

GLOBALIZAÇÃO, INTEGRAÇÃO REGIONAL E TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS NO MERCOSUL

*GLOBALIZATION, REGIONAL INTEGRATION AND
TAXATION ON GOODS AND SERVICES IN THE MERCOSUR*

Luciano Pereira Vieira

*Advogado da União. Mestrando em Direitos Fundamentais Difusos e Coletivos pela
Universidade Metodista de Piracicaba/SP – UNIMEP. Aluno Especial do Mestrado
em Ciência Política da Universidade Estadual de Campinas/SP – UNICAMP*

SUMÁRIO: 1 A Globalização e os Processos de Integração Regional. 2 Etapas do Processo de Integração Regional. 3 Níveis de Integração Normativa dos Estados Envolvidos no Processo Integracionista: Coordenação, Harmonização e Uniformização. 4 Da Necessidade de Harmonização dos Impostos Incidentes sobre o Consumo de Mercadorias e Serviços nos Estados-Partes do MERCOSUL: Uma Análise do Imposto Sobre o Valor Agregado ou Acrescido (IVA). 5 Considerações Finais. Referências.

RESUMO: O artigo revisita as premissas histórico-político-econômicas necessárias à compreensão dos fenômenos da globalização e da integração regional, buscando eliminar certos tabus relacionados ao tema. São também delineadas todas as etapas a serem percorridas pelos Estados participantes de um determinado processo integracionista e as dificuldades que serão enfrentadas nessa jornada até alcançarem o nível de integração político-econômica pretendido. Parte-se da concepção de que a integração econômica exige de seus atores um árduo exercício de ajuste de suas legislações internas, mormente as tributárias, visto que mercados e tributos caminham lado a lado, sofrendo aqueles primeiros grande influência destes últimos quanto à sua expansão e retração. Desse modo, sustenta-se que, quanto mais propício o ambiente tributário, mais solidamente se desenvolverão os setores de produção e circulação de bens e serviços, vitais à higidez econômica de qualquer país e à consolidação das liberdades econômicas fundamentais no bloco. Sustenta-se que, no caso do MERCOSUL, a superação do atual estágio de União Aduaneira imperfeita para o de Mercado Comum exige, além da eliminação das listas de exceções à Tarifa Externa Comum (TEC) e do estabelecimento de uma política comercial comum, a prévia harmonização dos impostos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços, nos moldes do internacionalmente conhecido Imposto sobre o Valor Agregado ou Acrescido (IVA), porquanto distorções existentes nessa seara entre os Estados participantes de um processo de integração podem influenciar negativamente a alocação geográfica dos recursos intrabloco e acirrar competições predatórias entre eles.

PALAVRAS-CHAVE: Globalização. Integração Regional. MERCOSUL. União Europeia. Liberdades Econômicas Fundamentais. Tarifa Externa Comum (TEC). Imposto sobre o Valor Agregado (IVA).

ABSTRACT: This article reconsiders historical, political, and economic assumptions necessary to understand the processes of globalization and regional integration, by seeking to break down certain taboos on the subject matter. All phases to be completed by the countries participating in a given integration process and the setbacks experienced along the path until achieving the planned political & economic integration level are also outlined herein. It is assumed that the economic integration entails a great deal of effort from players to adjust their domestic laws, in particular tax regulations, since the markets and taxes go hand in hand, with the first being to a great extent influenced by the latter with respect to market upturn and downturn. Hence, the more favorable the tax environment is the most the sector of manufacturing

and sale of goods and services will develop. These sectors are critical to the financial health of any country and the consolidation of the economic freedom that are essential in the bloc. In the case of MERCOSUR, one can affirm that the transformation from the current status of imperfect Customs Union to a Common Market asks for, besides the elimination of the lists of exceptions to the Common External Tariff (CET) and the establishment of an universal trade policy, the prior standardization of the taxes levied on goods and services, likewise the internationally known Value Added Tax (VAT), given that any divergences on the matter among the countries participating in an integration process could adversely affect the geographical allocation of funds among the bloc and stir predatory competition among countries.

KEYWORDS: Globalization. Regional Integration. MERCOSUR. European Union. Fundamental Economic Freedom. Common External Tariff (CET). Value Added Tax (VAT).

1 A GLOBALIZAÇÃO E OS PROCESSOS DE INTEGRAÇÃO REGIONAL

Globalização e regionalização são termos muito em voga nos últimos anos em um grande número de áreas do conhecimento humano. São, por assim dizer, expressões de cunho interdisciplinar, cuja plurivocidade torna temerária qualquer tentativa de definição.

A imprecisão terminológica do objeto de estudo, contudo, não tem o condão de afastar de seu observador a análise e a descrição de sua essência e manifestação exterior. A análise do continente e do conteúdo são dois modos de experimentação científica que permitem a verificação fenomenológica sem sofrer qualquer influência da falta de rigor na substantivação do fenômeno.

A globalização e a regionalização, embora seus reflexos atinjam outras sendas (culturais, tecnológico-científicas, sociais e jurídicas), são eminentemente fenômenos político-econômicos verificáveis na sociedade internacional com grande ênfase na segunda metade do Século XX, pós Segunda Guerra Mundial.

Nessa época, verifica-se o surgimento de uma nova fase de desenvolvimento do modo de produção capitalista, marcado pela Terceira Revolução Industrial, por uma nova ordem monetária internacional (*Acordo de Bretton Woods*) e pelas pregações neoliberais, dentre outros, do economista austríaco Friedrich Hayek (um dos

fundadores da denominada *Sociedade de Mont Pèlerin*¹), efetivadas, inicialmente, pelos governos conservadores de Margareth Thatcher, Ronald Reagan e Helmut Kohl².

Seguindo essa nova tendência, os Estados Nacionais passaram a sofrer grandes mudanças em suas estruturas políticas internas. Já não mais era viável a subsistência do Estado do bem-estar social (*Welfare State*) e a *mão invisível* do Estado na economia, preconizada nas lições de Adam Smith³, já não tinha mais espaço. Iniciada estava a era das transnacionais, das grandes corporações comerciais e financeiras, da desregulamentação dos mercados e da proliferação em massa dos negócios em âmbito mundial⁴.

As barreiras nacionais protecionistas já não mais se coadunavam com o dinamismo econômico verificado no cenário internacional e a atuação do Estado Nacional no mercado passou a ser cada dia mais dispensável, ao passo que se incrementava velozmente os espaços econômicos empresariais.

Ricardo Seitenfus e Deisy Ventura ressaltam duas características da globalização:

1 A Sociedade de *Mont Pèlerin* (1947) era formada por uma plêiade de notáveis que defendiam as bases de um outro tipo de capitalismo, mais rígido e desprovido de regras para o futuro. Seus integrantes, na esteira de Hayek, eram contrários a qualquer espécie de limitação ou restrição por parte do Estado nos mecanismos de mercado.

Com a crise econômica mundial dos anos 70, essas ideias neoliberais acabaram ganhando força (ANDERSON, Perry. *Balanço do neoliberalismo*. In: SADER, Emir; GENTILI, Pablo (org). *Pós-neoliberalismo: as políticas sociais e o Estado democrático*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1995. p. 9-10 *apud* VICENTINO, Cláudio. *História geral*. 8. ed. São Paulo: Scipione, 1997. p. 465).

2 A respeito da instauração da nova ordem econômica internacional, veja-se a excelente obra de Cláudio Vicentino, de leitura didática, agradável e atual (VICENTINO, Cláudio. *op. cit.*, p. 462-472).

3 SMITH, Adam. *A riqueza das Nações*. Curitiba: Juruá, 2009.

4 O *Direito Internacional Clássico*, nascido com a *Paz de Vestefália* (1648), era concebido como o direito dos Estados, “mercado por fronteiras estanques onde os poderes se dividem e repartem-se em espaços delimitados”, ao contrário da *globalização* que “busca unificar os espaços, diminuir as distâncias, eliminar os entraves à circulação, integrar os mercados, desregular e uniformizar as regras, impor valores, tornar homogêneos os gostos dos consumidores, fazer com que o capital se transforme em objetivo, não em meio de trocas, tornar a comunicação permanente e sem controle do Estado, criar estruturas de produção empresarial de forma transnacional. Trata-se de um mundo desordenado e descentralizado. Portanto, ou um mundo sem direito, ou um ‘mosaico’ de direitos” (SEITENFUS, Ricardo; VENTURA, Deisy. *Introdução ao direito internacional público*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 184). Ainda em relação à ordem jurídica na sociedade internacional, vide: DEL’OLMO, Florisbal de Souza. *Curso de direito internacional público*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

[...] por um lado, é de sua própria essência que o processo desconheça fronteiras nacionais, introduzindo a ‘desterritorialização’ das atividades de produção e de consumo. Por outro lado, as decisões do mundo global decorrem de centros de interesses privados, independentes, autônomos e dotados de um poder real cuja natureza e intensidade transcende o tradicional poder dos Estados⁵.

Daí o surgimento da ideia do *Estado Mínimo*, cujas premissas residem na limitação dos gastos governamentais, nas privatizações, na redução do poder estatal perante o mercado, na flutuação cambial e no desapego ao desenvolvimento de políticas sociais. É a era dos *bytes*, dos capitais voláteis e especulativos, na qual as operações financeiras foram alçadas ao *Olimpo*, em detrimento do setor produtivo e da geração de empregos.

Como se nota, o período posterior à Segunda Guerra Mundial é um mar em efervescência, cujos efeitos marcaram definitivamente a história da humanidade.

Nessa esteira, não parece convincente, portanto, a corrente doutrinária que menciona residir na Antiguidade Clássica a gênese do fenômeno da globalização. Ora, se adotado esse posicionamento como verdadeiro, estar-se-ia desvirtuando inúmeros institutos históricos, não apenas a globalização, caminhando rumo à teratologia.

Não é concebível o elastecimento da concepção de globalização a tal nível. Afinal, se qualquer espécie de homogeneização cultural, de menção principiológica/filosófica de união dos povos, de expansão territorial e econômica, sejam elas alcançadas pela via política, religiosa ou militar for considerado como prenúncio da globalização (*verbi gratia*, as conquistas territoriais do Império Romano e a expansão marítima luso-espanhola) estar-se-á desvirtuando todo o instituto da globalização que, conforme já se asseverou, é interdisciplinar.

A globalização representa um novo marco na história da humanidade, assim como representou o feudalismo, o mercantilismo, o absolutismo, o liberalismo do século XVIII, a bipolarização mundial e, mais recentemente, o multilateralismo. Se o posicionamento da corrente em testilha for considerado correto, atribuindo a qualquer fenômeno os primórdios da globalização, far-se-ia necessário, então, considerar um famoso fenômeno geográfico como o seu prenúncio.

5 SEITENFUS, op. cit., p. 183.

A explicação é simples. É cediço que, no início dos tempos, os continentes estavam reunidos em um único corpo físico, denominado *Gondwana* (Pangeia).

Ao longo de milhões de anos, segundo prelecionou o cientista alemão Wegener (1912), a *deriva continental* (movimento dos continentes e do fundo dos oceanos) provocou e ainda hoje vem provocando, à margem de 3 cm ao ano, a separação dos continentes. A esse passo, num futuro muito distante (outros milhões de anos), os continentes tendem a se reunir novamente, possibilitando à humanidade uma convivência sob um único espaço físico.

Logo, se mantido o raciocínio daquela corrente, estaria aí, verdadeiramente, a primeira manifestação da globalização ocorrida a pelo menos 200 milhões de anos atrás e cujos efeitos se protraíram no tempo.

Da mesma forma que essa tese salta aos olhos do interlocutor como absurda (e realmente é), do mesmo modo absurda apresenta-se a corrente em comento⁶.

Em suma, a globalização (ou mundialização⁷) pode ser considerada como um movimento ínsito ao modo de produção capitalista, não concebível fora dele. É esse um dos motivos que se afirma ser a derrocada socialista um dos grandes impulsos à globalização. E qual a consequência disso? O fim das arcaicas barreiras protecionistas com o estímulo ao livre mercado, à internacionalização de capitais, abrindo o caminho para os processos de integração regionais.

A globalização e o processo de integração regional (regionalização) são, na lição de Celso Lafer, “fenômenos que respondem a fatores políticos e econômicos variados”⁸, podendo ser dois processos paralelos

6 No sentido de ser a globalização um instituto do século XX, dentre outros, encontram-se: SEITENFUS, Ricardo; VENTURA, Deisy. *op. cit.*; SILVA, Roberto Luiz. *Direito comunitário e da integração*. Porto Alegre: Síntese, 1999; VICENTINO, Cláudio. *História geral*. 8. ed. São Paulo: Scipione, 1997; COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 2. ed. v. 1. São Paulo: Saraiva, 1999; LAFER, Celso. *Globalização e regionalização*. Carta internacional, São Paulo, ano VI, n. 67, 1998; REGO, Thaís Eleonora Guerra. *Globalização 'versus' regionalismo*. Boletim de Diplomacia Econômica, Brasília, n. 18, 1994; SAYAD, João; SILBER, Simão Davi. Comércio internacional. In: PINHO, Diva Benevides; VASCONCELLOS, Marco Antônio Sandoval de (org.). *Manual de economia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

7 Nesse sentido: PIMENTEL, Luiz Otávio. Cenário internacional, direito e sociedade no processo de mundialização. In: PIMENTEL, Luiz Otávio (Org.). *MERCOSUL no cenário internacional: direito e sociedade*. v. 2. Curitiba: Juruá, 1998. p. 365-380; SEITENFUS, Ricardo; VENTURA, Deisy. *op. cit.*, p. 180.

8 LAFER, Celso. *op. cit.*, p. 9.

e complementares (regionalização do tipo aberto) ou antagônicos⁹ (regionalização do tipo fechado), tudo dependendo da vertente adotada¹⁰.

No primeiro caso, não haverá antagonismo se a regionalização for utilizada pelos Estados-partes no sentido de, primeiramente, prepará-los para o processo de globalização, mediante o fortalecimento conjunto de suas economias nacionais. Serve para inserir os Estados-partes de forma mais robusta e competitiva na economia mundial, alçando-os ao *status* de *global players* ao revés da passiva posição de *global traders*. É, nos dizeres de Celso Lafer, “uma oportunidade de, por meio da ação conjunta, ampliar o *locus standi* no plano internacional”¹¹.

A regionalização do tipo aberto é uma complementação do sistema multilateral de comércio, vale dizer, é aberto ao comércio para fora do bloco com os demais membros da Organização Mundial do Comércio (OMC). É o caso do MERCOSUL que adotou essa vertente devido ao:

[...] esgotamento do modelo de substituições de importações e pela própria natureza da sua dimensão econômica infinitamente inferior à da União Européia e à do NAFTA e, por isso mesmo, sem escala para constituir um bloco ensimesmado¹².

Em havendo opção pela regionalização do tipo fechado, os Estados envolvidos estarão optando por sufocar o multilateralismo comercial, contrariando as normas da Organização Mundial do Comércio (OMC). Traduz-se em estabelecimento de barreiras que visam ao incremento do comércio intrabloco e à redução (ou até eliminação) de espaço comercial com outros Estados ou regiões. É o que vinha ocorrendo na União Europeia.

Lá, entre os anos de 1960 e 1993, ao contrário de outros blocos, o comércio extra regional havia declinado de 13% para 11%, em virtude do estabelecimento de políticas protecionistas em detrimento de terceiros países, mormente no setor agrícola, segundo apontou dados do Acordo

9 “Inicialmente, procurou-se definir esse regionalismo como movimento alternativo à globalização. Entretanto, esta última favoreceu o aparecimento de blocos regionais com o objetivo de proteger as economias mais frágeis e, assim, inseri-las no contexto mundial de forma mais compacta. Não obstante esse antagonismo, constata-se que a tendência à criação desses blocos tornou-se, ao mesmo tempo, uma etapa da globalização” (FALCÃO, Maurin Almeida. *Elementos de reflexão para harmonização tributária no MERCOSUL*. monografia cedida pelo autor (não publicada), vencedora do Mercoprêmio Legislação, em 2000. p. 5).

10 REGO, Thaís Eleonora Guerra. *op. cit.*, p. 67.

11 LAFER, *op. cit.*, p. 13.

12 *Ibid.*

Geral de Tarifas Alfandegárias e Comércio (*General Agreement on Tariffs and Trade* – GATT)¹³.

2 ETAPAS DO PROCESSO DE INTEGRAÇÃO REGIONAL

Os processos de integração oscilam muito de região para região, tudo dependendo dos objetivos a serem alcançados, das condições geográficas em que estão inseridos, da solidez das economias dos Estados envolvidos e da maturidade político-jurídica de que dispõem estes Estados internamente.

Todavia, em que pese essas considerações, pode-se, de um modo geral, elencar cinco etapas¹⁴ pelas quais o processo de integração regional deve percorrer rumo a sua consecução.

Urge ressaltar serem essas etapas todas graduais e o seu total exaurimento é requisito indispensável para um salutar desenvolvimento do bloco, não devendo, portanto, ser suprimidas¹⁵. São elas:

1. Acordo Preferencial ou Preferência Tarifária;
2. Zona de Livre Comércio;
3. União Aduaneira;
4. Mercado Comum;
5. União Econômica e Monetária.

O *Acordo Preferencial ou Preferência Tarifária* representa a etapa mais singela dentro do processo de integração regional. Ela assegura aos Estados envolvidos uma redução das tarifas alfandegárias cobradas

13 REGO, op. cit., p. 70.

14 É comum verificar na doutrina nacional e estrangeira, muitas vezes, a menção a apenas quatro etapas no processo de integração regional. Isso se dá em razão de alguns doutrinadores entenderem que o acordo preferencial ou preferência tarifária pertenceria ao campo do Direito Internacional Clássico e não propriamente ao Direito de Integração. Roberto Luiz Silva, em sua obra *Direito Comunitário e da Integração* (p. 31), já mencionada alhures, adota a divisão empregada neste trabalho, embora com denominação um pouco distinta (áreas de tarifas preferenciais, área de livre comércio, União Aduaneira, Mercado Comum e União Econômica/Monetária).

15 O MERCOSUL tem sido criticado por muitos por não estar seguindo linearmente esse *iter*. A respeito, confira: JAEGER JÚNIOR, Augusto. *MERCOSUL e a livre circulação de pessoas*. São Paulo: LTr, 2000. p. 54.

em relação a terceiros países. Essa redução é tida como parcial, pois poderá recair sobre apenas alguns produtos ou setores da economia¹⁶.

Roberto Luiz Silva destaca que “a adoção deste tipo de integração não implica outras políticas de ajuste para sua viabilização, não havendo a necessidade de mudanças na política tarifária com relação a terceiros países”¹⁷. A Associação Latino-Americana de Livre Comércio (ALALC)¹⁸, criada em 18/02/1960, entre Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguai, Peru e Uruguai (com adesão posterior de Colômbia, Equador, Venezuela e Bolívia), é um exemplo dessa etapa de integração.

Na *Zona de Livre Comércio*, os Estados envolvidos estabelecem um acordo recíproco de eliminação das barreiras tarifárias e não tarifárias¹⁹ existentes intrabloco em relação às mercadorias deles originárias, de modo a propiciar-lhes a livre circulação destes bens nos territórios uns dos outros. As barreiras existentes são mantidas apenas no que tange a outros Estados não participantes do processo de integração. Entretanto, nesta etapa, cada Estado pode manter livremente uma política tarifária diferenciada com terceiros países. Daí deriva a necessidade e importância de se definir claramente os requisitos de atribuição da nacionalidade aos produtos circulantes no bloco, por intermédio da adoção de um *regime de origem*²⁰, vale dizer, pela estipulação de regras comunitárias capazes de diferenciar se a prática comercial pode ser considerada intrabloco e, portanto, isenta de *tarifas de importação*, ou se trata de mera reexportação quando, então, seria gravada. Para tanto, são empregados os denominados certificados de origem²¹.

16 SILVA, op. cit., p. 30.

17 Ibid.

18 “A ALALC foi a principal expressão da primeira geração de esquemas de integração da América, idealizando o estabelecimento de uma união aduaneira e de um mercado comum para o futuro” (JAEGER JÚNIOR, Augusto. *op. cit.*, p. 26).

19 Fábio Ulhoa Coelho aponta a importância da eliminação das barreiras não tarifárias (*fatores econômicos, administrativos, burocráticos e culturais*) para a consecução da livre circulação de mercadorias. Ressalta que, não obstante essas barreiras sejam eliminadas ao longo do processo de integração, “a paulatina atenuação de seus efeitos deve ser desde logo deflagrada” (COELHO, Fábio Ulhoa. *op. cit.*, p. 47, v. 1).

20 No MERCOSUL, entende-se como produto originário da região quando tem, pelo menos, 60% de seu valor agregado como sendo regional. Os produtos originários da região são tributados à alíquota zero e os externos, nesta etapa, sofrem a incidência das alíquotas que o Estado importador adotar em relação ao exportador, conforme MERCOSUL/CMC/DEC. Nº 01/04, disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br/normativa/decisoes/2004>>, acesso em 26/05/2011>.

21 *Certificado de origem*: “É um documento que tem por finalidade certificar a procedência de um produto, bem como especificar as normas negociadas e estabelecidas em acordos comerciais entre países” (Cf. BRASIL. MERCOSUL. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br>>. Acesso em 26/05/2011).

Fábio Ulhoa Coelho realça muito bem essa situação:

[...] o desenvolvimento do processo integrativo depende muito da discussão da nacionalidade das mercadorias, já que cada país participante mantém, em relação às importadas de países não participantes, sua própria política aduaneira. Pode, assim, haver sérias distorções na competição entre empresários de dois diferentes países da 'zona de livre comércio', se um deles, por exemplo, puder importar mercadorias fabricadas na Ásia para as comercializar, como se fossem nacionais, no mercado consumidor do outro país participante da zona, pagando impostos de importação menores dos que os pagos pelos empresários sediados nesse último²².

Com a assinatura do tratado constitutivo do MERCOSUL, em 25 de março de 1991 (Tratado de Assunção), deu-se início à Zona de Livre Comércio no referido bloco econômico, a qual ficou conhecida como *período de transição* à União Aduaneira.

Essa etapa não pressupõe a adoção da Tarifa Externa Comum (TEC), pois, conforme já destacado, cada Estado pode manejar sua política tributária, interna e externamente, com total independência.

Ainda com relação à Zona de Livre Comércio, é importante salientar que seu objetivo é, em suma, *liberalizar as relações comerciais* entre os Estados envolvidos no processo de integração regional, eliminando, conforme já exposto, as barreiras tarifárias e não tarifárias existentes entre eles. Contudo, essa eliminação não precisa ser totalmente concluída nesta etapa, ao contrário do que afirmam muitos daqueles que se debruçam sobre o estudo do processo de integração do MERCOSUL²³.

Em corroboração ao exposto, Roberto Luiz Silva se posiciona da seguinte forma: "O que ocorre em geral é, inicialmente, a eliminação para um certo número de produtos e a gradual ampliação da pauta de produtos a terem sua alíquota zerada no decorrer do processo"²⁴.

22 COELHO, op. cit., p. 47, v. 1.

23 Nesse sentido: "Em suma, atualmente, há uma zona de livre comércio que não completou sua evolução, mas o processo do MERCOSUL já avançou em sua próxima etapa de união aduaneira de modo prematuro, que está em implantação" (JAEGER JÚNIOR, Augusto. *op. cit.*, p. 54).

24 SILVA, Roberto Luiz. *op. cit.*, p. 30.

É em virtude disso que mesmo após o encerramento do *período de transição*²⁵, em 31 de dezembro de 1994, foi possível encontrar-se ainda listas de produtos *excepcionados da liberalização comercial* intrabloco e, por conseguinte, gravados internamente como se fossem oriundos de países estranhos ao processo de integração (procedimento padrão de importação).

A União Aduaneira, por sua vez, pressupõe:

[...] além da anulação das tarifas alfandegárias, uma unificação da estrutura tarifária relativa a terceiros países, evitando-se o problema dos desvios de comércio e implicando um mínimo de harmonização das políticas fiscal, monetária e cambial²⁶.

O traço diferenciador, portanto, da União Aduaneira para com a Zona de Livre Comércio está na adoção da Tarifa Externa Comum (TEC), seja em relação a terceiros países²⁷, seja em relação a outros blocos regionais.

Nesse estágio, os critérios de aferição da nacionalidade dos produtos comercializados (aplicação do regime de origem) continuam sendo empregados a fim de se evitar distorções no gozo da liberalização comercial já encontrada no seio do bloco. Esse controle da nacionalidade é ainda mais importante quando se trata de produtos excepcionados da Tarifa Externa Comum (TEC), haja vista que “uma empresa de determinado país poderia importar o produto com tarifa mais baixa do que os demais, e depois reexportá-lo dentro do Mercosul”²⁸.

Assim, comprovado pelo certificado de origem tratar-se de produto oriundo de Estado integrante do bloco, deverá circular livremente,

25 O *período de transição* findou-se em 31/12/1994, pois a partir de 01/01/1995 entrou em vigor a União Aduaneira no MERCOSUL. O encerramento do *período de transição* se deu em virtude da assinatura do Protocolo de Ouro Preto (17/12/1994), haja vista tenha esse Protocolo configurado as estruturas do bloco para o início da nova etapa do processo de integração: a União Aduaneira (Cf. BRASIL. MERCOSUL. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br>>. Acesso em 26/05/2011).

26 SILVA, op. cit., p. 30.

27 “Os produtos de Zonas Francas instaladas no Mercosul são tratados como provenientes de terceiros países, isto é, sobre eles incide a Tarifa Externa Comum (TEC). As Zonas Francas poderão internar seus produtos no território do Mercosul mediante o pagamento integral da TEC. Por um acordo de cavalheiros, Brasil e Argentina permitem, a título precário e em determinadas condições, que os produtos provenientes da Zona Franca de Manaus e os da Terra do Fogo sejam considerados como nacionais, com acesso livre por conseguinte, sem incidência da TEC” (Cf. BRASIL. Superintendência da Zona Franca de Manaus. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Disponível em: <<http://www.suframa.gov.br>>. Acesso em 26/04/2003).

28 Cf. BRASIL. MERCOSUL. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br>>. Acesso em: 26/04/2003.

sem a imposição de quaisquer barreiras tarifárias ou não tarifárias. De outra banda, em se tratando de produto importado de terceiro país não pertencente ao bloco, deverá haver a incidência da TEC. Daí a necessidade da manutenção do regime de origem na União Aduaneira.

O MERCOSUL adotou a Tarifa Externa Comum (TEC), por intermédio da Decisão 22/94²⁹ do Conselho do Mercado Comum, cujas bases remonta à Decisão 07/94, do mesmo órgão. Todavia, sua adoção não foi uma tarefa fácil. É o que comenta Elizabeth Accioly:

A constituição de uma tarifa externa comum – TEC foi um dos grandes problemas do Mercosul para o funcionamento da união aduaneira, que ainda não está totalmente consolidada – o que se vislumbra é uma união aduaneira imperfeita –, mas chegou-se a cogitar a mudança de rumo desse mercado, com a proposta de permanecer numa zona de livre comércio, tendo em vista as dificuldades que a constituição de uma TEC implicava. Em novembro de 1994, o Ministro da Economia da Argentina, Domingos Cavallo, asseverou que o Mercosul deveria optar entre aprofundar a união aduaneira com os quatro países, em busca do mercado comum, ou ampliar o mercado por um acordo de livre comércio com terceiros países. Entretanto, a vontade política dos Chefes dos Estados-partes conduziu-se no sentido de fazer vigorar uma tarifa externa comum, embora com exceções³⁰.

Ainda em relação às dificuldades para o estabelecimento da Tarifa Externa Comum (TEC), destaca Marcos Simão Figueiras que:

[...] o governo brasileiro insistia numa tarifa externa comum de 3,5% para os bens de capital, petroquímica, eletrônica e informática, contrastando com o governo argentino, que aceitava um nível de 4% a 14% de proteção para as importações provenientes de terceiros países. O Paraguai e o Uruguai, por sua vez, não desejavam ficar ‘amarrados’ à tecnologia brasileira se fosse fixada uma tarifa externa elevada³¹.

29 A Decisão 22/94 do Conselho do Mercado Comum (CMC) conferiu ao Grupo Mercado Comum (GMC) a competência para as alterações na Tarifa Externa Comum (TEC). Nesse sentido, vide: PEREIRA, Ana Cristina Paulo. *MERCOSUL: o novo quadro jurídico das relações comerciais na América Latina*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1997. p. 128.

30 ALMEIDA, Elizabeth Accioly Pinto de. *MERCOSUL e União Européia: estrutura jurídico institucional*. Curitiba: Juruá, 1996. p. 21.

31 FIGUEIRAS, Marcos Simão. *MERCOSUL no contexto latino-americano*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 122-123.

O MERCOSUL hodiernamente encontra-se estacionado na União Aduaneira *imperfeita*³², pois, embora tenha instituído a TEC, verifica-se a não eliminação de suas listas básicas de exceções³³, algo que se pretendia ver alcançado até janeiro 2006, quando, então, estaria encerrada (completa), ao menos em tese, a etapa da União Aduaneira, mas que infelizmente ainda não se ultimou. Daí em diante, ter-se-ia dado início ao esperado Mercado Comum.

Essas listas compreendem um rol taxativo e limitado de produtos temporariamente³⁴ excetuados da incidência da TEC pelos Estados-partes, o que significa dizer que a importação de determinados produtos ainda continuará sob a égide das tarifas externas do país importador nas relações comerciais com Estados não pertencentes ao processo integracionista.

Inicialmente, observa Ana Cristina Paulo Pereira, essas listas representavam 300 produtos para Brasil, Argentina e Uruguai, e 399 para o Paraguai. Ao longo dos anos, porém, foram autorizados incrementos nessas listas, ampliando ainda mais esse elenco³⁵, como ocorreu, em especial, nos setores têxteis, eletrônicos, químicos, informática, telecomunicações e bens de capital.

Ainda em relação à instituição da União Aduaneira no MERCOSUL, é preciso não confundir os motivos que fazem com que ela permaneça de modo imperfeito, principalmente diante do modo nebuloso que constantemente se trata desse tema na doutrina nacional e estrangeira.

É importante deixar claro que o fato de o MERCOSUL estar percorrendo atualmente a União Aduaneira ainda parcialmente instaurada (imperfeita, como se costumou qualificar) diz respeito à não

32 A instauração da União Aduaneira na sua feição *imperfeita*, entretanto, não agrada parte daqueles que se debruçam sobre o estudo do MERCOSUL. Nesse passo, é que, mantendo a sua notória exposição crítica, Fábio Ulhoa Coelho destaca seu pesar: “No meu entender, enquanto não eliminadas as diferenças na tributação dos produtos provenientes de países não participantes do bloco, não se deve considerar instaurada a União Aduaneira, nem mesmo parcialmente” (COELHO, Fábio Ulhoa. *op. cit.*, p. 49, v. 1).

33 “A Decisão do Conselho 7/94, ao lançar as bases para a criação da Tarifa Externa Comum, prevê também a existência de um regime de exceção. Por conseguinte, de início somente 85% dos produtos importados de terceiros países ficarão submetidos à TEC (9.000 itens), cujas alíquotas variarão de 0% a 20%, em função de cada categoria de produto. Os 15% remanescentes farão parte das diferentes categorias de exceção previstas nos termos da Decisão do Conselho 22/94” (PEREIRA, Ana Cristina Paulo *op. cit.*, p. 126).

34 Diz-se temporariamente, porque os Estados-partes comprometem-se a convergir gradativamente as suas tarifas externas relacionadas aos produtos excetuados às alíquotas previstas para a TEC. Contudo, os prazos fixados para essa convergência rumo à TEC acabam sempre sendo elasticidos.

35 PEREIRA, Ana Cristina Paulo. *op. cit.*, p. 126.

perfeição de uma política comercial comum e por força da existência de listas nacionais de produtos *exceções da Tarifa Externa Comum (TEC)*.

É comum, contudo, verificar alguns doutrinadores afirmarem que a existência de *listas de exceções* acabou por não permitir a ultimação total da Zona de Livre Comércio e que, por isso, o MERCOSUL não deveria ter se lançado na etapa seguinte: a União Aduaneira. De outra banda, outros afirmam que a existência de *listas de exceções* não permitiu a configuração plena da União Aduaneira no MERCOSUL, tendo esta surgido e se mantido até então em seu estado imperfeito.

Entretanto, ao agirem assim, acabam por permitir a confusão de dois institutos distintos encontráveis no MERCOSUL: 1) as listas de exceções à liberalização comercial, criadas na Zona de Livre Comércio e mantidas em regime especial até 1998, quando foram eliminadas; e 2) as listas de exceções à TEC, surgidas com a instauração parcial da União Aduaneira no MERCOSUL.

As listas de exceções à liberalização comercial, de acordo com o apresentado anteriormente, cuidavam de excluir o livre trânsito de produtos que, por representarem forte ameaça a setores sensíveis da economia nacional de um dos Estados-partes, eram tratados como se fossem originados de terceiros países não pertencentes ao bloco, pagando as *tarifas de importação*, mas com a chamada *margem de preferência*³⁶.

Em 1º de janeiro de 1995, com a implantação da União Aduaneira no MERCOSUL, os Estados-partes puderam comercializar produtos entre si sem que esse ato gerasse a obrigação de recolher os impostos de importação anteriormente existentes. Entretanto, restrições tarifárias³⁷ continuaram ainda existentes por meio de algumas listas de exceções à liberalização comercial, as quais adentraram a União Aduaneira sob um regime de eliminação progressiva especial: o *Regime de Adequação Final à União Aduaneira*³⁸.

36 *Margem de Preferência*: “percentual de redução da tarifa vigente para terceiros, que beneficia um ou alguns países sem estendê-la a todos os parceiros comerciais” (Cf. BRASIL. MERCOSUL. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br>>. Acesso em: 26/05/2011).

37 De acordo com o *site* oficial do MERCOSUL no Brasil (Cf. BRASIL. MERCOSUL. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br>>. Acesso em: 26/05/2011), “as restrições *não-tarifárias*, por outro lado, uma vez identificadas pelos Estados Partes, foram igualmente eliminadas” (grifo nosso).

38 O Regime de Adequação foi criado pela Decisão 5/94 do Conselho do Mercado Comum, tendo as seguintes características básicas: “- O Regime permitia a manutenção das restrições que já existiam, mas em nenhum caso admitia a criação de novas restrições; - As tarifas cobradas em função do Regime de Adequação eram necessariamente iguais ou menores que a tarifa cobrada de países de fora do Mercosul;

Por esse regime de adequação, foi estipulado que:

[...] os produtos constantes da última parcela das listas de exceções, em lugar de cair no processo global de liberalização em 31 de dezembro de 1994, pudessem gozar de um programa de desgravação distinto, começando com percentual de desgravação de 10% em 31 de dezembro de 1994, passando a 30% em 31 de dezembro de 1995, 55% em 1996, 77,5% em 1997, e 100%, ou seja, tarifa zero, em 1998 (os produtos das listas paraguaia e uruguaia seguem o mesmo esquema, mas começando em 31 de dezembro de 1995 e indo até 1999)³⁹.

Essas listas de exceções existiram até 1º de janeiro de 1998, em relação ao Brasil e Argentina, e até 1º de janeiro de 1999, para Uruguai e Paraguai, quando então:

[...] os últimos produtos foram retirados da lista e concluiu-se o Regime de Adequação, passando a ser cobrada tarifa zero para todo o comércio intra-zona, à exceção dos produtos dos setores açucareiro e automotivo, que são objeto de negociações específicas à parte⁴⁰.

Assim, em dado momento no processo de integração mercosulino, existiram concomitantemente as listas básicas de exceções à liberalização comercial e à Tarifa Externa Comum, não devendo, portanto, ser confundidas, sob pena de serem construídas conclusões precipitadas e distintas da realidade.

Além da criação da Tarifa Externa Comum (TEC), o MERCOSUL adotou, pela Decisão 25/94 do Conselho do Mercado Comum, o Código Aduaneiro Comum, como forma de regulamentar a entrada e saída de produtos no MERCOSUL.

O Código Aduaneiro do MERCOSUL “é a base legal que regulamenta todas as operações aduaneiras realizadas neste mercado,

ao longo da vigência do Regime, a tarifa cobrada para fora permanecia constante ou convergia à Tarifa Externa Comum estabelecida, e a tarifa para dentro do Mercosul era cada vez menor: havia portanto uma margem de preferência crescente; - O cronograma para a progressiva eliminação dessas restrições tinha natureza automática, isto é, a cada fim de ano cada país tinha que reduzir as tarifas dos produtos da sua lista, sem nenhuma possibilidade de renegociação” (Cf. BRASIL. MERCOSUL. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br>>. Acesso em: 26/05/2011).

39 Cf. BRASIL. MERCOSUL. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br>>. Acesso em: 26/05/2011.

40 Cf. BRASIL. MERCOSUL. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br>>. Acesso em: 26/05/2011.

permitindo a efetiva implementação da TEC e dos outros instrumentos de política comercial comum”⁴¹.

Por último, urge salientar, a União Aduaneira também exige, para conformação da próxima etapa (Mercado Comum) a harmonização dos impostos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços, pois somente por meio dela é que se alcançará a plena liberdade de circulação de mercadorias, ponto inicial para a consecução das demais *liberdades econômicas fundamentais* (liberdade de estabelecimento, de circulação de pessoas e capitais e a livre concorrência) e, por consequência, do Mercado Comum.

O *Mercado Comum*, dentre as etapas do processo de integração regional, é o objetivo maior do MERCOSUL, conforme se deduz do artigo 1º, do Tratado de Assunção de 1991, que deverá ocorrer pós 2006⁴². Atualmente, apenas a União Europeia logrou êxito em alcançar essa etapa.

Nesse estágio, é plenamente possível verificar nos Estados envolvidos a presença das liberdades econômicas fundamentais, além da coordenação de políticas macroeconômicas (fiscais, cambiais, monetária, etc.) e setoriais (educação, transporte, comunicação, agrícola, industrial) no bloco⁴³.

Uma crítica feita ao MERCOSUL é a de que a não previsão de órgãos supranacionais no âmbito do bloco poderá dificultar a consecução do Mercado Comum, pois a existência desses órgãos permitiria uma interpretação e aplicação uniforme do direito comum nos Estados-partes, bem como possibilitaria a imposição de sanções aos Estados que descumprissem as normas editadas por esses órgãos. Tais medidas confeririam sustentabilidade e confiabilidade às relações comerciais empreendidas dentro do bloco.

Contudo, essa posição não é uníssona na doutrina nacional e estrangeira⁴⁴, porquanto para alguns o caráter intergovernamental

41 PEREIRA, op. cit., p. 131.

42 ALMEIDA, op. cit., p. 29.

43 Confira em: CARDOSO, Frederico Padre. *Tributação no MERCOSUL: aspectos relevantes*. In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina. v. 2. Porto Alegre: Síntese, 1999. p. 52.

44 A respeito, vide: KOBE, Ana Carolina de Almeida; VIEIRA, Luciano Pereira. *A supranacionalidade e a harmonização legislativa dos Estados-partes do MERCOSUL*. In: IX Encuentro Internacional de Derecho de América del Sur – los procesos de integración en el nuevo milenio. La Paz: UCB, 2000. p. 375-380.

do MERCOSUL é realmente o mais viável para suas pretensões, especialmente tendo em vista o enorme aparato técnico que a implantação desses órgãos necessitaria, sem contar os custos da implantação e de sua constante manutenção.

Por fim, a *União Econômica e Monetária* compreende a última etapa que os Estados envolvidos num processo de integração podem alcançar. Exige, no mínimo, a harmonização das legislações dos Estados-membros no que atine ao regime econômico, monetário e fiscal e a presença de órgãos supranacionais, emanando, interpretando e aplicando o direito comunitário.

Pressupõe essa fase a total integração das economias dos Estados-membros, ensejando, inclusive, a união política. Entretanto, ela não implica necessariamente na criação de uma moeda única, como fez a União Europeia, pois ela representa somente a culminação daquele processo.

A diferença primordial existente entre o Mercado Comum e a União Econômica e Monetária está no fato de que naquele ocorre a *coordenação* de políticas macroeconômicas, enquanto nesta última, verifica-se a *unificação* dessas políticas. É o atual estágio da União Europeia⁴⁵.

45 A União Europeia consiste no mais avançado e bem sucedido processo de integração regional de que se tem notícia na sociedade internacional, muito embora ainda esteja em vias de consolidação e em constante expansão. Em virtude disso, é perfeitamente possível utilizar-se dela como paradigma, no sentido de materialização das etapas e das dificuldades que, em regra, Estados que almejem semelhante incursão irão enfrentar no decorrer do *iter* integracionista.

É preciso ressaltar, contudo, que, ao se referir à União Europeia como paradigma integracionista, em momento algum se pretende induzir à ideia de que seus passos devem ser inexoravelmente seguidos. Deveras, não é isso.

O que se propõe, portanto, é meramente uma análise descritiva de todo o fenômeno para que, dentro de um contexto específico existente em outros processos de integração regional (incluindo, por óbvio, o MERCOSUL), possa haver confrontação das experiências já desenvolvidas e, dessa referida análise, buscar meios alternativos e devidamente adequados (otimizados) às necessidades locais. Como se nota, comparar sistemas não significa, de modo algum, importá-los a título gratuito. A análise tem, por assim dizer, um escopo finalístico, teleológico.

A respeito da história da integração europeia, vide: FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Trad. José Barros Moura. Lisboa: Gradiva, 1998; FORTE, Humberto. *União Europeia – Comunidade Econômica Europeia (Direito das Comunidades Europeias e harmonização fiscal)*. Trad. Ana Tereza Marino Falcão. São Paulo: Malheiros, 1994; VICENTINO, Cláudio. *op. cit.*; CADERNOS ADENAUER. *União Europeia: transtornos e alcance da integração regional*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, ano II, n. 2, maio 2001.

3 NÍVEIS DE INTEGRAÇÃO NORMATIVA DOS ESTADOS ENVOLVIDOS NO PROCESSO INTEGRACIONISTA: COORDENAÇÃO, HARMONIZAÇÃO E UNIFORMIZAÇÃO

No que atine à integração normativa dos Estados envolvidos no processo integracionista, pode-se falar em três níveis: coordenação, harmonização e uniformização⁴⁶.

A coordenação está relacionada com “o estabelecimento de estratégias comuns entre os Estados que integram blocos ou mercados”⁴⁷, com o estabelecimento de um certo equilíbrio entre suas disposições normativas, “através de medidas isoladas pelos Estados envolvidos”⁴⁸.

No tocante à coordenação, deve-se notar ainda que há pouquíssima ou até mesmo nenhuma proximidade normativa entre os ordenamentos jurídicos internos dos Estados. Sendo assim, estes decidem realizar determinadas medidas que julgam ser, de comum acordo, necessárias à consecução dos objetivos do processo de integração ao qual estão filiados.

Por sua vez, a harmonização cuida de estabelecer princípios legislativos a serem obedecidos por cada país. Ela tem por objetivo suprimir ou amenizar as diferenças entre (tornar compatíveis) as disposições de direito interno. Quando se refere à harmonização, é premente o entendimento de que já há proximidade legislativa entre os Estados envolvidos. Afinal, como o processo é todo gradual, a coordenação serviu para fixar as bases necessárias para tal aproximação. A efetiva realização dessa fase é vital se se almeja alcançar um Mercado Comum, pois é ela quem acaba por viabilizar as liberdades econômicas fundamentais: a liberdade de estabelecimento, circulação de bens, pessoas e capitais, e a livre concorrência.

46 Na doutrina nacional e estrangeira é comum verificar-se denominações diversas para os níveis de integração normativa. Dentre os notáveis estudos a respeito, vide: DEL'OLMO, Florisbal de Souza. *A aproximação das legislações: o caminho do MERCOSUL*. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, Porto Alegre, v. 20, p. 137-160, out./2001; SIMIONATO, Frederico Augusto Monte. Métodos de harmonização legislativa na União Européia e no MERCOSUL: uma análise comparativa. In: BASSO, Maristela (org.). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos Estados-membros*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 117-142; FARIA, Werter. Métodos de harmonização aplicáveis no MERCOSUL e incorporação das normas correspondentes nas ordens jurídicas internas. In: BASSO, Maristela (org.). *op. cit.*, p. 143-153.

47 RIBEIRO, Maria de Fátima. *O preço de transferência (transfer-pricing): da coordenação à harmonização tributária no MERCOSUL*. In: IX Encuentro Internacional de Derecho de América del Sur – los procesos de integración en el nuevo milenio. La Paz: UCB, 2000. p. 230.

48 Ibid.

Nesse sentido, é impossível discutir-se uma real integração no MERCOSUL se ignorada a real necessidade de harmonização das leis de âmbito internacional (do bloco) com as leis internas dos Estados envolvidos. Todavia, há que se destacar que o pleno funcionamento do MERCOSUL não está condicionado à supressão de todas as diferenças legislativas que porventura existam entre os ordenamentos jurídicos internos. Basta serem eliminadas aquelas que de alguma maneira possam contribuir negativamente para o normal funcionamento do bloco ou que possam emperrar ou atentar contra o já lento processo de integração em andamento (harmonização negativa⁴⁹).

Aliás, urge enaltecer, pode-se considerar, até certo ponto e resguardados seus limites, útil ou saudável ao bloco a manutenção de determinadas assimetrias normativas se estas estiverem relacionadas ao traço cultural-formativo, à identidade nacional de um povo. Isso representaria uma conciliação dos objetivos em foco no processo de integração (políticos e econômicos) com aquele mais alto dever de respeito às identidades nacionais.

Já a uniformização, último estágio no processo de integração normativa a que os Estados envolvidos podem chegar, pressupõe uma total igualdade das legislações internas, *pressupõe mais do que uma aproximação, exigindo uma identidade de texto*⁵⁰, isto é, uma identidade das regras comuns a que se submetem os Estados-partes.

Uniformizar, semioticamente falando, é tornar idêntico, dar uma forma igual, invariável, ao objeto em análise, que no presente caso é a legislação interna dos Estados participantes do processo integracionista. No âmbito tributário, representa a igualdade das cargas tributárias que recaem sobre uma mesma matéria tributável, vale dizer, igualar as legislações de um determinado tributo nos aspectos tanto estruturais quanto técnico-formais e referentes a alíquotas⁵¹.

Destaca-se ainda que a uniformização tributária, devido à sua difícil consecução, só pode ser vista na fase da União Econômica e Monetária, o estágio mais avançado dentro do processo de integração, mediante a unificação das políticas macroeconômicas.

49 Acerca do tema da harmonização negativa, vide: FALCÃO, *op. cit.*, p. 30.

50 RIBEIRO, *op. cit.*, p. 230.

51 PITA, Claudino. Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no MERCOSUL. In: SALAZAR, Antônio; PEREIRA, Lia Valls (orgs.). *MERCOSUL: perspectivas da integração*. Rio de Janeiro: FGV, 1996. p. 132.

Nessa fase, os objetivos tributários meramente nacionais são substituídos pelos anseios do bloco como um todo. Todavia, para que isso realmente se torne possível, já se presume ter o bloco instituído um mecanismo único de produção e interpretação legislativa, vale dizer, um órgão que tenha plenos poderes, por representar a vontade dos Estados-partes, para editar normas que valham diretamente dentro de seus territórios, que sejam recepcionadas integralmente e prevaleçam sobre os ordenamentos jurídicos internos de todos eles, algo como o adotado na União Europeia.

Como se nota no parágrafo *supra*, a uniformização exige um arcabouço jurídico do tipo comunitário (criação de órgãos supranacionais) dentro do bloco para que se ultime. Assim, partindo de tal premissa, pode-se chegar à conclusão de que o MERCOSUL está longe de alcançar uma uniformização de suas legislações, em especial, no âmbito tributário. Afinal, inúmeros óbices há à instituição de órgãos de caráter supranacional no MERCOSUL por ser este de caráter intergovernamental.

É o que se depreende da leitura do Tratado de Assunção e das disposições normativas contidas nas Constituições do Brasil e Uruguai, principalmente estas duas últimas por conterem vedações, para alguns implícitas e para outros explícitas, à supranacionalidade.

Dessa forma, o que se nota é que discutir o nível de integração normativa (seja ela tributária ou não) dos Estados-partes do MERCOSUL significa evidenciar qual o grau de comprometimento que cada um desses atores do processo integracionista almeja levar adiante. Significa determinar até que ponto realmente os Estados-partes desejam integrarem-se.

Como comprovação disso, veja-se que seria despiciendo qualquer comentário mais detido, mais aprofundado, em especial, sobre a harmonização tributária, se os Estados-partes do MERCOSUL estivessem visando meramente à consecução de uma Zona de Livre Comércio, ao revés do Mercado Comum que se vem tentando alcançar⁵².

52 Em corroboração ao aludido, Umberto Forte destaca: "A idéia que inspirou a realização de um mercado comum trouxe consigo a exigência de tornar, o máximo possível, idênticas as regulamentações em matéria fiscal, objetivando evitar distorções que facilmente ocorreriam em casos de diferenças acentuadas. Por 'harmonização' entende-se a abolição das mais graves incompatibilidades entre diferentes legislações [...]". (FORTE, *op. cit.*, p. 53-54).

4 DA NECESSIDADE DE HARMONIZAÇÃO DOS IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS NOS ESTADOS-PARTES DO MERCOSUL: UMA ANÁLISE DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO OU ACRESCIDO (IVA)

A consecução dos principais objetivos mercosulinos passa necessariamente por uma minuciosa harmonização do sistema tributário dos Estados-partes. É inconcebível qualquer passo adiante no processo de integração sem se ter galgado este caminho, visto que “a integração de mercados leva a uma harmonização de tributos”⁵³.

Afinal, a integração econômica exige de seus atores um árduo exercício de ajuste de suas legislações internas, mormente aquelas que têm um impacto direto no campo tributário, visto que mercados e tributos caminham lado a lado, sofrendo aqueles primeiros grande influência destes últimos no que tange à sua expansão e retração. Quanto mais propício for o ambiente tributário, mais solidamente se desenvolverão os setores de produção e circulação de bens e serviços, vitais à higidez econômica de qualquer país.

Daí o lapidar ensinamento de Antônio Carlos Rodrigues do Amaral ao destacar que:

[...] sem uma consistente harmonização, segundo alguns padrões mínimos, especialmente na ótica da tributação do consumo, nas legislações dos Países-Membros de um acordo regional para o livre-comércio, como o Mercosul, avançar em direção à integração de mercados não se mostra de todo factível, podendo mesmo ser inviável⁵⁴.

O Direito Tributário, assim, é matéria prioritária e essencial à harmonização dentro do processo integracionista pelo simples fato de que *exerce considerável influência sobre a dinâmica econômica*⁵⁵, haja vista tenha grande afetação sobre os fatores e custos de produção⁵⁶.

53 DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). *Reforma tributária e MERCOSUL – a instituição do IVA no Direito brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 28.

54 AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Visão global da fiscalidade no MERCOSUL: tributação do consumo e da renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Direito Tributário no MERCOSUL*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 25.

55 SANTIAGO, Igor Mauller. *A harmonização das legislações tributárias no MERCOSUL*. In: Revista do CAAP, ano II, n. 2, Belo Horizonte: Centro Acadêmico Afonso Pena, Faculdade de Direito da UFMG, p. 137.

56 “Fator de produção: são bens ou serviços que, através do processo produtivo são transformados em outros bens e serviços” (PINHO, Diva Benevides; VASCONCELLOS, (org). *op. cit.*, p. 631).

Em razão disso, grandes distorções entre os Estados-partes quanto ao seu enfrentamento podem gerar inúmeras desigualdades econômicas entre eles, em especial, quanto à alocação geográfica de recursos e a capacidade competitiva⁵⁷.

E o que isso significa? Significa que a harmonização tributária, mais especificamente a dos impostos incidentes sobre consumo de mercadorias e serviços, vem a impedir que haja tratamento desigual entre os Estados-partes no que tange à captação de recursos e investimentos, bem como desenvolvimento de atividades econômicas em detrimento uns dos outros⁵⁸. Afinal, de nada valeria integrarem-se se, ao contrário da união de esforços para melhor inserção no cenário internacional globalizado, começassem a travar guerras tarifárias e não tarifárias entre si.

É nesse ponto, precisamente, que se dá a confluência do tema que ora se propõe desenvolver: a harmonização dos impostos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços no MERCOSUL, pois são esses os impostos que necessitam ser prioritariamente harmonizados⁵⁹ a fim de se galgar firmes e longos passos rumo à almejada integração regional efetiva, sob pena de eventuais assimetrias (normas, alíquotas,

57 Claudino Pita assevera que o Direito Tributário é quem pode “afetar a maior eficiência decorrente do mercado ampliado principalmente em dois sentidos, ambos referentes à competitividade entre os países-membros: condições de concorrência e alocação geográfica dos investimentos (PITA, . *op. cit.*, p. 122).

58 Henry Tilbery destaca que “se aceitarmos como ponto de partida a regra básica de que o sistema da integração econômica deve assegurar aos países membros a plena liberdade de competição, sem distorções criadas pela diversidade nos sistemas tributários pré-existentes, nos países membros, então devem ser abolidas, nas legislações tributárias dêles, quaisquer dispositivos que constituam uma discriminação geográfica, intencional ou não, contra outros membros. Porém é aconselhável que a harmonização não estabeleça metas exageradas e se mantenha, pelo menos na primeira etapa, dentro dos limites ‘mínimos’ de modificações indispensáveis para o andamento da integração” (TILBERY, Henry. *Tributação e integração da América Latina*. São Paulo: José Bushatshky, 1971. p. 15).

59 Como comprovação da importância da harmonização dos impostos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços, observe-se a movimentação comercial encontrada no MERCOSUL em um de seus grandes momentos econômicos: “Em 1999, os cinco países mais o Brasil importaram US\$ 97,39 bilhões, o que correspondeu a 1,64 % do total mundial. Em relação às exportações, o montante ascendeu a US\$ 98,02 bilhões, portanto, 1,73 %. Do primeiro valor, o Brasil participou com US\$ 49,2 bilhões, isto é, 50,53 %; do segundo, com US\$ 48,01 bilhões, ou seja, 48,98 %. Tais valores e participações antecipam as conclusões que se podem tirar da Tabela n. 1: o Brasil surge como supridor importante, que, no caso da Bolívia, chegou a 24,83%. Com a Argentina foi 22,63 %; com o Uruguai, 21,18 %; com a Paraguai, 16,25 %; e com o Chile, 6 %. A dependência em relação ao mercado consumidor brasileiro é maior em relação à Argentina (25,37%), e Uruguai (31,08%). Com a Bolívia e Chile, sua participação é pouco expressiva: 2,47% e 3,13%, respectivamente” (Cf. BRASIL. Superintendência da Zona Franca de Manaus. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Disponível em: <<http://www.suframa.gov.br>>. Acesso em 26/04/2003).

base imponible, dentre outras)⁶⁰ existentes entre os Estados-partes nessa seara atravancarem todo o processo.

A busca, portanto, do Mercado Comum, como pelo próprio nome se percebe, necessita, principalmente, de um comum trato nos aspectos econômicos entre os Estados-partes e isso passa, necessariamente, pela harmonização desses tributos, vale dizer, pela redução ou eliminação das assimetrias mais graves que porventura haja entre eles nessa esfera.

Logo, se ultimada a referida harmonização, ela permitirá ou facilitará não só a livre circulação dos produtos e serviços intrabloco, formando o substrato necessário à consecução das demais liberdades econômicas fundamentais, como também contribuirá para uma futura definição e adoção do sistema de imposição mais conveniente aos objetivos dos Estados-partes do MERCOSUL, isto é, na origem ou no destino.

Por sistema de imposição na origem entende-se a tributação “que faz o imposto ser devido no local da produção do bem, ou seja, na origem da cadeia – ou do elo – de consumo”⁶¹. Neste sistema, as exportações são tributadas e as importações exoneradas. Por sua vez, a imposição no destino implica em se dizer que “o imposto devido será o do local do consumo final da mercadoria ou do produto; portanto, na última etapa da cadeia – ou do elo – do consumo”⁶², ensejando a incidência do imposto nas importações e a não-incidência nas exportações.

Discutir, por conseguinte, se a imposição dar-se-á na origem ou no destino é esclarecer a titularidade da arrecadação do tributo, cujo fato imponible previsto em sua hipótese de incidência se consumou. É, em suma, perquirir a quem pertencerá a receita gerada pelo imposto arrecadado.

É importante destacar ainda que é corriqueiro encontrar na doutrina a informação de que somente o Mercado Comum, em seu estado ideal, permitiria a adoção do sistema de imposição na origem,

60 Henry Tilbery salienta que “em matéria de harmonização de tributos internos considera-se, geralmente, a introdução de ‘estruturas iguais dos impostos indiretos’, um objetivo prioritário, assim com referência aos impostos gerais sobre o movimento econômico, como aos impostos seletivos sobre o consumo (excises), devido ao fato de esses impostos afetarem os custos e influírem nas condições de competição, podendo dar causa a distorções dentro de uma união alfandegária ou de um mercado comum. Tal prioridade para ‘harmonização das estruturas’ dos impostos indiretos corresponde ao ‘standards approach’ na terminologia de Douglas Dosser, mas não se refere ao ‘equalizations approach’, isto é, à aproximação ou equalização das ‘alíquotas’” (TILBERY, . *op. cit.*, p. 29).

61 FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias*. 3. ed. São Paulo: RT, 2001. p. 201.

62 *Ibid.*, p. 202.

haja vista que seria possível presumir, neste estágio, a já ocorrência da eliminação das fronteiras fiscais e da equalização das balanças comerciais entre os países envolvidos no processo de integração, bem como já seria também presumível a perfeição da convergência das alíquotas internas dos impostos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços rumo a patamares similares ao dos demais atores.

Entretanto, demonstra-se muito perspicaz e fundado o posicionamento de Antônio Carlos Rodrigues do Amaral, o qual aponta as considerações supra como sendo mais de cunho didático do que propriamente econômico⁶³, porquanto o preenchimento dos requisitos para a adoção do princípio da origem acima elencados permitiriam, de plano, que todos os Estados envolvidos estivessem arrecadando as mesmas receitas tributárias, independentemente do regime adotado, fosse ele o da origem, fosse ele o do destino. Nesse passo, despicienda seria a diferenciação entre esses dois institutos nesse hipotético estágio da integração.

Urge salientar ainda que, ao se mencionar a harmonização dos impostos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços no MERCOSUL, refere-se em seu sentido *negativo*, ou seja, não se pretende propor “a criação de novos instrumentos de intervenção no espaço comunitário”⁶⁴, o que implicaria na “criação de normas jurídicas na área comunitária”⁶⁵, mas tão-somente, reiterando o já aludido, a redução ou eliminação das assimetrias mais graves que porventura haja entre eles nos ordenamentos jurídicos internos dos Estados-partes e que possam contribuir negativamente de alguma maneira para o normal funcionamento do bloco econômico em desenvolvimento.

É nesse contexto que se insere a importância do estudo do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado ou Acrescido) no âmbito do MERCOSUL, isso porque, em que pese todos os quatro países envolvidos nesse processo de integração no Cone Sul da América Latina (Brasil, Paraguai, Uruguai e Argentina) e seus principais parceiros (Bolívia e Chile)⁶⁶ possuírem, em seus sistemas tributários internos, tributação sobre o consumo de mercadorias e serviços nos *moldes do*

63 AMARAL, op. cit., p. 29-30, nota de rodapé n. 6.

64 BALTHAZAR, Ubaldo César. Análise dos conceitos de base preliminares. A idéia de um mercado comum no cone sul. *Revista Sequência – estudos jurídicos e políticos* n. 29, 1994, p. 122 *apud* FALCÃO, Maurin Almeida. *op. cit.*, p. 30.

65 FALCÃO, Maurin Almeida. *loc. cit.*

66 Tanto Bolívia como Chile não são considerados Estados-partes do MERCOSUL, mas tão-somente associados a esse processo de integração regional.

IVA⁶⁷, o Brasil, em respeito à repartição de competências e receitas tributárias preconizadas em sua Constituição Federal (federalismo fiscal), diversamente dos demais Estados-partes do MERCOSUL, adotou uma estrutura tripartite (IPI, ICMS e ISS)⁶⁸, o que vem trazendo sérias complicações à harmonização tributária.

Esse empecilho ocorre em virtude de que cada um desses impostos (IPI, ICMS e ISS) é de competência de entes políticos internos distintos, o que inviabiliza qualquer ação da União, representante no âmbito externo da República Federativa do Brasil e única capaz de celebrar tratados, no sentido de diminuir com maior profundidade e eficácia as assimetrias tributárias com os outros Estados-partes do MERCOSUL, mormente no que tange à tributação do consumo de

Com supedâneo no artigo 20 do Tratado de Assunção (26/03/1991) e no Tratado de Montevideu (12/08/1990), o MERCOSUL firmou com Chile e Bolívia, respectivamente, os Acordos de Complementação Econômica (ACE) nº 35 (25/06/1996) e 36 (17/12/1996). Tais acordos não preveem apenas fins econômico-comerciais, mas também cooperação nas sendas culturais e tecnológicas e temas de integração física. Com o encerramento dessa etapa de transição, deverá estar concluído o programa de desgravação tarifária aplicável aos produtos originários das Partes Signatárias, abarcando a maior parte do comércio bilateral existente entre eles.

Consoante se depreende do exposto, Chile e Bolívia, como Estados associados ao MERCOSUL, ao aderirem a este bloco precisarão ultrapassar as etapas pelas quais os Estados-partes já completaram. Assim, formarão com o MERCOSUL, quando completo este estágio preliminar, uma Zona de Livre Comércio, enquanto Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai estão inseridos numa etapa mais avançada do processo de integração, a União Aduaneira, embora ainda imperfeita.

Esse procedimento preparatório está pautado naquele fundamento já exposto alhures de que o processo de integração regional é todo gradual, não se podendo *queimar etapas*, sob pena de comprometimento de todo o percurso já caminhado.

67 Osíres Lopes Filho, em sentido contrário ao verificado na doutrina nacional e estrangeira, discorda da afirmação de que a tributação do consumo de mercadorias e serviços no Brasil se dá “nos moldes do IVA”. Em virtude disso, importante apresentar seu entendimento: “Eu canso de ver alguns autores brasileiros dizerem que o Brasil adota a tributação sobre o valor agregado. Não adota, porque o nosso sistema é de ‘imposto contra imposto’, os ingleses chamam de ‘tax to tax’. Como as alíquotas são diferentes, o sistema de crédito não tributa exatamente o valor agregado. Aproxima-se dos países que trabalham com o valor agregado, quer dizer, de base contra base, a base tributada e não imposto recorrente. Eles trabalham com o método de adição ou método de subtração, ambos dão o mesmo resultado, tributando sempre essa diferença que se chama valor agregado” (LOPES FILHO, Osíres. A necessidade (ou não) de inclusão dos serviços no campo de incidência do IVA. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). *op. cit.*, p. 59).

Antônio Carlos Rodrigues do Amaral, por outro lado, afirma que “todos os países da América Latina adotam, com maior ou menor extensão, impostos com estrutura similar ao IVA. É o caso, assim, de todos os membros do Mercosul (o Brasil adota a tributação do valor agregado pelo ICMS estadual e pelo IPI federal)” (AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. *op. cit.*, p. 26).

68 IPI: imposto sobre produtos industrializados; ICMS: imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; ISS: imposto sobre serviços de qualquer natureza.

mercadorias e serviços. Afinal, a União não pode alterar alíquotas, base imponível, conceder isenções de tributos que não estejam em sua esfera de competências constitucionalmente estabelecida, o que implica certo retardamento de todo o processo integracionista, por tornarem muito mais complexas as transações comerciais com os demais parceiros.

Nos dizeres de Antônio Carlos Rodrigues do Amaral, não “é razoável a tributação do consumo por três esferas governamentais distintas”⁶⁹.

Em vista disso, o processo de integração em desenvolvimento no MERCOSUL está dependendo e ansiosamente esperando por uma ampla e profunda reforma constitucional tributária brasileira⁷⁰, a qual diminuiria significativamente as distorções existentes entre o Brasil e os sistemas tributários dos outros países do MERCOSUL. Uma reforma que permita ao Governo brasileiro agir com maior liberdade, autonomia, segurança e confiabilidade no trato das relações intrabloco, algo que alavancaria de vez o processo de integração por deixá-lo mais tangível.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante o exposto, ilai-se:

6. A globalização e a regionalização são fenômenos eminentemente político-econômicos distintos, cuja gênese remonta à segunda metade do Século XX, frutos de uma nova fase do capitalismo mundial;
7. Globalização e regionalização não serão fenômenos antagônicos desde que esta última não se configure no tipo fechado, vale dizer, desde que não seja desenvolvida em sentido contrário ao sistema multilateral do comércio, incrementando o comércio intrabloco em detrimento de outros Estados e regiões;
8. Os processos de integração regional, embora tenham premissas básicas comuns, variam muito entre si, mas

⁶⁹ AMARAL, op. cit., p. 72.

⁷⁰ Ubaldo Cesar Balthazar apresenta três sentidos diferentes para o termo *Reforma Tributária*: 1) *reforma constitucional tributária ampla* (ou reforma de bases); 2) *reforma constitucional tributária restrita ou pontual*; e 3) *reforma da legislação tributária ordinária nacional*. Destaca o referido autor, ainda, que uma ampla reforma tributária repousa na ideia de uma reforma infraconstitucional, de forma a pôr fim no que, segundo cita, Alfredo Augusto Becker denominava de *ciçopal tributário* (BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). *op. cit.*, p. 05-07).

permitem ser caracterizados por meio da análise das etapas pelas quais já percorreu, está percorrendo ou almeja atingir;

9. De um modo geral, são cinco as etapas do processo de integração regional: Acordo Preferencial ou Preferência Tarifária, Zona de Livre Comércio, União Aduaneira, Mercado Comum e União Econômica e Monetária;
10. A adesão do Chile e da Bolívia como Estados associados ao MERCOSUL ensejou a existência de duas etapas do processo de integração dentro do mesmo bloco: uma Zona de Livre Comércio entre eles e o MERCOSUL, enquanto Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai estão inseridos numa etapa mais avançada (União Aduaneira). Essa verificação vem a corroborar a premissa integracionista que afirma ser o processo de índole gradual. Assim, por terem aderido posteriormente à formação originária do bloco, Chile e Bolívia devem percorrer os mesmos passos já trilhados pelos Estados-partes do MERCOSUL;
11. A União Europeia é o modelo mais avançado de integração regional, visto já ter alcançado a última etapa desse processo: a União Econômica e Monetária;
12. A manutenção das listas de exceções à TEC e a não perfeição de uma política comercial comum fazem com que o MERCOSUL mantenha-se na União Aduaneira imperfeita;
13. A conformação do Mercado Comum no MERCOSUL, com o estabelecimento das liberdades econômicas fundamentais (liberdade de circulação de mercadorias, de estabelecimento, de circulação de pessoas e capitais e a livre concorrência), pressupõe a harmonização dos impostos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços na etapa da União Aduaneira;
14. São três os níveis de integração normativa dentro de um processo de integração: coordenação, harmonização e uniformização, sendo que, no momento, o MERCOSUL almeja a harmonização dos impostos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços, a qual seria impulsionada com a introdução do IVA no Brasil;

15. A estrutura tripartite dos impostos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços no Brasil (IPI, ICMS e ISS) representa entraves ao avanço do processo de integração, por tornar muito complexas as negociações comerciais, de políticas tributárias e fiscais comunitárias;
16. A integração de mercados pressupõe a harmonização de tributos;
17. O processo de integração é construído gradualmente, não se podendo *queimar etapas*, sob pena de atravancar todo o caminho já percorrido;
18. Distorções existentes entre os sistemas de tributação do consumo de mercadorias e serviços entre os Estados participantes de um processo de integração podem influenciar negativamente a alocação geográfica dos recursos intrabloco e acirrar competições predatórias entre eles;
19. A harmonização tributária que se busca no MERCOSUL é, primeiramente, a de natureza negativa;
20. No modelo *ideal* (frise-se!) de Mercado Comum, despidendo falar em princípio da origem na tributação, pois nessa fase já terá havido a eliminação das fronteiras fiscais e já terá havido a equalização das balanças comerciais;
21. O MERCOSUL necessita da reforma constitucional tributária brasileira para avançar mais, pois ela permitirá a consecução das bases para a harmonização dos impostos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços, algo necessário para a ultimateção de todas as liberdades econômicas fundamentais que devem estar presentes na etapa do Mercado Comum.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues; GORINI, Ana Paula; RAMUND, Júlio Cezar. A tributação indireta dos serviços e a criação de um imposto sobre valor adicionado. In: MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (coord.). *Reforma fiscal: coletânea de estudos técnicos*. São Paulo: DBA, 1993.

ALMEIDA, Elizabeth Accioly Pinto de. *MERCOSUL & União Européia: estrutura jurídico institucional*. Curitiba: Juruá, 1996.

ALTAMIRANO, Alejandro C. Estructura básica del impuesto al valor agregado (IVA) en la República Argentina. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). *Reforma tributária e MERCOSUL: a instituição do IVA no Direito Tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Visão global da fiscalidade no MERCOSUL: tributação do consumo e da renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Direito Tributário no MERCOSUL*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

ARAÚJO, Érika A. *Reforma tributária. Tributação do consumo em federações: soluções alternativas - o 'IVA dual'*. BNDES – Secretaria de Assuntos Fiscais. Informe SF, n. 09, mar. de 2000.

ARZUA, Heron. O MERCOSUL e a uniformização dos impostos sobre circulação de mercadorias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 8, n. 31, mar./abr. 2000, São Paulo, RT e ABDT.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BALTHAZAR, Ubaldo César. *Notas sobre o IVA e sua instituição no sistema tributário brasileiro*. Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 83, nº 707, p. 255, set. 1994.

_____. Reforma Tributária, MERCOSUL e IVA. *Revista da Faculdade de Direito da UFSC*. Florianópolis, 1998, v. 1.

_____. (org.). *Reforma tributária e MERCOSUL – a instituição do IVA no Direito brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

BARBOSA, Fernando de Holanda (coord.). *Federalismo fiscal, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária*. Brasília: FGV, 1998.

BASSO, Maristela (org.). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos Estados-membros*. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascal. *VATs in Federal States: international experience and emerging possibilities*. Washington: The World Bank Group, 2001.

BLANCO, Sinduelfo. El impuesto al valor agregado en el Paraguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). *Reforma tributária e MERCOSUL: a instituição do IVA no Direito Tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

BORDIN, Luís Carlos Vitali. *A reforma tributária, o ICMS e o Pacto Federativo*. Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em 02/05/2003.

BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. Divisão de Informação Comercial. *Como Exportar: Estados Unidos da América*. Brasília: MRE, 2001.

_____. *MERCOSUL*. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br>>. Acesso em: 26/05/2011.

_____. *Superintendência da Zona Franca de Manaus. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior*. Disponível em: <<http://www.suframa.gov.br>>. Acesso em: 26/04/2003.

CADERNOS ADENAUER. *União Européia: transtornos e alcance da integração regional*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, ano II, n. 2, maio 2001.

CARDOSO, Frederico Padre. Tributação no MERCOSUL: aspectos relevantes. In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina*. Porto Alegre: Síntese, 1999, p. 52, v. 2.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. v. 1. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CORREIA, Arlindo. O IVA na União Européia – as dificuldades do processo de harmonização. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). *Reforma tributária e MERCOSUL: a instituição do IVA no Direito Tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

DEL'OLMO, Florisbal de Souza. A aproximação das legislações: o caminho do MERCOSUL. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, v. 20, p. 137-160, out./2001.

_____. *Curso de direito internacional público*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo César

(org.). *Reforma tributária e MERCOSUL – a instituição do IVA no Direito brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

FALCÃO, Maurin Almeida. *Elementos de reflexão para harmonização tributária no MERCOSUL*. Monografia cedida pelo autor (não publicada), vencedora do Mercoprêmio Legislação, em 2000.

FARIA, Werter. Métodos de harmonização aplicáveis no MERCOSUL e incorporação das normas correspondentes nas ordens jurídicas internas. In: BASSO, Maristela (org.). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos Estados-membros*. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias*. 3 ed. São Paulo: RT, 2001.

FERREIRA, Guimarães. *Federalismo fiscal. Resenha*: Richard Bird, repensando tributação subnacional. BNDES – Secretaria de Assuntos Fiscais. Informe SF, n. 12, março de 2000.

FIGUEIRAS, Marcos Simão. *MERCOSUL no contexto latino-americano*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Trad. José Barros Moura. Lisboa: Gradiva, 1998.

FORTE, Humberto. *União Europeia – Comunidade Econômica Europeia (Direito das Comunidades Europeias e harmonização fiscal)*. Trad. Ana Tereza Marino Falcão. São Paulo: Malheiros, 1994.

GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso; RAMÓN, Juan Francisco Corona; TABUEÑA, Francisco Valera. *La harmonización fiscal en la Unión Europea*. Barcelona: CEDECS, 1997.

GOYOS JÚNIOR, Durval Noronha. *GATT, MERCOSUL & NAFTA*. 2 ed. São Paulo: Observador Legal, 1996.

GRECO, Marco Aurélio. *Reforma Tributária*. Palestra proferida no VI Simpósio do Instituto de Estudos Tributários. Porto Alegre, 16 e 17.11.1998, publicado na Revista de Estudos Tributários, n. 4, Porto Alegre: Síntese, 1998.

- JAEGER JÚNIOR, Augusto. *MERCOSUL e a livre circulação de pessoas*. São Paulo: LTr, 2000.
- KOBE, Ana Carolina de Almeida; VIEIRA, Luciano Pereira. *A supranacionalidade e a harmonização legislativa dos Estados-partes do MERCOSUL*. In: IX Encuentro Internacional de Derecho de América del Sur – los procesos de integración en el nuevo milenio. La Paz: UCB, 2000.
- LAFER, Celso. Globalização e regionalização. *Carta internacional*, São Paulo, ano VI, n. 67, 1998.
- LANGEMANN, Eugenio. Há necessidade de um imposto único para o MERCOSUL? In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). *Reforma tributária & MERCOSUL*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.
- LOPES, Aparecido Domingos Errerias. *O federalismo fiscal no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Ciências Humanas - especialista em Direito). Curso de Pós Graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1979.
- LOPES FILHO, Osíres. A necessidade (ou não) de inclusão dos serviços no campo de incidência do IVA. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). *Reforma tributária e MERCOSUL – a instituição do IVA no Direito brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Direito Tributário no MERCOSUL*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (coord.). *Reforma fiscal: coletânea de estudos técnicos*. São Paulo: DBA, 1993.
- MEIRELLES, José Ricardo. *Impostos indiretos no MERCOSUL e integração*. São Paulo: LTr, 2000.
- MELO, Osvaldo Ferreira de. *Tendências do federalismo no Brasil*. Florianópolis: Lunardelli, 1975.
- MORSCH, Natália de Azevedo. *O imposto sobre o valor agregado e os processos de integração regional*. Monografia (Pós-graduação *Lato Sensu* – Curso de

especialização *O Novo Direito Internacional*) - Departamento de Direito Público e Filosofia do Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2002.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen; VIEIRA, Luciano Pereira. *O federalismo fiscal brasileiro e a harmonização tributária do Mercosul*. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 54, 1 fev. 2002. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/2585>>. Acesso em: 26 maio 2011.

NODARI, Sebastián Arcia. Precios de transferencia en el Uruguay. In: CAMPOS, Dejalma de (coord.). *O sistema tributário e o MERCOSUL*. São Paulo: LTr, 1998.

PEREIRA, Ana Cristina Paulo. *MERCOSUL: o novo quadro jurídico das relações comerciais na América Latina*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 1997.

PIMENTEL, Luiz Otávio. Cenário internacional, direito e sociedade no processo de mundialização. In: _____. (Org.). *MERCOSUL no cenário internacional: direito e sociedade*, v. 2, p. 365-380, Curitiba: Juruá, 1998.

PINHO, Diva Benevides; VASCONCELLOS, Marco Antônio Sandoval de (org.). *Manual de economia*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

PITA, Claudino. Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no MERCOSUL. In: SALAZAR, Antônio; PEREIRA, Lia Valls (orgs.). *MERCOSUL: perspectivas da integração*. Rio de Janeiro: FGV, 1996.

PORTUGAL. Ministério da Economia. ICEP Portugal – Investimento, Comércio e Turismo. *Ficha de mercado - Estados Unidos da América*. Lisboa: ICEP Portugal, 2002.

REGO, Thaís Eleonora Guerra. Globalização ‘versus’ regionalismo. *Boletim de Diplomacia Econômica*, Brasília, n. 18, 1994.

REIS, Élcio Fonseca. *Federalismo fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

REZENDE, Fernando. A moderna tributação do consumo. In: MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. *Reforma fiscal: coletânea de estudos técnicos*. São Paulo: DBA, 1993.

RIBEIRO, Maria de Fátima. O EURO e as perspectivas de implantação de uma moeda única no MERCOSUL. In: SCIENTIA IURIS: *Revista do Curso de Mestrado em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina*. Londrina: UEL, 1998-1999, p. 64-89, v. 2/3.

_____. O preço de transferência (transfer-pricing): da coordenação à harmonização tributária no MERCOSUL. In: *IX Encuentro Internacional de Derecho de América del Sur – los procesos de integración en el nuevo milenio*. La Paz: UCB, 2000.

SALAZAR, Antônio; PEREIRA, Lia Valls (orgs.). *MERCOSUL: perspectivas da integração*. Rio de Janeiro: FGV, 1996.

SANTIAGO, Igor Mauller. A harmonização das legislações tributárias no MERCOSUL. In: *Revista do CAAP*, ano II, n. 2, Belo Horizonte: Centro Acadêmico Afonso Pena, Faculdade de Direito da UFMG, p. 137.

SAYAD, João; SILBER, Simão Davi. Comércio internacional. In: PINHO, Diva Benevides; VASCONCELLOS, Marco Antônio Sandoval de (org.). *Manual de economia*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

SEITENFUS, Ricardo; VENTURA, Deisy. *Introdução ao direito internacional público*. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SILVA, Roberto Luiz. *Direito comunitário e da integração*. Porto Alegre: Síntese, 1999.

SIMIONATO, Frederico Augusto Monte. Métodos de harmonização legislativa na União Européia e no MERCOSUL: uma análise comparativa. In: BASSO, Maristela (org.). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos Estados-membros*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

SMITH, Adam. *A riqueza das Nações*. Curitiba: Juruá, 2009.

SZAJMAN, Abram; MARTINS, Ives Gandra da Silva. A reforma tributária possível. *Folha de São Paulo*, 10/jul./2000.

TILBERY, Henry. *Tributação e integração da América Latina*. São Paulo: José Bushatshky, 1971.

TOYODA, Verônica; BORGIO, Maria Célia Pinto e. Integração hemisférica: panorama comparativo entre o MERCOSUL e o NAFTA. In: PIMENTEL, Luiz Otávio (org.). *Direito da integração e relações internacionais: ALCA, MERCOSUL e UE*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.

VALDES, Nelly. El impuesto al valor agregado en el Uruguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). *Reforma tributária e MERCOSUL: a instituição do IVA no Direito Tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

VICENTINO, Cláudio. *História geral*. 8 ed. São Paulo: Scipione, 1997.

VIEIRA, Luciano Pereira. A harmonização dos impostos indiretos no MERCOSUL – a questão do IVA. In: PIMENTEL, Luiz Otávio (org.). *Direito de integração e relações internacionais: ALCA, MERCOSUL e UE*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.

_____. O processo de implantação do IVA no Brasil e as repercussões no MERCOSUL. In: SILVA, Osmar Vieira da (org.). *X Encontro de Estudantes de Direito do MERCOSUL: os novos desafios e paradigmas do Direito, Comércio e Relações Internacionais no século XXI*. Londrina: UNIFIL, 2002.

