

POLÍTICAS PÚBLICAS E HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA REGIONAL
INTERNACIONAL: A EXPERIÊNCIA LATINO-AMERICANAPUBLIC POLICY AND THE INTERNATIONAL REGIONAL TAX HARMONIZATION: THE
LATIN-AMERICAN EXPERIENCE

Jeferson Teodorovicz*

RESUMO: O presente trabalho pretende analisar alguns aspectos históricos, teóricos e políticos do processo de harmonização tributária regional internacional relacionado à realidade latino-americana. Diretamente influenciada pela experiência integrativa europeia, a América Latina não demorou para aplicar Políticas Públicas integrativas, visando harmonizar e aproximar comercialmente os países da região. Assim, o trabalho percorrerá desde as primeiras experiências integrativas latino-americanas até alcançar os processos integrativos latino-americanos atuais, sob a perspectiva da tributação. Por fim, pretende-se demonstrar que o processo de harmonização tributária regional internacional latino-americano possui peculiaridades próprias que o distingue das demais experiências internacionais.

ABSTRACT: This paper aims at analysing some historical, theoretical and political aspects of the international regional tax harmonization process regarding the latin-american reality. Directly influenced by the european integration experience, Latin America has not take long to apply for the Integration Public Policies, intending to harmonize and to aproximate businesses among the countries of this region. So, this work will go through the beginning of the latin-american integration experience until reaching the current integration process, from the taxation perspective. At the end, it intends to show that the latin-american international regional harmonization process has its own differences facing other international experiences.

PALAVRAS-CHAVE: Políticas Públicas. Integração Regional. América Latina. Harmonização Tributária.

KEYWORDS: Public Policy. Regional Integration. Latin America. Tax Harmonization.

SUMÁRIO: Introdução. 1. Apontamentos preliminares sobre a integração regional. 2. Os fundamentos teóricos da política de harmonização tributária na América Latina. 3. O programa conjunto de tributação OEA/BID. 4. O Mercosul. 4.1. O Código Aduaneiro do Mercosul e reflexos tributários. 4.2. O Relatório sobre a Harmonização dos Impostos Gerais sobre o Consumo no Mercosul. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca apresentar análise sobre o processo de integração regional latino-americano, especialmente no que diz respeito à experiência de Políticas Tributárias Integrativas na região.

Logo, essa investigação passará por uma breve análise teórica e histórica dos processos de integração regional relacionados ao fenômeno tributário na América Latina.

Assim, a estrutura do trabalho abordará: a) as particularidades do processo integracionista latino-americano; b) os esforços decorrentes de organizações regionais para

* Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), São Paulo. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR), Paraná. Professor Permanente do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu da Universidade Católica de Brasília (UCB), Distrito Federal. Professor Substituto de Direito Empresarial, Direito Internacional Privado e Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná (UFPR), Paraná. Pesquisador vinculado ao Projeto de Pesquisa "Aspectos Financieros, Tributarios y Comerciales de la Vivienda Colaborativa", realizado na Universitat Rovira i Virgili, Espanha.

promover a integração econômica (e o desenvolvimento econômico) entre nações latino-americanas, cujo mais notável esforço foi o “Programa Conjunto de Tributação”; c) a experiência integrativa regional setorial, especificamente no que tange ao Mercosul, que apresenta duas medidas de política tributária regional a serem analisadas: c.1. o Código Aduaneiro do Mercosul e; c.2.) O Relatório Geral sobre Impostos sobre o Consumo no Mercosul.

Reconhecendo-se previamente que a experiência europeia serve de referência (embora não se pretenda analisá-la no presente estudo) para experimentos latino-americanos desenvolvidos especialmente a partir da década de sessenta do século XX, pretende-se demonstrar que as Políticas Públicas desenvolvidas na América Latina lograram caminho relevante e com particularidades próprias, e, por isso, e não raras vezes, dotado de originalidade estratégica no enfrentamento dos desafios integrativos regionais.

1 APONTAMENTOS PRELIMINARES SOBRE A INTEGRAÇÃO REGIONAL

206

A integração regional começa a ganhar maior relevância a partir da experiência europeia nos anos que sucederam a Primeira e a Segunda Guerra Mundial (BAPTISTA, 1998, p. 24). Nesse contexto, surgem a BENELUX (GOMES, 2005, p. 34-38; TILBERY, 1971, p. 02), a CECA e a EURATOM (Comunidade Europeia de Energia Atômica) e a CEE (Comunidade Econômica Europeia) (GOMES, 2005, p. 40; MAIA, 2001, p.183), em vigor em 1958 (TEODOROVICZ, 2017b, p. 30 e ss).

Desenvolve-se o Regionalismo (BASSO, 2008, p. 03-04), fenômeno que personifica a formação de Blocos Econômicos, e que se manifesta paralelamente ao Multilateralismo, que fundamenta o surgimento de organizações internacionais de vocação universal (como a ONU, por exemplo).

O GATT 47, que sedimentou o princípio da exceção da cláusula da nação mais favorecida (TEODOROVICZ, 2017b, p. 30 e ss), favoreceu o impulso de estudos regionalistas, especialmente na tentativa de classificação (por etapas) dos níveis desejáveis de integração econômica regional entre blocos econômicos. Assim, originalmente, surge a classificação mais

difundida, baseada nos níveis de Zona de Livre Comércio, União Aduaneira ou Alfandegária¹, Mercado Comum² e União Econômica Total³, cuja proposição, igualmente baseada no GATT 47 e no Tratado de Roma (1957, art. 3^a), também foi ligada à contribuição teórica de Bela BALASSA (1964, p.01). Isso não significa que essa classificação foi a única apresentada, pois, no decorrer dos anos, surgiram várias outras propostas tipológicas para identificar os níveis desejáveis de integração regional, inclusive aquelas mais atentas ao substrato tributário do fenômeno integrativo, como se pode observar na classificação esboçada por Henry TILBERY, por sua vez baseado também nas lições de Hirofumi SHIBATA e Douglas DOSSER: Zona de Livre Comércio; União Alfandegária; Mercado Comum e; União dos Tributos Internos⁴.

Não é por acaso que a experiência europeia inspirou os primeiros esforços integrativos em outras regiões, especialmente com a consolidação de Zonas de Livre Comércio (com pontuais características de União Aduaneira ou Alfandegária), como África, Ásia, e, especialmente, América Latina⁵ (GOMES, 2008, p. 01-03; MARTINS, 1997, p. 06-07; MARTINS, 2000, p. 07; BAPTISTA, 2008, p. 01-03; TILBERY, 1971, p. 96).

207

Reforce-se, contudo, que a experiência integrativa na América Latina não é recente (TEODOROVICZ, 2017a, p. 328-331; EKMEKDJIAN, 1996, p. 103-114), ainda que, no século XX, sobretudo a partir da Segunda Guerra Mundial, tenha se inspirado nos exemplos

¹ 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). Por sua vez, o art. XXIV. 8. (b) define a Zona de Livre Comércio. Acordo Geral de Tarifas e Comércio – GATT 1947.

² 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 capitais (TILBERY, 1971, p. 11). Sobre o assunto, também: COSCIANI, 1969, p. 569.

³ 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, capitais, pessoas e serviços, serve também à estruturação da moeda única, bem como o estabelecimento de políticas que viabilizaram a União Econômica e Monetária (ACCIOLY, 1998, p. 32-50; TEODOROVICZ, 2006, p. 504-505; TEODOROVICZ, 2005, p. 233-235; TEODOROVICZ, 2009b, p. 40-82).

⁴ Nesse sentido, Hirofumi Shibata define a União de Tributos como um acordo internacional elaborado por determinado grupo de países referente aos impostos internos, no qual os países participantes acordam na efetivação de “[...] uma série de ações simultâneas com respeito a uma reorientação da discriminação geográfica prescrita em sua estrutura fiscal interna” (SHIBATA, 1967, p. 189 e ss). Sobre o assunto, também: DOSSER, 1967, p. 10-16; TILBERY, 1971, p.12-13.

⁵ 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 URSS (AMARAL, 1995, p.29). 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 associados (TILBERY, 1971, p. 73-163).

européus de associações de livres-comércios, uniões aduaneiras ou alfandegárias e mercados comuns manifestados a partir daquele período⁶.

Porém, efetivamente, essa tendência integracionista vai se manifestar com maior força nos anos seguintes, como demonstram Paulo Roberto de ALMEIDA (1993, p. 167-171) e Haroldo PABST (1998, p. 01-02).

Inicialmente, em 1941, Brasil e Argentina fazem um ensaio de “união aduaneira”, mas sem resultados efetivos em virtude das diferenças diplomáticas que se manifestaram no período da Segunda Guerra Mundial. Posteriormente, em 1948, cria-se a CEPAL (Comissão Econômica para a América Latina, da ONU), que passa a defender o ideal de integração regional e, notadamente, a criação de uma União Aduaneira na América do Sul (TEODOROVICZ, 2017a, p. 328-331; TEODOROVICZ, 2009b, p. 214-233).

Nesse contexto, deve-se considerar também que a experiência e a evolução da sistematização tributária em países latino-americanos passaram por um processo de aproximação natural que foi impulsionada pela codificação legislativa 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 (TEODOROVICZ, 2017b, p. 30-37). Tanto o movimento codificador dos sistemas tributários latino-americanos, como a integração regional inspiram-se no Direito Europeu⁷.

Assim, os esforços de sistematização do ordenamento tributário presentes na literatura e na legislação tributária europeia (e sobretudo alemã) influenciaram largamente as primeiras tentativas de codificação tributária na América Latina, que teve no México (1938), na Argentina (1942), no Brasil (1953), e no Uruguai (1957)⁸, suas primeiras experimentações legislativas.

⁶ Já no início do século XX, no ano de 1909, através da ideia de Alejandro Bunge, e no ano de 1927, por sugestão de Eliodoro Yáñez e Guillermo Subercaseaux, ocorreram algumas propostas de formação de uma União Aduaneira na América Latina (EKMEKDJIAN, 1996, p.103-114).

⁷ O movimento codificador foi iniciado a partir da RAO (ReichAbgabenOrdnung), o “Código Tributário do Reich”, de 1919, de autoria de Enno Becker (COSTA, 1984, p. 241-242; TEODOROVICZ, 2012, p. 215 e ss; TEODOROVICZ, 2009b, p. 214-233).

⁸ Desta forma, sobre o movimento codificador, recorde-se o panorama oferecido por 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 [...]” (COSTA, 1984, p. 241-243).

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, institutos e concepções que surgiam na época, foram adotadas em considerável parcela das legislações 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 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 (TEODOROVICZ, 2017b, p. 37 e ss).

De qualquer forma, 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 pela experiência de sistematização do Direito Tributário Europeu (e, por reflexo, do Direito Tributário Latino-Americano).

Nesse contexto, em 1960, ocorreu a assinatura do Tratado de Montevidéu, criando a Associação Latino-Americana de Livre-Comércio (ALALC), voltada à constituição de um futuro mercado comum regional, mas embasada primordialmente na estrutura de uma zona de livre-comércio. Fixou-se um prazo para a adoção dos dispositivos previstos no Tratado, por parte dos países signatários. Após um longo período de relativa estagnação do processo integrativo, e de aberturas de listas de exceções, foi assinado, em 1980, o Tratado de Montevidéu, que instituiu a Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), em substituição à ALALC, e voltada a um amplo processo de reestruturação de objetivos, compromissos e modalidades da integração econômica na América Latina, especialmente visando alcançar a correção de alguns problemas que ocorreram durante a vigência da ALALC (TEODOROVICZ, 2017a, p. 328-331).

No entanto, a ALADI também não logrou o êxito que almejava, devido, sobretudo, à possibilidade, como previsto no artigo 7º do Tratado de Montevidéu, de 1980, do estabelecimento de acordos regionais entre os participantes da ALADI, o que de fato ocasionou

um “redirecionamento” da postura das políticas integrativas latino-americanas (GOMES, 2008, p. 01 e ss).

Em 1988, Brasil e Argentina assinam o “Tratado de Integração, Cooperação e Desenvolvimento”, voltado à consolidação do processo integrativo bilateral, bem como à instituição de um espaço econômico comum no prazo máximo de dez anos, além da harmonização das políticas aduaneira, comercial, agrícola, industrial, de transporte e comunicação, dentre outras medidas igualmente relevantes.

A assinatura desse acordo bilateral entre Brasil e Argentina foi o passo decisivo para a aproximação entre os dois países e a futura assinatura do Tratado de Assunção, de 1991, firmado inicialmente por Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai, e estabelecendo a futura criação de um mercado comum entre os países signatários, o denominado MERCOSUL, que entraria a partir de 31 de dezembro de 1994.

Destaca-se também, em 1991, a assinatura do Protocolo de Brasília para Solução de Controvérsias, e posteriormente, em 1994, a assinatura do Protocolo de Ouro Preto, destinado à constituição de uma estrutura institucional para o MERCOSUL, estabelecendo a natureza de sujeito de direito internacional ao Bloco, além da criação de dispositivos visando à harmonização das legislações e políticas interestaduais.

Atualmente, o MERCOSUL caminha lentamente entre o que se poderia chamar de Zona de Livre Comércio e União Aduaneira, muito embora se identifique clara divergência doutrinária (FERNANDES, 1999, p. 54-55) quanto à inserção de uma ou outra etapa integrativa do Bloco Mercosulino.

Adicionalmente, o surgimento de acordos regionais entre países membros da ALADI foi tendência mantida por outras experiências, como destaca Gomes, refletindo o processo de integração regional setorializada, em que “[...] houve o relançamento do projeto integracionista do antigo Pacto Andino, atual Comunidade Andina de Nações (CAN), com a assinatura do Protocolo de Trujillo, no Peru, em data de 10 de março do ano de 1996” (GOMES, 2008, p. 01 e ss)⁹.

⁹ Apesar de não constituírem um legítimo bloco “latino-americano”, mencione-se também na América do Norte a criação do NAFTA, que se constituiu em um Acordo assinado por Canadá, México e Estados Unidos da América, e que consiste na introdução de uma Zona de Livre Comércio. No entanto, essa Zona de Livre Comércio é limitada em certos aspectos. Dessa maneira, muito embora os Estados Unidos da América e o Canadá mantenham a livre circulação entre eles, o México é alvo de larga discriminação na circulação para os outros dois membros (MARTINS, 1997, p. 07). Recorde-se também, por fim, a tentativa de implantação da ALCA - Área de Livre Comércio das Américas -, que teve como grande idealizador os EUA, sendo projetada para a criação de uma zona

Assim, no esforço de promover maior integração regional (sobretudo econômica), desenvolvem-se estudos sobre formas de aproximação de sistemas tributários entre países integrantes de Blocos Econômicos. Desses estudos, emana-se a teoria da Harmonização Tributária Internacional Regional, cujas linhas preliminares serão apresentadas no próximo tópico.

2 OS FUNDAMENTOS TEÓRICOS DA POLÍTICA DE HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NA AMÉRICA LATINA

Luiz VILLELA, Alberto BARREIX e Fernando VELAYOS (2007, p. 03 e ss), em estudo encomendado pelo BID, apresentam interessante busca pelo sentido do termo “Harmonização tributária”. Em síntese, para os autores, “[...] não existe unanimidade quanto ao conceito técnico de harmonização tributária”¹⁰.

Não foram poucos os esforços doutrinários dedicados a solucionar o problema, já que várias foram as propostas de conceituação para a harmonização tributária¹¹.

211

de livre comércio entre praticamente todos os países do continente americano, mas que até o presente momento ainda não foi implantada (BAPTISTA, 2008, p. 01 e ss).

¹⁰ Examinando a literatura, Luiz VILLELA, Alberto BARREIX e Fernando VELAYOS destacam que o “glossário” da “Internacional Bureau of Fiscal Documentation” define a harmonização fiscal como a eliminação de diferenças ou incoerências entre os sistemas tributários de distintas jurisdições, ou fazer com que essas diferenças ou incoerências se tornem compatíveis. A respeito dessa definição, os autores acrescentam que a segunda parte dessa definição parece ser abrangida pela primeira, pois, se é possível compatibilizar uma determinada incoerência, a conclusão é de que essa compatibilidade elimine essa mesma incoerência (BARREIX; VILLELA; VELAYOS, 2007, p. 02-03).

¹¹ Nesse sentido, a título exemplificativo, recorda-se o esforço feito por Claudino PITA na tentativa de conceituação do fenômeno: “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 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” (1995, p. 121). A harmonização tributária também foi conceituada por Carl S. SHOUP, para quem “[...] a harmonização fiscal consiste em qualquer mudança nos sistemas de Finanças Públicas dos países membros de um mercado comum ou uma área de livre comércio, que tem a intenção de conseguir os objetivos dessa união econômica” (1966, p. 23 e ss; 1971, p. 164-165). Já o Relatório Neumark, produzido pelo Comitê Fiscal e Financeiro da CEE – o Comitê Neumark – definiu como harmonização fiscal ou tributária o conjunto de medidas necessárias para o estabelecimento de condições de tributação e despesas públicas semelhantes aos que existiriam em uma economia unificada. Não obstante, é preciso lembrar que o Relatório não buscava a realização de um sistema tributário unificado – em uma perspectiva ideal. Por esse motivo, o Relatório destacou a maior viabilidade do processo de Harmonização dos sistemas fiscais e das políticas financeiras (Comité Fiscal y Financiero de la CEE, 1963, p. 153). Ainda, a Harmonização dos impostos é considerada, por Luiz Manuel ALONSO GONZÁLEZ, Juan Francisco CORONA RAMÓN e Francisco VALERA TABUEÑA, como uma parcela da própria harmonização fiscal, notadamente no que diz respeito à veiculação dos impostos a objetivos integrativos (1997, p. 02-04). Mas, por outro lado, quando a harmonização dos impostos é viabilizada através de

Reforce-se também que a Harmonização Fiscal ou Tributária refere-se ao substrato tributário, e não à parcela ampla do substrato financeiro, como informam Peggy MUSGRAVE (1967, p. 216) e Carl SHOUP (1971a, p.166).

Por outro lado, é preferível uma conceituação que caminha à teoria geral, frente a uma conceituação vinculada a um Bloco Econômico específico, na esteira das lições de Hirofumi SHIBATA (1967, p.189 e ss).

Para Edison Carlos FERNANDES, a harmonização tributária denota a efetivação de modificações internas nos sistemas de impostos, enquanto processo típico dos fenômenos de integração econômica (2002, p. 199 e ss).

Em sucinto esforço para delimitar o fenômeno, a Harmonização Tributária Internacional Regional é a especialização tributária da Teoria da Integração Econômica Internacional Regional (que se direciona para a diminuição gradativa das causas da distorção tributária entre sistemas tributários nacionais) (TEODOROVICZ, 2017a, p.161-184).

No campo de Política Tributária de Harmonização Tributária Regional, a América Latina apresentou esforços próprios relativos à conexão entre tributação e a integração regional, no que respeita, primeiramente, à consagração de uma zona continental de livre comércio entre países latino-americanos, onde se destacaram a ALALC e a ALADI, assim como outras entidades regionais como o BID, a CEPAL e a OEA, e posteriormente, com a consecução de um mercado interno comum, fenômeno melhor identificado em formações sub-regionais, como o Mercosul (TEODOROVICZ, 2017b, p. 47 e ss). Para alcançar esse objetivo, contudo, as entidades integracionistas latino-americanas lançaram de estratégias peculiares, que, por sua

212

acordo entre países membros, Douglas DOSSER entende que ocorre a configuração da União dos Impostos ou União Fiscal (1967, p. 10). No mesmo sentido, Hirofumi SHIBATA (1967, p. 189 e ss). Por esse motivo, destacam Luiz Manuel ALONSO GONZÁLEZ, Juan Francisco CORONA RAMÓN e Francisco VALERA TABUELA que a União Fiscal – definida na doutrina de Shibata e Dosser - deve ser distinguida da ideia de harmonização fiscal ou tributária ou mesmo da noção de coordenação fiscal ou tributária, pois a união exige a renúncia de razoável parcela de soberania dos países membros, notadamente na matéria fiscal “[...] ainda que a última geralmente permita que os países individuais retenham uma autonomia considerável nestes assuntos” (ALONSO GONZÁLEZ; CORONA RAMÓN; VALERA TABUEÑA, 1997, p. 02-04). Na literatura tributária brasileira, recorde-se a ponderação de Vittorio CASSONE, para quem “[...] a harmonização fiscal nasce da exigência de evitar distorções econômicas geradas pelas disparidades existentes entre os sistemas tributários dos Países-membros [...]”, representando, ao mesmo tempo, “[...] um fundamental instrumento para o alcance dos objetivos previstos no Tratado CEE, quais sejam, a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais” (2002, p. 166). No mesmo sentido, Fernando VELAYOS, Alberto BARREIX e Luiz VILLELA concluem que o termo “armonización” tem sido definido de diversos modos, mas de qualquer maneira, suas diversas definições sempre estão ligadas ao nível de integração econômica perseguido, o que remete à noção de Harmonização Fiscal ou Tributária o teor instrumental para a consecução da integração econômica regional (2007, p. 02-03). Em semelhante sentido: ALONSO GONZÁLEZ; CORONA RAMÓN; VALERA TABUEÑA, 1997, p. 03 e ss; TEODOROVICZ, 2017a, p. 161-184; ROCHA, 2003, p. 13-95; TEODOROVICZ, 2009b, p. 130 e ss.

vez, conectavam-se com as próprias particularidades (inclusive históricas) legislativas tributárias dos países latino-americanos.

3 O PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTAÇÃO OEA/BID

Embora os primeiros e mais relevantes esforços integrativos tenham sido verificados na realidade europeia, rapidamente seus reflexos começaram a ser percebidos em outras regiões do planeta. Nesse contexto, a América rapidamente seguiu o exemplo europeu e passou a se dedicar assiduamente ao estudo dos aspectos tributários inerentes à integração econômica regional. Influenciados pelos exemplos supracitados, a OEA - Organização dos Estados Americanos - e o BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento - lançaram no ano de 1961 o “Programa Conjunto de Tributação OEA-BID”, contando com a colaboração da CEPAL – Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe. Este Programa apresentava diversos mecanismos, pesquisas e iniciativas que propiciaram o incentivo à aproximação entre os sistemas tributários nacionais da América Latina, relacionados especificamente aos países membros da ALALC – Associação Latino-Americana de Livre Comércio (TEODOROVICZ, 2017b, p. 39 e ss).

213

Dentre as várias contribuições do Programa para o estudo da Teoria da Harmonização Tributária Internacional recorda-se o “Modelo de Código Tributário para a América Latina”, organizado por Carlos M. Giuliani Fourouge, Ramon Valdés Costa e Rubens Gomes de Sousa (TEODOROVICZ, 2009a, p. 221 e ss; VALDÉS COSTA, 1984, p. 241-242; TEODOROVICZ, 2012, p. 215 e ss; TEODOROVICZ, 2009b, p. 214-233). Mas outras louváveis iniciativas foram trazidas pelo Programa, que também merecem igual recordação.

Uma dessas iniciativas resultou na realização de duas conferências (intituladas “Reforma Tributária para América Latina”) realizadas na década de sessenta, a primeira sobre administração tributária em outubro de 1961, na Argentina, e outra sobre política tributária, em Santiago, no Chile, em dezembro de 1962, cujo objetivo expresso era de criar um conjunto de orientações para o desenvolvimento econômico da região, bem como garantir maior entrosamento através dos sistemas tributários latino-americanos (TEODOROVICZ, 2017a, p. 341-351).

Em realidade, o Programa Conjunto de Tributação apresentou várias ações destinadas a esse objetivo, e que acabaram publicadas no intuito de oferecer maior divulgação de suas ideias e orientações. Buscava, sobretudo, conhecer as peculiaridades dos sistemas tributários latino-americanos, suas diferenças e seus pontos em comum. Assim, teve-se início a elaboração de uma série de estudos técnicos¹², elaborados por *experts* na matéria, denominada “Sistemas Tributários da América Latina”¹³.

Nesse contexto, no terceiro volume da série “Reforma Tributária para América Latina”, o Programa Conjunto de Tributação publicou o “Modelo de Código Tributário” (Modelo de Código Tributário, 1966, p. 01 e ss.), encomendado pelo próprio Programa para constituir-se em modelo-padrão a ser observado pelos sistemas tributários latino-americanos, em seus processos de harmonização legislativa.

Os especialistas encarregados da redação do Modelo foram os membros da Comissão Redatora presidida pelos Professores Carlos Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes de Sousa (Brasil) e Ramón Valdés Costa (Uruguai)¹⁴ (TEODOROVICZ, 2017a, pp.341-351).

214

¹² Nas palavras do então Diretor Executivo do Programa Conjunto de Tributação, Sr. Manuel Rapoport, essa série de estudos técnicos buscava despertar o interesse pelo estudo dos problemas fiscais nos distintos países latino-americanos. Conforme se observa no fascículo dedicado ao Uruguai, e como o próprio Diretor explicou na apresentação do volume, este foi preparado pelos técnicos da unidade de finanças públicas do Departamento de Assuntos Econômicos da União Panamericana, tomando como base o trabalho original (e mais extenso) encomendado pelo Programa ao Sr. Edison Gnazzo, *expert* responsável pela elaboração da pesquisa. Interessante notar que todos os demais volumes da série tiveram como base essa mesma estrutura, sempre focada em apresentar um resumo didático extraído de um trabalho de pesquisa mais extenso e aprofundado, geralmente elaborado por um *expert* do país de origem do sistema tributário em análise (TEODOROVICZ, 2017a, p. 341-351).

¹³ As publicações do Programa Conjunto de Tributação OEA/BID na série “Sistemas Tributários da América Latina” focaram-se em alguns países latino-americanos. Além da publicação da série destinada a divulgar os estudos que buscavam apurar as principais características dos sistemas tributários nacionais dos países latino-americanos, o Programa Conjunto de Tributação publicou a série de conferências e estudos celebrados na Argentina e no Chile. Os trabalhos apresentados por especialistas em política tributária e finanças públicas foram organizados e publicados na Coletânea denominada “Reforma Tributária para América Latina”, cujos dois primeiros volumes referiam-se aos trabalhos publicados respectivamente nas conferências organizadas em Buenos Aires (volume I, Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, 1961, p. 01-546), em 1961 e em Santiago, no Chile (volume II, 1962 (Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, 1962, p. 01-546), contendo importantes estudos e pesquisas relativos a temas comuns alinhados aos estudos descritivos do “estado da arte” dos sistemas tributários latino-americanos da época, bem como sobre as perspectivas de desenvolvimento econômico da região. Posteriormente, foram publicados o volume III da coletânea (Modelo de Código Tributário), e o volume IV (A Política Tributária como Instrumento de Desenvolvimento). Esta última publicação tinha como objetivo sedimentar os documentos e conclusões da III Conferência Interamericana de Tributação, ocorrida no México, em setembro de 1972 (Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, 1973, p. 01-553).

¹⁴ Além desses celebrados estudiosos, a elaboração do Modelo de Código Tributário teve a colaboração de Aurelio Camacho Rueda (Colômbia), Enrique Piedrabuena (Chile), Alonso Moisés Beatriz (El Salvador), Carlos A. Mersán (Paraguai), Enrique Vidal Cárdenas (Peru) e Juan Andrés Octavio (Venezuela), contando ainda por Secretario Ejecutivo, o Sr. J.C. Pacchiotti. Esses colaboradores foram responsáveis pela leitura, comentários e sugestões ao Modelo de Código Tributário para a América Latina, redigido pela Comissão Redatora. Em carta encaminhada ao Diretor Executivo do Programa Conjunto de Tributação OEA/BID, Manuel Rapoport, e assinada

O objetivo da elaboração do Modelo de Código Tributário foi justamente oferecer um *standard* pautado em esforço conjunto de notórios especialistas em tributação, e que consolidasse os princípios gerais e as normas de procedimento em matéria tributária, visando o aprimoramento legislativo tributário (bem como a própria harmonização legislativa) nos países da América Latina, confiando que o Modelo, “[...] por suas características, constitua-se em um valioso antecedente – o primeiro de sua natureza de dimensão regional – que estimule, mediante sua análise e crítica pelos especialistas interessados na matéria, o desenvolvimento do direito tributário” (RAPOPORT, 1968, p. iii). Logo em seguida foi publicada a Exposição de motivos do Modelo¹⁵, buscando explicar e descrever pormenorizadamente os aspectos e fundamentos principais da elaboração de cada dispositivo legal previsto no Modelo, revelando-se interessante fonte de pesquisa doutrinária.

Mas os trabalhos do Programa não se limitaram aos anteriores e prosseguiram no objetivo de servir como inspiração para as políticas tributárias integrativas na América Latina, seguindo novamente com publicações de destaque, no que se recordam também os estudos técnicos comparativos entre determinados assuntos considerados estratégicos pelo Programa, a exemplo de: a) pluritributação internacional sobre a renda e medidas aplicáveis aos países exportadores de capital¹⁶; b) estudo comparativo sobre as estruturas das administrações tributárias¹⁷ na América Latina; c) estudo comparativo sobre os regimes de infrações e sanções¹⁸ em matéria tributária nos sistemas latino-americanos; d) estudo comparativo sobre as classificações de tributos adotadas por cada país da América Latina¹⁹.

215

pelos três membros da Comissão Redatora do Projeto em Montevidéu, no dia 17 de abril de 1967, ressaltou-se que, além dos colaboradores “oficiais” supracitados, auxiliaram para o aprimoramento do Modelo alguns renomados estudiosos latino-americanos e norte-americanos, dentre os quais: Brasil: Amílcar de Araújo Falcão, Ruy Barbosa Nogueira, Sylvio Santos Faria, Alcides Jorge Costa e Gilberto Ulhôa Canto; Uruguai: Instituto Uruguai de Direito Tributário (representado por Juan Carlos Peirano Facio e Leopoldo Hughes); Argentina: Manuel de Juano; Estados Unidos da América: Ernest Grayson (então assessor da administração tributária do Uruguai), Joseph P. Crockett, assessor tributário da OEA. Interessante mencionar o agradecimento feito aos Professores de Direito Civil Jorge Peirano Facio (Uruguai), José Sanchez Fontans (Uruguai), Orlando Gomes (Brasil), José Paulo Cavalcanti (Brasil) e Vicente Ráo (Brasil), pela colaboração na parte relativa à noção de obrigação e relação jurídica tributária. Carta assinada por Carlos María Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa e Ramón Valdés Costa e enviada ao Programa Conjunto de Tributação OEA/BID. In: Reforma Tributaria para America Latina. III. Modelo de Codigo Tributario, 1968, p. ix.

¹⁵ Programa Conjunto de Tributación (OEA/BID), 1967, p. 01 e ss.

¹⁶ Programa Conjunto de Tributación. OEA/BID. UP/G.15/8. 22 abril 1967.

¹⁷ Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. 1967, p. 01-106.

¹⁸ Programa Conjunto de Tributación. OEA/BID. UP/G.15/34. 20 mayo 1971.

¹⁹ Também foi produzido o estudo técnico denominado “Clasificación Latinoamericana Comun de los Ingresos Tributarios y Paratributarios (CLASIT). Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. UP/G.15/23 25 de junho de 1970.

Além disso, para verificar periodicamente a eficiência de seu método, o Programa Conjunto de Tributação publicou regularmente os “Relatórios Gerais (Informes Generales)”, que se constituíram em relatórios gerais sobre os progressos na legislação tributária vivenciados nos sistemas tributários dos países-alvo desde o início do Programa, a exemplo do Brasil, Argentina, Bolívia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicarágua, Colômbia, Chile, Equador, Haiti, México, Panamá, Paraguai, Peru, República Dominicana, Trindade e Tobago, Uruguai e Venezuela²⁰.

Contudo, nos anos seguintes, infelizmente, o Programa Conjunto de Tributação não teve a continuidade esperada, sobretudo pelos problemas políticos internos vivenciados nos países membros da ALALC (TEODOROVICZ, 2017b, p. 41 e ss). Após longo período de relativa estagnação e instabilidade do processo integrativo latino-americano, e que consequentemente afetou a continuidade do Programa Conjunto de Tributação, a ALALC foi substituída no início da década de 80 pelo Tratado de Montevidéu, que instituiu a Associação Latino-Americana de Integração (ALADI). No entanto, a ALADI também não logrou o êxito almejado, devido, sobretudo, à possibilidade de, como previsto no artigo 7º do Tratado, estabelecer-se a criação de acordos regionais entre os seus participantes, que acabou por redirecionar as políticas integrativas latino-americanas, culminando nas formações regionais setorializadas de integração econômica, a exemplo do MERCOSUL e da CAN.

Apesar desses fatores, o Programa Conjunto de Tributação merece destaque especial por engendrar um amplo programa de estudos e políticas voltado a concretizar a harmonização tributária latino-americana e o desenvolvimento econômico continental, servindo de referência, ainda que técnica, para futuros esforços integrativos.

Evidentemente, existiram outros esforços técnicos ou acadêmicos posteriores concentrados no aperfeiçoamento dos mecanismos de harmonização tributária internacional, especialmente nas últimas décadas (TEODOROVICZ, 2017a, p. 223 e ss): a) o “Relatório sobre a Harmonização dos Impostos Gerais sobre o Consumo no Mercosul”²¹; b) o Ruding Committee, organizado no seio da União Europeia, em 1992, para oferecer estudo sobre a viabilidade de uma proposta de harmonização dos tributos diretos (sobre o patrimônio e a renda), entre os

²⁰ Programa Conunto de Tributación. Reformas Tributárias en America Latina – 1966-1967. Informes Generales. UP/G.15/10. 30 junio 1967.

²¹ COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS. Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo en el MERCOSUR. Anexo. (AMARAL, 1995, p. 217 e ss).

países membros europeus²²; c) a ampla produção bibliográfica e jurisprudencial europeia, as normativas comunitárias (a exemplo das Diretivas IVA), bem como recentes estudos técnicos publicados no seio da União Europeia; d) estudos técnicos elaborados por *experts* do BID para a harmonização tributária dos impostos indiretos na Comunidade Andina das Nações (ARIAS MINAYA; PLAZAS VEJA, 2002, p. 89 e ARIAS; VILLELA; BARREIX; VALENCIA, 2005, p. 19); e) estudos recentes publicados pelo CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributárias, especialmente no intuito de harmonizar a legislação tributária de seus países membros.²³

Nesse contexto, a Comunidade Andina das Nações, desde 1998, já desenvolvia negociações e estudos para verificar a viabilidade de um IVA harmonizado entre todas as nações da comunidade. O BID, nesse aspecto, teve papel de destaque - junto com a Secretaria Geral da Comunidade Andina, auxiliando nas negociações anteriores ao acordo assinado por Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela, e elaborando os estudos técnicos destinados a analisar os sistemas tributários atuais dos cinco países e as possibilidades – e estratégias – para a harmonização tributária regional dos impostos sobre o consumo na região andina.

O procedimento de Harmonização Tributária Andina dos Impostos Indiretos foi consolidado com a aprovação das Decisões Número 599 e 600 sobre a “Harmonização de Aspectos Substanciais e Procedimentos Tipo Valor Agregado e Harmonização de Impostos Seletivos de Consumo (IVA e impostos seletivos) através da Comissão da Comunidade Andina”. O Acordo foi denominado “Harmonização dos Impostos Indiretos”²⁴.

²² No início da década de noventa foi constituído um comitê de especialistas, o “Ruding Committee”, que teve a missão específica de identificar princípios básicos destinados à estruturação de um projeto para um regime fiscal comunitário dos impostos diretos na União Europeia, na época recém-criada pelo Tratado de Maastricht (UCKMAR, 1998, p. 290; COELHO, 1996, p.125).

²³ Com esse intuito, o CIAT passou a publicar estudos elaborados por *experts* no assunto. Ainda, destacam-se os “modelos de legislação-padrão” elaborados pelo CIAT, com o objetivo de fornecer Standards para a harmonização tributária em seus países integrantes: CIAT Model Agreement on the Exchange of Tax Information / Inter-American Center of Tax Administrations – CIAT; CIAT Model Code of Conduct / Inter-American Center of Tax Administrations - CIAT. – S.I: CIAT, 2005; Modelo de Código Tributário – CIAT. Primeira Edição. Panamá – Secretaria executiva, 1997, 143 p. (CIAT Model Tax Code, 1997, p. 01-143).

²⁴ Nesse sentido, Luiz ARIAS, Luiz VILLELA, Alberto BARREIX e Alexis VALENCIA (2005, p.19 e ss) sintetizam cinco fases executadas no processo de Harmonização Tributária dos impostos indiretos na CAN: a) Fase de estudos; b) Fase de “sensibilização política”; c) Fase de Negociações; d) Fase de Decisão Política; e) Fase da análise jurídica sobre a incorporação da proposta no “Direito Interno” (ARIAS MINAYA; PLAZAS VEJA, 2002, p. 89; ARIAS; VILLELA; BARREIX; VALENCIA, 2005, p. 19 e ss; TEODOROVICZ, 2017a, p.373-389). A superação dessas fases favoreceu a aprovação da Decisão nº. 599, que estabeleceu a estrutura jurídica fundamental do IVA harmonizado, ao passo que a Decisão nº. 600 consolidou a estrutura jurídica dos impostos seletivos sobre o consumo. Ambas as decisões foram fortemente influenciadas pela estrutura jurídica do IVA harmonizado europeu e a estrutura jurídica fornecida pelas “Diretivas IVA” (Decisión 599, 2005, p. 21 e ss;

Assim, além dos esforços travados pelas entidades regionais supramencionadas, deve-se reconhecer também os esforços de harmonização tributária empenhados em formações sub-regionais, como foi o caso da Comunidade Andina das Nações, com seu avançado processo de harmonização trazida pela construção de um IVA (imposto sobre o valor agregado) andino, e o Mercosul, objeto de análise mais pormenorizada do presente trabalho, com a conquista do Código Aduaneiro do Mercosul.

4 O MERCOSUL

Na América Latina também não se poderia deixar de mencionar o Mercosul, criado pelo Tratado de Assunção (1991), com o desejo expresso de constituir um “[...] Mercado Comum, que deverá estar estabelecido a 31 de dezembro de 1994, e que se denominará ‘Mercado Comum do Sul’” (TRATADO DE ASSUNÇÃO, 1991, artigo 1º; TEODOROVICZ, 2017a, p. 386 e ss).

218

Assim, conforme se pode observar no próprio Tratado de Assunção²⁵, a integração dos Estados membros se desenvolveria primordialmente através da livre circulação de bens, serviços e demais fatores produtivos, fortalecida pela Tarifa Externa Comum, pela construção de uma política comercial comum, bem como pela gradual adoção coordenada de políticas

Decisión 600, 2005, p. 21 e ss). Portanto, a Decisão nº. 599 estruturou de forma bastante eficiente o IVA andino, permitindo que seus países membros possuam uma normativa sólida quanto aos pressupostos que o IVA deve seguir e, ao mesmo tempo, demonstrando grande preocupação com os períodos de adaptação dos países membros em cada medida prevista na Decisão. Expressamente influenciada pelas Diretivas da União Europeia, a Decisão nº 599 apresentou amplas possibilidades de estruturação do IVA comunitário conforme as peculiaridades de cada país membro, sem obrigar aos países membros ao estabelecimento de um IVA “unificado”, mas “harmonizado”, de maneira a diminuir os efeitos da distorção oriundos das diferenças estruturais entre os países membros, buscando expressamente o ideal de neutralidade fiscal. A Decisão entrou em vigor no ano de 2008 na CAN, junto com a Decisão nº 600. Atualmente, os países membros se encontram nos períodos de transição previstos pelas várias disposições transitórias da Decisão nº 599, que, por sua vez, sofreu alterações posteriores, a exemplo da Decisão nº 635/2006, que buscou adaptar a Comunidade às eventuais dificuldades da harmonização tributária (Decisión 635, 2006, pp. 01 e ss).

²⁵ E esse mercado comum implicaria na: “[...] livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários, de restrições não tarifárias à circulação de mercado e de qualquer outra medida de efeito equivalente; O estabelecimento de uma tarifa externa comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a 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, serviços, 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” (TRATADO DE ASSUNÇÃO, 1991).

macroeconômicas e setoriais, assim como pela própria harmonização legislativa em áreas estratégicas para a integração regional (TEODOROVICZ, 2017a, p. 386 e ss)²⁶.

Nesse contexto, o Tratado de Assunção prevê, dentre as medidas que servirão de auxílio para a implementação do mercado comum, os instrumentos de natureza tributária, como expressamente prescreve, no artigo 7º: “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”.

No que diz respeito aos fatos históricos pertinentes à integração no âmbito tributário, destaca-se o Tratado de Assunção e a Decisão 22/94 do Conselho Mercado Comum – CMS – que cria a União Aduaneira (com o estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum – TEC) regulando as exceções à mesma estrutura (BARREIX; VILLELA; VELAYOS, 2007, p. 14-15).

As Decisões do Conselho do Mercado Comum, assim como as Resoluções do Grupo do Mercado Comum e das Diretivas da Comissão do Comércio, são previstas como de cumprimento obrigatório para todos os países membros do Mercosul, não obstante não

219

possuírem efeito direto (TEODOROVICZ, 2017a, p. 386-389)²⁷. Ainda, a natureza jurídica internacional do Mercosul, definida pelo próprio Protocolo de Ouro Preto, viabilizou o denominado “sistema de direito internacional público especial”, ao invés de direito comunitário, ou direito da integração, pois existem instituições com certos níveis de supranacionalidade, e normas de obrigatório cumprimento para os Estados, mas sem apresentar efeito direto, requisito fundamental para o direito comunitário²⁸.

²⁶ Segundo o TRATADO DE ASSUNÇÃO (1991, p. 01 e ss), o mercado comum, fundado na reciprocidade de direitos e obrigações entre os países membros (artigo 2º), utiliza os seguintes instrumentos: “a) Um programa de liberação comercial, que consistirá em reduções tarifárias progressivas, lineares e automáticas, acompanhadas da eliminação de restrições não tarifárias ou medidas de efeito equivalente, assim como de outras restrições ao comércio entre os Estados-Partes, para chegar a 31 de dezembro de 1994 com tarifa zero, sem barreiras não tarifárias sobre a totalidade do universo tarifário (Anexo I); b) a coordenação de políticas macroeconômicas que se realizará gradualmente e de forma convergente com os programas de desgravação tarifária e eliminação de restrições não tarifárias, indicados na letra anterior; c) Uma tarifa externa comum, que incentiva a competitividade externa dos Estados-Partes; d) A adoção de acordos setoriais, com o fim de otimizar a utilização e mobilidade dos fatores de produção e alcançar escalas operativas eficientes”.

²⁷ O artigo 42 do Protocolo de Ouro Preto, de 1994, por outro lado, estabelece que as normas emanadas dos órgãos do Mercosul previstos no artigo 2.º do Protocolo terão caráter obrigatório e, quando necessário, deverão ser incorporados aos ordenamentos jurídicos nacionais mediante os procedimentos previstos nas legislações de cada país (BARREIX; VILLELA; VELAYOS, 2007, p. 15).

²⁸ Nos últimos anos, foram criados o Tribunal Permanente de Revisão (Protocolo de Olivos, do ano de 2002), o Parlamento do Mercosul (Protocolo Constitutivo do Parlamento do Mercosul, do ano de 2005), o Instituto Social do Mercosul, em 2007, o Instituto de Políticas Públicas de Direitos Humanos, em 2009, entre outras medidas que aprofundaram, em determinados setores, a integração regional (TEODOROVICZ, 2017a, p. 386-389).

4.1 O CÓDIGO ADUANEIRO DO MERCOSUL E REFLEXOS TRIBUTÁRIOS

Nesse contexto, no Mercosul, embora no campo da tributação os esforços integrativos sejam relativamente incipientes, pelo menos no que diz respeito à tributação indireta (e particularmente, ao IVA), no campo do comércio exterior, e da tributação aduaneira, existem relevantes esforços dedicados à harmonização (e à própria uniformização) da legislação aduaneira, fortalecendo a união aduaneira, conforme se observa, em 2010, através da aprovação do Código Aduaneiro do Mercosul (Decisão CMC nº 27/10), assim como da adoção do Programa de Consolidação da União Aduaneira do Mercosul (através da Decisão CMC nº 56/10)²⁹.

Com base nesses fundamentos, depois de anos de debates e estudos direcionados, o Conselho do Mercado Comum, além de decidir pela aprovação do Código Aduaneiro do Mercosul (artigo 1º, Decisão CMC nº 27/10), determinou prazo de seis meses para os Estados consultarem e gerirem a implementação do Código nos respectivos ordenamentos jurídicos (artigo 2º, Decisão CMC nº 27/10). O Código Aduaneiro do Mercosul, tratando-se de codificação de normas gerais sobre a legislação aduaneira, não exclui outros aspectos não tratados no Código. Da mesma maneira, os Estados Partes comprometem-se a harmonizar assuntos não tratados expressamente no Código (artigo 3º, Decisão CMC nº 27/10), incorporando o teor da Decisão no ordenamento jurídico dos Estados Partes (artigo 4º, Decisão CMC nº 27/10).

Além de dispor sobre tributos e taxas aduaneiras de maneira expressa em diversos artigos nos títulos antecedentes, o Título XI traz dispositivos especificamente tributários³⁰, que recebem grande atenção no Código Aduaneiro.

²⁹ Entre as justificativas da decisão que aprovou o Código, o Conselho do Mercado Comum dispôs (TEODOROVICZ, 2017a, p. 389-395): “Considerando: Que o Tratado de Assunção, em seu artigo 1º, reafirma que a harmonização das legislações dos Estados Partes nas áreas pertinentes é um dos aspectos essenciais para conformar um Mercado Comum; Que a Decisão CMC Nº 54/04 “Eliminação da Dupla Cobrança da TEC e Distribuição da Renda Aduaneira”, em seu artigo 4º, estabelece que para permitir a implementação da livre circulação de mercadorias importadas de terceiros países dentro do MERCOSUL, os Estados Partes deverão aprovar o Código Aduaneiro do MERCOSUL; Que foi conformado um Grupo Ad Hoc dependente do Grupo Mercado Comum encarregado da redação do Projeto de Código Aduaneiro do MERCOSUL; e que a adoção de uma legislação aduaneira comum, conjuntamente com a definição e o disciplinamento dos institutos que regulam a matéria aduaneira no âmbito do MERCOSUL, criará condições para avançar no aprofundamento do processo de integração” (CONSELHO DO MERCADO COMUM. Código Aduaneiro do Mercosul, 2010, p. 01 e ss).

³⁰ O Código Aduaneiro, claramente inspirado nos esforços latino-americanos antecedentes (referentes à criação de Modelos de Códigos Tributários), além de consolidar a legislação aduaneira comum a ser adotada pelos Estados partes, menciona em diversos artigos os tributos aduaneiros: artigo 29, referente ao depósito temporário de

Pode-se notar que a opção do Conselho do Mercado Comum, para viabilizar a aprovação do Código, foi a de torná-lo viável nas legislações nacionais dos Estados Partes, optando pela estratégia do Código de conceitos, institutos e princípios gerais, sem se ater a pontos específicos ou mesmo às especificidades desses mesmos conceitos.

Quanto aos dispositivos tributários, o Código Aduaneiro é mais genérico ainda, mas se fortalece no fato de que a América Latina, de maneira geral, já encontra sua legislação tributária consolidada por esforços histórico-doutrinários dedicados à elevação e organização desse ramo do Direito Público, sobretudo o que foi conquistado pela codificação tributária latino-americana (inspirada na experiência europeia) e à tendência latino-americana relativa à construção de Modelos de Código Tributário como fatores de integração regional (TEODOROVICZ, 2017a, p. 389-395).

Ainda, a harmonização dos institutos tributários (ainda que ligados à temática aduaneira) tratados no Código Aduaneiro aparentemente traz menos dificuldades, por dois motivos: a) por se tratarem de disposições gerais, geralmente concedendo espaço para especificação legislativa interna dos países, respeitando em larga monta as respectivas soberanias dos Estados Partes; b) porque, em sua maioria, os Estados Partes já possuem

221

importação; artigo 40, referente às taxas devidas no cancelamento ou anulação de declaração de mercadoria; artigo 51, sobre a definição de importação definitiva; artigo 53, sobre a definição da admissão temporária de reexportação no mesmo Estado; artigo 54, sobre a extinção da aplicação desse mesmo regime; artigo 56, sobre a definição da admissão temporária para aperfeiçoamento efetivo; artigo 58, sobre desperdícios ou resíduos resultantes do aperfeiçoamento efetivo; artigo 59, sobre reparos gratuitos desse regime, e o artigo 60, sobre a extinção da aplicação desse regime; artigo 62, sobre reposição de mercadoria; no artigo 64, sobre a definição de transformação sob controle aduaneiro; artigo 64, que trata da extinção da aplicação do regime de transformação; artigo 67, sobre a definição do depósito aduaneiro; artigo 69, sobre a extinção da aplicação do regime de depósito aduaneiro; artigo 71, sobre a definição do retorno ao exterior; artigos 83, 84, e 85, que tratam sobre exportação temporária para reimportação no mesmo Estado; artigos 86, 87, 88 e 90, que dispõem da exportação temporária para aperfeiçoamento passivo; sobre o trânsito aduaneiro, previsto nos artigos 91 e 95; sobre os regimes aduaneiros especiais, previstos nos artigos 100, 105 (bagagem), 107 (pertences do tripulante), 108 (provisões de bordo), 109 (franquias diplomáticas), 110 (remessas postais internacionais); artigo 112 (amostras); artigo 113 (remessas de assistência e salvamento), artigo 114 (comércio fronteiriço); artigo 118 (retorno da mercadoria); artigo 121, que trata das remessas em consignação; artigo 125, sobre substituição de mercadoria; sobre zonas francas, no artigo 126; sobre áreas aduaneiras especiais, no artigo 131; nos artigos 132 e 133, sobre lojas francas; no que tange às proibições na importação e na exportação, particularmente, no artigo 138; nos artigos 146, sobre caso fortuito e força maior e; no artigo 155 (sobre transbordo), nos artigos 157 (definindo os tributos aduaneiros alcançados pelo Código, sobretudo no imposto de importação), 158 (sobre modalidades de tributos aduaneiros e suas alíquotas), 159 (atribuição da administração aduaneira sobre esses tributos), 160 (define obrigação tributária aduaneira, na linha do art. 114 do Código Tributário Nacional), 161 (estabelece os contornos gerais da responsabilidade tributária aduaneira), 162 (modos de extinção da obrigação tributária aduaneira), assim como no Capítulo III, que trata dos meios e procedimentos atinentes à determinação do imposto de importação, particularmente quanto aos elementos da definição, no artigo 163, aos elementos de valoração, no artigo 164, bem como outros dispositivos atinentes ao regime legal aplicável (artigo 165), ao pagamento (artigo 166), à devolução (artigo 167), à restituição dos tributos aduaneiros (artigo 168), à classificação de mercadorias (artigo 169), às regras de origem (artigo 170) e à procedência da mercadoria (artigo 171) (TEODOROVICZ, 2017a, p. 389-395).

antecipadamente dispositivos de certa forma semelhantes em seus próprios ordenamentos, já que esforços de aproximação de legislações aduaneiras, sobretudo tencionando primeiramente alcançar a zona de livre comércio e depois a união aduaneira, através da adoção da TEC, já tem sido engendrados desde a criação do Mercosul.

4.2 O RELATÓRIO SOBRE A HARMONIZAÇÃO DOS IMPOSTOS GERAIS SOBRE O CONSUMO NO MERCOSUL

Ademais, embora o Código Aduaneiro do Mercosul não se envolva diretamente nas estratégias de harmonização de impostos incidentes sobre o consumo na realidade mercosulina, não se pode dizer que esforços não tenham sido empreendidos para se tentar alcançar resultados semelhantes aos vislumbrados na a experiência europeia (isto é, com a implantação do Imposto sobre o Valor Agregado - IVA - comunitário) que, como se sabe, serviu de exemplo para diversas formações integrativas buscarem a integração econômica através da harmonização tributária de seus impostos indiretos (TEODOROVICZ, 2017a, p. 395-400).

222

Nesse aspecto, destacam-se os estudos técnicos, as elaborações normativas comunitárias que influenciaram a elaboração legislativa nacional e a produção doutrinária que se dedicou a estudar processos de integração distintos do bloco europeu.

O Mercosul, especificamente, após determinar como objetivo inicial central de sua criação o estabelecimento de um mercado comum entre os quatro países membros originais – Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai –, evidenciou a necessidade de realizar Políticas de Harmonização Fiscal Indireta, de maneira análoga à Política Fiscal estruturada através do IVA europeu.

Em 1993, foi nomeada uma Comissão técnica destinada ao estudo dos impostos indiretos existentes nos quatro países, com o objetivo de identificar as diferenças entre os sistemas tributários dos países membros, e elaborar propostas de Harmonização Fiscal com a finalidade de alcançar o “Mercado Comum”.

A Comissão de Aspectos Tributários foi integrada por membros dos Governos da Argentina, do Brasil, do Paraguai e do Uruguai (COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS, 1995, p. 217 e ss) e o relatório elaborado pelos citados estudiosos foi

denominado “Informe sobre la armonizacion de los impuestos generales al consumo en el Mercosur”, finalizado em dezembro de 1994³¹.

A metodologia de investigação adotada pela Comissão, na elaboração do Relatório, foi estruturada em etapas, e foi diretamente influenciada por estudos técnicos europeus – como o Relatório Neumark. Não obstante o Relatório Neumark procurar apresentar uma análise geral sobre os sistemas financeiros – com especial atenção aos sistemas tributários – dos países membros, o Relatório da Comissão de Aspectos Tributários apresentou estudo específico direcionado aos Impostos Gerais sobre o Consumo, demonstrando a preocupação com as distorções originadas das diferenças estruturais dessas categorias de impostos nos países membros.³²

Após realizarem análise descritiva dos principais aspectos dos impostos gerais sobre o consumo no Paraguai, Argentina e Uruguai – conjuntamente –, e sobre o ICMS e ISS no Brasil, na fase posterior de investigação, o Relatório apresentou as principais diferenças detectadas entre as estruturas fiscais dos citados impostos sobre o consumo no Mercosul (COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS, 1995, p. 252-270), com base na análise descritiva anterior.

Posteriormente, superada a etapa relativa ao levantamento das diferenças detectadas entre os sistemas de tributação sobre o consumo nos países do Mercosul, prosseguiram à exposição teórica dos pressupostos da Teoria da Harmonização Tributária sobre os impostos gerais sobre o consumo (COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS, 1995, p. 270-276).

223

³¹ A Comissão de Aspectos Tributários que redigiu o Relatório foi composta pelos seguintes membros: a) delegação da Argentina: Juan Carlos Ranno; Rodolfo Alberto Balbi; b) delegação do Brasil: Eugenio Lagemann, Newton Repiza de Oliveira, Luís Carlos Vitali Bordin e Paulo Roberto Valdez Silveira; c) Delegação do Paraguai: Castor Acosta Melgarejo; d) Delegação do Uruguai: David Eibe, Maria del Rosário Berriel e Marta Pachioti (COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS, 1995, p. 217-288).

³² Na primeira etapa do estudo, foi realizado estudo descritivo da estrutura dos impostos gerais sobre o consumo na Argentina, Paraguai e Uruguai. O estudo descritivo da estrutura dos impostos sobre o consumo nestes países foi realizado conjuntamente, devido às grandes semelhanças estruturais entre os três sistemas. Ainda, a análise dos impostos sobre o consumo no Paraguai, Uruguai e Argentina foi realizada segundo a seguinte maneira: 1) Estrutura; 2) Campo de aplicação do imposto: 2.1 – Operações internas (transferência de bens – venda, alienação ou circulação); 2.2 – Prestação de serviços; 2.3 – Importações; 3) Base Imponível: 3.1.) Operações internas – esse tópico incluiu tanto a transferência de bens como a prestação de serviços; 3.2) Importação; 4) Alíquotas; 5) Determinação do imposto – Cálculo do imposto: 5.1) Operações internas; 5.2) Importações; 6) Tratamento dispensado aos produtos agropecuários; 7) Tratamento das exportações; 7.1.) Exportações de bens corpóreos móveis; 7.2.) Tratamento dispensado a serviços prestados no país e utilizados, aproveitados ou explorados no exterior. Por outro lado, a análise dos impostos sobre o consumo no Brasil foi investigada em separado frente aos demais países, devido às substanciais diferenças existentes entre os referidos sistemas. Por esse motivo, a Comissão decidiu analisar separadamente os impostos gerais incidentes sobre o consumo no Brasil – ICMS e ISS. O IPI não foi estudado pela Comissão, provavelmente por ser considerado uma “accise” (imposto específico sobre o consumo) pelos elaboradores (COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS, 1995, p. 235-252).

Em seguida, a Comissão apontou um breve estudo sobre a harmonização dos impostos gerais sobre o consumo no âmbito do Mercosul, destacando uma rápida análise sobre os aspectos tributários do Tratado de Assunção, enfatizando os princípios que deveriam nortear a harmonização dos impostos sobre o consumo no âmbito do Mercosul (COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS, 1995, p. 276-282), bem como os pontos principais que deveriam ser considerados quando do processo de harmonização e os possíveis obstáculos que surgiriam conforme a adoção da harmonização fiscal desses impostos, sugerindo também algumas propostas alternativas para uma harmonização restringida, no âmbito do Mercosul.

Essa proposta “restringida” ocorreu devido à conclusão da Comissão pela qual os países do Mercosul – Paraguai, Uruguai e Argentina – apresentavam grandes diferenças estruturais frente à sistemática brasileira de tributação sobre o consumo, motivo pelo qual, pelo menos em curto prazo, seria mais aconselhável a adoção de medidas mais restritas para viabilizar a harmonização legislativa³³.

Após a elaboração de considerações para uma harmonização “restringida”, nos seus “comentários finais” (COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS, 1995, p. 282-285), o Relatório destacou as diferenças estruturais na tributação sobre o consumo entre Argentina, Paraguai e Uruguai frente à estrutura do Brasil, as dificuldades da Harmonização no Mercosul, e a conveniência de um caminho moderado para a diminuição de disparidades existentes entre os quatro países.

Assim, a Comissão também destacou que os Coordenadores do Subgrupo 10 do Mercosul submeteriam à consideração daquela o cronograma de trabalhos referentes à

224

³³ Nesse sentido, sugeriram que, em médio ou curto prazo, a solução mais adequada para alcançar a harmonização tributária, em face das peculiaridades estruturais do ICMS, seria através de medidas graduais para viabilizar a aproximação no sentido de facilitar a importação – eliminando tratamentos discriminatórios contra as importações procedentes de outros países membros, com a finalidade de não alterar a proteção que contemple a tarifa externa comum, de terceiros países. Especificamente no caso da Argentina, Paraguai e Uruguai os tratamentos não existiam, ou eram facilmente identificáveis, motivo pelo qual seria facilitada a harmonização nessa área. Já no que diz respeito ao ICMS, o Relatório declarou a necessidade de uma reestruturação mais profunda – devido à complexidade técnica do imposto – e à própria – e extensa – estrutura Federal do Brasil (TEODOROVICZ, 2017a, p. 395-400; TEODOROVICZ, 2009b, p. 260-265). Além disso, propuseram que o Brasil incluísse em seu ordenamento jurídico um princípio da não discriminação com relação aos bens de procedência estrangeira, com uma enunciação taxativa dos tratamentos previstos para operações internas e interestaduais que fossem aplicáveis. Também seria prevista a supressão das operações de bens de procedência estrangeira que se submetessem às alíquotas diferenciais superiores às que fossem consideradas gerais, quando as realizadas com bens de origens nacionais não se encontrassem sujeitas às mesmas. Ainda, o Relatório sugeriu um prazo – não determinado – para que fossem viabilizadas as reformas necessárias na República Federativa do Brasil, bem como nos demais países membros (COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS, 1995, p. 280-281).

Harmonização fiscal dos impostos sobre o consumo (COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS, 1995, p. 282-283).

Contudo, até o presente momento, a realidade latino-americana, notadamente mercosulina, encontra visíveis dificuldades para a harmonização legislativa da tributação sobre o consumo, o que acabou impulsionando estratégias harmonizadoras menos audaciosas, mas permitindo, por outro lado, que algumas proposições elaboradas pelo Relatório fossem posteriormente redirecionadas e adaptadas para outros campos estratégicos da tributação (como a aduaneira) no processo de integração regional.

CONCLUSÃO

O presente estudo pretendeu apresentar análise sobre a experiência de Política Pública Tributária dedicada a impulsionar o processo de integração regional na América Latina. Inevitavelmente influenciada pela experiência europeia, a América Latina, contudo, já registrava antecedentes históricos que idealizavam a integração regional, e não tardou a apresentar peculiaridades próprias que forneceram um panorama peculiar do processo integrativo neste subcontinente.

Primeiramente, recorde-se o esforço próprio de algumas entidades e associações regionais como o BID, a OEA e a ALALC, de alcançar uma zona de livre comércio na região da América Latina, organizando o “Programa Conjunto de Tributação”, que foi por sua vez diretamente responsável por ampla gama de valiosos estudos integrativos em matéria tributária e que, da mesma forma, legou importante característica que se tornaria marca nesse contexto: a tendência à codificação da legislação tributária como instrumento de harmonização legislativa. Essa tradição foi marcada pela elaboração do Modelo de Código Tributário da América Latina, que, por sua vez, influenciou diferentes esforços mantidos por associações e entidades integrativas, como a CIAT, e, no próprio Mercosul, o Código Aduaneiro.

Essa característica, de certa forma, foi um caminho escolhido por essas entidades também para sopesar a dificuldade de implantação de um processo de harmonização legislativa pautada em organizações regionais que ainda não alcançaram a supranacionalidade (como ocorre na União Europeia), como é a peculiaridade de todas as formações integrativas regionais na América Latina.

A estratégia interestatal factível encontrada por essas entidades foi a elaboração de “Códigos Modelos” a serem gradualmente aplicados pelos países integrantes ou associados. Da mesma forma, a experiência integrativa tributária regional latino-americana encontrou exemplos dotados de graus diversos de integração regional, em alguns aspectos, até com nível aproximado à integração europeia, como foi o caso do processo de harmonização legislativa tributária visível na Comunidade Andina, no que tange ao “IVA”.

De outro lado, outras experiências integrativas, como o próprio Mercosul, a despeito de buscar a concretização de um mercado comum regional, pelas dificuldades inerentes ao desafio supranacional, mantém-se coerente com a estratégia codificadora, pelo menos no campo aduaneiro (que também alcança a tributação, ao menos nesse campo em particular).

A existência de estudos relevantes dedicados à verificação da viabilidade de um processo de harmonização legislativa da tributação sobre o consumo no Mercosul (o principal, como visto, publicado em 1994) e à experiência mercosulina que logrou maior êxito na harmonização aduaneira (a ponto de concretizar a etapa integrativa de união aduaneira imperfeita), ainda não significa êxito no esforço harmonizador de outros campos da tributação (especialmente no consumo de bens e serviços, principal meta de qualquer esforço integrativo regional). De qualquer forma, espera-se que, mesmo reconhecendo as dificuldades ínsitas e visíveis ao processo integrativo regional na América Latina, seja em um contexto continental, ou setorial (como o Mercosul), no decorrer dos próximos anos, surjam novos esforços dedicados a promover essa importante faceta (tributária) da integração regional.

226

REFERÊNCIAS

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

ALMEIDA, Paulo Roberto de. *O Mercosul no contexto regional e internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 1993.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA TABUEÑA, Francisco. *La Armonización Fiscal en La Unión Europea*. Barcelona: Cedecs Editorial, 1997.

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.

ARIAS MINAYA, Luis Alberto; PLAZAS VEJA, Mauricio. *La Armonización Tributaria de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina. Elaboración de Recomendaciones y Normativas sobre Armonización de Tributos Indirectos*. Buenos Aires: 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, 2002.

ARIAS MINAYA, Luiz; VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto; VALENCIA, Alexis. *La Armonización de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina. Iniciativa Especial de Comercio y Integración*. Buenos Aires: 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, 2005.

ASSOCIAÇÃO LATINO-AMERICANA DE LIVRE COMÉRCIO. Secretaria Geral da Organização dos Estados Americanos. Programa Conjunto de Tributação OEA/BID. Análise Comparativa das Normas Substantivas do Modelo de Código Tributário com a dos Códigos Vigentes nos Países-Membros da ALALC. Washington D.C., 1970 In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário Comparado*. São Paulo: Edição Saraiva, 1971.

BALASSA, Bela. *Teoría de La Integración Económica*. Traducción al español por Jorge Laris Casilla. México: Union Tipográfica Editorial Hispano-Americana – UTEHA, 1964.

BAPTISTA, Luiz Olavo. *Alca-Notas Sobre o Impacto da ALCA Sobre o Sistema Jurídico Brasileiro*. 1998. Disponível em: <<http://www2.mre.gov.br/alca/Artigos /alcanotas.htm>>; Acesso em: 20 jan. 2008.

_____. Impacto do MERCOSUL sobre o Sistema Legislativo Brasileiro. In: BAPTISTA, Luiz Olavo; MERCADANTE, Araminta de Azevedo; CASELLA, Paulo Borba (orgs.). MERCOSUL. Das Negociações à Implantação. 2. ed. Revista e Ampliada. São Paulo: LTr, 1998a.

_____. *O Mercosul, suas Instituições e o Ordenamento Jurídico*. São Paulo: LTr, 1998b.

BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELAYOS, Fernando. *Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina*. Departamento de Integración y Programas Regionales. Instituto para la Integración de la América Latina y el Caribe. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Buenos Aires: BID-INTAL-ITD, 2007.

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. Buenos Aires: BID-INTAL-ITD 2003.

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>>. Acesso em: 16 jan. 2018.

CASSONE, Vittorio. Mercosul e a Globalização do Comércio Internacional. In: MARTINS, Ives Gandra. *Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias. Nova série 3*. 2 ed. São Paulo: Editora RT-Centro de Extensão Universitária, 2002.

COELHO, Sacha Calmón Navarro. O Imposto de Renda – Progressividade – Situação na Europa dos doze (CEE) – comparação com o Brasil – Rendimentos para uma Reforma Tributária Justa e Eficaz. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord). *Imposto de Renda. Conceitos Princípios e Comentários. (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Editora Atlas, 1996.

COMISION DE LA COMUNIDAD ANDINA. *Decisión 635. 19 jul. 2006*. Disponível em: <http://www.comunidadandina.org/Documentos.aspx? GruDoc=07>>. Acesso em: 01 mar. 2017.

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

COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE. Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE. Traducción y Resumen: J. Gil. Ruz. *Revista de economía política*, n. 34, 1963.

CONSELHO DO MERCADO COMUM. *Código Aduaneiro do Mercosul*. 2010. Disponível em: <http://www.mercosur.int/innovaportal/file/2364/1/DEC_027-2010_PT_CAM.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2017.

COSCIANI, Cesare. *Problemas fiscales de un Mercado Común*. In: *Reforma Tributaria para América Latina. II Problemas de política Fiscal. Documentos y Actas de la Conferencia celebrada em Santiago de Chile em Diciembre de 1962*. Washington: Unión Panamericana, 1967.

DOSSER, Douglas. Analysis of Tax Harmonization. In: SHOUP, Carl. *Fiscal Harmonization in Common Markets*. v. I. New York: Columbia University Press, 1967.

EKMEKDJIAN, Miguel Angel. *Introducción al Derecho Comunitario Latinoamericano*. 2 ed. Buenos Aires: Desalma, 1996.

ESTRELLA FARIA, José Ângelo. *O MERCOSUL: Princípios, Finalidade e Alcance do Tratado de Assunção. Integração Econômica*. Brasília: Ministério das Relações Exteriores. Subsecretaria-Geral de Assuntos de Integração, Econômicos e de Comércio Exterior. Núcleo de Assessoramento Técnico, 1993.

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

GOMES, Eduardo Biacchi. *Blocos Econômicos Solução de Controvérsias. Uma análise comparativa a partir da União Européia e Mercosul*. 2. ed. 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, Brasília, 2007. Disponível em: <www2.senado.gov.br>. Acesso em: 20 jan. 2008.

INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS-CIAT. *Model Agreement on the Exchange of Tax Information*. Disponível em: <<http://biblioteca.ciat.org/CGI-BIN/ABWEBP.EXE/L3/T1/G0?ACC=DIR&EXP='577'.TITN>>. Acesso em: 19 nov. 2008.

INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS-CIAT. *Model Code of Conduct*. S.l.: CIAT, 2005. Disponível em: <<http://biblioteca.ciat.org/CGI-BIN/ABWEBP.EXE/L3/T1/G0?ACC=DIR&EXP='941'.TITN>>. Acesso em: 19 nov. 2008.

INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS-CIAT. *Secretaria Executiva Panamá. Modelo de Código Tributário-CIAT – CIAT Model Tax Code*. 1. ed., 1997. Disponível em: <<http://biblioteca.ciat.org/CGI-BIN/ABWEBP.EXE/L3/T1/G0?ACC=DIR&EXP='307'.TITN>>. Acesso: 19 nov. 2008.

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

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aproximação de Sistemas Tributários. In: *Pesquisas Tributárias*. Nova Série 3. São Paulo: Editora RT, 1997.

_____. *O Direito Tributário no MERCOSUL*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MERCOSUL. *Código Aduaneiro do Mercosul*. Disponível em: <http://www.mercosur.int/innovaportal/file/2364/1/DEC_027-2010_PT_CAM.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2017.

MUSGRAVE, Peggy G. Direct Business Tax Harmonization. In: SHOUP, Carl (Coord). *Fiscal Harmonization in Common Markets*. v. II. Practice. New York and London: Columbia University Press, 1967.

ORGANIZACION DE LOS ESTADOS AMERICANOS. *Departamento de Asuntos Económicos. Unión Panamericana. Secretaria General de la Organización de Los Estados Americanos. Programa Conjunto de Tributación OEA/BID*. Washington D.C.

PABST, Haroldo. *MERCOSUL: Direito da Integração*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

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

PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACIÓN OEA/BID. Exposición de Motivos del Modelo de Código Tributario para a America Latina. Repartido de Secretaría. Montevideo: In: *Programa Conjunto de Tributación OEA/BID*, mar. 1967.

PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACIÓN OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General. Organización de los Estados Americanos. In: *Reforma Tributaria para America Latina*. v. I. Problemas de Administración de Impuestos: Documentos y Actas de la Conferencia celebrada en Buenos Aires, Argentina, oct. 1961.

PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACIÓN OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General. Organización de los Estados Americanos. In: *Reforma Tributaria para America Latina*. v. II. Problemas de Política Fiscal: Documentos y Actas de la Conferencia celebrada en Santiago, Chile, dic. 1962.

PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACIÓN OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General. Organización de los Estados Americanos. In: *Reforma Tributaria para America Latina*. v. III. Modelo de Código Tributario. Washington, D.C. 1967 (1 ed.); 1968 (2 ed.).

PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACIÓN OEA/BID. Programa de Finanzas Publicas de la OEA. Comisión Económica para America Latina. Secretaría General. Organización de los Estados Americanos. In: *Reforma Tributaria para America Latina*. v. IV. La Política Tributaria como Instrumento del Desarrollo. Documentos y Conclusiones de la III Conferencia Interamericana sobre Tributación. México, sep., 1972. Washington, D.C., 1967 (1 ed.); 1973 (2 ed.).

PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACIÓN OEA/BID. Secretaria General. Organización de los Estados Americanos. UP/G15/8. 22 abr. 1967.

PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACIÓN OEA/BID. Secretaria General. Organización de los Estados Americanos. UP/G15/34. 20 may. 1971.

PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACIÓN OEA/BID. Secretaria General. Organización de los Estados Americanos. Clasificación Latinoamericana Comun de los Ingresos Tributarios y Paratributarios (CLASIT). UP/G15/23. Washington, D.C.. 25 jun. 1970.

PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACIÓN OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General. Organización de los Estados Americanos. Reformas Tributárias en America Latina – 1966-1967. Informes Generales. UP/G.15/10. Washington, D.C., 30 jun. 1967.

RAPOPORT, Manuel. Presentation. In: *Reforma Tributaria para America Latina*. v. III. Modelo de Código Tributario. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C. Primera Edición 1967 y Segunda Edición, 1968.

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

SHIBATA, Hirofumi. Tax Harmonization in EFTA. In: SHOUP, Carl (Coord). *Fiscal Harmonization in Common Markets*. v. II. Practice. New York and London: Columbia University Press, 1967a.

_____. Theory of Economic Unions. In: SHOUP, Carl (Coord). *Fiscal Harmonization in Common Markets*. v. I. Theory. New York and London: Columbia University Press, 1967b.

SHOUP, Carl. Aspectos Impositivos de la Integración Económica Internacional. In: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. *Ministério de Hacienda. El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo*. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971a.

_____. *Fiscal Harmonization in Common Markets*. v. I. Theory. New York and London: Columbia University Press, 1967a.

_____. *Fiscal Harmonization in Common Markets*. v. II. Practice. New York and London: Columbia University Press, 1967b.

TEODOROVICZ, Jeferson. A importância histórica da codificação para os sistemas tributários latino-americanos e os modelos de Códigos Tributários para a América Latina. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 23, 2009a.

_____. Integração Econômica e Tributação sobre o Consumo sob a perspectiva da sustentabilidade: aspectos científicos e políticos. *Dissertação de Mestrado*. Curitiba-PR: PUC-PR, 2009b.

_____. História da Harmonização Tributária Internacional: Entre a Doutrina e a Política. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 28, 2012.

_____. *Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional: História, Teoria e Política*. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017a.

_____. A Influência Externa, a Integração Regional e os Sistemas Tributários Latino-Americanos. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, n.12, Brasília, UCB, 2017b, DOI - 10.18838/2318

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

_____. Harmonização Legislativa Fiscal Indireta no MERCOSUL. In: MENEZES, Wagner (Org.). *Anais do 4º Congresso Brasileiro de Direito Internacional*. Volume VII. Estudos de Direito Internacional. Curitiba: Editora Juruá, 2006.

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

UCKMAR, Victor. Sobre a Harmonização Tributária nos Países da Comunidade Econômica Européia. In: SHOUERI, Luís Eduardo; SILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Editora Dialética, 1998.

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

VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto. Tributación en el MERCOSUR y Posibilidades de Coordinación. In: VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto; TACCONE, Juan José. *MERCOSUR: Impacto Fiscal de la Integración Económica*. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. Instituto para la Integración de la América Latina y el Caribe. División de Integración, Comercio y Assuntos Hemisféricos. Buenos Aires: BID-INTAL-ITD, 2003.

Submissão: 15/04/2019
Aceito para Publicação: 20/08/2019

