

A INFLUÊNCIA EXTERNA, A INTEGRAÇÃO REGIONAL E OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS LATINO-AMERICANOS*

EXTERNAL INFLUENCE, REGIONAL INTEGRATION AND LATIN AMERICAN TAX SYSTEMS

Jeferson Teodorovicz**

RESUMO: A evolução dos sistemas tributários nacionais passa pelo reconhecimento das influências (externas e internas) que propiciaram esse amadurecimento. Nesse contexto, busca-se analisar a influência das relações internacionais na projeção dos sistemas tributários nacionais, com particular atenção à influência dos processos de integração regional nesse ambiente. Embora se reconheça a gênese europeia do fenômeno analisado, buscam-se analisar as influências externas (no contexto de integração regional), na América Latina, os progressos alcançados por determinadas estratégias adotadas no contexto latino-americano, com especial atenção ao MERCOSUL, bem como seus avanços e obstáculos no que se refere particularmente aos aspectos tributários da integração regional.

Palavras-chave: Integração Regional; Relações Internacionais; Tributação; Sistemas Tributários; América Latina; MERCOSUL.

ABSTRACT: Some changes of the national tax systems include the recognition of any influences (internal and external) that provide a unique opportunity to legal maturation. In this regard, we analyzed some influences of the international relations on the construction of the national tax system, in particular, the influence of the regional integration process. While it is recognized that European regional integration has influenced the taxation phenomenon, in Latin America some progress has been made,

* Artigo recebido em: 08.05.2017

Artigo aceito em: 17.06.2017

** Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Professor de Direito Tributário e Processo Tributário no curso de Graduação em Direito da Faculdade Dom Bosco e do Centro Universitário Uninter. Advogado e Pesquisador em Curitiba-PR. E-mail: jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br

with particular attention to Southern Common Market (MERCOSUR). This progress includes some advances and the removal of regulatory and administrative barriers regarded to taxation aspects of the Latin American regional integration.

Keywords: Regional integration; international relations; taxation; tax systems; Latin American; Southern Common Market.

1. INTRODUÇÃO.

O presente estudo busca demonstrar a importância do fenômeno da integração regional e sua influência no desenvolvimento dos sistemas tributários nacionais, com especial atenção à realidade tributária latino-americana, sem deixar de reconhecer a influência do regionalismo comunitário europeu (e da própria política fiscal europeia).

O protagonismo dos Blocos Econômicos Regionais no reconhecimento da tributação enquanto essencial instrumento apto a favorecer a integração econômica, favoreceu a elevação de estudos acadêmicos, técnicos e até mesmo política fiscais específicas destinadas a intensificar as relações interestatais, que, antes fundadas tão somente na perspectiva comercial, passam a agregar outros fatores. A integração comercial ou econômica tornou-se integração regional, agregando elementos sociais, econômicos, políticos, culturais, ambientais, entre outros.

Naturalmente, é no campo da integração econômica ou comercial que se desenvolvem os estudos tributários ligados ao regionalismo, já que, historicamente, a formação dos Blocos Econômicos têm como fundamento a intensificação das relações comerciais entre seus membros. Logo, a interação comercial interestatal necessita de instrumentos propriamente jurídicos para viabilizar a integração.

Nesse sentido, Alberto Barreix, Luiz Villela e Jeronimo Rocca¹ ensinam que existem três fatores determinantes em uma estrutura tributária: o modelo de inserção internacional; a qualidade do gasto público e sua sustentabilidade; e o desempenho da administração tributária.

Por isso, um sistema tributário eficiente deve buscar uma série de características desejáveis, que devem ser perseguidas pela política tributária atual:

En primer lugar, es de recibo en la literatura de finanzas públicas, que un sistema tributario debe tener una serie de características deseables, a saber: i) Suficiencia para solventar los gastos públicos en un marco fiscal sostenible; ii) Eficiencia, editando las distorsiones en los mercados de bienes, servicios y factores que generen pérdida de bienestar (Exceso de la carga) en la economía; iii) Equidad horizontal - igual tratamiento para contribuyentes de igual nivel de ingreso – y vertical - procurando que aquellos contribuyentes con mayores niveles de renta paguen más en términos de su ingreso - , basada en los principios del beneficio y la capacidad contributiva, y iv) Simplicidad, que facilite su aplicación².

Geralmente, as reformas tributárias observadas nas últimas décadas nos sistemas tributários nacionais têm perseguido majoritariamente a concretização de um sistema tributário que apresente, na medida de suas possibilidades políticas, econômicas e jurídicas, as supracitadas características. Naturalmente, para os fins do presente trabalho, interessa o fator determinante relativo à inserção internacional dos sistemas tributários.

Nesse aspecto, deve-se reconhecer a função relevante da exercida pela Política Tributária no que diz respeito também ao comércio internacional:

¹ ROCCA, Jerônimo; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. El Desafio del MERCOSUR. Instituto de Integración de América Latina y Caribe. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Departamento de Integración y Programas Regionales. Banco Interamericano de Desarrollo. 1º Edición. Buenos Aires: INTAL- ITD, 2005, p.01.

² ROCCA, Jerônimo; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. El Desafio del MERCOSUR. Instituto de Integración de América Latina y Caribe. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Departamento de Integración y Programas Regionales. Banco Interamericano de Desarrollo. 1º Edición. Buenos Aires: INTAL- ITD, 2005, p.01

La política tributaria es un factor importante para el comercio y las finanzas internacionales, no sólo en la economía domestica, por: - la importancia de los impuestos sobre las importaciones y exportaciones; - los impuestos pueden ser obstáculos al comercio internacional y a la inversión, o pueden ayudar a crear un buen clima para ellos; y - los impuestos de un país pueden afectar a otros países. De la misma manera, la apertura comercial y la liberalización financiera afectan la política tributaria de un país tanto a nivel arancelario como de impuestos internos³.

Existem importantes características comuns entre os sistemas tributários latino-americanos, o que é fruto, também, desses esforços regionais. Esse estudo busca identificá-los. Evidentemente, como o trabalho apresenta exíguo número de laudas, opta-se por realizar uma análise panorâmica, procurando identificar pontualmente os efeitos da integração regional na formação dos sistemas tributários nacionais.

2. A INTEGRAÇÃO REGIONAL: ENTRE A REALIDADE EUROPEIA E A REALIDADE LATINO-AMERICANA

A integração regional começa a ganhar maior relevância a partir da experiência europeia nos anos que sucederam a Primeira e Segunda Guerra Mundial⁴. Não obstante, antes mesmo de o Plano Marshall lançar seu auxílio financeiro à reconstrução dos países vitimados pela Segunda Guerra Mundial, observou-se que as primeiras experiências integrativas na região já eram vislumbradas durante a eclosão da Segunda Guerra.

A BENELUX, formada pela Bélgica, Holanda e Luxemburgo, fruto de um convênio para a criação de uma união econômica que funcionaria em tempos de paz, foi um dos primeiros passos para o surgimento de várias tentativas

³ ROCCA, Jerônimo; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. El Desafio del MERCOSUR. Instituto de Integración de América Latina y Caribe. Op.cit., p.09.

⁴ BAPTISTA, Luiz Olavo. O MERCOSUL. Suas Instituições e Ordenamento Jurídico. 1º Edição. São Paulo: Editora LTr, 1998, p. 24.

integrativas na Europa⁵, bem como em outras regiões do planeta, em especial, na América Latina⁶. Assim, as experiências integrativas europeias foram precursoras para a análise da possibilidade de integração econômica entre países soberanos, após o Tratado de Paris e a criação da CECA. Posteriormente, o Tratado de Roma⁷, em vigor em 1958, estabeleceu a EURATOM (Comunidade Europeia de Energia Atômica) e a CEE (Comunidade Econômica Europeia).

Sobre a evolução gradual da integração europeia, contextualiza José Carlos de Magalhães:

Constituídas no pós-guerra com o propósito de ampliar o comércio internacional na área, as Comunidades Europeias, como ficaram conhecidas a Comunidade Econômica do Carvão e do Aço – CECA (Tratado de Paris de 18.4.1951), Comunidade Europeia de Energia Atômica – CEEA e o Mercado Comum Europeu, este transformado posteriormente, na Comunidade Econômica Europeia – CEE (Tratados de Roma de 25.3.1957), experimentaram contínua evolução, ultrapassando os limites dos Tratados que lhes deram origem”. Após, surge o Tratado de Maastricht, em 1992, estabelecendo as bases para a criação da União Europeia, e em 1997 o Tratado de Amsterdam que fixa e alarga os objetivos visados na criação da União Europeia, consolidando na sua vigência, a União Econômica e Monetária⁸.

De fato, a integração regional teve papel relevante ao lado do multilateralismo econômico, denominação dada ao fenômeno correspondente à intensificação comercial entre os países, posterior à derrocada da Segunda Guerra

⁵ GOMES, Eduardo Biacchi. Blocos Econômicos Solução de Controvérsias. Uma análise comparativa a partir da União Européia e Mercosul, 2ª Edição. Curitiba: Editora Juruá, 2005, p.34-38.

⁶ TILBERRY, Henry. Tributação e Integração da América Latina. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p 02.

⁷ GOMES, Eduardo Biacchi. Blocos Econômicos Solução de Controvérsias. Uma análise comparativa a partir da União Européia e Mercosul, Op.cit., p.40. MAIA, Jayme de Mariz. Economia Internacional e Comércio Exterior. 7ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2001, p. 183.

⁸ MAGALHÃES, José Carlos. Nota sobre a União Européia. In: FORTE, Umberto. União Européia. Comunidade Econômica Européia. (Direito das Comunidades Européias e Harmonização Fiscal). São Paulo: Malheiros Editores, 1994, 40.

Mundial, e, em especial, ao fim do Bipolarismo Mundial, após o término da Guerra Fria, com a queda do Muro de Berlim⁹.

As Organizações Internacionais tiveram papel decisivo nas relações internacionais após os eventos da Segunda Guerra Mundial e o fim da “Guerra Fria”, muito embora a história tenha registrado a formação de Organizações Internacionais antes do início da Segunda Guerra Mundial, tais como a Liga das Nações.

Os organismos internacionais interestatais são formados por Estados soberanos, dentre os quais são exemplos a Organização das Nações Unidas (ONU) e a Organização Mundial do Comércio (OMC)¹⁰.

O termo “Organização Internacional” pode ser relacionado às Organizações Multilaterais e Regionais¹¹. Nesse sentido, importante papel teve o GATT 47, acordo interestatal que originou a Organização Mundial do Comércio¹². No GATT, posteriormente substituído pelo GATT 94, destacam-se os princípios e diretrizes que servem de base para a regulação do comércio internacional. Nele, encontram-se o “Princípio da Cláusula da Nação mais Favorecida” e o “Princípio da Exceção à Cláusula da Nação mais Favorecida”, que fundamentam a origem, respectivamente, das Organizações Multilaterais e das Organizações Regionais.

De outro lado, surge o Regionalismo¹³, fenômeno que personifica a formação de Blocos Econômicos, e que se desenvolve paralelamente ao

⁹ STRENGER, Irineu. Relações Internacionais. São Paulo: Editora RT, 1998, p. 106-108.

¹⁰ GOMES, Eduardo Biacchi. Blocos Econômicos Solução de Controvérsias. Uma análise comparativa a partir da União Européia e Mercosul, Op.cit., p.36. CARVALHO, Helton Pena de. Organização Mundial do Comércio - Uma Análise Histórica, COORDENADOR: MENEZES, Wagner. Estudos de Direito Internacional. Volume IV. Anais do 3º Congresso Brasileiro de Direito Internacional. Curitiba: Editora Juruá, 2005, p. 123.

¹¹ BASSO, Maristela. Perspectivas do Mercosul através de uma visão econômico-jurídica. Questões Jurídicas do Processo de Integração do MERCOSUL. Disponível em: <http://www.cjf.gov.br/revista/numero2/artigo7.htm> (último acesso em 16.01.2017), p. 03-04.

¹² CARVALHO, Helton Pena de. Op.cit., p. 123.

¹³ BASSO, Maristela. Perspectivas do Mercosul através de uma visão econômico-jurídica. Questões Jurídicas do Processo de Integração do MERCOSUL. Op.cit., p. 03-04.

Multilateralismo. O Regionalismo corresponde ao fenômeno da integração regional, isto é, à formação de Blocos de comércio regionais, como ocorreu na Europa e demais regiões do Globo.

Sucedem-se estudos relacionados às etapas de integração, que seriam progressivas em relação ao nível de integração alcançado através de cada etapa. Nesse sentido, a literatura procurou apontar cada etapa da integração econômica, embora não haja unanimidade sobre o tema. O GATT 47 também contribuiu para a definição de determinadas etapas integrativas. Desta maneira, geralmente se utiliza a seguinte classificação para expor as etapas integrativas: Zona de Livre Comércio, União Aduaneira, Mercado Comum e União Econômica Total¹⁴.

Henry Tilbery, porém, preferiu adotar outra classificação: Zona de Livre Comércio; União Alfandegária; Mercado Comum e; União dos Tributos Internos¹⁵.

A Zona de Livre Comércio, ou Zona de Livre Troca, bem como a União Alfandegária, ou União Aduaneira estão previstas no GATT 47 – Acordo Geral de Tarifas e Comércio (artigo XXIV). Deste modo, o art. XXIV. 8. (a) define a União Aduaneira:

(...) (a) estende-se por união aduaneira, a substituição, por um só território aduaneiro, de dois ou mais territórios aduaneiros, de modo que: (i) os direitos aduaneiros e outras regulamentações restritivas das trocas comerciais (com exceção, na medida necessária, das restrições autorizadas nos termos dos artigos XI, XII, XIII, XIV, XV e XX) sejam eliminados para a maioria das trocas comerciais entre os territórios

¹⁴ ACCIOLY, Elizabeth. Mercosul e União Européia. Estrutura Jurídico-Institucional 2º Edição. Curitiba: Editora Juruá, 1998, p. 32-50. TEODOROVICZ, Jeferson. Harmonização Legislativa Fiscal Indireta no MERCOSUL. COORDENADOR: MENEZES, Wagner. Estudos de Direito Internacional. Volume VII. Anais do 4º Congresso Brasileiro de Direito Internacional. Curitiba: Editora Juruá, 2006, p. 504-505; TEODOROVICZ, Jeferson. O Mercado Interno na União Européia. COORDENAÇÃO: GOMES, Eduardo Biacchi; REIS, Tarcísio Hardman. Direito Constitucional Europeu: Rumos da Construção. 1º Edição. Volume Único. Curitiba: Editora Juruá, 2005, p. 233-235.

¹⁵ TILBERY, Henry. Tributação e Integração da América Latina. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p. 12-13.

*constitutivos da união, ou ao menos para a maioria das trocas comerciais relativas aos produtos originários desses territórios; (ii) e, à exceção das disposições do parágrafo 9 os direitos aduaneiros e outras regulamentações idênticas em substância sejam aplicada, por qualquer membro da união, no comércio com os territórios não compreendidos naqueles; (...).*¹⁶

Por sua vez, o art.XXIV. 8. (b) define a Zona de Livre Comércio:

(...) (b) entende se por zona de livre troca um grupo de dois ou mais territórios aduaneiros entre os quais os direitos aduaneiros e outras regulamentações restritivas das trocas comerciais (com exceção, na medida necessária, das restrições autorizadas nos termos dos artigos XI, XII, XIII, XIV, XV e XX) são eliminados para a maioria das trocas comerciais relativas aos produtos originários dos territórios constitutivos da zona de livre troca.

A etapa denominada "Mercado Comum", teve previsão no art. 3º do Tratado de Roma, que previa a abolição entre os países membros, de obstáculos relacionados à livre circulação de pessoas, serviços e capitais¹⁷.

Cesare Cossiani, em importante estudo publicado no âmbito do Programa Conjunto de Tributação da OEA, do BID e do CEPAL, definiu o mercado comum da seguinte forma:

*Por mercado común se entiende un ligamen econômico entre vários países, notablemente más intenso: además de no haber vínculo cualitativo o cuantitativo o gravámenes provenientes del intercambio de mercancías en el ámbito de la unión, hay plena y efectiva libertad de circulación interna de los factores productivos (trabajadores, capitales y empresas)*¹⁸.

Com o Tratado de Maastricht, reforçado pelo Tratado de Amsterdam, a União Europeia consolida o seu intento, pois além de consolidar o mercado comum interno europeu, caracterizado pela livre circulação de mercadorias,

¹⁶ Acordo Geral de Tarifas e Comércio – GATT 1947.

¹⁷ TILBERY, Henry. Op.cit., p. 11.

¹⁸ COSCIANI, Cesare. Problemas Fiscales de un Mercado Común. In: Reforma Tributaria para America Latina. II. Problemas de Politica Fiscal. Washington: Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, 1969, p. 569.

capitais, pessoas e serviços, serve também à estruturação da moeda única, bem como o estabelecimento de políticas que viabilizaram a União Econômica e Monetária¹⁹.

Ademais, sobre a União dos Tributos Internos, Henry Tilbery salienta:

O "termo *Tax Union*" foi criado por DOUGLAS DOSSER para designar acordos internacionais, pelos quais os países membros eliminam entre si a discriminação proveniente de tributos internos: os países membros harmonizam os tributos internos dentro da União, mas podem manter impostos não harmonizados perante o resto do mundo. Tais medidas podem abranger impostos diretos ou indiretos ("*direct tax union*" ou "*indirect tax union*"). (Douglas Dosser, "*Analysis of Tax Harmonization*" in Carl Shoup, "*Fiscal Harmonization in Common Markets*", Vol. I, Columbia University Press, New York, 1967, p. 16). Podíamos então encarar este tipo de união como segue; Da mesma forma como em uma Zona de Livre Comércio ou numa União Alfandegária foram abolidas, entre os países membros, as barreiras alfandegárias, isto é, as barreiras de impostos sobre o comércio exterior, na "*Tax Union*" se eliminam entre os países membros, as barreiras dos tributos internos, sejam diretos ou indiretos. O termo "União dos Tributos Internos" caracteriza um tipo de integração, distinto dos três mencionados anteriormente, podendo aparecer em combinação com qualquer um deles embora que, na realidade, tem significado, principalmente, na formação gradativa de um mercado comum²⁰.

Veja-se que a última etapa transcrita por Tilbery não está necessariamente atrelada a uma "última etapa integrativa". Pelo contrário, guarda relação com as três etapas citadas pelo autor (Zona de Livre Comércio, União Aduaneira e Mercado Comum). Na realidade, a "União dos Tributos Internos" acaba por se identificar muito mais a uma perspectiva tributária do que a própria consideração das perspectivas econômicas das etapas integrativas. Deve-se analisar a última etapa como complemento inerente à formação das demais etapas supracitadas.

¹⁹ TEODOROVICZ, Jeferson. O Mercado Interno na União Européia. Op.cit., p. 233-235.

²⁰ TILBERY, Henry. Op.cit., p. 12.

Não obstante, a experiência europeia inspirou os primeiros esforços integrativos em outras regiões, como África, Ásia, e especialmente América Latina.

Recorde-se, ainda na Europa, a instituição da Associação Europeia de Livre Comércio (EFTA), criada pelo Tratado de Estocolmo. Na Eurásia, surgiu o COMECON, ou “Conselho de Assistência Econômica Mútua”, que existiu durante a Guerra Fria, e que era formada pela então União Soviética, e seus “Estados-Satélites”, bem como a Associação de Cooperação Econômica Ásia-Pacífico (APEC) e a Comunidade de Estados Independentes (CEI), que logrou participação de países do “Leste Europeu” e Ásia após a extinção da URSS²¹. Também surgiram algumas manifestações integrativas na África, tais como o Mercado Comum da África Oriental. Já na América Central, destacaram-se o Mercado Comum da América Central (MCCA) e a Associação de Livre Comércio do Caribe (CARIFTA), todos sendo blocos regionais destinados à evolução integrativa de seus associados²².

A grande maioria dessas formações regionais, contudo, apresentava feições semelhantes à estrutura das Zonas de Livre Comércio, guardando certa similaridade com as demais etapas integrativas. Há certa dificuldade em classificar um Bloco Regional como sendo configurando exatamente uma determinada etapa integrativa. Na realidade, na prática, o que comumente se verifica é a prevalência de uma determinada etapa integrativa, mantendo, porém, certas influências inerentes às outras etapas, de acordo com o seu nível de integração.

Na América Latina ainda pode-se citar como outros exemplos da integração regional a ALALC (Associação Latino-Americana de Livre Comércio), ALADI (Associação Latino-Americana de Integração), CAN (Comunidade Andina

²¹ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – Value Added Tax – VAT. Brasil – Mercosul – União Européia. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário; Editora Rumo, 1995, p. 29.

²² TILBERY, Henry. Op.cit., p.73-163.

das Nações)²³, destacando o MERCOSUL, bem como demais experiências integrativas americanas, como o Nafta²⁴ e a própria tentativa de implantação da ALCA²⁵.

Não se pode deixar de lembrar também da importância das Comissões, Institutos e Organizações que contribuíram em larga escala para a integração da região. Dentre os mais destacados, citam-se: BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento; CEPAL – a Comissão Econômica para a América Latina; CIPE – O Centro Interamericano de Promoção de Exportações; CIAT – Centro Interamericano de Administradores Tributários; INTAL – O Instituto de Integração da América Latina; OEA – A Organização dos Estados Americanos²⁶.

3. A CODIFICAÇÃO DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS LATINO-AMERICANOS.

Os Sistemas Tributários Latino-Americanos guardam entre si algumas peculiaridades, fruto de uma evolução em grande parte coordenada pela codificação tributária dos países latino-americanos. Além disso, somam-se os esforços e estudos integrativos incentivados por organizações internacionais latino-americanas, tais como ALALC, BID, OEA, e CEPAL, a partir da Segunda Guerra Mundial. Tanto o movimento codificador dos sistemas tributários latino-americanos, como a integração regional inspira-se no Direito Europeu. O movimento codificador foi iniciado a partir da RAO (*ReichAbgabenOrdnung*), o "Código Tributário do *Reich*", de 1919, e a influência de *Enno Becker*²⁷.

²³ GOMES, Eduardo Biacchi. Assimetrias na América do Sul: Viés de Desenvolvimento a partir da Democracia e dos Direitos Humanos Revista de Informação Legislativa. Senado Federal. Disponível em: www2.senado.gov.br (último acesso em 20.01.2017), p.01-03.

²⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias. Nova Série – 3. Centro de Extensão Universitária. Editora RT, São Paulo – SP, 1997, p. 06-07. MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Direito Tributário no MERCOSUL. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 07.

²⁵ BAPTISTA, Luiz Olavo. Op.cit., p. 01-03.

²⁶ TILBERY, Henry. Op.cit., p. 96.

²⁷ VALDÉS COSTA, Ramón. A Codificação Tributária na América Latina. Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. COORDENADOR: MACHADO, Brandão. São Paulo: Saraiva, 1984, p.241-242.

O esforço em sistematizar o ordenamento tributário presentes na doutrina e na legislação alemã influenciaram largamente as primeiras tentativas de codificação na América Latina, que teve no México (1938), Argentina (1942), 1953 no Brasil, e em 1957 no Uruguai.

Desta forma, sobre o movimento codificador, assevera Ramón Valdés Costa:

(...) O movimento se inicia, como se sabe, no México, com o "Código Fiscal da Federação", de 1938, com soluções muito particularizadas, precedido pela Lei de Justiça Fiscal, de 1926, que se incorpora no Código, e que foi observada por outros Códigos Estaduais. Nos anos seguintes são estruturados valiosos anteprojetos: em 1942, na Argentina, por CARLOS MARIA GIULIANI FONROUGE; em 1953, no Brasil, por RUBENS GOMES DE SOUZA; e em 1957 no Uruguai, por uma comissão mista de professores, funcionários e profissionais, à qual nos coube presidir. A sorte destes anteprojetos foi diversa, mas indubitavelmente exerceram influência no direito positivo dos respectivos países e, depois, na elaboração do Modelo de Código Tributário para a América Latina, cuja Comissão Redatora integramos com os dois mencionados juristas. Simultaneamente, dá-se na Argentina a aprovação de Códigos Tributários provinciais que seguem o exemplo do de Buenos Aires, obra notoriamente influenciada por DINO JARACH. A estes se acrescenta a lei nacional, de caráter geral - e portanto assimilável a um código, como a Lei Geral Tributária Espanhola - que, com modificações não-fundamentais, perdura com a sua numeração original de 11.683, sobre a qual influiu o destacado jurista argentino JORGE TEJERINA. Todos esses anteprojetos, códigos e leis, recolhem, em maior ou menor grau, as contemporâneas e novas teorias do direito tributário, difundidas na América Latina especialmente pela doutrina italiana, que por sua vez havia recebido um forte influxo da doutrina e legislação alemãs, particularmente de ENNO BECKER e seu ReichAbgabenOrdnung²⁸.

É perceptível que a codificação dos sistemas tributários liderada pelo Código Tributário Alemão, e que teve reflexos tanto no Direito Tributário Europeu, como no Direito Tributário Latino-Americano, e as teorias e concepções que pulsavam na época, foram adotadas em considerável parcela das legislações

²⁸ VALDÉS COSTA, Ramón. Op.cit., p. 241-243.

tributárias, prova de que o processo de desenvolvimento dos sistemas tributários pertencentes aos Estados Soberanos Europeus e Latino-Americanos apresenta inerente harmonização, pois em maior ou em menor medida acabaram sendo influenciados por circunstâncias jurídicas comuns. Naturalmente, cada sistema tributário seguiu instituição e evolução específicas, o que pode ser considerado como um fator inerente à própria complexidade que cada ordenamento jurídico apresenta, bem como também relacionado às tendências doutrinárias, legislativas e jurisprudenciais de cada país, não esquecendo de que os fatores sociais, culturais, econômicos e políticos específicos de cada nação também influenciam na criação de seus sistemas jurídicos.

Todos esses esforços resultaram em certa convergência entre os sistemas tributários dos países latino-americanos, notadamente os que foram diretamente influenciados pelas Organizações Internacionais supracitadas, bem como dos próprios esforços de sistematizar o Direito Tributário Europeu (e, por reflexo, o Direito Tributário Latino-Americano).

4. O MODELO DE CÓDIGO TRIBUTÁRIO PARA A AMÉRICA LATINA. BID-OEA

A integração latino-americana foi objetivo perseguido insistentemente por diversos organismos internacionais. No processo de integração latino-americano, observa-se a utilização de mecanismos pioneiros, que apresentaram peculiaridades e inovações, levando-se em consideração os processos integrativos europeus.

A OEA (Organização dos Estados Americanos) e o BID (Banco Interamericano de Desenvolvimento) lançaram o "Programa Conjunto de Tributação OEA-BID", que continham diversos mecanismos, pesquisas e iniciativas que propiciaram o incentivo à integração regional dos sistemas tributários nacionais, relacionados especificamente aos países membros da

ALALC. Dentro do Programa situava-se o “Modelo de Código Tributário para a América Latina”. A elaboração do Modelo de Código Tributário procedeu-se em etapas gradativas.

O Modelo de Código Tributário para a América Latina foi organizado por Carlos Giuliani Fourouge, Ramon Valdés Costa e Rubens Gomes de Sousa, que fazia parte do Programa Conjunto de Tributação da OEA/BID/CEPAL²⁹.

Nesse sentido, ensina Henry Tilbery:

(...) Nesta primeira fase, foi estabelecido o padrão dos princípios básicos e das normas processuais, como foi explicado na Introdução; *“entre los dos métodos de codificación, un limitado a los principios generaes y normas procesales, y el outro que incluye, además as disposiciones específicas sobre los gravámenes que integran el sistema tributário, la Comisión há optado por el primero”* (“Reforma Tributária para a América Latina” – III – Modelo de Código Tributário, 1967, “ Programa Conjunto de Tributación OEA-BID”, Washington D.C., segunda edição, 1968, pg. VI). O Modelo de um outro Código, que conterà as disposições específicas relativas às diversas espécies dos impostos, taxas e contribuições haverá de ser elaborado em uma fase posterior. Uma vez disponível este Código Tributário Padrão, o que importará então, é que os países da ALALC se aproveitem efetivamente, deste Modelo na reestruturação dos seus sistemas tributário³⁰.

O Modelo de Código Tributário apresentava inicialmente disposições relativas a princípios gerais e normas procedimentais. Posteriormente, com a adoção desses princípios gerais e normas procedimentais, seria criada uma nova proposta de Modelo, com dispositivos específicos sobre as classificações de espécies tributárias e seus regimes, em uma segunda fase. A “segunda fase” nunca chegou a ser concretizada.

Não obstante, a ALALC providenciou estudos comparativos entre o Modelo de Código Tributário e os países que apresentavam Códigos Tributários, na época.

²⁹ VALDÉS COSTA, Ramón. Op.cit., p. 241-242.

³⁰ TILBERY, Henry. Op.cit., p. 145.

Para este fim, os Diretores da Tributação dos países da ALALC em sua I.^a reunião, em abril de 1969, recomendaram que as Partes Contratantes realizassem uma pesquisa comparativa entre este Padrão e entre seus sistemas tributários atualmente vigentes. O trabalho foi executado e publicado sob o título: "*Análisis Comparativo de Normas Sustantivas del Modelo de Código Tributário con lãs de Códigos Vigentes em Países Miembros de la ALALC*". ("OEA-BID, Programa Conjunto de Tributación OEA-BID", Washington D.C., Doc.UP-G. 15-22, 19 de maio de 1970). Este documento contém uma comparação minuciosa entre o Modelo do Código Tributário OEA-BID e os Códigos Tributários, vigentes em seis países membros, Argentina, Brasil, Chile, Equador, México e Peru. Não foi possível realizar a mesma comparação em relação aos cinco outros países, Bolívia, Colômbia, Paraguai, Uruguai e Venezuela, por não possuírem esses países nenhum Código Tributário³¹.

Por fim, Henry Tilbery acentua a diferenciação de estratégias que perdurou nos processos de integração, na década de 60 e 70:

Quero acrescentar que a metodologia de uma harmonização tributária começa pela introdução de princípios básicos idênticos nos países da zona, através da incorporação nas legislações nacionais das normas e da sistemática constantes de um Código Tributário Padrão representa, neste campo, um procedimento pioneiro, e, ao meu ver, do ponto de vista doutrinário, superior a um conjunto de ajustes "ad hoc", implantados em sistemas tributários completamente diferentes, como foi o procedimento) por falta de outras possibilidades) na integração de blocos econômicos em outras partes do mundo.³²

O Modelo de Código Tributário influenciou largamente os sistemas tributários na América Latina, como se pode perceber. Rubens Gomes de Sousa, um dos mentores do Modelo, e também idealizador do Anteprojeto do Código Tributário Brasileiro (1953), que serviu de base para a posterior entrada em vigor do Código Tributário Nacional (Decreto-Lei 5172/66), assegurou que o Sistema Tributário Brasileiro mantivesse certa convergência com os postulados básicos previstos posteriormente no Modelo para a América Latina.

5. INFLUÊNCIAS EXTERNAS E SISTEMAS TRIBUTÁRIOS.

³¹ Idem.

³² Idem.

A integração regional, os programas coordenadores dos sistemas tributários e o multilateralismo econômico influenciaram em larga escala a estruturação dos sistemas tributários na América Latina. Nesse sentido, Maurin Almeida Falcão elabora interessante apanhado histórico sobre o contexto da inserção internacional dos sistemas tributários:

(...) Inegavelmente, o processo de internacionalização do pós-guerra impôs aos sistemas tributários a necessidade de convergência de suas estruturas tradicionais com o intuito de adaptá-las à dinâmica do movimento global de capitais, do multilateralismo e do pujante processo de integração econômica iniciado no continente europeu. As transformações conhecidas a partir do pós-guerra, repercutiram de forma gradual sobre as economias, sendo que os efeitos ainda ressoavam na última década do século passado. Em consequência, despontava ao final da primeira metade do Século XX, o imperativo de formulação de uma nova ordem tributária capaz de dar sustentação às transformações internacionais que se delineavam para as economias globais. Sem embargos, o mosaico de sistemas tributários verificado no limiar da nova ordem econômica internacional se revelava incompatível com a dinâmica dos acontecimentos do pós-guerra. É importante notar que este revés importaria na exclusão de numerosos países do processo de internacionalização que se iniciava. A busca pela inserção internacional no mundo em transformação importaria na abertura dos sistemas tributários às injunções internacionais. Em toda evidência, foi essa necessidade de inserção internacional que proporcionou a gênese de mecanismos de convergência com vistas à compatibilização desse mosaico de sistemas tributários. Assim, antes limitados as suas dimensões territoriais, os sistemas tributários passaram por uma expressiva metamorfose com o início das negociações para a elaboração das convenções internacionais em um encadeamento que permitiu a, partir dos anos cinquenta, a expansão dos investimentos transnacionais. O início deste percurso permitiria à expansão dos investimentos. Relativamente aos processos de integração econômica, a Europa dos Seis, por ocasião da assinatura do Tratado de Roma em 1954, demonstra a necessidade da harmonização jurídica tributária internacional como o único mecanismo capaz de favorecer a livre circulação de bens e serviços no interior da comunidade³³.

³³ FALCÃO, Maurin Almeida. A Tríplice Convergência dos Sistemas Tributários. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, v. 01, 2006, p. 29-57.

Assevera Falcão que as transformações ocorridas nas relações internacionais econômicas não poupam os sistemas tributários. Acertadamente, aponta que *"(...) o custo tributário das operações internacionais talvez sejam os primeiros pontos a serem colocados em questão. Indubitavelmente, a influência que os tributos têm sobre a decisão de investimento dos agentes econômicos os colocam em um plano privilegiado"*. (FALCÃO, 2006, p. 29-57)³⁴

Ademais, os processos influenciadores da ordem econômica global, qual seja o desenvolvimento do comércio internacional e a mundialização da economia, bem como a própria globalização, acarretaram a "reformulação" dos sistemas tributários, como pontua Falcão:

(...) Nesse sentido, GEFROY e MARTINEZ sintetizam essa transformação nas estruturas tributárias ao introduzirem novos conceitos decorrentes, justamente, dos efeitos da nova ordem mundial. GEFROY exprime que o desenvolvimento do comércio internacional e a mundialização da economia transformaram profundamente o quadro territorial dos sistemas tributários. A evolução desse espaço fiscal extra nacional se efetua sob duas perspectivas diferentes. A primeira se refere à soberania estatal em relação aos sistemas tributários. Por sua vez, a segunda, em razão da evolução do quadro comunitário e refere-se à integração dos sistemas tributários. MARTINEZ acrescenta que a aparição de uma nova ordem econômica mundial não poderia elidir a implantação de uma nova ordem tributária internacional, levando-se em conta as especificidades das relações econômicas Norte-Sul." O crescimento do poder dos grupos transnacionais, um dos fatos marcantes da globalização, fez com que os sistemas tributários ficassem reféns desse poder reivindicador de benefícios, exonerações e outras facilidades próprias aos detentores do capital necessário ao investimento. Em não sendo atendidos em suas pretensões, esses agentes econômicos promovem um deslocamento injusto dos fluxos produtivos. Dessa forma, em todos os cantos do globo, os sistemas tributários são submetidos à dura realidade da concorrência fiscal. Os Estados são levados a abrir os seus sistemas tributários com o intuito de atrair investimentos e, se integrarem nos mercados externos. BOUVIER advertiu com precisão, que os sistemas tributários não são impermeáveis à integração das economias. Para o Centro Interamericano de Administração Tributária, a globalização da economia faz com que as políticas nacionais tenham efeitos além das

³⁴ Idem.

fronteiras, o que provoca mudanças no conceito tradicional de territorialidade: *"...as tendências observadas recentemente nas economias mundiais nos levam à criação de uma organização tributária internacional para a solução das diferenças devidas aos efeitos da externalidade dos sistemas tributários". BOUVIER* ressalta mais uma vez que *"..os sistemas tributários dos Estados retroagem uns sobre os outros e em consequência, as decisões tomadas por um Estado ou outro, de modificar ou de conservar o Direito existente, não são neutros no que se refere às economias dos outros"*³⁵.

Ademais, mesmo um sistema constitucional rígido ou flexível sofre influências externas, pois o atual contexto internacional não permite que haja um isolamento comercial ou político de um determinado país, sem acarretar sérias represálias políticas e econômicas, em especial.

Os países são obrigados a manterem certa coerência no que diz respeito às suas políticas macroeconômicas, o que acaba também por se estender à estruturação da Política Tributária. Atesta-se que a Política Tributária, situada em um momento pré-legislativo, ou pré-jurídico, sofre a orientação de seus idealizadores, que, por sua vez, observam a realidade econômica, social, cultural e política de um determinado país. Essa realidade nacional é cada vez mais influenciada por contingências externas, originadas da integração, da universalização das economias, ou mesmo da globalização.

Por fim, conclui FALCÃO:

Verificamos, portanto, que esse movimento desprezou a abordagem tradicional das estruturas impositivas e determinou, paralelamente, a introdução mudanças consideráveis na ordem tributária internacional. De par com todas essas transformações, os sistemas tributários foram submetidos à diferentes imposições cujo escopo era o de proporcionar o ambiente jurídico estável que permitisse a expansão dos negócios internacionais e a consolidação dos processos de integração, notadamente o europeu. A essa observação, é importante acrescentar os imperativos de um novo modelo de financiamento do setor público,

³⁵ Ibidem.

surgido a partir da contestação do Estado-providência e da necessidade de redução do intervencionismo³⁶.

Ora, a “nova roupagem” dos sistemas tributários nacionais recebeu forte influência de fenômenos internacionais registrados nas últimas décadas, que, por sua vez, apresentaram significativas mudanças na ordem internacional.

Os Sistemas Tributários Latino-Americanos passaram por reformulações durante as décadas de 60, 70 e 80, especialmente. Essas reformulações foram frutos de imperativos econômicos para a liberação comercial internacional. De fato, a liberação comercial na América Latina acabou se intensificando durante essas décadas, já que se buscou um processo intensivo de desenvolvimento econômico nesses países. Assim,

(...) Los sistemas tributarios latinoamericanos y caribeños fueron establecidos durante las décadas de los 70 y 80 cuando la mayoría de los países se encontraba en plena vigencia del modelo de sustitución de importaciones y recién comenzaban incipientes procesos de apertura comercial y financiera. Dado que las condiciones económicas han cambiado significativamente en el último cuarto de siglo estos sistemas no son efectivamente promotores ni de comercio ni de inversión. Hasta fines de los 50, la mayoría de los países de la región eran esencialmente orientados a la exportación agrícola-minera donde la mayoría de la recaudación tributaria se generaba por las aduanas. La tributación interna era esencialmente indirecta basada en impuestos a la ventas, impuestos selectivos a consumos y algunas cargas de uso con una bajísima participación de los impuestos directos (renta y propiedad inmobiliaria). Durante los 60's la política fiscal bajo la doctrina de la sustitución de importaciones vía industrialización, formulada por CEPAL durante la década de los 50's, comenzó a hacer un uso extensivo de la tributación como instrumento de desarrollo. Así la política arancelaria otorgaba protecciones sectoriales al valor agregado nacional en forma discrecional, el uso de incentivos fiscales se expandió y se desarrolló en algunos países una incipiente carga sobre la propiedad inmueble, en especial la tierra, y también sobre la renta personal utilizando altas tasas marginales para los ingresos más altos.³⁷

³⁶ FALCÃO, Maurin Almeida. A Tríplice Convergência dos Sistemas Tributários. Op.cit., p. 29-57.

³⁷ BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. Los Desafíos de Política Tributaria Relacionados con la Integración Económica Regional. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de

Podem-se identificar características comuns presentes nos processos de modernização dos sistemas tributários latino-americanos. Durante a década de 70 e 80 os processos de reformulação dos sistemas tributários foram bastante notórios. Nesse sentido, *ALBERTO BARREIX* e *LUIZ VILLELA* apontam:

Acompañando, y apoyando, los incipientes procesos de liberalizaciones de comercio exterior y financiera, durante los 70's y a principio de los 80's, se llevaron a cabo las reformas tributarias más significativas del siglo fueron establecidas. Las principales características de estos cambios estructurales fueron: 1. Simplificación de los sistemas tributarios mediante la reducción del número de impuestos. 2. Revisión de la legislación dispersa en materia impositiva y su sistematización en códigos comprensivos. 3. Modernización de la administración tributaria. 4. Introducción del Impuesto al Valor Agregado (IVA). 5. Introducción de un impuesto global y progresivo a la renta personal en sustitución de los sistemas que la gravaban en forma cedular por tipo de ingreso. A pesar de la introducción de instrumentos modernos de política fiscal como ser el IVA y la imposición global a la renta, la proliferación de incentivos fiscales sectoriales y renuncias fiscales, la inflación rampante producto de la monetización de los crónicos déficits fiscales y la inadecuada administración llevaron al deterioro de los sistemas tributarios y a un continuo ejercicio de ajustes, mal llamados reformas, que erosionaron las bases de recaudación y la calidad de los mismos en términos de eficiencia y equidad.³⁸

Tais características citadas pelos autores atualmente são verificadas quando da análise dos sistemas tributários latino-americanos, comprovando que há uma inequívoca coordenação externa nas estruturas tributárias na região, muito embora esta não seja sempre motivada por fenômenos conscientes de integração e coordenação, mas sim como respostas às crises econômicas e políticas que eclodiram nas décadas passadas e relacionadas às questões de políticas macroeconômicas atuais.

Veja-se, portanto, que não foi apenas a necessidade de integração regional que orientou a estruturação e as mudanças de foco das políticas

Integración y Programas Regionales. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe. Febrero, 2003, p.09.

³⁸ Idem, p.10-11.

tributárias nacionais. As circunstâncias externas, sejam negativas ou positivas, obrigaram a uma maior coordenação entre os países desejosos de manterem certa estabilidade e convergência política e comercial no cenário das relações internacionais.

6. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA INTEGRAÇÃO REGIONAL

Os processos de integração econômica regional, ao buscarem o aprofundamento de suas relações integrativas, devem conceder especial atenção aos sistemas tributários internos dos países associados ao Bloco Econômico, analisando as formas ou estratégias para harmonizá-los. Nesse sentido, a literatura especializada elaborou mecanismos que pudessem, na esfera tributária, estabelecer uma metodologia sobre as etapas e instrumentos pelos quais se viabilizaria a integração tributária.

Henry Tilbery³⁹ cita alguns dos principais estudos na gênese da teoria da harmonização tributária: A Nona Sessão de Frankfurt, de 1953 que publicou o seguinte trabalho: *"Aspects Financiers et Fiscaux de l'intégration Économique Internationale"*; O "Relatório Tinbergen", de 1953; O Relatório Neumark, de 1963; a Décima Nona Sessão do *"Institut International de Finances Publiques"*, em Luxemburgo, 1962, que publicou o seguinte trabalho: *"Comparaison et Harmonisation des Systèmes des Recettes Publiques, particulièrement des Systèmes Fiscaux"*; a obra *"Fiscal Harmonization in Common Markets"*, de 1967, verdadeira "obra prima" do tema, composta por estudos coordenados por Carl S. Shoup; as pesquisas e os cursos realizados pelo *"International Program in Taxation"*, da *Harvard Law School, Cambridge, Mass*, e suas publicações; o Programa Conjunto de Tributação da OEA/BID, e em especial o Modelo do Código Tributário para a América Latina; A obra *"Armonización de los Regimes*

³⁹ TILBERY, Henry. Op.cit., p. 03-04.

Fiscales em la ALALC", de 1969. Vários esforços poderiam ser citados para possibilitar na América Latina a harmonização de seus sistemas tributários. Naturalmente, não seria possível citar todos os estudos realizados por pesquisadores, políticos e incentivadores da harmonização tributária. No entanto, ressalta-se a importância dos estudos organizados pelo BID, OECD e também, no âmbito do MERCOSUL, do "*Informe sobre la Armonizacion de los Impuestos Generales al Consumo en el MERCOSUR*", produzido pela Comissão de Aspectos Tributários, em 1994, objetivando analisar comparativamente a estrutura dos sistemas de tributação sobre o consumo nos países do MERCOSUL⁴⁰.

Nesse sentido, as estratégias de aproximação dos sistemas tributários voltados ao aperfeiçoamento da integração regional, podem ser formuladas e aplicadas de diferentes maneiras. Observa-se que o progresso de integração depende fundamentalmente da diminuição ou, se possível, da supressão dos obstáculos alfandegários e tributários. As estratégias de aproximação legislativa relacionadas aos conceitos de "Harmonização Tributária", "Coordenação Tributária", "Uniformização Tributária" e "Aproximação Legislativa" (ou "Aproximação Tributária"), ligam-se diretamente à integração dos sistemas tributários nacionais em processos de integração regional.

Assevera-se que não há unanimidade na literatura especializada quanto à utilização dos termos "Harmonização", "Uniformização", "Unificação", "Aproximação" ou "Coordenação", nem quanto às modalidades de meios de "Integração Tributária".

Nesse sentido, *Luiz Villela, Alberto Barreix e Fernando Velayos*, explicitam a dificuldade terminológica que cerca a utilização do termo:

⁴⁰ COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS. Informe sobre la Armonizacion de los Impuestos Generales al Consumo em el Mercosur. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – Value Added Tax – VAT. Brasil – Mercosul – União Européia. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário; Editora Rumo, 1995, p. 215-292.

(...) No existe unanimidad en cuanto al concepto técnico de armonización tributaria: - De entrada, el diccionario no nos ayuda demasiado; la definición general, que es la que corresponde al diccionario, no aborda una problemática técnica como es esta. Habla de "poner en armonía [esto es, en la "conveniente proporción y correspondencia de unas cosas con otras"], o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin". En el mismo sentido, la etimología de la palabra: deriva de armós en griego antiguo, esto es ajustamiento, articulación. Quizá la lección a extraer del análisis lingüístico es la de que armonía, al contrario de lo que han sostenido algunos autores y sobre todo cierta creencia popular, no se puede equiparar a uniformidad, de que, como en la música, existen formas de acomodar unos sonidos con otros bien diferentes para que el todo "suene lindo". - Pasando a la cuestión técnica, podemos tratar de analizar si existe un concepto legal explícito. Pues bien, si buscamos en el marco europeo, el art. 94 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TA) utiliza directamente el término, sin llegar a definirlo mientras que el artículo 95 TA parece esbozar una definición de lo que sería la armonización, sin llegar a utilizar la palabra e indicando que no es aplicable a la fiscalidad. De modo que no alcanzamos nada concluyente por este lado tampoco. - Si examinamos la literatura, el glosario del "Internacional Bureau of Fiscal Documentation" define la armonización fiscal como la eliminación de diferencias o incoherencias entre los sistemas tributarios de distintas jurisdicciones o hacer que esas diferencias o incoherencias fueran compatibles. Al respecto de esta definición, comentar que la segunda parte de la definición queda subsumida en la primera, puesto que, por ejemplo si se consigue "compatibilizar" una incoherencia, sólo puede ser que se haya eliminado⁴¹.

Sem pretender avançar sobre as peculiaridades terminológicas (e suas variações) da expressão "harmonização tributária", extraí-se a proposta conceitual de *Claudino Pita*, sobre o termo:

A harmonização tributária é um processo através do qual vários países efetuam de comum acordo modificações nos seus sistemas tributários para torná-los compatíveis, de modo a não gerar distorções que afetem suas relações econômicas no contexto de um tratado de integração

⁴¹ VELLAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina. Inter-american development Bank. Integration and Regional Programs Department. Integration, Trade, and Hemispheric Issues Division. In: TANZI, Vitor. BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. Taxation and Integration in Latin America. Inter-American Development Bank, p. 02-03.

econômica. Isso não significa unificar as normas legislativas ou administrativas relativas a um determinado tributo ou a um sistema tributário, e sim adequá-las a critérios comuns que permitam eliminar ou reduzir as distorções resultantes das divergências de maior gravidade.⁴²

Werter R. Faria⁴³, por sua vez, diferencia o termo “harmonização das legislações” da expressão “aproximação de legislações”:

Harmonização das legislações” e “aproximação das legislações” são expressões usadas indistintamente; porém, referem-se a operações diferentes. A harmonização tem por objeto suprimir ou atenuar as disparidades entre as disposições de direito interno, na medida em que o exija o funcionamento do mercado comum. Desse modo, a harmonização importa a alteração dos respectivos conteúdos. No Tratado que institui a Comunidade Européia, a aproximação das legislações correlaciona-se com o procedimento especial para garantir o bom funcionamento do mercado comum, regulado pelos artigos 100 e 102. Tanto a harmonização, como a aproximação das legislações, pretendem estabelecer uma certa conformidade entre as disposições legislativas que já vigoram ou irão vigorar nos Estados empenhados num processo de integração.

Quanto à diferenciação entre harmonização legislativa e uniformização legislativa, pondera Eduardo Saldanha⁴⁴:

SUZANA ZALDUENDO diferencia a harmonização legislativa da uniformização legislativa, sendo que em seu entendimento a uniformização significa a verificação de normas idênticas nos ordenamentos envolvidos, ao contrário da harmonização, a qual visa à criação de somente semelhanças entre os ordenamentos para que estes não obstem a consecução dos objetivos da integração. Deste modo, conclui-se que, para o bom funcionamento de um processo de integração, respeitando-se um dos maiores caracteres da soberania dos Estados que é o poder de ditar o direito dentro de seus limites, cabe à harmonização legislativa traçar as linhas nas quais um determinado

⁴² PITA, Claudino. Uma Abordagem Conceitual da Harmonização Tributária no MERCOSUL. MERCOSUL. Perspectivas da Integração. Organizadores: BRANDÃO, Antônio Salazar; PEREIRA, Lia Valls. Editora Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro. 1995, p. 121.

⁴³ FARIA, Werter R. Métodos de Harmonização Aplicáveis no MERCOSUL e Incorporação das Normas Correspondentes nas Ordens Jurídicas Internas. MERCOSUL. Seus Efeitos Jurídicos, Econômicos e Políticos nos Estados-Membros. Organizadora: BASSO, Maristela. Livraria do Advogado Editora. Porto Alegre. 1995, p.77-78.

⁴⁴ SALDANHA, Eduardo. Harmonização Legislativa e Política Fiscal no MERCOSUL e na União Européia. Ciência e Opinião. – Unicenp. Vol. 1. n.º 1. jan/jun. Curitiba. 2003, p. 85-86.

instituto e uma norma jurídica, regulamentar ou administrativa, devem estar baseados para o alcance do objetivo maior seja este a consecução de um Mercado Comum ou uma União Econômica e Monetária.

A integração regional denota esforços integrativos nos sistemas tributários, que podem ser viabilizados através de políticas relativas à aproximação de legislações tributárias, da harmonização tributária, e da uniformização tributária, fundamentalmente⁴⁵.

Na literatura tributária latino-americana também se utiliza o termo "Coordenação de Legislações" como o gênero, ao passo que os mecanismos supracitados são entendidos como espécies de Coordenação Tributária, muito embora existam autores que prefiram adotar a terminologia "harmonização tributária em sentido amplo" abarcando os demais procedimentos integrativos como espécies do gênero "harmonização", o que incluiria os termos "Convergência", "Cooperação", "Coordenação", "Compatibilização" e "Uniformização", conforme a intensidade de harmonização⁴⁶.

Por outro lado, Edison Carlos Fernandes⁴⁷ prefere denominar como gênero a "Aproximação Tributária" (ou Aproximação Legislativa Tributária), ao passo que as espécies seriam a Coordenação Tributária, a Harmonização Tributária e a Uniformização Tributária.

Não obstante as dificuldades terminológicas que o tema apresenta, ressalta-se que esses procedimentos específicos de políticas tributárias integrativas possuem grande importância para a integração regional. A utilização

⁴⁵ ROCHA, Sérgio André R.G. *Integração Econômica e Harmonização da Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 95-145.

⁴⁶ VELLAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. *Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina*. Op.cit., p. 12.

⁴⁷ FERNANDES, Edison Carlos. *Paz Tributária entre as Nações. Teoria da Aproximação Tributária na Formação dos Blocos Econômicos*. São Paulo: APET – MP Editora, 2006, p.111-175.

de um ou outro meio de "Harmonização legislativa" dependerá dos objetivos almejados por cada Organização Regional⁴⁸.

7. OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS LATINO-AMERICANOS E AS POSSIBILIDADES DE INTEGRAÇÃO

Os sistemas tributários não estão alheios às mudanças e às interferências de políticas externas. Como observado, os sistemas tributários presentes nos países da América Latina também manifestam essa interferência externa. A integração regional e os processos de aproximação dos sistemas tributários repercutiram fortemente nas relações tributárias dos países latino-americanos. Nesse sentido, as Organizações Regionais, tais como ALALC, e posteriormente, a ALADI, a CAN, o MCCA, o CARIFTA e o MERCOSUL tiveram papel incisivo nas relações tributárias regionais.

Por outro lado, na América Latina, a partir da década de noventa, destacou-se o MERCOSUL, ou Mercado Comum do Sul, formado inicialmente pelo Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai. Posteriormente, a Venezuela aderiu como Estado-Parte do Bloco. O MERCOSUL foi instituído pelo Tratado de Assunção, em 1991, visando a criação de um mercado comum entre seus associados, à semelhança do mercado comum europeu, nos termos do art.1^a do Tratado de Assunção, *in verbis*:

(...) Os Estados Partes decidem constituir um Mercado Comum, que deverá estar estabelecido a 31 de dezembro de 1994, e que se denominará Mercado Comum do Sul (MERCOSUL). Este Mercado Comum implica: A livre circulação de bens serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários e restrições não-tarifárias á circulação de mercadorias e de qualquer outra medida de efeito equivalente; O estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a

⁴⁸ FORTE, Umberto. União Européia. Comunidade Econômica Européia. (Direito das Comunidades Européias e Harmonização Fiscal). São Paulo: Malheiros Editores, 1994, p.123-131.

coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais; A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes - de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, de transportes e comunicações e outras que se acordem, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes; e o compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração.

Inicialmente, o mercado comum estava previsto para entrar em funcionamento em 1994, após o término das políticas de transição a que todos os países membros ficaram sujeitos. Entretanto, as dificuldades integrativas e circunstâncias políticas, econômicas e jurídicas impediram que houvesse a criação do mercado comum.

Posteriormente, destacam-se diversos esforços e acordos com vistas a permitir a maior integração regional de seus países membros. Naturalmente, a integração regional tinha como meta fundamental a aproximação das estruturas legislativas, notadamente seus sistemas tributários.

Nesse sentido, o Artigo 7º do Tratado de Assunção prevê a igualdade de tratamento de produtos originários dentro do território interno do MERCOSUL, a citar: *"(...) Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado-Parte gozarão, nos outros Estados-Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional"*.

Na sequência, foi assinado o Protocolo de Ouro Preto, que instituiu a personalidade jurídica ao MERCOSUL. O Protocolo de Ouro Preto, ao lado do Tratado de Assunção, é peça fundamental do MERCOSUL, já que institui a personalidade jurídica Bloco, bem como previu, por meio dos artigos 38, 40 e 41, a definição das Fontes Jurídicas do MERCOSUL, além da previsão da obrigatoriedade de os países membros seguirem as diretrizes adotadas pelos

Tratados e Protocolos do MERCOSUL, e também tratou do procedimento relativo à incorporação das normas mercosulinas.

Destarte, muito embora seja a integração regional o objetivo primordial do MERCOSUL, seus países ainda apresentam diferenças em relação à adoção das políticas “comunitárias” dentro do Bloco. Nos anos seguintes também se destacaram os esforços de harmonização da legislação aduaneira intrabloco, que resultou na elaboração do Projeto de Código Aduaneiro do MERCOSUL, que, apesar de ter sido formulado em 1994, foi aprovado no ano de 2010, contendo dispositivos sobre tributação aduaneira.

Muito embora a Argentina⁴⁹, o Uruguai⁵⁰, o Paraguai⁵¹ e a Venezuela⁵² apresentem sistemas tributários relativamente flexíveis⁵³, já que preveem apenas nas suas Constituições Nacionais alguns princípios gerais de direito tributário e a delimitação de competências⁵⁴, o Brasil, por outro lado, apresenta um sistema

⁴⁹ ALTAMIRANO, Alejandro C. Estructura Básica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) em La Argentina. ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Belo Horizonte-MG: Editora Del Rey, 1999, p.71-72; FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias. 2º edição, São Paulo: Editora RT, 1999, p.74; SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. Direito Constitucional do MERCOSUL. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000 p. 295-296.

⁵⁰ FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias. Op.cit., p.84-86; SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. Op.cit., p. 295-296.

⁵¹ BLANCO, Sindulfo. El Impuesto al Valor Agregado em Paraguay. ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Belo Horizonte-MG: Editora Del Rey, 1999, p. 126. FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias. Op.cit., p.76; SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. Op.cit., p. 296-297.

⁵² VELLAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina. Inter-american development Bank. Integration and Regional Programs Department. Integration, Trade, and Hemispheric Issues Division. In: TANZI, Vitor. BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. Taxation and Integration in Latin America. Inter-American Development Bank, p.14-22.

⁵³ SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. Op.cit., p. 289-290.

⁵⁴ FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias. Op.cit., p.71;103.

tributário complexo, extensivo e rígido, como apontam vários autores, a seguir indicados.

A Bolívia e Chile⁵⁵, por sua vez, também apresentam a característica de manterem sistemas tributários eminentemente previstos em “lei ordinária”, deixando apenas alguns princípios e delimitação de competências às suas Constituições Nacionais.

Atualmente, o MERCOSUL é classificado por alguns autores como uma União Aduaneira Imperfeita⁵⁶, apesar de outros doutrinadores preferirem designá-lo como uma Zona de Livre Comércio que guarda algumas características de União Aduaneira.

Já os países andinos e países da América Central apresentam entre si largas semelhanças, o que pode ser observado na própria análise de estudos comparativos entre esses sistemas. Os esforços integrativos por parte das Organizações Regionais e de suas instituições também auxiliaram nessa convergência tributária.

Nesse sentido, cita-se a Reforma Tributária nos países da Comunidade Andina (CAN), que, em 1998, instituiu uma reforma tributária entre seus membros para a harmonização de suas estruturas tributárias relativas à tributação dos impostos indiretos sobre o consumo⁵⁷.

Noutro aspecto, os países do CARICOM e do MCCA, na América Central, também apresentam esforços integrativos no sentido de harmonizarem seus sistemas tributários, enfatizando os tributos indiretos. Sobre a Harmonização

⁵⁵ Idem, p. 104-107.

⁵⁶ LAGEMANN, Eugênio. Há Necessidade de um Imposto Único sobre o Consumo no MERCOSUL?, ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e MERCOSUL. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999, p.181.

⁵⁷ BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. Los Desafíos de Política Tributaria Relacionados con la Integración Económica Regional. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe. Febrero, 2003, p.02-03.

e a estrutura dos sistemas tributários na América Central, *Manuel Castilla Domingo*⁵⁸ destaca:

La estructura tributaria de los países de Centroamérica presenta un alto grado de uniformidad en cuanto a las figuras principales de la imposición: un gravamen sobre la renta, un impuesto general sobre el consumo que grava el valor agregado, un impuesto sobre el consumo de determinados productos y los impuestos sobre el comercio exterior principalmente las importaciones. Sin embargo, la forma en que están regulados algunos aspectos tributarios pueden producir efectos muy diferentes en los países; también la capacidad recaudatoria de un mismo impuesto es distinta en cada país afectando no sólo a la progresividad sino a los incentivos a la inversión (véase cuadro 3). En el impuesto a la renta, Honduras se sitúa a la cabeza con 10 puntos sobre el promedio de la región y Nicaragua y Granada en último lugar, ambos con más de 10 puntos por debajo del promedio. (Granada y Antigua y Barbuda eliminaron, durante un tiempo el impuesto a la renta de las personas naturales, para restablecerlo en 1994). En los impuestos al consumo destaca la fuerte dependencia de los impuestos selectivos en Nicaragua, mientras que El Salvador presenta la mayor recaudación relativa por IVA. En este rubro, los países de la Organización de Estados del Caribe Oriental (OECS) muestran ciertas disparidades producto de las diferencias existentes en sus regímenes de tributación. Por ejemplo, Granada y Dominica gravan el consumo de bienes y servicios mediante la aplicación de un IVA y de un impuesto a las ventas respectivamente y presentan una diferencia significativa en la participación relativa global de los impuestos al consumo dentro del total de sus ingresos fiscales (24% y 13%). Con la excepción de Bahamas y Belice, la participación de los impuestos al comercio exterior es similar en todos los países. Destaca la significativa participación de los impuestos a la exportación en Costa Rica, Honduras y San Vicente y las Granadinas.

Pode-se concluir que os "Sistemas Tributários Latino-Americanos" apresentam, geralmente, estruturas similares, guardando ainda certas diferenças oriundas de seus próprios contextos políticos, históricos, sociais, econômicos e culturais. Essa maior "convergência" de seus sistemas tributários, como já foi dito, foi fruto de diversos esforços comunitários que, em muitos casos, foram diretamente orientados por políticas tributárias integrativas, apesar de se

⁵⁸ DOMINGO, Manuel Castilla. La armonización tributaria en la integración de las Economías Más Pequeñas. Banco Interamericano de Desarrollo - División Fiscal. Publicación oficial, 2003, p.18-19.

reconhecer a grande interferência de fenômenos externos, como a globalização, na concepção dos atuais sistemas tributários. Com sistemas tributários previstos primordialmente em leis infraconstitucionais, que tem seu regime de alteração legislativa mais simplificado, levando-se em consideração a complexidade do processo legislativo inerente à formação e alteração das Constituições Nacionais, há larga possibilidade de harmonização tributária na região da América Latina. Entretanto, o Brasil é o único país que possui sistema tributário peculiar e que se difere consideravelmente dos demais sistemas tributários latino-americanos.

Nesse sentido, *Victor Uckmar*⁵⁹ já ressaltava a diferença de tratamento tributário dado pelo Direito Brasileiro, em comparação com os demais sistemas tributários estrangeiros:

Muito raras são as Constituições que não ditam normas explícitas em matéria fiscal; do meu conhecimento, o único exemplo é dado pela Constituição do Hawaí. Grande parte das Constituições estatuem, com referência à cobrança dos tributos, princípios de natureza geral, com freqüência meramente programáticos; algumas – como a brasileira – contêm disposições imediatamente executáveis.

O Brasil prescreve praticamente todo o sistema tributário na Constituição da República Federativa do Brasil, não se limitando a apenas dispor de alguns princípios fundamentais e previsão de “limitações constitucionais ao poder de tributar”, mas estruturando inclusive os regimes tributários e as estruturas básicas dos tributos⁶⁰.

⁵⁹ UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. 2ª Edição. Editora Malheiros: São Paulo, 1999, p.17.

⁶⁰ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema Tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias*. Op.cit., p.91-93. ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, p. 39-43;47-106

O “Sistema Constitucional Tributário Brasileiro” prevê a delimitação de competências⁶¹, as Imunidades Tributárias⁶², também disciplinando as espécies tributárias em geral⁶³. Difere-se dos demais “Sistemas Tributários Latino-Americanos”, pois não se limita à prescrição de alguns princípios tributários e delimitação de competências tributárias⁶⁴.

Para parte da doutrina brasileira, o “Princípio Federativo”, previsto no 1º da Constituição Brasileira, e protegido como cláusula pétrea no art. 60, parágrafo 4º da Constituição, impede que ocorram modificações sensíveis na discriminação de competências tributárias, pois qualquer modificação substancial na discriminação de competências infringiria a “autonomia” dos entes tributantes. Além disso, existem certas diferenças relativas aos regimes dos impostos sobre o consumo no Brasil, que o diferencia dos demais sistemas tributários presentes nos países Latino-Americanos, como acentua *Hugo González Cano*⁶⁵:

(...) En términos generales, los IVAs de Argentina, Paraguay y Uruguay son parecidos, de base amplia (se gravan tanto bienes como servicios), con pocas exenciones, con un sistema que permite deducir ampliamente los créditos por compras de bienes y servicios gravados y que en general generan pocos efectos de acumulación. Asimismo, en los IVAs de estos tres países prácticamente no se otorgan incentivos a la producción local que discriminen en contra de las importaciones, ya sean de Países Miembros o de terceros países. Además, los IVAs de estos tres países son de tipo “consumo”, ya que también permiten deducir en el ejercicio corriente los créditos por la compra o construcción de bienes de capital (maquinarias, equipos, etc) gravados por el IVA. Por su parte, el ICMS de los estados de Brasil es un IVA parcial,

⁶¹ SOARES DE MELO, José Eduardo. Curso de Direito Tributário. 6ª Edição. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 139-145.

⁶² BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. São Paulo: Editora Dialética, 1999, p.19-20.

⁶³ FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias. Op.cit., p.91-93.

⁶⁴ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, p.30.

⁶⁵ CANO, Hugo González. Informe sobre la Situación actual de la tributación en Los Países Miembros del Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay Y Uruguay). Banco Interamericano de Desarrollo – BID. Buenos Aires: Mimeo, 2001, p.19.

ya que solo grava la totalidad de las mercancías y solo dos servicios: comunicaciones y el transporte intermunicipal o interestadual. El resto de los servicios se grava por el ISS, que es un impuesto que aplican los más de 5.200 municipios de Brasil. El ISS es un impuesto monofásico que grava una lista positiva y extensa de servicios, que se halla bastante armonizado a nivel nacional (al igual que el ICMS), aunque cada jurisdicción dicta su propia legislación. Pero el punto a destacar aquí es que se aplica de manera separada del IVA, por lo que al tener los bienes y los servicios gravados por dos impuestos diferentes, se generan efectos de acumulación entre ambos, ya que uno pasa a formar parte del costo sobre el que se calcula el otro. Esto genera distorsiones sobre las exportaciones que todavía no se han corregido.

Essas características do Sistema Tributário Brasileiro representam obstáculos à integração regional, notadamente no que diz respeito ao MERCOSUL, mas também em face dos demais países da América Latina, que possuem sistemas tributários naturalmente harmonizados entre si.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A estruturação atual dos sistemas tributários nacionais não está “imune” às interferências externas. Essas interferências externas podem ser tanto originárias de uma política tributária interestatal de aproximação de sistemas tributários, como também consequências de uma necessária adaptação e modernização dos sistemas tributários às novas e inconstantes necessidades do comércio internacional e da Globalização. Na América Latina, objeto principal deste estudo, apontou-se alguns aspectos pertinentes para a comprovação da interferência de políticas integrativas na concepção e estruturação dos sistemas tributários.

Desde o “movimento codificador” à elaboração de Tratados que instituem Zonas de Livre Comércio, observou-se que os sistemas tributários manifestam importante instrumento para a adoção e viabilidade de tais políticas. Noutro sentido, verificou-se também que a adoção de uma estrutura tributária diferenciada dos demais sistemas tributários existentes, pode implicar em grande obstáculo para a integração tributária. É o caso do Brasil.

Apesar de existir grande similaridade entre os sistemas tributários latino-americanos, o Brasil se destaca por apresentar uma sistematização tributária extensiva constitucionalmente. Nesse sentido, dificultam-se as mudanças sensíveis no Sistema Tributário Brasileiro, de modo que alcance maior harmonização com os demais sistemas tributários latino-americanos.

Não obstante, adotar “Políticas Tributárias Comuns” em regiões específicas é uma opção de Política Tributária que facilita a inserção de uma economia interna à comercialização internacional. Por outro lado, há certo perigo na flexibilização excessiva de sistemas tributários aos ditames de Políticas Externas, já que o comércio internacional, e outros fenômenos de natureza global, mantêm certo grau de instabilidade.

Agora, a harmonização tributária, política tributária conscientemente instituída por países membros de um Bloco Regional, merece aplausos pela possibilidade de controle do grau em que essa integração poderá incutir, o que será verificado de acordo com os interesses de cada país membro, assumindo como essencial a vontade comunitária dos integrantes do Bloco Regional.

Por fim, a conclusão do presente trabalho é no sentido de que a Integração Regional, bem como outros fenômenos externos (oriundos da política econômica internacional, por exemplo), possui influência determinante no progresso e na aproximação de sistemas tributários nacionais, influenciando diretamente Políticas Tributárias Internas, que, não raramente, concebem e estruturam a tributação em adequação à influência externa. Naturalmente, em um contexto de integração regional, devem-se analisar atentamente as políticas tributárias nacionais (inclusive na identificação de eventuais obstáculos, bem como as estratégias para suplantá-los) para viabilizar a aproximação sustentável entre sistemas tributários de países integrantes de um mesmo Bloco Regional. O MERCOSUL, principal formação integrativa do qual é integrante o Brasil, nesse

sentido, precisa urgentemente aprimorar suas estratégias de aproximação ou harmonização tributária, especialmente se buscar, no futuro, a efetiva harmonização da tributação sobre o consumo no território mercosulino, com especial atenção ao Brasil (e às suas peculiaridades sistemáticas constitucionais).

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Elizabeth. **Mercosul e União Européia. Estrutura Jurídico-Institucional** 2º Edição. Curitiba: Editora Juruá, 1998.

ALTAMIRANO, Alejandro C. **Estructura Básica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) em La Argentina**. ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. **Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – Value Added Tax – VAT. Brasil – Mercosul – União Européia**. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário; Editora Rumo, 1995.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 11º edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1º Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Editora Dialética, 1999.

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

BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. **Los Desafíos de Política Tributaria Relacionados con la Integración Económica Regional**. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe. Febrero, 2003.

BLANCO, Sindulfo. **El Impuesto al Valor Agregado em Paraguay**. ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Belo Horizonte-MG: Editora Del Rey, 1999.

BASSO, Maristela. **Perspectivas do Mercosul através de uma visão econômico-jurídica**. **Questões Jurídicas do Processo de Integração do MERCOSUL**. Disponível em: <http://www.cjf.gov.br/revista/numero2/artigo7.htm> (último acesso em 16.01.2008)

CANO, Hugo González. **Informe sobre la Situación actual de la tributación en Los Países Miembros del Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay Y Uruguay)**. Banco Interamericano de Desarrollo – BID. Buenos Aires: Mimeo, 2001.

CARVALHO, Helton Pena de. **Organização Mundial do Comércio - Uma Análise Histórica**, COORDENADOR: MENEZES, Wagner. Estudos de Direito Internacional. Volume IV. Anais do 3º Congresso Brasileiro de Direito Internacional. Curitiba: Editora Juruá, 2005.

COMISION DE ASPECTOS TRIBUTARIOS. **Informe sobre la Armonizacion de los Impuestos Generales al Consumo en el MERCOSUR** in: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. **Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – Value Added Tax – VAT. Brasil – Mercosul – União Européia**. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário; Editora Rumo, 1995.

COSCIANI, Cesare. **Problemas Fiscales de un Mercado Común**. In: Reforma Tributaria para America Latina. II. Problemas de Política Fiscal. Washington: Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, 1969.

DOMINGO, Manuel Castilla. **La armonizacion tributaria en la integracion de las Economias Mas Pequeñas**. Banco Interamericano de Desarrollo - División Fiscal. Publicação oficial.

FALCÃO, Maurin Almeida. **A Tríplice Convergência dos Sistemas Tributários**. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, v. 01, 2006.

FARIA, Werter R. **Métodos de Harmonização Aplicáveis no MERCOSUL e Incorporação das Normas Correspondentes nas Ordens Jurídicas Internas. MERCOSUL. Seus Efeitos Jurídicos, Econômicos e Políticos nos Estados-Membros.** Organizadora: BASSO, Maristela. Livraria do Advogado Editora. Porto Alegre. 1995, p. 77-78.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias.** 2º edição, São Paulo: Editora RT, 1999.

_____. **Paz Tributária entre as Nações. Teoria da Aproximação Tributária na Formação dos Blocos Econômicos.** São Paulo: APET – MP Editora, 2006.

FORTE, Umberto. **União Européia. Comunidade Econômica Européia. (Direito das Comunidades Européias e Harmonização Fiscal).** São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

GOMES, Eduardo Biacchi. **Blocos Econômicos Solução de Controvérsias. Uma análise comparativa a partir da União Européia e Mercosul,** 2º Edição. Curitiba: Editora Juruá, 2005.

_____. **Assimetrias na América do Sul: Viés de Desenvolvimento a partir da Democracia e dos Direitos Humanos** Revista de Informação Legislativa. Senado Federal. Disponível em: www2.senado.gov.br (último acesso em 20.01.2008)

LAGEMANN, Eugênio. **Há Necessidade de um Imposto Único sobre o Consumo no MERCOSUL?**, ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e MERCOSUL. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999

MAGALHÃES, José Carlos. Nota sobre a União Européia. In: FORTE, Umberto. **União Européia. Comunidade Econômica Européia. (Direito das Comunidades Européias e Harmonização Fiscal).** São Paulo: Malheiros Editores, 1994

MAIA, Jayme de Mariz. **Economia Internacional e Comércio Exterior**. 7º Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação no Mercosul**. Pesquisas Tributárias. Nova Série – 3. Centro de Extensão Universitária. Editora RT, São Paulo – SP, 1997.

PITA, Claudino. **Uma Abordagem Conceitual da Harmonização Tributária no MERCOSUL**. MERCOSUL. Perspectivas da Integração. Organizadores: BRANDÃO, Antônio Salazar; PEREIRA, Lia Valls. Editora Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro. 1995, p. 121.

ROCCA, Jerônimo; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. **El Desafio del MERCOSUR**. Instituto de Integración de América Latina y Caribe. División de Integración, Comércio y Asuntos Hemisféricos. Departamento de Integración y Programas Regionales. Banco Interamericano de Desarrollo. 1º Edición. Buenos Aires: INTAL-ITD, 2005.

SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa e Política Fiscal no MERCOSUL e na União Européia**. Ciência e Opinião. – Unicenp. Vol. 1. n.º 1. jan/jun. Curitiba. 2003.

SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. **Direito Constitucional do MERCOSUL**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 6º Edição. São Paulo: Editora Dialética, 2005.

STRENGER, Irineu. **Relações Internacionais**. São Paulo: Editora RT, 1998.

SILVA, Sérgio André R.G da. **Integração Econômica e Harmonização da Legislação Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

TEODOROVICZ, Jeferson. **Harmonização Legislativa Fiscal Indireta no MERCOSUL**. COORDENADOR: MENEZES, Wagner. Estudos de Direito Internacional. Volume

VII. Anais do 4º Congresso Brasileiro de Direito Internacional. Curitiba: Editora Juruá, 2006.

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

TILBERY, Henry. **Tributação e Integração da América Latina**. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

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

VALDÉS COSTA, Ramón. **A Codificação Tributária na América Latina**. Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. COORDENADOR: MACHADO, Brandão. São Paulo: Saraiva, 1984.

VELLAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. **Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina**. Inter-american development Bank. Integration and Regional Programs Department. Integration, Trade, and Hemispheric Issues Division. In: TANZI, Vitor. BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. Taxation and Integration in Latin America. Inter-American Development Bank.