integração regional.³⁶

Como o próprio nome já evidencia, os países signatários pretenderam se unir sob a forma de um Mercado Comum, prevendo a livre circulação de bens e serviços, ajuste das tarifas aduaneiras comuns, além de política comercial comum nas relações com outros Estados não integrantes do pacto.³⁷

Foi uma união ambiciosa, do tipo européia, muito além das tradicionais aduaneiras³⁸, com o intuito de ampliar as dimensões dos mercados nacionais, promovendo desenvolvimento econômico harmonizado com a justiça social.³⁹

Os países signatários pretendiam fazer uso dos recursos disponíveis, preservando o meio ambiente, coordenar políticas macroeconômicas e complementar os diferentes setores da economia, para galgar seus objetivos.

No ano da criação, os Estados-membros se comprometeram a se reunir novamente em 1994, com o fito de definir e delimitar a competência da estrutura institucional e evoluir no grau de integração econômica

³⁶ BAHIA, Luiz Henrique Nunes.; LEAL, Maria Cristina. Globalização, integração regional e entraves à política social na América Latina. *In* Novas Perspectivas do Direito Internacional Contemporâneo – Estudos em homenagem ao Professor Celso D. de Albuquerque Mello. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 888.

³⁷ ICHIHARA, Yoshiaki. Tributação no Mercosul *In* Revista do Tribunal Regional Federal, 1ª Região. Volume 9, número 2. Brasília: O Tribunal, 1997, p. 86.

³⁸ GOMES, Fabio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 107.

³⁹ TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. Harmonização da Legislação Tributária no Mercosul *in* Revista de Direito Tributário, nº 72. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 142.

Apontando como meta desde a assinatura do Tratado de Assunção⁴⁰, os países signatários do Mercosul pretenderam fazer com que o bloco econômico, de forma progressiva, linear e automática, chegasse ao Mercado Comum.

Tendo como maior objetivo atingir o Mercado Comum, o Mercosul teve sua primeira fase marcada pela formação de uma área de livre comércio, onde foi criado um programa de desgravação do Imposto de Importação sobre as mercadorias produzidas internamente e comercializadas entre os países pertencentes ao Bloco. Essa fase durou até dezembro do ano de 1994, oportunidade em que foi assinado um Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção sobre a Estrutura Institucional do Mercosul, chamado de Protocolo de Ouro Preto.⁴¹

Através do Protocolo de Ouro Preto, o Mercosul adquiriu personalidade jurídica de Direito Internacional, importante passo para o desenvolvimento do Bloco, porquanto era alvo de amplas críticas por sua falta de autonomia.⁴²

Os avanços trazidos pelo Protocolo não significaram o estabelecimento do Mercado Comum no Bloco, como previsto no Tratado de Assunção. Pelo contrário, aconteceu algo diferente do que se imaginava. Sem desmerecer o progresso instituído em 1994, o Mercosul não evoluiu ao estágio de estabelecer a livre circulação de fatores de produção, pessoas e capitais. Na época,

⁴⁰ O Tratado de Assunção pode ser considerado o fundamento da estrutura do Mercosul, em que estão positivados os seus princípios elementares. No concernente a sua estrutura formal, o Tratado não destoia dos demais acordos internacionais conhecidos, contendo um preâmbulo, o dispositivo (articulado) e as cláusulas finais, conforme exposto em anexo ao Trabalho.

⁴¹ O Protocolo de Ouro Preto foi o nome dado ao Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção sobre a Estrutura Institucional do MERCOSUL, assinado em 17 de dezembro de 1994, onde os chefes de Estados dos quatro membros estabeleceram a organização e funcionamento do Bloco como instituição, disciplinando, de forma clara, as competências e atribuições dos órgãos componentes do MERCOSUL, conforme expõe a íntegra do texto do Protocolo em anexo ao Trabalho.

⁴² TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. Harmonização da Legislação Tributária no Mercosul in Revista de Direito Tributário, nº 72. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 144.

a imprensa criou uma falsa expectativa: esperava-se que existisse uma liberdade total de circulação entre os Estados-membros. O que de fato ocorreu foi a constituição de “uma União Aduaneira imperfeita, em formação, com manutenção das fronteiras fiscais”.⁴³

Por conseguinte, o que de fato ocorre é que, atualmente, o Mercosul ainda se apresenta como uma União Aduaneira em fase embrionária, visto que apesar das taxas aduaneiras e das restrições alfandegárias ao intercâmbio comercial entre os Estados-membros restarem eliminadas, a adoção de uma Taxa Externa Comum (TEC) abrangendo todas as mercadorias produzidas e comercializadas pelos quatro países não foi inteiramente efetivada, atingindo, apenas, uma média de 95% delas. Possui, porém, algumas peculiaridades características de um Mercado Comum, visto que algumas das políticas adotadas não se restringem à livre circulação de mercadorias.

1.5.2 Estrutura Orgânica do Processo Integracionista do MERCOSUL

A estrutura orgânica do Mercosul deixa clara a característica de intergovernabilidade prevista no Tratado de Assunção.⁴⁴ A idealização da criação de órgãos supranacionais segue a passos lentos, o que, sem prejuízo dos avanços concretizados, faz com que marque a concepção política do processo, deixando o Mercado Comum pretendido ainda mais fragilizado.⁴⁵

Ao assinarem o Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção, o Protocolo de Ouro Preto, os membros deram maior enfoque aos aspectos que envolvem os órgãos componentes do bloco, e, por isso, instituíram de forma clara e disciplinada, as competências e composições específicas de cada um dos seis

⁴³ BORDIN, Luís Carlos Vitali. LAGEMANN, Eugenio. Tributação no Mercosul. Tributação em Revista, ano 5, nº 20. São Paulo: Unafisco Sindical, 1997, p. 26.

⁴⁴ LORENTZ, Adriane Cláudia Melo. Supranacionalidade no MERCOSUL: A Doutrina, Os Governos, A Constituição Federal e os Tratados de Integração. Curitiba: Juruá, 2001, p. 96.

⁴⁵ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. Harmonização Tributária no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 36.

órgãos componentes do Mercosul, que são: o Conselho do Mercado Comum, o Grupo Mercado Comum, a Comissão de Comércio Mercosul, a Comissão Parlamentar Conjunta, o Foro Consultivo Econômico e Social e a Secretaria Administrativa do Mercosul.⁴⁶

O Conselho do Mercado Comum (CMC) é o órgão superior de administração, ao qual é incumbida a função de condução política do processo de integração do Bloco, além de ser o responsável pela tomada de decisões para garantir o cumprimento dos objetivos estabelecidos pelo Tratado de Assunção e para assegurar que seja, finalmente, estabelecida a constituição do mercado comum.⁴⁷ É um órgão intergovernamental integrado por membros que representam o interesse dos Estados-partes. É formado pelos Ministros das Exteriores e da Economia dos quatro países, conforme salienta o artigo 11 do Tratado de Assunção⁴⁸. A reunião desses membros acontece, em média, duas vezes por ano. A presidência do Conselho deverá ser exercida por rotação dos quatro Estados-membros, por um período de seis meses.

O Grupo de Mercado Comum (GMC) é o órgão executivo, composto por quatro membros titulares e quatro alternos por país, designados pelos respectivos Governos, dentre os quais devem, necessariamente, constar representantes dos Ministérios das Relações Exteriores⁴⁹, da Economia ou da Fazenda e do Banco Central.⁵⁰ A reunião acontece, em média, a cada três meses.

⁴⁶ TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. Harmonização da Legislação Tributária no Mercosul in Revista de Direito Tributário, nº 72. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 144.

⁴⁷ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 355.

⁴⁸ O Artigo 11 do Tratado de Assunção afirma que “o Conselho estará integrado pelos Ministros das Relações Exteriores e os Ministros de Economia dos Estados-partes”.

⁴⁹ Apesar de haver a necessidade da participação dos representantes dos Ministérios das Relações Exteriores, da Economia e do Banco Central, a coordenação do GMC deverá, sempre, ser feita pelos Ministérios das Relações Exteriores.

⁵⁰ O Tratado de Assunção prevê a formação do GMC, conforme exposto a seguir: “Art. 14. O Grupo Mercado Comum estará integrado por quatro membros titulares e quatro membros alternos por país, que representem os seguintes órgãos públicos: Ministério das Relações Exteriores,

Tanto o CMC quanto o GMC são órgãos colegiados, por sua composição, e representam a vontade nacional dos membros do Bloco. São órgãos diplomáticos da relação externas, porém, o primeiro se manifesta através de Decisões, enquanto o segundo se dá pelas Resoluções.

A Comissão de Comércio Mercosul (CCM) é um órgão assessor do GMC, com competências relacionadas ao mercado interregional. Tem o objetivo de garantir a aplicação dos instrumentos de política comercial decididos pelos estados-membros para funcionamento da União Aduaneira. Da mesma forma que o GMC, é integrado por quatro membros titulares e quatro membros alternos por Estado-parte. A reunião acontece mensalmente e os atos se manifestam através de Diretrizes.

O órgão de representação do poder legislativo dos quatro países é formado por 64 parlamentares no total, sendo composto por igual número de cada país. Este órgão é chamado de Comissão Parlamentar Conjunta ou CPC e tem por função, entre outras, encaminhar, por intermédio do GMC, recomendações ao CMC.

O Foro Consultivo Econômico e Social (FCES) tem função consultiva e, da mesma forma que o CPC, é isento de poder decisório, manifestando-se através das Recomendações no Grupo Mercado Comum. Além disso, o FCES é o foro de representação dos setores econômicos e sociais do Bloco, sendo integrado por igual número de representantes de cada Estado-parte.⁵¹

A Secretaria Administrativa do Mercosul (SAM) trata-se de um órgão de apoio operacional, responsável pela prestação de serviço aos demais órgãos do Mercosul. Sua sede está situada na cidade de Montevideu, no Uruguai, onde está a

Ministério da Economia ou seus equivalentes (áreas da indústria, comércio exterior e ou coordenação econômica), e do Banco Central”.

⁵¹ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. Harmonização Tributária no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 38.

cargo de um Diretor, que deve ser nacional de um dos países-membros, com mandato de dois anos, e sendo vedada a sua reeleição.⁵²

Além dos órgãos explanados, órgãos auxiliares poderão ser criados caso seja comprovada sua necessidade para a continuidade dos objetivos do processo de integração.

1.6 Considerações conclusivas

Na realidade internacional é possível apenas se constatar, fatidicamente, como etapa mais avançada de integração econômica o exemplo de sucesso da União Européia, que atingiram o grau máximo de União Econômica. Entretanto, cumpre destacar que o exemplo europeu, ao contrário do que se pretende alcançar no Mercosul, consolidou a unificação e não a simples uniformização de critérios jurídicos.⁵³

O processo de integração, ao contrário do que se pensa, não pode ser rigidamente definido em um determinado nível de integração. Ele é dinâmico. Podendo, um Bloco, possuir, ao mesmo tempo, características de níveis de integração diferentes. No entanto, através de uma análise global, é possível concluir que o Mercosul se trata de uma União Aduaneira com vistas à criação de um Mercado Comum.⁵⁴

Ressalte-se ainda que, apesar de positivos os resultados políticos e econômicos da evolução integracionista do Mercosul e da conseqüente implementação da União Aduaneira, a harmonização das legislações relativas à

⁵² MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 357.

⁵³ MATIAS, João Luis Nogueira. Responsabilidade Tributária de Sócios no Mercosul. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p.41.

⁵⁴ TEIXEIRA. Alessandra Machado Brandão. Harmonização da Legislação Tributária no Mercosul in Revista de Direito Tributário, nº 72. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 145.

tributação interna dos países-membros, até o momento, em muito pouco se avançou.

Talvez, o Brasil, por ocupar um espaço político de relevância, não só em relação aos Estados partes do Mercosul mas de uma maneira global⁵⁵, devesse reorganizar sua estrutura legislativa para melhor harmonizar com os outros países e estimular o progresso integracionista no Bloco.

⁵⁵ HUSEK, Carlos Roberto. A nova (des) ordem internacional. ONU: uma vocação para a Paz. São Paulo: RCS Editora, 2007, p. 229.

CAPÍTULO 2

HARMONIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Conceito, Fundamentos e Princípios da Harmonização

2.1.1. Conceito e Fundamentos

Para entender o conceito de harmonização, precisamos, desde já, entender a diferença das três modalidades de aproximação legislativa: a uniformização, a coordenação e a harmonização.⁵⁶

A uniformização tributária ocorre quando há uma total identidade da norma, e ao se constatar a existência de uma integração financeira plena, sem distorções fiscais, uniformiza-se, inclusive, o texto legal.

No que concerne à coordenação, em geral, afirma-se que tal modalidade de aproximação legislativa implica na concordância programática de projetos e planos independentes. Ao estabelecer propostas e estratégias comuns, compensando ou neutralizando as possíveis distorções fiscais, os Estados soberanos estão coordenando suas legislações.

A harmonização tributária nada mais é do que uma técnica instrumental objetivada no processo de integração econômica.⁵⁷ Ela consiste no ajuste das estruturas tributárias dos Países-membros, com o objetivo de eliminar situações extremas contempladas pelo sistema legislativo de cada país, compatibilizando os ideais de integração do bloco econômico ao modelo por eles concebido.⁵⁸

O objeto da harmonização tributária é formado pela união dos sistemas tributários de cada um dos Estados-membros, no que tange ao tratamento

⁵⁶ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Reforma Tributária – Mercosul & União Européia. Curitiba: Juruá, 2003, p. 144.

⁵⁷ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. Harmonização Tributária no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 19.

⁵⁸ Idem, p. 7.

em comum, com o escopo de manter um certo equilíbrio entre elas, com particular percuciência sobre a tipologia dos impostos, as respectivas bases de cálculo e as alíquotas destes.⁵⁹

Afirmar a simplicidade do mecanismo de harmonização legislativa entre os países componentes do bloco seria uma utopia. Sabe-se que, mesmo estando dispostos a compatibilizar as normas legais, especificamente tributárias, do seu ordenamento jurídico com o de outro Estado Soberano, a harmonização jamais se dará totalmente por completo. O grau de integração é que institui a capacidade de adequação das normas. Quanto mais integrado economicamente o Bloco, maior será seu poder de harmonização legislativa.

É importante ressaltar que a harmonização tributária, mesmo atingindo seu mais alto grau de aperfeiçoamento, nunca será completamente finalizada. Consiste num ajuste contínuo, “limitado às vicissitudes de cada nação e de seus estágios evolutivos no campo econômico e social”.⁶⁰

Não deve ser entendida, portanto, como um ideal de modo a permitir sistemas absolutamente idênticos (mesmos impostos ou gravames, e idênticas estrutura dos órgãos da administração tributaria nacional). A finalidade desejada é principiológica, visando o desenvolvimento regional com distribuição e estimulação de renda, de modo a proporcionar o bem-estar a todos, e não estimulando distorções que impossibilitem a proximidade entre os povos e a superação do mais forte pelo mais fraco.⁶¹

A Harmonização Tributária não consiste um objetivo final em si mesma, mas um meio de se atingir os objetivos da

⁵⁹ TORRES, Heleno Taveira. Mercosul e o conceito de harmonização na tributação das rendas das empresas – Direito Tributário no Mercosul *In* Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e finanças públicas, ano 6, n 22. Janeiro-março de 1998, p. 259.

⁶⁰ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. Harmonização Tributária no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 20.

⁶¹ Idem.

integração e de respeitar, até onde for possível, as condições e objetivos nacionais de cada país.⁶²

Merece destaque ressaltar que os doutrinadores são unânimes ao afirmar que a harmonização do direito tributário é indispensável em qualquer mecanismo de integração regional, sendo este o fator determinante sobre as relações econômicas.⁶³

2.1.2 Princípios norteadores da harmonização tributária

As normas jurídicas, tanto as internas quanto as externas, são norteadas ou veiculadas por princípios. A atividade hermenêutica – ciência da interpretação - visa localizar os princípios existentes nas normas do Direito, sejam elas de natureza declaratória ou sancionatória, podendo ser explícitos ou implícitos.

É mister salientar que o estabelecimento de princípios é importante para que haja uma aproximação na legislação tributária entre os países que compõem um bloco econômico.⁶⁴ O princípio mais importante para a formação de um bloco econômico é o princípio da reciprocidade, aplicável a todos os âmbitos das relações integracionistas, e, no caso do Mercosul está previsto no art. 2º do Tratado de Assunção, *in verbis*: “*O Mercado Comum estará fundado na reciprocidade de direitos e obrigações entre os Estados*”.⁶⁵

Trata-se da exteriorização no campo internacional do princípio da isonomia ou igualdade. Afirmar a reciprocidade significa dizer que os Estados-

⁶² CANO, Hugo Gonzalez. *A Harmonização Tributária em Processo de Integração Econômica*. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 1986, p. 24.

⁶³ RANZANI, Kátia Maria. *As Barreiras Constitucionais do Brasil para a Harmonização da Legislação Tributária no Mercosul* In *Revista Jurídica da Universidade de Franca*, ano 3, nº 4. Franca: Publicação do Curso de Direito da Universidade de Franca, 2000, p. 81.

⁶⁴ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema Tributário do Mercosul: O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias*. 3 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 227.

⁶⁵ Artigo 2º do Tratado de Assunção, presente no anexo do Trabalho.

membros devem, sempre, se tratar de igual forma, de modo a evidenciar as condições de isonomia a que se propuseram promover, inibindo a concessão de quaisquer benefícios e favorecimentos ou a imposição de sanções ou restrições de qualquer natureza.⁶⁶

No que concerne aos princípios de natureza fiscal, deve ser destacada a importância dos princípios da não discriminação de produtos ou serviços, da nação mais favorecida, da eliminação das restrições quantitativas, e da lista de exceções ou de situações especiais para a aproximação das políticas fiscais entre os membros do bloco econômico, sem prejuízo da aplicação das regras⁶⁷ do *GATT (General Agreement on Tariffs and Trade)*.⁶⁸

O princípio da não discriminação de produtos e serviços garante que produtos e serviços nacionais e importados sejam tratados da mesma forma, depois de internalizados⁶⁹, conforme preceitua o artigo 7º do Tratado de Assunção:

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 aos produtos nacionais.⁷⁰

Em resumo, o princípio da não discriminação estabelece que a carga tributária incidente no país de destino deverá ser a mesma prevista para o produto de fabricação interna ou de origem nacional, ficando vedada qualquer forma de cobrança tributária discriminatória sobre produtos importados.

⁶⁶ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. Harmonização Tributária no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 26.

⁶⁷ Idem

⁶⁸ Em português ficou conhecido como o Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio ou Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio.

⁶⁹ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. Harmonização Tributária no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 26..

⁷⁰ Artigo 7º do Tratado de Assunção.

Entretanto, para identificar melhor a existência de um ato discriminatório em relação à tributação, é importante, neste contexto, fazer a diferenciação da *verdadeira discriminação* da *falsa discriminação*. É verdade que o mesmo produto pode possuir valores distintos em países diferentes (mas componentes do mesmo bloco econômico), isso se deve aos maiores gravames e encargos tributários que um produto nacional pode receber por ser natural de uma nação na qual o ordenamento jurídico estabeleça maior cobrança de tributos. O produto importado, ao entrar nesse país, também já sofrera onerosa tributação em seu país de origem, porém, em menor carga. Tratam-se de ordenamentos jurídicos distintos, e é por isso que estamos diante de uma *falsa discriminação*.

O princípio da não discriminação pretende evitar a *verdadeira discriminação* que ocorrerá quando os produtos nacionais forem privilegiados diante dos produtos importados de países parceiros, em relação às cargas tributárias sofridas, dentro de um mesmo sistema jurídico.⁷¹

Já o princípio da nação mais favorecida previsto no Mercosul institui que seja aplicada a Tarifa Externa Comum (TEC), fazendo com que qualquer vantagem, favor ou privilégio concedido a um dos países-membros, afetando, direta ou indiretamente, direitos alfandegários, seja de forma imediata e automática estendida aos demais membros do bloco econômico. Por conseguinte, esse princípio, também previsto no Mercosul,⁷² tem o objetivo de infundir a multilateralidade e estimular o crescimento das transações intracomunitárias, e desta forma, proporcionar o desenvolvimento econômico dos Estados-membros.⁷³

O princípio da eliminação das restrições quantitativas é considerado, também, de extrema importância para harmonização das legislações tributárias.

⁷¹ FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário do Mercosul: O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias. 3 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 228.

⁷² Previsto no artigo 5º, “c”, do Tratado de Assunção.

⁷³ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. Harmonização Tributária no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p 27.

Ele estabelece que deve haver a eliminação das restrições quantitativas, tais como, quotas, licenças de importação e outras, sedimentadas na proibição de utilização por formas anômalas, de expedientes não tarifários para a produção de indústrias nacionais.⁷⁴

E por fim, entre os importantes princípios norteadores da harmonização tributária, encontra-se o Princípio da Lista de Exceção ou de situações especiais. Este princípio consente que os Estados, quando ainda não totalmente compatibilizados para a formulação de um tratamento fiscal semelhante, possam estipular Listas de Exceções Tarifárias ao comércio aduaneiro, ou permitir ou prorrogar, sob controle, a concessão de incentivos fiscais específicos.⁷⁵

Com um maior grau de integração, a utilização deste princípio tende a ser cada vez mais reduzida, podendo chegar até a extinção das Listas de Exceções.

2.2 O Processo de Harmonização da Legislação Tributária

Para que haja integração econômica entre Estados soberanos de um Bloco Econômico, é necessário que seus sistemas jurídicos sejam harmonizados, isto é, faz-se mister a eliminação de diferenças legislativas que possam dificultar ou obstaculizar o seu desenvolvimento.⁷⁶ Quanto maior for o grau de integração entre os países, mais serão dotadas de coerção as normas jurídicas provenientes da pessoa jurídica de direito público internacional.⁷⁷

⁷⁴ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. Harmonização Tributária no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 28.

⁷⁵ Idem, p. 29-30.

⁷⁶ RIBEIRO, Maria de Fátima. Direitos Humanos e Tributação: Um enfoque sobre o Mercosul com ênfase ao Sistema Tributário Brasileiro *In* Revista Nacional de Direito e Jurisprudência, ano 2, n 15. Repositório autorizado pelo TRF 3ª Região. Março/2001, p. 49.

⁷⁷ Idem, p. 31.

A doutrina discorre acerca de dois métodos de harmonização legislativa entre Estados soberanos: A lei uniforme e a convenção integrada.⁷⁸ Harmonizar a legislação seguindo o método de lei uniforme implica afirmar que os países signatários são obrigados a inserir o texto de lei acordado, em convenção internacional, em seus ordenamentos jurídicos. Dessa forma, a Lei Uniforme integrada ao ordenamento possuirá o tratamento de lei interna.

No método de convenção integrada, apesar de também existir uma lei uniforme a ser aplicada pelos países signatários, ela deverá estar integrada ao texto de um acordo ou tratado internacional. Na maioria das vezes, a convenção integrada trata de matérias muito mais amplas do que a tratada nos dispositivos da lei uniforme.

Entretanto, segundo Werter Faria, nenhum desses sistemas é aplicável no Mercosul porque já existe a obrigação referente à harmonização de legislações.

A harmonização pode ser realizada por acordos internacionais entre os Estados-partes ou por decisões do Conselho, tomadas pelo consenso e com a presença de todos os seus membros. Nos termos do art. 42 do Protocolo de Ouro Preto, essas decisões vinculam os Estados-partes a incorporá-las nos seus ordenamentos jurídicos, segundo os procedimentos prescritos para imprimi-lhes força obrigatória.⁷⁹

É um método que se distingue das convenções integradas, já que a obrigação de instituir normas com intuito de harmonizar as legislações e introduzi-las nos Estados-partes preexiste à sua elaboração.

⁷⁸ FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário do Mercosul: O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias. 3 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 207.

⁷⁹ FARIA, Werter R. Métodos de Harmonização Aplicáveis no Mercosul e Incorporação das Normas Correspondentes nas Ordens Jurídicas Internas. In: FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário do Mercosul: O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias. 3 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 208.

2.3 O Fenômeno da “Bitributação”

2.3.1 Conceito

A intensificação de fluxos financeiros internacionais gerou problemas derivados da sujeição de rendimentos à tributação de mais de um país, a chamada *bitributação* internacional. Esse fenômeno, provocado também pela ausência de um controle supranacional, levou à inibição do fluxo financeiro internacional e à inibição de investimentos de países menos desenvolvidos.

O fenômeno da dupla tributação internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois – ou mais – Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo.⁸⁰

Dessa forma, a *bitributação* se caracteriza pela presença de alguns elementos, quais sejam: a pluralidade de soberanias fiscais, a identidade do sujeito passivo, a identidade do elemento material do fato gerador e a identidade do período.⁸¹

A soberania fiscal se explica pelo poder outorgado a um Estado de estabelecer seu sistema tributário autônomo, independente de outro Estado. Para que haja a *bitributação*, é necessário que exista mais de uma soberania fiscal, isto é, um concurso de duas ou mais soberanias que instituem suas normas referentes à tributação.

Identificar a existência de um sujeito passivo também se torna imprescindível para a caracterização do fenômeno, da mesma forma que

⁸⁰ Definição dada pelo Modelo de Convênio de dupla tributação sobre a renda e o patrimônio – informe 1977 do Comitê Fiscal de Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

⁸¹ BORGES, Antonio de Moura. Citado por Eduardo Barrufi Gomes em *O Fenômeno da Bitributação in Direito Internacional Privado*, 1 ed., 4 tir. Curitiba: Juruá, 2006, p. 14.

identificar o elemento material do fato gerador. Desta forma, “para que haja a *bitributação*, é necessário que as diversas legislações incidam sobre a mesma situação fática abstratamente prevista”.⁸² A situação tributável é apenas uma, porém, com várias imposições fiscais.

A identidade do tempo se torna elemento de extrema importância, juntamente com os anteriormente descritos, tendo em vista que a junção dos fatores necessários para caracterizar a *bitributação* deve ocorrer no mesmo período de tempo.

2.3.2 Meios possíveis para evitar a bitributação

Para evitar a *bitributação*, são utilizados métodos unilaterais e bilaterais. A medida unilateral ocorre quando há uma reciprocidade de tratamento fiscal entre os países, como no caso do Imposto de Renda.

No Brasil, o Regulamento do Imposto de Renda prevê a possibilidade de compensação do imposto pago no exterior com o imposto aqui devido.⁸³ No entanto, para usufruir do benefício, deve, o contribuinte, por iniciativa própria, solicitar a aplicação da lei estrangeira concessiva de reciprocidade.⁸⁴

No caso da medida bilateral, são utilizados os acordos – tratados – internacionais para evitar a *bitributação*.

2.3.2.1 Tratados Internacionais

Tratados internacionais são acordos escritos, firmados por Estados e organizações Internacionais dentro dos parâmetros estabelecidos pelo Direito

⁸² GOMES, Eduardo Barrufi. O Fenômeno da Bitributação *in* Direito Internacional Privado, 1 ed., 4 tir. Curitiba: Juruá, 2006, p. 15.

⁸³ GOMES, Eduardo Barrufi. O Fenômeno da Bitributação *in* Direito Internacional Privado, 1 ed., 4 tir. Curitiba: Juruá, 2006, p. 15.

⁸⁴ Pareceres Normativos da Coordenadoria do Sistema Tributário 250/71, 789/71 e 03/79.

Internacional Público, com o objetivo de produzir efeitos jurídicos no tocante a temas de interesse comum.⁸⁵

Tais acordos internacionais nada mais são do que instrumentos de regulação do comportamento dos sujeitos dotados de personalidade jurídica internacional. Elencados no rol das fontes do Direito Internacional Público, caracterizam-se pelo convencionalismo que marca sua elaboração e sua celebração.

Os tratados são os meios pelos quais os Estados, através de concessões mútuas, utilizam-se para evitar a concorrência de uma dupla ou múltipla imposição tributária, além de servirem como meio de controle da evasão internacional⁸⁶. Através deles, os Estados elegem uma única competência tributária para os casos em que ocorreria a bitributação.

Teoricamente, abrindo mão do direito de tributar, o Estado estaria apenas renunciando sua arrecadação. Entretanto, o que de fato ocorre é que, o acordo se torna vantajoso, pois os Estados passam a ter maior controle sobre a evasão fiscal.

Para exemplificar, irá ser abordado o caso do Mercosul.

No âmbito do Mercosul, em agosto de 2010, foi aprovado o Código Aduaneiro⁸⁷, que elimina uma das maiores distorções do bloco econômico: a dupla cobrança da Tarifa Externa Comum (TEC) que incide sobre os produtos de terceiros países que circulam internamente. Durante um longo tempo, o texto do código esteve em negociação entre os sócios, pois sofria uma dura resistência do Paraguai, posto que cerca de 20% de sua arrecadação de tributos é gerada pelas tarifas de importação.

⁸⁵ Definição extraída da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, art. 2º, §1º, “a”.

⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *In* CASELLA, Paulo Borba. *Direito Internacional Tributário brasileiro: convenções de bitributação*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 11.

⁸⁷ A íntegra do Código Aduaneiro aprovado em agosto de 2010 está disponível no site do Mercosur: http://www.mercosur.int/innovaportal/file/2364/1/dec_027-2010_pt_cam.pdf

Com o acordo, as mercadorias que entrarem na região deverão pagar os encargos aduaneiros apenas uma única vez e poderão circular livremente pelos países sócios do Bloco. No entanto, o texto ressalva que a não-incidência da alíquota em caso de "reexportação" do produto só deverá ser válida se não houver nenhuma complementação industrial ou agregação de valor.

Tal acordo prevê três fases para a eliminação da dupla cobrança da TEC: a primeira fase tem início em janeiro de 2012, abrange todos os produtos acabados, como os automóveis ou computadores; a segunda fase começará a partir de 2014, quando o acordo se estenderá aos produtos com tarifa de 2% e de 4%; a terceira e última etapa será implementada em 2019 e atingirá todas as mercadorias.

Importante ressaltar o avanço que a aprovação do Código Aduaneiro trouxe para o Mercosul, tendo em vista que a dupla tributação da Tarifa Externa Comum (TEC) sempre foi considerada um dos entraves para que o Bloco funcione como uma união aduaneira nos moldes da União Européia. Por isso, os negociadores da Argentina e do Brasil afirmam que a eliminação da bitributação ajudará a minimizar as assimetrias, explicando que a tendência é haver uma redistribuição dos tributos arrecadados.

Por fim, ainda no âmbito do Mercosul, é interessante afirmar que antes da aprovação do Código, Brasil e Argentina eram os únicos estado signatários do Bloco a celebrarem um tratado de bitributação entre si.

CAPÍTULO 3

HARMONIZAÇÃO DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO

3.1 Harmonização dos Tributos Incidentes sobre o Consumo na União Européia

3.1.1 Imposto sobre o Valor Agregado (IVA)

3.1.1.1 Evolução Histórica do IVA

O Imposto sobre o Valor “Acrescentado”⁸⁸ foi uma criação do Sistema Tributário Francês, com o objetivo de substituir os impostos indiretos cumulativos, simplificando o sistema.⁸⁹

A sua difusão para outros países, de início, foi prejudicada, pois não se acreditava na sua eficácia como um imposto nacional. No entanto, aos poucos e ao contrário do que todos acreditavam, o IVA foi adquirindo credibilidade e mostrou-se ser o tributo mais adequado dentro de um Sistema Democrático de Direito, já que garantia uma neutralidade fiscal como sua não-cumulatividade. Do outro lado, os administradores também foram beneficiados como sujeitos passivos, suportando uma carga tributária menor.

Dessa forma, o IVA foi amplamente difundido em outros países⁹⁰, que constataram que a tributação cumulativa penalizava os processos produtivos

⁸⁸ O termo “Acrescentado” vem sendo amplamente discutida por diversos doutrinadores, posto que esse imposto não visa tributar o valor acrescentado pelas empresas, mas o consumo final. Por isso, achou-se mais conveniente utilizar a expressão “Valor Agregado”.

⁸⁹ GOMES, Fabio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 25.

⁹⁰ Somente em 1993, 85 países do mundo introduziram o IVA em seu Sistema Tributário. Conseqüentemente, nos anos seguintes, muitos outros foram incorporando aos seus ordenamentos jurídicos, adotando o IVA como forma de substituição dos impostos cumulativos.

desintegrados, por intervir em muitas unidades independentes, e estimulava artificialmente a integração vertical das fases produtivas.⁹¹

3.1.1.2 A adoção do IVA nos Países da Comunidade Européia

O Tratado de Roma e seus dispositivos⁹², que contem a previsão acerca da tributação indireta interna nos Estados-membros, constituíram um importante passo na harmonização tributária entre os Países da Comunidade Européia.

Originalmente, o Tratado de Roma, atribuindo-se livre circulação de mercadorias, pretendia instaurar e fazer respeitar a neutralidade nas trocas intracomunitárias.⁹³

Tais dispositivos normativos regulamentaram e trouxeram princípios gerais sobre as disposições tributárias, traçando diretrizes e objetivando a criação de um sistema fiscal comum sobre o valor agregado.

No início, a aplicabilidade das normas com previsões tributárias encontraram um dificultoso caminho. Muitos Estados-membros possuíam impostos cumulativos, o que, por fim, prejudicava enormemente o rigor do ajustamento fiscal na fronteira, tornando-os incontroláveis.

Em 1962, a Comissão das Comunidades Européias optou pela imposição do IVA a todos os Estados-membros como sistema geral de tributação.⁹⁴

Em 1967 foram aprovadas as Primeiras e Segundas Diretivas do Conselho, em substituição aos diferentes impostos na produção e no consumo.

⁹¹ BASTO, José Guilherme Xavier de. A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional. In GOMES, Fabio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 27.

⁹² Artigos 95 a 99 do Tratado de Roma.

⁹³ GOMES, Fabio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 38.

⁹⁴ De acordo com as conclusões do Relatório de *Neumark* (1962).

Em 1968, os impostos aduaneiros foram eliminados e, uma vez alcançada a União Aduaneira, o Mercado Comum se tornou o alvo de evolução do Bloco, mas um Mercado Comum com espaço econômico liberalizado e integrado no seio do qual os fatores de proteção de cada Estado-membro circulem sem discriminação.⁹⁵

Apenas em 1973 é que o IVA passou a vigorar, com plenitude, em todos os 9 (nove) Estados-membros da Comunidade Européia. E assim, a adoção do IVA em substituição aos impostos cumulativos foi inegavelmente um progresso na integração do Bloco Econômico Europeu.

Hoje, como União Européia, o Bloco possui 27 (vinte e sete) Estados membros, nos quais vigora o Imposto sobre o Valor Agregado de uma forma harmonizada. No entanto, o tratamento dado ao comércio exterior por cada país é único, cada um respeitando sua soberania. As bases de cálculos e alíquotas dos tributos do consumo de cada um dos membros são diferentes.

3.1.1.3 A aplicação do IVA na União Européia

Na União Européia, a Competência para definir as taxas do imposto sobre o rendimento das sociedades e das pessoas singulares, a poupança e as mais-valias é dos governos nacionais.

São os governos nacionais que determinam o montante dos impostos que a população paga. A EU apenas supervisiona essas decisões para que não prejudiquem o andamento do bloco em seu conjunto, assegurando que as regras de tributação nacionais sejam coerentes com o seu objetivo prioritário de criação de emprego e que não confiram injustamente às empresas de um país vantagens sobre os seus concorrentes de outro país.

Porém, a EU analisa, atenciosamente, a fiscalização das empresas no que concerne a imposição tributária, posto que há risco dos impostos criem

⁹⁵ GOMES, Fabio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 38.

entraves à circulação de mercadorias, serviços e capitais no interior do mercado único.

Os Estados-Membros estão vinculados por um código de conduta para evitar a concessão de desagravamentos fiscais que possam, por exemplo, influenciar as decisões de investimento.

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA)⁹⁶ constitui uma exceção parcial no sistema tributário europeu, requerendo uma certa intervenção da União Europeia, posto que é considerado fundamental para o bom funcionamento do mercado único e para garantir uma concorrência leal em toda o bloco.

Por isso, a UE definiu regras comuns em matéria de aplicação do IVA e um limite mais baixo para as taxas do IVA aplicáveis.

Entretanto, é importante relembrar que os Estados-Membros têm uma margem de manobra considerável para fixar as suas taxas do IVA, o que decorre, especialmente, da defesa da soberania. A ausência de taxas máximas, possibilidade de aplicar uma ou duas taxas reduzidas e possibilidade de os Estados-Membros escolherem as categorias de bens e serviços elegíveis para beneficiarem de taxas reduzidas, tendo em vista que podem escolher de uma lista exaustiva que inclui alimentos e medicamentos, assim como derrogações temporárias concedidas a certos países da UE em certas circunstâncias específicas, são exemplos da relativa flexibilidade que os Estados tem ao aplicar o IVA aos produtos de consumo.

Por fim, faz-se mister enfatizar que os regimes do IVA estão sujeitos à regra comunitária que exige a unanimidade dos 27 Estados-Membros para a adoção de qualquer decisão em matéria fiscal. Regra esta que visa salvaguardar a autonomia nacional dos membros.

⁹⁶ Na União Europeia, utilize-se o termo imposto sobre o valor “acrescentado” para designar o IVA, ao contrário do que convencionamos adotar nesse trabalho para designar o termo “Agregado”.

3.2 Harmonização dos Tributos Incidentes sobre o Consumo no MERCOSUL

O Mercosul, para se aproximar dos demais blocos econômicos com sucesso na integração econômica, deve dispor de instrumentos para garantir sua inclusão neste meio competitivo. A principal forma para assegurar o desenvolvimento da concorrência, e conseqüentemente do bloco, é evitar disparidades nas estruturas tributárias.⁹⁷

A etapa inicial dos processos de Harmonização Tributária é a harmonização dos tributos aduaneiros. Esta etapa visa eliminar as barreiras alfandegárias para o comércio intrabloco, através da instituição de um instrumento legislativo único, a aplicação de uma Tarifa Externa Comum (TEC) entre os membros do bloco. É essencialmente importante, não só por estar inserido no texto constitucional de uma zona de Livre Comércio, mas por significar uma transição para uma União Aduaneira.⁹⁸

Uma Tarifa Externa Comum se caracteriza pela adoção de um sistema próprio de “nomenclaturas”. Isto se dá quando se impõe posições ou subposições a partir do número de dígitos conferido pelo respectivo código aduaneiro. Fica determinado que a TEC deve fixar as bases de cálculo (valor aduaneiro) e as alíquotas dos produtos de importação e exportação, assim como todos os elementos da obrigação tributária aduaneira. Além disso, ela pode prever uma lista de convergência temporal contendo exceções e alíquotas tarifárias de outros acordos previamente celebrados.⁹⁹

⁹⁷ FALCÃO, Maurin Almeida. A experiência da harmonização tributária europeia para o Mercosul: O exemplo da taxa sobre o valor agregado - TVA. Revista Universitas/Jus. n. 9. Brasília: Centro Universitário de Brasília (Ceub), 2002, p. 82.

⁹⁸ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. Harmonização Tributária no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 52.

⁹⁹ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. Harmonização Tributária no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 53.

Inegável afirmar que a implementação da TEC tenha significado um importante passo na concreção dos objetivos presentes no Tratado de Assunção, bem como significativo avanço na integração econômica do bloco.

Efetuada a eliminação das barreiras alfandegárias, a harmonização da tributação sobre o consumo passa a ser o grande obstáculo a ser enfrentado. Esta harmonização se torna o maior e principal teste para a consumação da integração da legislação fiscal dos países.¹⁰⁰

Para que exista uma real e efetiva integração econômica dos países signatários do Mercosul, é necessária a existência de um instrumental jurídico capaz de viabilizar este objetivo. O instrumental jurídico a que nos referimos deverá ser materializado pela criação de um único tributo realmente comunitário, o tributo de valor agregado.¹⁰¹

3.2.1 Tributação sobre o consumo na Argentina

Na Argentina, a competência tributária se estabelece em três níveis: Nação, Províncias e Municípios.¹⁰²

O Sistema Tributário interno é estruturado da forma que os impostos diretos, em geral, são de competência das províncias, podendo haver exceções em determinadas situações - quando se tornam competência do Estado Federal, enquanto os impostos indiretos podem ser de competência exclusiva da Federação – quando se tratam de impostos aduaneiros, ou de competência concorrente entre os dois entes – em se tratando de impostos incidentes sobre o consumo.¹⁰³

¹⁰⁰ Idem, p 59.

¹⁰¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Integração do Mercosul através do Imposto do Valor Agregado – IV Colóquio Internacional de Direito Tributário *In* Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos: Divisão Jurídica. n.º. 43. maio a agosto de 2005. p. 228.

¹⁰² GOMES, Fábio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 128.

¹⁰³ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. Harmonização Tributária no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p 68.

O *Impuesto al Valor Agregado* – IVA, criado pela Lei 20.631, de 29.12.1973, é o mais importante dos impostos incidentes sobre o consumo na Argentina, em face de sua abrangência e de suas próprias características. É, também, um dos pilares de sustentação da base do Sistema Tributário Argentino já que admite maior elasticidade em função das necessidades de arrecadação e da política tributária, reflete melhor o consumo dos argentinos e, principalmente, é um dos impostos com maior arrecadação dos últimos anos.¹⁰⁴ Ele é aplicado em todas as transações do processo de produção e circulação de bens e serviços, sendo possível, ainda, abater o crédito imposto em cada etapa do circuito econômico. A imposição não é aplicada ao valor total do produto, ela recai sobre o valor acrescentado por cada componente do ciclo econômico ¹⁰⁵. Possui alíquotas variáveis, girando em torno de 18 e 21%, podendo chegar ao máximo de 27%. ¹⁰⁶

O IVA argentino é um imposto do tipo indireto, justificado pelo fato de que a sua onerosidade é transferida e destinada ao consumidor final. Desta forma, o consumidor intermediário fica total e inteiramente isento do custo.

Outra característica importante também presente no IVA argentino é a propriedade de um imposto não-cumulativo, incidindo sobre vendas em geral, locações, prestações e importações definitivas de coisa móvel. A sua cumulatividade poderia inviabilizar economicamente sua aplicação, tornando-se uma modalidade de tributo onerosa.

Por ser um imposto de âmbito nacional, o sujeito ativo é o governo federal. Já os sujeitos passivos são as pessoas físicas e jurídicas que: I) tenham

¹⁰⁴ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Reforma Tributária – Mercosul & União Européia. Curitiba: Juruá, 2003, p. 82-83.

¹⁰⁵ GOMES, Fábio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 129.

¹⁰⁶ DIZ, Jamile Bergamaschine Mata. Harmonização tributária no Mercosul: da utopia à realidade. Revista de Informação Legislativa. a. 37 n. 146. Brasília: abr./jun. 2000. Disponível em: <www.senado.gov.br/web/cegraf/ri/ri/Pdf/pdf_146/r146_14.pdf> Acesso em 24 de novembro de 2007. p. 200.

habitualidade¹⁰⁷ na venda de coisas móveis, realizem atos de comércios acidentais, e os herdeiros e legatários de responsáveis inscritos; II) realizem vendas ou compras, em nome próprio, através de terceiros; III) importem definitivamente coisas móveis em nome próprio, por sua conta ou de terceiros; IV) empresas construtoras que realizem obras com o propósito de obter lucro; V) prestadores de serviços gravados; VI) locadores, quando se trata de locação gravada; VII) as uniões transitórias de empresas, consórcios, associações, agrupamentos não societários e qualquer outro ente individual ou coletivo; VIII) sujeito passivo declarado na quebra e demais fatos oponíveis que se gerem na ocasião ou com motivo de processos respectivos.¹⁰⁸

O seu fato gerador chega a alcançar todos os atos de venda ou importação de produtos e a prestação de serviços, levando em consideração apenas a natureza das operações, dos negócios e contratações, e não as condições pessoais de seus contribuintes.

No caso de vendas, o fato gerador se dá no momento de entrega do bem ou com a emissão da fatura respectiva do ato equivalente. Em relação aos produtos primários e atividades extrativas, o fato gerador se aperfeiçoa na determinação do preço, que se dá posteriormente à entrega do produto. No caso das prestações de serviços e locações de obras e serviços, em geral, ocorre no momento em que termina a execução ou prestação; ou no momento do pagamento parcial ou total do preço¹⁰⁹. E, nos casos de energia elétrica, gás ou água – regulados por medidor – configura-se no momento em que vence o prazo estabelecido para pagamento da fatura, ou no da percepção parcial ou total, que for anterior.¹¹⁰

¹⁰⁷ Não ensejam o IVA aqueles que realizam vendas que não ajam com habitualidade.

¹⁰⁸ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Reforma Tributária – Mercosul & União Européia. Curitiba: Juruá, 2003, p. 83.

¹⁰⁹ Nos termos do artigo 5º, “b”, I-8, do Decreto 280/97.

¹¹⁰ GOMES, Fábio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 130.

O IVA na Argentina é decorrente de leis nacionais, entretanto, sua arrecadação é distribuída entre a Nação e as Províncias, sendo as porcentagens previamente estabelecidas, conforme estabelece o regime de co-participação tributária. No que concerne à isenção, é estabelecido que livros, periódicos, selos de correio, ouro amoldado ou em barras, moedas metálicas de curso legal, água natural, pão e leite ficam isentos do IVA. Além disso, toda e qualquer exportação também é isenta.

No ordenamento jurídico argentino, além do IVA, no que concerne à tributação sobre o consumo, existe também, os chamados *impuestos aduaneros e internos*. Os aduaneiros compreendem os impostos de toda e qualquer mercadoria e produto, que grava a entrada ou a saída do território nacional argentino, por qualquer via de acesso, e por qualquer que seja o objetivo para o qual esteja sendo enviado, isto é, são impostos de importação e exportação.

Já os impostos internos, apesar de notável parentesco com os impostos aduaneiros, são impostos sobre o consumo específico, de competência federal, que recai sobre a fabricação de alguns produtos previamente enumerados pela lei, tais como tabaco, automóveis, telefones celulares e bebidas alcoólicas, incidindo sobre o produtor ou importador, de forma cumulativa, com alíquota de 4% a 60% sobre o valor de venda sem o IVA. São sujeitos deste imposto quem realize venda, importação ou fracionamento.¹¹¹

E, por fim, outro importante tributo que recai sobre o consumo em terras argentinas é o imposto sobre os ingressos brutos (Turnover). Este imposto, com caráter plurifásico e cumulativo, é de competência das províncias, incidindo sobre o exercício habitual dos atos do comércio, indústria, profissões autônomas, execução de obras, locação de bens e prestações de serviços. Sua base de cálculo é o montante da receita bruta oriunda de vendas, serviços ou locações, ou

¹¹¹ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. Harmonização Tributária no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p 71.

quaisquer atividades comerciais, excluindo-se os valores relativos ao IVA. Tem alíquota variável entre 0,25% e 20%.¹¹²

3.2.2 Tributação sobre o consumo no Uruguai

O sistema tributário do Uruguai está baseado na aplicação de tributos indiretos. Os impostos indiretos incidentes sobre o consumo com maior importância são: o IVA e o Imposto específico interno (IMESI).¹¹³

O IVA no Uruguai é o imposto sobre o consumo que tem maior representatividade quanto ao poder arrecadatório interno, significando 50% da arrecadação, enquanto o IMESI aproximadamente 20%. Diferencia-se do modelo Argentino somente em relação aos tipos de transações abrangidas pelo seu campo de incidência, já que este leva em consideração também as transações que envolvem alienação, inclusive de bens imóveis, mesmo os incorpóreos, porém sempre a título oneroso.¹¹⁴

É um imposto de competência federal, estabelecido inicialmente pela Lei 13.637 de 27.12.1967, e depois de reestruturado em 1972, é hoje regulamentado pelo Código Tributário Uruguaio, de 1996, no Título 10, dos artigos 1º ao 86. Ele incide sobre a circulação interna de bens, prestação de serviços dentro do território nacional e a introdução de bens no país. Por não incidir nas exportações de bens e serviços, é possível deduzir o imposto correspondente aos bens e serviços que integra direta ou indiretamente o custo do produto exportado.

¹¹² DIZ, Jamile Bergamaschine Mata. Harmonização tributária no Mercosul: da utopia à realidade. Revista de Informação Legislativa. a. 37 n. 146. Brasília: abr./jun. 2000. Disponível em: <www.senado.gov.br/web/cegraf/riil/Pdf/pdf_146/r146_14.pdf> Acesso em 24 de novembro de 2007. p. 200.

¹¹³ GOMES, Fábio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 148.

¹¹⁴ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. Harmonização Tributária no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p 72.

É um imposto multifásico, não-cumulativo, e com alíquotas básicas de 23% e mínima de 14%,¹¹⁵ aplicadas para bens de primeira necessidade e certos serviços. É importante destacar que o imposto não constitui base de cálculo em si mesmo, sendo sua alíquota aplicada por fora.

O imposto específico interno (IMESI), também de competência federal, foi criado em 1972 e após sofrer varias alterações, está inserido hoje no Código Tributário Uruguaio, no Título 11, artigos 1º a 18. Constitui a base de calculo do IVA, com alíquota variável de acordo com o produto. Esse imposto incide sobre a primeira alienação enumerada taxativamente na lei ¹¹⁶, ou seja, grava a primeira venda dos produtos também onerados com o valor agregado. E já que adota o regime de imposição baseado no país de destino, grava as importações, não incidindo sobre as exportações. ¹¹⁷ Entre os produtos sobre o qual incide podemos destacar: bebidas alcoólicas; tabacos e cigarros; veículos automotores (exceto de uso agrícola); energia elétrica; cosméticos e perfumes em geral; nafta e lubrificantes, entre outros.

A base de cálculo do IMESI é o preço real de venda dos produtos ou, caso não seja possível fixá-lo, o preço será estipulado como mínimo pelo governo. A alíquota pode variar de 5% a 80% de um bem para outro, sendo aplicada sobre o valor real ou fictício fixado pelo Poder Executivo, levando em conta os preços de venda no mercado.

¹¹⁵ GOMES, Fábio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 151.

¹¹⁶ Art. 1, Título 11 do Código Tributário Uruguaio.

¹¹⁷ DIZ, Jamile Bergamaschine Mata. Harmonização tributária no Mercosul: da utopia à realidade. Revista de Informação Legislativa. a. 37 n. 146. Brasília: abr./jun. 2000. Disponível em: <www.senado.gov.br/web/cegraf/riil/Pdf/pdf_146/r146_14.pdf> Acesso em 24 de novembro de 2007. p. 200.

3.2.3 Tributação sobre o consumo no Paraguai

A forma de Estado paraguaio é unitária, dividindo o território em Departamentos, Municípios e Distritos. A Constituição do Paraguai admite uma ordem jurídica de caráter supranacional, reconhecendo aos Municípios a atribuição administrativa¹¹⁸, entretanto, não tributária.

E linhas gerais, considerando como tributos indiretos incidentes sobre o consumo mais importantes do Paraguai, destacamos o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e o Imposto Seletivo sobre o Consumo (ISC).

O IVA paraguaio, de competência federal, foi instituído pela Lei nº 125/91, incorporando-se, a partir de então, ao Sistema Tributário Nacional como integrante dos recursos derivados do Estado¹¹⁹. Tem como fato gerador a venda e importação de bens e prestação de serviços. Sua base de cálculo é o valor das operações, isto é, nas operações à título oneroso, a base de cálculo será correspondente ao preço líquido do produto ou do serviço.

Possui alíquota única de 10%. No entanto, em janeiro de 1994, foi instituído um regime especial para as importações, resultando na alíquota efetiva de 2%. Ficou estabelecido por lei as isenções aos produtos agropecuários em estado bruto; moedas estrangeiras, assim como os títulos e valores incluindo as ações; bens imóveis; combustíveis derivados do petróleo; exportações; bilhetes, boletos e demais documentos relativos a jogos e apostas; etc.

O sujeito ativo do IVA é a autoridade central, enquanto os sujeitos passivos são as pessoas físicas ou jurídicas que prestam serviços ou que realizam atividades comerciais ou industriais e aquelas que promovem atos de introdução definitiva de bens em território nacional.

Cumpramos ressaltar o caráter não cumulativo do IVA paraguaio. A liquidação do imposto é feita mensalmente¹²⁰, sendo determinada pela diferença

¹¹⁸ Constituição da República do Paraguai, art. 168. *DES LAS ATRIBUCIONES*.

¹¹⁹ GOMES, Fábio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 138.

entre crédito e débito fiscal. O IVA coexiste com um imposto seletivo ao consumo, monofásico, na primeira etapa, que grava a importação e a primeira transação a qualquer título.

O imposto seletivo sobre o consumo - ISC, de competência federal, foi instituído em 1992. Seus fatos geradores se configuram no momento da primeira comercialização de determinadas mercadorias, principalmente as consideradas supérfluas ou prejudiciais a saúde¹²¹, tais como cigarro, bebidas, álcool, fumo e combustíveis derivados do petróleo, além dos produtos estrangeiros.

O ISC incide sobre a primeira alienação de bens produzidos no território do Paraguai e sobre a importação. Sua base de cálculo será o preço de venda em fábrica. O preço será comunicado ao fabricante e à Administração para cada marca e classe de produto.¹²² Sua alíquota varia de 3% a 50%.¹²³

As exportações não são gravadas por esse imposto.

O ISC paraguaio segue as linhas do imposto sobre o consumo argentino.¹²⁴

Merece destaque salientar que, desde a promulgação da Carta Constitucional de 1992, o Paraguai enquadrou-se aos padrões nacionais e à

¹²⁰ Art. 86 da Lei 125/91.

¹²¹ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. Harmonização Tributária no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p 72.

¹²² Art. 105, *caput* e §1º da Lei 125/91.

¹²³ DIZ, Jamile Bergamaschine Mata. Harmonização tributária no Mercosul: da utopia à realidade. Revista de Informação Legislativa. a. 37 n. 146. Brasília: abr./jun. 2000. Disponível em: <www.senado.gov.br/web/cegraf/riil/Pdf/pdf_146/r146_14.pdf> Acesso em 24 de novembro de 2007. p. 200.

¹²⁴ GOMES, Fábio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 147.

competitividade externa com adequação à tributação interna, especialmente no que concerne ao IVA.¹²⁵

3.2.4 Tributação sobre o consumo no Brasil

Após sofrer várias mudanças e profundas evoluções, parte do Sistema Tributário Brasileiro passou a ser incorporado na Constituição Federal, trazendo aspectos mais específicos dos impostos, tais como fato gerador, isenção e formas de compensação. Esta previsão constitucional fez com que os destinatários das normas tivessem maior segurança contra os eventuais abusos cometidos pelos governantes. No entanto, essa sistemática atual vai de encontro com o tão almejado processo de integração do Mercosul. Ao se estabelecer normas de conteúdo tributário no corpo da Constituição, a reforma tributária necessária à adequação com os objetivos do Mercosul se torna cada vez mais difícil.¹²⁶

A Constituição Federal estabelece a competência tributária, o poder de tributar, identifica as espécies de tributos e disciplina os princípios e limites à atividade tributária do Estado.¹²⁷ Isto não quer dizer que o Código Tributário Nacional resta vazio e com pouca importância, afinal, o CTN versa sobre as normas tributárias com caráter mais específico, sendo, inclusive já recepcionado como Lei complementar na Constituição.

O jurista Heleno Torres afirma que esse conflito, Constituição X CTN, é apenas um conflito aparente, afinal, a Constituição cuida do conteúdo das ‘normas gerais tributárias’, enquanto o CTN ocupa-se com o conteúdo das ‘normas gerais em matéria de legislação tributária’.¹²⁸

¹²⁵ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Reforma Tributária – Mercosul & União Européia. Curitiba: Juruá, 2003, p. 85.

¹²⁶ GOMES, Fábio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 155.

¹²⁷ Idem, p. 156.

¹²⁸ XX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario Salvador-Bahia, de 03 a 08.12.2000. Tema II: A Codificação na América Latina – O Modelo de Código Tributário para a América

No Sistema Tributário Brasileiro, os tributos incidentes sobre o consumo mais importantes são: os Impostos sobre Produtos Industrializados – IPI, os Impostos sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, e os Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS, desde que não compreendidos no campo de incidência do ICMS,¹²⁹ conforme prevê a Constituição Federal, disciplinando ainda a distribuição de competência para cada um desses impostos.¹³⁰

Considerado como imposto seletivo ou específico sobre o consumo, o Imposto sobre produtos industrializados (IPI), de competência da União, conforme artigo 153, IV, da Constituição Federal de 1988, é um imposto seletivo de natureza não-cumulativa e possui sistema de créditos e débitos. Ele atinge os valores resultantes de transformações (beneficiamento) ocorridas nos produtos durante a fase produtiva – cobrado somente durante o ciclo da industrialização e nas importações.

O fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro de produtos, quando de procedência estrangeira; e a saída dos produtos industrializados do estabelecimento do importador, do industrial, do comerciante ou do arrematante (no caso de arrematação do produto, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão).¹³¹ Sua alíquota é variada por adotar o princípio da seletividade, tributando de forma desigual os produtos, de acordo com o interesse econômico

Latina OEA/BID de 1967 e o Modelo CLAT de 1997. Relatório Nacional Brasil. In GOMES, Fábio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 156.

¹²⁹ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. Harmonização Tributária no Mercosul. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 62-63.

¹³⁰ A Constituição Federal disciplina, de maneira bastante clara, as normas acerca da distribuição das competências dos principais impostos incidentes sobre os consumo, além de estabelecer as regras quanto à repartição das receitas tributárias entre União, Estados e Municípios, nos artigos 145 a 162.

¹³¹ Art. 46 do Código Tributário Nacional.

de aumentar, controlar o diminuir o seu consumo.¹³² A legislação específica adota uma tabela de classificação de produtos (TIPI), onde estão previstas alíquotas de zero a 365,63%. No entanto, a maioria das alíquotas está abaixo de 20%.¹³³

O Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS), de competência estadual e distrital, está previsto no artigo 155, I, b, da Constituição Federal de 1988. O ICMS surgiu como substituto do imposto sobre vendas e consignação, o antigo IVC, como forma de evitar a cumulatividade e a guerra fiscal entre o Estados, segundo Ruy Barbosa Nogueira.¹³⁴ No entanto, chamamos atenção ao fato de que ainda hoje existem conflitos entre os Estados produtores e consumidores.

É o típico imposto sobre o valor agregado do Brasil, implantado, à época, apresentando os mesmos argumentos apresentados para a adoção do IVA na Comunidade Européia. Entre os argumentos, destacamos: a sua neutralidade na formação dos preços, o desestímulo à integração vertical das empresas, a aptidão para incentivar as exportações mediante a técnica de restituição do tributo pago internamente e a capacidade para harmonizar as economias dos Estados, através da política de diversificação de alíquotas e bases de cálculo.¹³⁵

¹³² DIZ, Jamile Bergamaschine Mata. Harmonização tributária no Mercosul: da utopia à realidade. Revista de Informação Legislativa. a. 37 n. 146. Brasília: abr./jun. 2000. Disponível em: <www.senado.gov.br/web/cegraf/riil/Pdf/pdf_146/r146_14.pdf> Acesso em 24 de novembro de 2007. p. 199.

¹³³ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Reforma Tributária – Mercosul & União Européia. Curitiba: Juruá, 2003, p. 121.

¹³⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 131. In GOMES, Fábio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 159.

¹³⁵ GOMES, Fábio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 160.

O ICMS tem alíquotas girando em torno de 7% a 25%. Ele incide ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Tem como característica a não-cumulatividade, ou seja, desconta-se no valor a pagar os montantes já pagos em operações anteriores. Por ser de competência estadual, a maior implicação está nas alíquotas variadas, uma vez que há liberdade para cada Estado da Federação estabelecer a sua.

O Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS – é de competência dos Municípios, instituído pelo artigo 156, III da Constituição Federal de 1988. É o imposto fixo sobre consumo de caráter municipal que grava todos os serviços executados dentro da área de dado Município, devendo-se executar aqueles que já forem gravados pelo ICMS. O fato gerador desse imposto é o descrito em lei ordinária municipal dentro do âmbito constitucional. A alíquota é estabelecida por cada ente municipal.¹³⁶ Apesar dos Municípios possuírem autonomia para fixação das alíquotas, a União, tem, por Lei Complementar, o poder de fixar alíquotas máximas e excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.¹³⁷

3.3 Principais diferenças detectadas no âmbito do MERCOSUL

Primeiramente, foi detectada a diferença quanto à estrutura dos tributos: O IVA argentino, paraguaio e uruguaio é um imposto de tipo consumo, que permite a constituição de créditos fiscais seja pela compra e venda de bens seja pela prestação de serviços em geral. O ICMS brasileiro adota uma estrutura de IVA tipo produto. Isto significa dizer que, apesar de ser também não-cumulativo, proporciona créditos fiscais apenas às atividades inseridas no campo

¹³⁶ DIZ, Jamile Bergamaschine Mata. Harmonização tributária no Mercosul: da utopia à realidade. Revista de Informação Legislativa. a. 37 n. 146. Brasília: abr./jun. 2000. Disponível em: <www.senado.gov.br/web/cegraf/riil/Pdf/pdf_146/r146_14.pdf> Acesso em 24 de novembro de 2007. p. 199.

¹³⁷ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Reforma Tributária – Mercosul & União Européia. Curitiba: Juruá, 2003, p. 128.

de incidência, ficando de fora a prestação de serviço em geral, tributada pelo ISS, fazendo com que o efeito cumulativo seja parcialmente eliminado.¹³⁸

Quanto ao campo de incidência dos tributos genéricos ao consumo, há a diferença de que no IVA do Paraguai e Uruguai os bens incorpóreos (direitos) são incluídos, ao contrário do que ocorre com o IVA da Argentina e o ICMS e ISS do Brasil.

Tratada conceitualmente diferente nos quatro países, a compra e venda, para efeitos de tributação ao consumo se caracteriza, na Argentina, por requerer transmissão de propriedade e ser praticada por comerciante habitual. No Uruguai, é caracterizada por ser circulação de bens a título oneroso, por qualquer sujeito de direito. No Paraguai, trata-se da alienação de bens, também por qualquer sujeito de direito, podendo ser, porém, a título oneroso ou gratuito. Já no Brasil, o imposto incide sobre a circulação de mercadorias, praticada por comerciante profissional, a qualquer título (inclusive a transferência de um estabelecimento a outro).¹³⁹

No que concerne à base de cálculo, enfatiza-se que enquanto no IVA é gravado o valor líquido do negócio jurídico, fazendo com que a alíquota nominal seja igual à efetiva, no ICMS o montante do imposto faz parte da base de cálculo, ocasionando distorções entre as alíquotas efetivas e nominais.¹⁴⁰

O sistema de crédito e débitos, apesar de ser utilizado nos quatro Estados-membros do Mercosul, na Argentina, Paraguai e Uruguai todas as operações de consumo proporcionam créditos fiscais, porém somente as efetivamente realizadas. No Brasil, o crédito tributário incide somente nas

¹³⁸ FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário do Mercosul: O processo de harmonização das legislações tributárias. 3 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 217-218.

¹³⁹ FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário do Mercosul: O processo de harmonização das legislações tributárias. 3 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 218.

¹⁴⁰ Idem

operações de ICMS, existindo ainda, o crédito presumido como forma de incentivo.

O ISS brasileiro tributa, no geral, o consumo dos serviços, enquanto o IVA dos Estados-partes do Mercosul, tributa, em geral, o consumo de bens e serviços.¹⁴¹

Conclui-se, ainda, que as alíquotas do IVA da Argentina, Paraguai e Uruguai são diferentes do ISS. A tributação do consumo de serviços nesses Estados-membros é feita pela autoridade central, diferentemente do Brasil, onde o ISS é legislado, arrecadado e distribuído pelo Município. Nos demais membros do Mercosul, as províncias não têm o exercício da competência para legislar sobre matéria tributária, ao contrário do que ocorre no Brasil.¹⁴²

E, por fim, conforme já mencionado anteriormente, é importante salientar que o tratamento dado ao comércio exterior por cada país é único. As bases de cálculos nas importações de cada um dos tributos são diferentes, e nas exportações, Argentina e Paraguai prevêm isenções, enquanto Uruguai prevê a não-incidência, e o Brasil estabelece a não-incidência em produtos industrializados, exceto os semi-elaborados.¹⁴³

¹⁴¹ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Reforma Tributária – Mercosul & União Européia. Curitiba: Juruá, 2003, p. 129.

¹⁴² NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Reforma Tributária – Mercosul & União Européia. Curitiba: Juruá, 2003, p. 129.

¹⁴³ FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário do Mercosul: O processo de harmonização das legislações tributárias. 3 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 219.

CAPÍTULO 4

ANÁLISE COMPARATIVA DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO NO MERCOSUL E NAS COMUNIDADES EUROPÉIAS E O ENFOQUE CRÍTICO

O processo de integração depende, diretamente, do processo de harmonização legislativas e suas conseqüências, sejam elas comercial, econômicas ou políticas.¹⁴⁴

Desde que o Tratado de Roma, que instituiu os primórdios da União Européia em 1957, ainda em vigor, instituiu a harmonização dos tributos indiretos, diversos estágios nessa direção foram cobertos. O mais importante de todos eles foi a adoção do Imposto sobre o Valor Agregado – o IVA.¹⁴⁵

O IVA adotado pela Comunidade Européia possui algumas características essenciais: a aplicação geral do imposto às transações que tenham por objeto bens ou serviços; a fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que forneça; a cobrança do imposto em cada fase do processo de produção e de distribuição; a dedução do imposto devido por um sujeito passivo dos montantes pagos nas fases anteriores do processo, pelo que o imposto só se aplica, em determinada fase, ao valor acrescentado nessa fase e a carga final do imposto é, em definitivo, suportada pelo consumidor.¹⁴⁶

O IVA é considerado o melhor tributo com finalidade de coordenação tributária relativamente integrantes de agrupamentos econômicos regionais.

¹⁴⁴ SALDANHA, Eduardo. *Value Added Tax. The European Union Model and the perspectives of Legislative Harmonization for Southern Common Market*. Curitiba: Juruá, 2008, p. 123.

¹⁴⁵ AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Direito Tributário Internacional - O Mercosul e o imposto sobre o valor agregado (IVA): Uma proposta para ajustes na tributação do consumo do Brasil *in* Revista dos Tribunais, ano 2, nº 8, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, Julho-Setembro de 1994, p. 176.

¹⁴⁶ GOMES, Fábio Luiz. Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul. Curitiba: Juruá, 2006, p. 227.

Uma de suas grandes vantagens é que, do ponto de vista do comércio internacional, é um tributo que pode legitimamente ser deduzido nas exportações. De acordo com o *GATT*¹⁴⁷, o IVA pode ser legalmente restituído nas fronteiras, por ajustes tributários no momento da exportação.¹⁴⁸ E é o que de fato ocorre. Ao sair da União Européia, os turistas têm o direito de ser restituído do valor pago pelo imposto nas compras efetuadas, em geral de até 12% (doze por cento), através do *Tax Free*.

Em análise comparativa, no que concerne à disciplina jurídica em matéria tributária, o Tratado de Roma, traz, ao menos, doze artigos que estabelecem normas sobre tributos, ao contrário do Tratado de Assunção que somente prevê um artigo.¹⁴⁹

Por outro lado, do mesmo modo como ocorre na Europa, o Mercosul admitiu que no comércio intrabloco fosse adotado o regime de tributação no destino, ao menos para que o período que antecede a harmonização das legislações tributárias. Isto quer dizer que, com a carga transferida para o consumo dos bens, a exportações ficam desoneradas.¹⁵⁰

Mesmo com a recente aprovação do Código Aduaneiro no Mercosul, é evidente que a evolução integracionista se encontra a passos lentíssimos. A

¹⁴⁷ *General Agreement on Tariffs and Trade - Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio* foi instituído em 1947, com o objetivo vista harmonizar as políticas aduaneiras dos Estados signatários. Está na base da criação da Organização Mundial de Comércio. É um conjunto de normas e concessões tarifárias, criado com a função de impulsionar a liberalização comercial e combater práticas protecionistas, regular, provisoriamente, as relações comerciais internacionais.

¹⁴⁸ AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Direito Tributário Internacional - O Mercosul e o imposto sobre o valor agregado (IVA): Uma proposta para ajustes na tributação do consumo do Brasil *in* Revista dos Tribunais, ano 2, nº 8, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, Julho-Setembro de 1994, p. 176.

¹⁴⁹ FERNANDES, Edison Carlos. Tratamento do Imposto sobre Exportação nas Normas Tributárias do Mercado Comum do Sul – Mercosul *In* Revista Dialética de Direito Tributário. N. 70. Julho – 2001, p. 38.

¹⁵⁰ FERNANDES, Edison Carlos. Tratamento do Imposto sobre Exportação nas Normas Tributárias do Mercado Comum do Sul – Mercosul *In* Revista Dialética de Direito Tributário. N. 70. Julho – 2001, p. 40.

Globalização, ao contrário do que poderia estimular no Bloco, gera acordos celebrados privilegiando, inclusive, países que não fazem parte do mesmo.

Além disso, é inavergável, igualmente, a falta de interesse, principalmente do Brasil, em harmonizar suas legislações com as demais legislações dos Estados-membros. Sobretudo, quando essa harmonização implica em estabelecer a uniformização de exigibilidade tributária.

A realidade brasileira demonstra a concessão de crédito ao consumidor através de financiamentos. Isso apenas corrobora que o consumidor, além de ser obrigado a pagar por altíssimas taxas tributárias, fica compelido a pagar pelas altíssimas taxas de financiamento.

Portanto, a harmonização dos tributos indiretos em substituição aos tributos cumulativos, é algo bastante distante na nossa realidade. Aqui, infelizmente, o que se constata, ao contrário e cada vez em maior grau, é a alta incidência de tributos, causando extrema onerosidade ao contribuinte, notadamente, o consumidor final do produto acaba pagando de forma mais severa pelas altas taxas.

CONCLUSÃO

O Mercosul está em processo de formação. Sua primeira fase, que durou de 30 de junho de 1991 até 31 de dezembro de 1994, consistiu na formação de uma área de livre comércio, caracterizada pelo programa de desgravação do Imposto de Importação sobre mercadorias produzidas internamente e transacionadas entre os países do Bloco.

Segundo a elaboração inicial dos termos do Mercosul, a segunda fase seria impactante na evolução integracionista do bloco. Parte da imprensa brasileira criou uma falsa expectativa, ao esperar uma liberdade total para cruzar as fronteiras, seja no âmbito dos produtos, capitais ou serviços. No entanto, não mudou muita coisa.

Na verdade, atualmente, o Mercosul constitui uma ação aduaneira imperfeita, em formação, com a manutenção das fronteiras fiscais.

A intensa competitividade no processo de globalização ensejará, naturalmente, na evolução integracionista dos Blocos Econômicos. O Mercosul, com as dimensões que tem, deverá evoluir, seguindo na direção da extinção plena das barreiras alfandegárias, da harmonização tarifária e tributária, da integração social e cultural, buscando uma maior aproximação com os demais países da América do Sul.

No desenvolvimento do processo de integração, a ênfase maior incidirá, cada vez mais, sobre a harmonização dos impostos internos. O artigo 7º do Tratado de Assunção aborda especificamente esta questão, prevendo que os impostos, taxas e outros gravames internos devam dar aos produtos originários do território de um Estado-Parte tratamento idêntico ao atribuído ao produto nacional. Isto significa que o Tratado de Assunção estabelece como critério norteador da tributação por parte dos impostos internos o princípio da não-discriminação.

Sabe-se que, no Mercosul, o Brasil e Argentina são repúblicas federativas. Sendo este considerado um complicador a mais para a harmonização tributária. Por isso torna-se visível a primeira perplexidade para os membros do bloco, já que o que caracteriza um Estado federal é exatamente a descentralização, a distribuição de responsabilidades

No entanto, apenas seguindo esse caminho, o Mercosul poderá encarar de frente os desafios impostos pela economia global, pela União Européia, pelo surgimento da Alca em 2005 e pelas novas regras de intercâmbio implantadas pela Organização Mundial do Comércio. Isso tudo, sem falar na força que teria, conjuntamente com os demais países do bloco, em enfrentar a infiltração, cada vez mais iminente, da China.

Por fim, concluo estabelecendo a importância do trabalho proposto por mim.

Nessa oportunidade, pude conhecer muito mais da evolução histórica dos Blocos Econômicos, notadamente, do Mercosul e União Européia. Pude reconhecer suas falhas e seus avanços. Pude, também, identificar seus objetivos iniciais e perceber o que realmente ocorreu ao longo dos anos. Pude, ainda, ter uma visão crítica dos tributos incidentes sobre o consumo, em especial, dos Estados-membros do Mercosul, comparando-os com o IVA europeu. Critiquei, julguei, reconheci e aprendi.

Pude verificar que há inúmeras diferenças entre os sistemas tributários adotados por cada país-membro do Mercosul. Além de possuírem métodos diferenciados de imposição, distinguem-se também nos mecanismos de controle e fiscalização de cada ente tributário.

Dos quatro países que formam o Mercosul, o Brasil é o único país que possui um sistema tributário organizado e exaustivo. Por estar inserido no texto Constitucional, as normas tributárias, capazes de fornecer aos seus usuários os principais elementos do tributo, atribuindo uma maior segurança, acabam por

dificultar uma reforma que garantiria uma melhor adequação com os objetivos do Mercosul, e conseqüentemente um grau mais elevado de integração.

No Brasil, considera-se que o IPI, o ICMS e o ISS, cada um em sua esfera tributária, apesar de tornar-se difícil no momento, terão que sofrer modificações para se adequarem ao Mercosul. Não há harmonização desses tributos sequer em nível nacional, pois há disparidades de alíquotas de Estado para Estado e de Município para Município.

Em contrapartida, o Paraguai possui um sistema tributário muito simplificado, o que facilita o processo de integração. A Argentina e o Uruguai já estão, em nível de harmonização tributária, em estágio mais avançado do que o Brasil.

Resta claro afirmar que o estágio de integração econômica da União Européia já superou, há muito tempo, as meras relações de um sistema centrado na união aduaneira como o Mercosul, que embora mais avançado que o de singela zona de livre comércio, sinaliza, ainda, um longo caminho a percorrer até chegar ao estágio europeu. O Mercosul tem uma vida ainda muito curta, se comparado com o Mercado Comum Europeu, que já tem quase quarenta anos de existência. É claro que a falta de uma maior convivência entre os nossos parceiros gera dificuldades e problemas de relacionamento, principalmente aquelas ligadas aos fatores de produção, entre os quais poderíamos citar as diferentes políticas tributárias de cada país.

Por isso, ainda será necessário enfrentar muitos obstáculos – especialmente problemas estruturais, para que se consiga avançar no nível integrativo. E um dos pontos principais é a instituição de um regime único para o Imposto sobre o Valor Agregado – IVA.

O direito tributário tem sofrido uma influencia muito significativa. O IVA já inspirou os outros Estados-membros do Mercosul que já o haviam adotado nos seus direitos internos. Os esforços, atualmente, concentram-se no Brasil que, através da simplificação do Sistema Tributário, poderá, de fato, estar adaptado à

nova realidade do direito comunitário e internacional. A desconstitucionalização do Sistema Tributário fará com que o desenvolvimento se dê de forma mais rápida e dinâmica, adaptado às realidades do mundo atual.

Nos dias atuais, a adoção do IVA é uma tendência irreversível. É o único sistema que possibilita, de forma clara, a desoneração das exportações e que permite, também, identificar os créditos que incidiram no processo de produção, o que possibilita a sua devolução. Esse modelo adotado pelos países europeus, e também em muitos países da América, aboliu os tributos que incidem em cascata. Com isso, melhoraram suas condições de competitividade.

Nós, no Brasil e no Mercosul, temos que evoluir nessa direção. Sua adoção vem sendo bastante discutida, idealizando, em âmbito federal, a união dos impostos sobre o consumo, ICMS, IPI e ISS. Parece ser essa uma solução adequada, evitando, assim, distorções na concorrência.

O primeiro e maior problema a ser resolvido é o ICMS. Talvez possamos defini-lo como o nosso IVA, de competência estadual cobrado na origem. Este tributo é a principal fonte de receita dos Estados e elemento basilar da autonomia financeira desses entes.

Quando se discute a reforma tributária, fala-se em federalizar a legislação do ICMS, que incorporaria outros tributos da União. Tal solução, visando a harmonização, fere o princípio federativo e deixa pendente a questão da repartição da receita dos encargos, sem quebra da autonomia dos Estados. Resta saber se uma mudança dessa profundidade tem apoio dos Estados, Municípios e Congresso Nacional.

Espera-se que o Brasil se integre à realidade mundial, lastreando seu sistema tributário num amplo imposto sobre o consumo, sendo mais justo, moderno e eficiente, e viabilizando, ainda, uma consistente harmonização tributária no Mercosul. E que essa integração a realidade mundial se dê através da reforma tributária que vem sendo discutida, com a adoção de um IVA clássico, sem quebrar o pacto federativo estabelecido pela Constituição de 1988.

Afinal, precisamos de uma reforma que desonere o setor produtivo e deixe os produtos brasileiros em condições de competir, em pé de igualdade, com os produtos dos países mais avançados.

Por fim, finalizo com uma citação de Francisco de Almeida Neto: “a integração em um bloco comercial regional pressupõe a renúncia ao protecionismo tarifário e, até certo ponto, à parte da soberania”. Enfatizando que tal afirmativa se aplica essencialmente a evolução integracionista do Brasil, tendo em vista que justamente pelo conservadorismo, camuflado sob o protecionismo tarifário e sob a defesa à soberania, é que o Brasil ainda não tomou uma decisão impulsionadora ao desenvolvimento do Bloco Econômico do qual faz parte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALTAMIRANO, Alejandro C. **Estructura basica del impuesto al valor agregado (IVA) en la Republica Argentina** In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) *Reforma tributária & MERCOSUL*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. **Direito Tributário Internacional - O Mercosul e o imposto sobre o valor agregado (IVA): Uma proposta para ajustes na tributação do consumo do Brasil** in Revista dos Tribunais, ano 2, nº 8, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, Julho-Setembro de 1994.

BAHIA, Luiz Henrique Nunes & LEAL, Maria Cristina. **Globalização, integração regional e entraves à política social na América Latina**. In Novas Perspectivas do Direito Internacional Contemporâneo – Estudos em homenagem ao Professor Celso D. de Albuquerque Mello. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BAPTISTA, Luiz Olavo. **O Mercosul, suas instituições e ordenamento jurídico**. São Paulo: LTr, 1998.

BLANCO, Sindulfo. **El impuesto al valor agrgadoen el Paraguay**. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) *Reforma tributária & MERCOSUL*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

BORDIN, Luís Carlos Vitali. LAGEMANN, Eugenio. **Tributação no Mercosul** In Tributação em Revista, ano 5, nº 20. São Paulo: Unafisco Sindical, 1997.

BREGALDA, Gustavo. **Direito Internacional Público e Direito Internacional Privado**. São Paulo: Atlas, 2007.

CANO, Hugo Gonzalez. **A Harmonização Tributária em Processo de Integração Econômica**. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 1986.

CASELLA, Paulo Borba. **Direito Internacional Tributário brasileiro: convenções de bitributação**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CHIARELLI, Carlos Alberto Gomes. **Idéias gerais sobre integração**. In **Integração Direito e Dever: Mercosul e Mercado Comum Europeu**. São Paulo: LTR, 1992.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Integração Econômica. Harmonização Tributária. União Européia. Mercosul**. In Revista Dialética de Direito Tributário. n. 70. Abril de 1996.

CRUSIUS, Yeda. **O Mercosul e os Sistemas Tributários Nacionais** In Tributação em revista, ano 4. n 12. Publicação do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal – São Paulo: Unafisco Sindical, 1995.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro**. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma tributária & MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

DIZ, Jamile Bergamaschine Mata. **Harmonização tributária no Mercosul: da utopia à realidade**. Revista de Informação Legislativa. a. 37 n. 146. Brasília: abr./jun. 2000. Disponível em: <www.senado.gov.br/web/cegraf/ri/Pdf/pdf_146/r146_14.pdf> Acesso em 24 de novembro de 2007.

FALCÃO, Maurin Almeida. **A experiência da harmonização tributária européia para o Mercosul: O exemplo da taxa sobre o valor agregado - TVA.** Revista Universitas/Jus. n. 9. Brasília: Centro Universitário de Brasília (Ceub), 2002.

FERNANDES, Carlos Edison. **Breves Considerações acerca de uma teoria da aproximação tributária na formação de blocos econômicos.** In MOREIRA JUNIOR, Gilberto Castro & PEIXOTO, Marcelo Magalhaes (et. al). Direito Tributário Internacional. São Paulo: MP Editora, 2006.

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

FERNANDES, Edison Carlos. **Tratamento do Imposto sobre Exportação nas Normas Tributárias do Mercado Comum do Sul – Mercosul** In Revista Dialética de Direito Tributário. n. 70. Julho – 2001.

FORTE, Umberto. **União Européia: Comunidade Econômica Européia. Direito das comunidades européias e harmonização fiscal.** trad. por Ana Tereza Marino Falcão. São Paulo: Malheiros, 1994.

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo: o princípio de origem e de destino em processos de integração econômica.** Florianópolis: Momento atual, 2004

GOMES, Eduardo Barrufi. **O Fenômeno da Bitributação in** Direito Internacional Privado. 1 ed., 4 tir. Curitiba: Juruá, 2006.

GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre IVA nas Comunidades Européias: Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul**. Curitiba: Juruá, 2006.

GUIMARÃES, Vasco Branco. *O sistema tributário como fator de integração econômica*. Disponível em

www.plenafisco.com.br/noticiaDetalhe.asp?idNoticia=42 Acesso em 10 jul 2007

HAGE, José Alexandre A. **As relações Diplomáticas entre Argentina e Brasil no Mercosul: princípios de hegemonia, dependência e interesse nacional no Tratado de Assunção**. Curitiba: Juruá, 2004.

HUSEK, Carlos Roberto. **A nova (des)ordem internacional: ONU: Uma vocação para a paz**. São Paulo: RCS Editora, 2007.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Tributação no Mercosul** In Revista do Tribunal Regional Federal, 1ª Região. Volume 9, numero 2. Brasília: O Tribunal, 1997.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003.

LORENTZ, Adriane Cláudia Melo. **Supranacionalidade no Mercosul: A Doutrina, Os Governos, A Constituição Federal e os Tratados de Integração**. Curitiba: Juruá, 2001.

LOCATELLI, Liliana. **Proteção ao Consumidor & Comércio Internacional**. Curitiba: Juruá, 2009.

MATIAS, João Luis Nogueira. **Responsabilidade Tributária de Sócios no Mercosul**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. **Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias.** Nova Série; n. 3. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A Integração do Mercosul através do Imposto do Valor Agregado** – IV Colóquio Internacional de Direito Tributário *In* Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos: Divisão Jurídica. n.º. 43. maio a agosto de 2005.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no MERCOSUL e integração.** São Paulo: Ltr, 2000.

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

NIARADI, George Augusto. **Direito Empresarial para Administradores.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.

NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial.** Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

NUNES, Maria Terezinha. **Harmonização tributária e consolidação do Mercosul** *In* Revista de Informação Legislativa, ano 42, n 166. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2005.

OLIVEIRA, Odete Maria de. **União Européia: processo de integração e mutação.** Curitiba: Juruá, 2001.

OLIVEIRA, Odete Maria de. **Prefácio** *In* Mercado Europeu: Direito e Análise Jurisprudencial. Curitiba: Juruá, 2005.

PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. **Direito Internacional Público e Privado.** 2 ed. Salvador: Editora Jus Podivm, 2010.

PUGLIESI, Fabio. **Contribuinte e Administração Tributária na Globalização.** Curitiba: Juruá, 2010.

RANZANI, Kátia Maria. **As Barreiras Constitucionais do Brasil para a Harmonização da Legislação Tributária no Mercosul** *In* Revista Jurídica da Universidade de Franca, ano 3, n° 4. Franca: Publicação do Curso de Direito da Universidade de Franca, 2000.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Direitos Humanos e Tributação: Um enfoque sobre o Mercosul com ênfase ao Sistema Tributário Brasileiro** *In* Revista Nacional de Direito e Jurisprudência, ano 2, n 15. Repositório autorizado pelo TRF 3ª Região. Março/2001.

SALDANHA, Eduardo. *Value Added Tax: The European Union Model and the perspectives of legislative Harmonization for Southern Common Market.* Curitiba: Juruá, 2008.

SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da. CATÃO, Marcos André Vinhas. **Harmonização Tributária no Mercosul.** São Paulo: Aduaneiras, 2001.

STELZER, Joana. **Mercado Europeu: Direito e Análise Jurisprudencial**. Curitiba: Juruá, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *In* CASELLA, Paulo Borba. **Direito Internacional Tributário brasileiro: convenções de bitributação**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **Harmonização da Legislação Tributária no Mercosul** *In* Revista de Direito Tributário, nº 72. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário no Mercosul - Mercosul e o conceito de harmonização na tributação das rendas das empresas** *In* Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e finanças públicas, ano 6, n 22. Janeiro-Março de 1998.