



OS EFEITOS DA GLOBALIZAÇÃO NOS SISTEMAS FISCAIS DOS BLOCOS ECONÓMICOS

Alexandra Freire de Sousa Alves

MESTRADO EM CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÓMICAS

Trabalho realizado sob a orientação da Professora Doutora Glória Teixeira

Porto
2013

RESUMO

O trabalho ora apresentado trata do fenômeno da globalização e o relaciona com os impactos trazidos aos sistemas fiscais dos países membros dos blocos econômicos. Através de um levantamento histórico, legislativo e jurisprudencial será possível discorrer sobre os aspectos mais importantes acerca desse tema, tão atual e importante para a Economia e o Direito. Mesmo com o avanço das relações internacionais e com a expansiva integração econômica entre os países, é possível constatar algumas falhas no mecanismo fiscal-tributário das regiões dos blocos econômicos. Existem também lacunas que podem ser preenchidas de forma a melhorar e otimizar o funcionamento financeiro e fiscal dos países membros de tais blocos. Economistas e juristas se unem em prol de direcionar os esforços acadêmicos a fim de trazer soluções reais e práticas para grandes problemas decorrentes da globalização no âmbito da economia e tributação, tais como: a existência de paraísos fiscais, a bitributação internacional, a concorrência fiscal desleal, entre outros.

ABSTRACT

The present work is about the phenomenon of globalization and relates it to the impacts in the tax systems of the member countries of economic blocs. Through a historical, legislative and jurisprudential analysis, it will be possible to discuss the most important aspects about this subject, so current and important for Economics and Law. Even with the advancement of international relations and the expansive economic integration between countries, it is possible to see some flaws in the mechanism of fiscal and tax areas inside the economic blocs. There are also gaps that can be filled in order to improve and optimize the operation of financial and tax systems of member countries of such blocks. Economists and lawyers unite their academic efforts in order to bring real and practical solutions to the major problems that are arising in the context of globalization of the economy and taxation, such as the existence of tax havens, international double taxation, unfair tax competition etc.

AGRADECIMENTOS

Ao longo da elaboração desse trabalho, pude contar com o apoio e ajuda de muitas pessoas, amigos e familiares.

Gostaria primeiramente de agradecer a Cara Professora Doutora Glória Teixeira, docente desta prestigiosa Faculdade de Direito, que aceitou orientar a presente dissertação e se empenhou para que o trabalho obtivesse boas referências, correções e direções.

Em seguida, gostaria de agradecer a minha família, principalmente aos meus pais que demonstraram encorajamento, suporte financeiro e emocional. Obrigada também a minha irmã, primos e avós que apoiaram incondicionalmente a realização do curso de mestrado.

Sinceros agradecimentos a todos os verdadeiros amigos, juristas ou não, que colaboraram na produção da dissertação, seja através de forte incentivo, de empréstimos de materiais e de orientações valiosas. Devo agradecer também aos colegas da turma de mestrado que mostraram força e união em todas as etapas do curso.

Por fim, meus agradecimentos ao Pedro Paulo, que me deu força e carinho durante todo esse período de concentração e trabalho.

SUMÁRIO

Introdução	5
1. História dos principais Blocos Econômicos	8
1.1. Breve história do surgimento da União Europeia	8
1.2. Breve história do surgimento do MERCOSUL	11
1.3. A integração econômica da União Europeia	15
1.4. A integração econômica do MERCOSUL	18
2. Globalização	20
2.1 Conceito	20
2.2 A globalização da economia	22
2.3 Impactos da globalização no Direito Fiscal	25
3. Alguns princípios de Direito Fiscal Internacional	28
3.1 Princípio da soberania	28
3.2 Princípio da neutralidade	29
3.3 Princípio da universalidade	32
3.4 Princípio da não-discriminação	33
3.5 Princípio da eliminação da dupla tributação	34
4. Integração fiscal dos blocos econômicos	36
4.1 As legislações fiscais na União Europeia e no MERCOSUL	38
4.2 Perspectivas de harmonização legislativa no âmbito fiscal	41
4.3 Atuação das autoridades fiscais nos países membros	45
4.4 Atual conjuntura dos sistemas fiscais da União Europeia e no MERCOSUL ..	48
Conclusão	53
Bibliografia	57

INTRODUÇÃO

O tema exposto nesse trabalho possui grande relevância no atual cenário global. Ao passo que a integração regional tende a se intensificar ao redor do mundo, os sistemas fiscais também se modificam para suprir lacunas tributárias, regulamentar relações entre países, dispor sobre bitributação, dentre outros.

Atualmente, verifica-se um imenso dinamismo econômico, muitas vezes não acompanhado pela atualização dos sistemas fiscais e tributários nacionais e internacionais, o que deixa um rastro de desorganização, interpretações divergentes e lacunas prejudiciais à estrutura tributária dos países. Da mesma forma, as divergências dos sistemas fiscais geram insegurança jurídica para investidores, principalmente nos países emergentes.

Com isso, surgem problemas de arrecadação, distribuição de renda, tributação em desacordo com os direitos humanos, desníveis socioeconômicos, casos de bitributação e desrespeito aos princípios constitucionais dos ordenamentos em vigor.

É de salientar que a globalização não necessariamente implica a adoção de modelos fiscais únicos em cada Estado a fim de proporcionar uma identidade absoluta de leis tributárias. A diversidade de atos normativos fiscais traz alguns benefícios que não podem ser ignorados, como o estímulo à legítima concorrência fiscal. Além disso, cada Estado-membro possui particularidades insuscetíveis de generalizações e comparações.¹

Nos últimos anos, têm-se também visto a irresponsabilidade fiscal e má administração dos gastos públicos em alguns países da União Europeia. Em que pese o Tratado de Maastricht determinar que a dívida pública de um país membro não deva ultrapassar 60% de seu PIB e, em que pese também a existência do Pacto de Estabilidade e Crescimento, é fato que alguns fatores nacionais impossibilitaram o cumprimento de tal regra e acabaram gerando desconfiança nos investidores. Com isso, podemos ver atualmente que a crise econômica se alastrou por alguns países membros da União Europeia, gerando desvalorização da moeda, desemprego, aumento de tributos, evasão de investimentos, dentre outras consequências.

Percebe-se que a responsabilidade fiscal de cada país influi diretamente na economia de outras nações, especialmente se forem integrantes de um mesmo bloco econômico. A globalização não permite o isolamento financeiro de uma nação e isso é facilmente constatado

¹ CAMPOS, Diogo Leite. *O Direito tributário no Estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 27.

não só nos estudos econômicos, mas na própria vivência entre países, quando as exportações caem, investimentos desaparecem, ações nas bolsas despencam.

Observa-se que a facilidade de circulação da moeda, por exemplo, faz com que os contribuintes da União Europeia, em especial os investidores, levem em consideração as legislações fiscais dos países nos quais transitam ou residem a fim de optar pela melhor localidade, no aspecto tributário, para se instalarem.²

A globalização tem sido um fator decisivo para a transfiguração dos sistemas fiscais ao redor do mundo. Os países, ao elaborarem e executarem sua legislação tributária e financeira, estão levando em consideração a posição econômica-política na qual se encontram e o que podem fazer nesse âmbito para melhorar sua economia e finanças a nível global. Ao mesmo tempo, procuram proporcionar uma integração com as legislações fiscais de outros países, convertendo esforços em tratados internacionais que tragam vantagens nas interações entre países, como a eliminação da bitributação.

A adequada regulamentação jurídica é fundamental para inserir os Estados membros de um bloco econômico na rota das boas escolhas de investimentos que trarão progresso científico e bem estar social. É possível então observar o inovador fenômeno da concorrência fiscal em tempos de globalização.³

Mesmo diante de certa resistência em flexibilizar a “soberania tributária”⁴ é inegável que a cooperação fiscal entre países é fundamental para a sobrevivência financeira destes. Deve-se levar em consideração, entretanto, o princípio da equidade entre os Estados, que preza pela justa e equitativa repartição da receita⁵, e observar, na medida do possível, as peculiaridades das realidades econômicas destes.

Além disso, a busca pela justiça fiscal ainda deve ser um dos guias para a boa harmonização dos ordenamentos jurídico-fiscais dos países membros de blocos econômicos.

Estudiosos de todo o mundo buscam compilar resultados de pesquisas em prol da maior eficiência fiscal dos países. Organizações de grande renome como a Organisation for

² TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 307.

³ CAMPOS, Diogo Leite, op. cit., p. 25.

⁴ “A doutrina mais tradicional sustenta que os Estados não se encontram limitados pelo Direito Internacional, no que toca aos contornos a imprimir à sua legislação fiscal. Trata-se da negação da existência de limites heterónomos ao âmbito de incidência da legislação fiscal estatal.” PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao Direito Fiscal europeu*. Coimbra: Almedina, 2010, p. 56.

⁵ PEREIRA, Paula Rosado, op. cit., p. 66.

Economic Cooperation and Development – OCDE publicam periodicamente relevantes estudos acerca do tema em questão e visam, através do conhecimento empírico, demonstrar aos governantes dos países e dos blocos econômicos que a organização financeira e fiscal colaborativa é uma tendência irrefutável no planejamento fiscal das nações.

O objetivo geral deste trabalho será o de analisar a atual conjuntura econômica global e como ela influencia os sistemas fiscais nacionais e internacionais, sob a ótica principalmente dos blocos econômicos. Já os objetivos específicos são: analisar a globalização como um fenômeno econômico; traçar um breve histórico da integração dos blocos econômicos, em particular da União Europeia e MERCOSUL; discorrer sobre a evolução econômica, fiscal e financeira da União Europeia e MERCOSUL; abordar os principais princípios do Direito Fiscal Internacional, dentre outros.

1. HISTÓRIA DOS PRINCIPAIS BLOCOS ECONÔMICOS

1.1 Breve história do surgimento da União Europeia

A história da Europa remonta os tempos do Império Romano e seu legado de dominação dos povos vizinhos e difusão de línguas, crenças, religiões e leis. O cristianismo, expandido a partir do governo de Constantino e a edição do Édito de Milão, foi também um importante elemento agregador, uma vez que propagou a paz entre a sociedade da época.⁶

Durante praticamente um milênio, a civilização romano-cristã possibilitou a instauração da paz e estimulou o crescimento das regiões com as cruzadas, a fazer surgir áreas de comércio e crescimento demográfico.⁷ Denota-se então que, com a influência da Igreja de Roma, estabeleceu-se uma unidade política até então inédita.⁸

A soberania de algumas regiões, que se estabelecia a partir da consolidação do comércio e da independência econômico-financeira, fez certos povos questionar a unidade de poder do papado. Ocorreu, então, a fragmentação deste poder e dos povos, sem, contudo, desaparecer o espírito de comunidade entre os povos da região. Em outras palavras, a religião já não era mais o poder central e unificador. O crescimento do comércio, a crise emblemática da Igreja Católica acentuada pelas guerras religiosas, o Cisma de Avinhão, a Reforma Protestante e o Cisma do Ocidente foram elementos que enfraqueceram o domínio papal. Para Miguel Gorjão-Henriques, foi exatamente nesse momento que surgiram os Estados nacionais. Os príncipes impunham seu domínio e a “soberania é construída como poder absoluto e excludente do próprio príncipe.”⁹ O sistema feudal também operava fortemente.

Mais tarde, houve nova tentativa de Napoleão Bonaparte unificar a Europa, mas o militarismo que seria imposto nesta unificação não agradou as regiões europeias.

Entre 1815 e 1914, a Europa se voltou para a cooperação e também para o crescimento individual dos países, o que possibilitou um século de paz e enriquecimento.¹⁰

As guerras que vieram a seguir proclamaram a necessidade de união dos países europeus, de forma que fossem abolidas as violentas fragmentações e destruição da ideia de cooperação. Afinal, a Europa já se encontrava “exausta espiritualmente, dividida por ódios

⁶ HENRIQUES-GORJÃO, Miguel. *Direito da União: história, direito, cidadania, mercado interno e concorrência*. 6ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 32.

⁷ *Ibid*, p. 33

⁸ CAMPOS, J. M.; CAMPOS, J. L. M. *Manual de direito europeu*. 6ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 22.

⁹ HENRIQUES-GORJÃO, Miguel, *op. cit.*, p. 34.

¹⁰ CAMPOS, J. M.; CAMPOS, J. L. M., *op. cit.*, p. 25.

indivisíveis, profundamente endividada e economicamente destruída.”¹¹ Tal fato impulsionou significativamente o esforço para o cooperativismo regional.

Várias autoridades iniciaram uma peregrinação pela união dos países europeus, incentivando a mútua colaboração e a fortificação do continente.¹² Apesar de muitas dessas ideias serem tímidas ou mesmo terem sido afrontadas por guerras e tribulação entre regiões europeias, a semente da implantação da união dos Estados europeus já havia sido plantada e certamente iria florescer anos mais tarde.

Posteriormente, o primeiro-ministro inglês Winston Churchill proclamou a necessidade da criação dos “Estados Unidos da Europa” ao passo que a França elaborava a Declaração de Shuman, propondo a criação da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço.¹³

Foi devido a esses estímulos para a cooperação europeia que surgiu a Organização Europeia de Cooperação Econômica, a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico e o Conselho da Europa.

A união aduaneira foi finalmente formalizada com o Tratado de Roma e foi criada a Comunidade Econômica Europeia que tinha como finalidade o estabelecimento de um mercado comum. Nesse mesmo documento foram consignadas as fases para a verdadeira integração europeia (art. 3º do Tratado).

O Ato Único Europeu¹⁴ foi elaborado com o objetivo de harmonizar todos os atos internacionais de cooperação entre os países europeus – sejam políticos, econômicos ou sociais – e também de solidificar a ideia de organização de uma comunidade aduaneira. O Ato também institucionalizou o Conselho Europeu, privilegiou as decisões pelo Parlamento Europeu e tratou sobre os princípios para a instalação do Tribunal de Primeira Instância. Foi de grande importância devido à introdução de políticas de harmonização legislativa.

Em sequência ao Ato Único Europeu, uma reunião de países em Maastricht, em 7 de Fevereiro de 1992, ocasionou a assinatura do Tratado da União Europeia. O fato é que tal

¹¹ CAMPOS, J. M.; CAMPOS, J. L. M., op. cit., p. 31.

¹² Luigi Einaudi, presidente da República Italiana, o conde húngaro Coudenhove-Kalergi, o ministro de Negócios Estrangeiros francês Herriot, o ministro francês Louchet, além de filósofos, estudiosos e economistas foram exemplos de autoridades que defenderam a união da Europa. (CAMPOS, J. M.; CAMPOS, J. L. M., op. cit., p. 28-29)

¹³ Seus países membros eram França, Bélgica, Itália, Países Baixos, República Federal da Alemanha, e Luxemburgo. Tal declaração estabeleceu um importante marco para as futuras implementações de organizações estatais supranacionais. Em 1951, foi finalmente criada a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço.

¹⁴ O Ato Único Europeu foi assinado por 12 países em 1986 e entrou em vigor no ano seguinte.

tratado, por implicar mudanças profundas em toda a estrutura da integração europeia, gerou grande dificuldade de aceitação por países da comunidade.¹⁵

O Tratado de Maastricht já não se trata de mais um documento com viés apenas econômico, mas sim com uma estrutura propícia às mudanças políticas, de forma a ajudar na completa integração dos países europeus.

Ao contrário do Ato Único Europeu, no Tratado de Maastricht já não se buscava meras políticas aduaneiras e sim uma profunda estruturação da política, economia e dos pilares sociais dos Estados membros.

Posteriormente, outra reforma institucional foi realizada, com a implantação do Tribunal de Contas, do Comitê das Regiões, além das prerrogativas dadas ao Parlamento Europeu, agora órgão de codecisão juntamente com o Conselho.

As novas políticas permitiram a normatização de políticas educacionais, de saúde, de cultura e, principalmente, dos direitos de circulação de nacionais entre países membros.¹⁶

Com a Conferência Intergovernamental de 1996, um novo tratado foi elaborado: o Tratado de Amsterdão.

Havia um forte impulso no sentido da reconstrução do modelo comunitário, como condição do alargamento das Comunidades e União aos países europeus emergentes da queda do bloco do leste, implicando não só a criação das garantias jurídicas de salvaguarda do medo político-civilizacional das Comunidades e União, em ordem a tornar a sua ação eficaz e (mais, diziam) democrática.¹⁷

Tal tratado reforçou o papel das instituições da União Europeia e consolidou os direitos fundamentais tais como a democracia, a igualdade entre as pessoas e a liberdade dos povos.

O Tratado de Nice, assinado em 2001, reformulou novamente as instituições e, nomeadamente, iniciou o preparo para adesão de novos Estados, como os do leste europeu.

Um projeto de tratado para a elaboração de uma Constituição europeia foi assinado em 2004, mas gerou pouco entusiasmo entre os signatários. Apenas em 2007 surgiu o Tratado de Lisboa que, muita embora seja de características distintas dos anteriores tratados assinados pela comunidade, não revogou nem substituiu nenhum deles. O Tratado entrou em vigor em 2009.

¹⁵ HENRIQUES-GORJÃO, Miguel, op. cit., p. 65.

¹⁶ Ibid, p. 72-73.

¹⁷ Ibid, p. 76.

O Tratado de Lisboa, na verdade, foi bem mais modesto e mais objetivo em seus termos. Com menos pretensão, conseguiu a simpatia de seus signatários. Reforçou a ideia de verdadeira união e não apenas de comunidade.¹⁸

Foi instalada uma nova fase para os Estados europeus, que tiveram sua posição reforçada diante do novo Tratado.¹⁹ Os parlamentos nacionais, por exemplo, passaram a exercer controle sobre o princípio da subsidiariedade, autoafirmando seus países.²⁰

O Tratado de Lisboa passou a designar o Conselho Europeu como instituição da União, exercendo função política. O Parlamento Europeu exerce funções políticas e consultivas. A Comissão zela pela aplicação dos tratados. O Tribunal de Justiça atua com jurisdição perante a União, através de seus órgãos, o Tribunal Geral e os Tribunais Especializados.

Atualmente, a União Europeia é supranacional em relação aos seus Estados membros. Isso quer dizer que são reconhecidos valores comuns, que o bloco se submete a certos poderes a serviço de tais valores e que é verificada a existência de autonomia desses poderes.²¹ Dessa forma, as Constituições dos Estados membros reconhecem um poder supranacional e aceitam a submissão de sua ordem jurídica a ele.

Tal supranacionalidade é de fundamental importância para o progresso da União e integração econômica, uma vez que seu conceito possibilita as mais diversas formas de manifestações de liberdade e cooperação, como a livre circulação de bens, serviços e pessoas, as uniões aduaneiras e monetárias, a globalização dos serviços e do trabalho.

1.2 Breve história do surgimento do MERCOSUL

A América Latina possui mais similitude entre os seus países do que se possa imaginar. Seus países são ex-colônias que se tornaram repúblicas no século XIX. Seu ordenamento jurídico atual é positivista.²²

¹⁸ A Irlanda resistiu à adesão devido a um plebiscito no qual maioria de seus cidadãos votou contra a ratificação parlamentar. Em 2009, somente após outro plebiscito, é que a Irlanda aceitou aderir ao Tratado de Lisboa.

¹⁹ SILVA, António Martins da. *História da Unificação Europeia: a Integração Comunitária (1945-2010)*. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2010.

²⁰ SILVA, José Daniel Tavares Fernandes da. *Integração, subsidiariedade e autonomias na União Europeia. Portugal e as Regiões Autónomas dos Açores e Madeira*. Santiago de Compostela: Ed. Univ Santiago de Compostela, 2008, p. 1019.

²¹ ACCIOLY, Elizabeth. *Mercosul & União Europeia: estrutura jurídico-institucional*. 3 ed. Curitiba: Juruá, 2006.

²² CAMARGO, Claudio Antonio de Padua. Fundamentos da harmonização tributária entre os Estados unitários e os estados federais do bloco mercosulista. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 11, n. 53, p. 31, nov/dez, 2003.

O ideal de unificação do continente sul-americano advém, inicialmente, de Simón Bolívar, um militar nascido em Caracas que pregava a expulsão da influência estrangeira nos países latinos, em especial a influência francesa, inglesa e americana. Para tanto, difundia a ideia de que fosse constituída uma confederação, a Confederação dos Países Latino-Americanos. Tal confederação trabalharia em prol do fortalecimento econômico e político dos países que fariam parte dela.²³

O surgimento do MERCOSUL remonta o ano de 1960, com o surgimento da Associação Latino-Americana de Livre Comércio (ALALC). A ALALC tinha como objetivo a criação de uma zona de livre comércio, com eliminação progressiva das barreiras comerciais e alfandegárias no prazo de doze anos, depois postergado para vinte anos. Foi sucedida em 1980 pela Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), ainda existente.

A ALADI, constituída pelo Tratado de Montevidéu, tem sede na capital uruguaia, e é composta por treze países membros. Visa à promoção do livre comércio, embora procure respeitar as características econômicas de cada país.

Tanto a ALALC e a ALADI foram marcos iniciais para a busca da integração latina, em meio a uma fase “caracterizada especialmente pela retórica e pelas dificuldades concretas de realizar a integração num contexto em que a maioria dos Estados latino-americanos seguia políticas nacionalistas e mantinha economias pouco abertas para os mercados internacionais.”²⁴

As dificuldades encontradas no início das tentativas de integração latino-americana se davam principalmente porque não havia tradicional relação de amizade entre as nações latinas. Ao contrário, essas nações usualmente buscavam a evolução nacionalista ou a cooperação com os países europeus e norte americanos. Ou seja, embora vizinhos, não possuíam entre si o espírito de cooperativismo e integracionista.

Foi somente a partir da proliferação de acordos bilaterais que a integração passou a ser analisada com maior seriedade. Brasil e Argentina, por exemplo, firmaram acordos de cooperação entre 1985 e 1988 – como o Programa de Interação e Cooperação Econômica Brasil-Argentina e o Tratado Bilateral de Integração e Cooperação Econômica. Dessa forma,

²³ TRACCO, Mauro. Simón Bolívar: meu sonho de liberdade. [Consult. 1 Abr. 2013]. Disponível em WWW: <<http://guiadoestudante.abril.com.br/aventuras-historia/simon-bolivar-meu-sonho-liberdade434762.shtml>>

²⁴ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. *Direito Internacional público e privado*. 3ª Ed. Salvador: Editora Podvim, 2011, p. 876.

os demais países latinos finalmente perceberam o potencial de uma integração no âmbito econômico.

Em 1991, através do Tratado de Assunção, foi criado o MERCOSUL. Inicialmente, contava com a adesão de quatro países: Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai. Em 2012, a Venezuela passou de país associado à Estado membro.²⁵ Bolívia, Colômbia, Peru, Equador, Chile são Estados Associados.

O Tratado de Assunção criou, de fato, uma entidade distinta dos Estados partes, o que possibilitou o reconhecimento das instituições que já estavam em pleno funcionamento. Entretanto, a personalidade jurídica do MERCOSUL foi positivada apenas com o Protocolo de Ouro Preto, em 1993.²⁶

O MERCOSUL nasce da necessidade de um processo de globalização econômica, de ampliar mercados. Nenhum dos países do MERCOSUL nele se reúne por um fundamento de proteção da dignidade humana. Podem até ser todos signatários da Convenção da Costa Rica, mas não é este o fundamento básico que os leva a construir o MERCOSUL e tampouco são eles homogêneos do ponto de vista econômico, cultural ou social.²⁷

Logo, é interessante observar que o MERCOSUL nasce da tendência moderna de integração econômica e está a seguir o exemplo dos bem sucedidos blocos econômicos já estabelecidos.

O MERCOSUL tem como objetivos a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, o estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum, a coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes e harmonização das legislações dos Estados Partes.²⁸ Observe-se que o Tratado de Assunção não previu o estabelecimento de moeda comum entre os países membros, como ocorre na União Europeia.

O Protocolo de Ushuaia, assinado em 1988, exige ainda a existência de democracia nos países membros para que o desenvolvimento integrativo ocorra. É fato que a América Latina possui um histórico ditatorial em seus governos que deixa resquícios até hoje. Com o

²⁵ A Venezuela ingressou como Estado membro enquanto o Paraguai permanecia suspenso do bloco por decisão do Conselho do Mercado Comum em reunião em junho de 2012, devido ao suposto desrespeito à democracia na destituição do Presidente Fernando Lugo pelo Congresso do Paraguai.

²⁶ VENTURA, Deisy de Freitas Lima. *As assimetrias entre o Mercosul e a União Europeia: os desafios de uma associação inter-regional*. São Paulo: Editora Manole, 2003, p. 9-10.

²⁷ VENTURA, Deisy (org.). *Direito Comunitário do MERCOSUL*. Série Integração Latino-Americana. Porto Alegre: Ed. Livraria do advogado, 1997, p. 188.

²⁸ Artigo 1º do Tratado de Assunção.

Protocolo, pretende-se reforçar o compromisso democrático para que a política floresça de acordo com os princípios mais importantes da dignidade da pessoa humana.

Ao contrário do que se constata na União Europeia, a supranacionalidade não é uma característica visível no MERCOSUL. Ainda que algumas Constituições dos países latinos vislumbrem a possibilidade de uma ordem supranacional²⁹, tal prerrogativa não se faz presente no bloco econômico. A aplicabilidade das diretivas e resoluções mercosulistas depende de incorporação ao ordenamento interno de cada país.³⁰ Assim, é possível dizer que o MERCOSUL adota o modelo de intergovernabilidade e depende da conformidade com as Constituições locais para que seus mandamentos possuam eficácia interna.³¹

Os órgãos do MERCOSUL foram estabelecidos pelo Protocolo de Ouro Preto e, em linhas gerais, são³²:

- Conselho do Mercado Comum, órgão superior ao qual incumbe a condução política do processo de integração e a tomada de decisões para assegurar o cumprimento dos objetivos estabelecidos pelo Tratado de Assunção e para lograr a constituição final do mercado comum;
- Grupo Mercado Comum, órgão executivo;
- Comissão de Comércio, órgão encarregado de assistir o Grupo Mercado Comum. Compete velar pela aplicação dos instrumentos de política comercial comum acordados pelos Estados Partes para o funcionamento da união aduaneira, bem como acompanhar e revisar os temas e matérias relacionados com as políticas comerciais comuns, com o comércio intra-Mercosul e com terceiros países.

Além desses três principais, há ainda a Secretaria Administrativa, o Parlamento do MERCOSUL e o Foro Consultivo Econômico-Social.

²⁹ Como as Constituições paraguaias e argentinas, nos artigos 145 e 75 respectivamente.

³⁰ Em relação ao Brasil, em 1994, na ocasião da revisão constitucional, foi proposta uma emenda constitucional que visava dar supranacionalidade às decisões e diretivas por organismos internacionais. Como a proposta não foi aprovada pelo quórum de maioria absoluta constitucionalmente previsto na Constituição Brasileira, a mesma foi rejeitada.

³¹ CAMARGO, Claudio Antonio de Padua, op. cit., p. 33.

No Brasil, é necessária a promulgação, logo após a ratificação, para incorporar o tratado ao Direito interno. Quem promulga o tratado internacional é o Presidente da República através do decreto executivo, autorizando a execução do tratado. Se o tratado, acordo ou ato internacional acarretar encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, cabe ao Congresso Nacional resolver (art. 49, I CF).

³² Artigos 3º, 10º e 16º do Tratado de Assunção.

Não é por menos que, diante de tão poucos órgãos, regulados tão objetivamente e até mesmo superficialmente, questiona-se acerca da força de tais instituições.

Numa perspectiva histórica, é mais provável que o Tratado de Assunção tenha simplesmente tentado escapar aos fracassos anteriores da ALALC e ALADI, sem ter de, para tanto, seguir um modelo institucional preciso. Assim, o Tratado de Assunção aposta na ausência de uma estrutura sólida justamente como um trunfo, não como desvantagem.³³

Desde os primórdios do MERCOSUL, a integração latino-americana se viu tímida e temerosa. Como já dito, a supranacionalidade não tem sido priorizada ao longo dos anos. As instituições, consideradas insuficientes por muitos, atuam com parcimônia e a ampliação ou especificidade de suas atribuições são pouco observadas.

Ainda assim, é com bastante esperança que se olha para esse bloco econômico. Com a melhora dos índices econômicos e sociais, – já que suas deficiências são grandes impeditivos de uma efetiva união regional – a tendência é que a América Latina se volte cada vez mais para a união de seus países, fortalecendo os laços que comprovadamente trouxeram os mais diversos tipos de vantagens a suas nações. Apesar da existência de forte nacionalismo e protecionismos verificados ocasionalmente nos países da América do Sul, e também apesar da atual crise do modelo integracionista europeu, os países mercosulistas ainda se sentem inspirados a fortalecer seus os laços.

1.3 A integração econômica da União Europeia

A integração econômica está prevista do Tratado de Lisboa (art. 2º, 10, dentre outros) e é um dos grandes objetivos contínuos da União Europeia.

Integrar, do ponto de vista econômico, significa “substituir unidades independentes, existentes na sociedade internacional fracionada, por blocos ou unidades mais ou menos amplos.”³⁴ Ou seja, não basta uma simples cooperação; é necessário, para caracterizar a integração econômica, que haja profundas mudanças no procedimento de circulação de bens, pessoas e mercadorias, além do estabelecimento de políticas que estimulem comportamentos livres e desimpedidos.

A Comunidade Europeia visava a união econômica como forma de fortalecer seus mercados, expandindo-os e abrindo importantes portas nos países vizinhos. A eliminação da

³³ VENTURA, Deisy de Freitas Lima, op. cit., p. 55-56.

³⁴ CAMPOS, J. M.; CAMPOS, J. L. M., op. cit., p. 506.

burocracia, a simplificação da circulação e a implementação da legislação aduaneira uniforme seriam exemplos de como tornar eficiente tal integração.

Em contrapartida, a integração promoveria a economia de escala, o empreendedorismo, o aumento da capacidade de negociação, maior número de empregos, intensificação da concorrência, etc.³⁵

É verdade que a integração comunitária, em todas as suas vertentes, inclusive a econômica, também limita a atuação das políticas nacionais. A soberania não é mais um valor absoluto e indispensável à caracterização do Estado no mundo atual.

São vários os estágios de integração econômica.

A zona de livre comércio “pressupõe a livre circulação de mercadoria entre os Estados partes, sem barreiras tarifárias ou não tarifárias”.³⁶ O próprio Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT) define em seu art. XXIV: "Entende-se por zona de livre comércio um grupo de dois ou mais territórios aduaneiros que decidem eliminar entre si os direitos aduaneiros e as outras regulamentações comerciais restritivas, em relação ao essencial do intercâmbio comercial dos produtos originários dos territórios constitutivos da referida zona de livre comércio".

A união aduaneira foi visada desde o princípio pelos os países da comunidade. Em linhas simples, é a “substituição de dois ou mais territórios aduaneiros por um único território aduaneiro”.³⁷

A principal medida adotada em uma união aduaneira é o estabelecimento de uma tarifa externa comum (TEC). Uma vez criada a TEC, espera-se que, para fins alfandegários, o espaço que constitui o bloco tenha a aparência de um único território, o território aduaneiro. A tarifa – alíquota do imposto de importação – aplicada às mercadorias provenientes do exterior (terceiros países) deverá ser a mesma para todos os Estados-membros. Conclui-se que, ao passo que os efeitos da Zona de Livre Comércio dizem respeito somente ao comércio dentro do bloco – efeitos internos –, na união aduaneira existem, também, efeitos externos: o tratado que a estabelece versa sobre a eliminação das barreiras relativas aos intercâmbios internos, e aponta procedimentos que devem ser observados na importação de mercadorias originárias de países que não participam do bloco.³⁸

³⁵ CAMPOS, J. M.; CAMPOS, J. L. M., op. cit., p. 507-509.

³⁶ CUNHA Ricardo Thomazinho da. *Direito de defesa da concorrência: Mercosul e União Europeia*. São Paulo: Manole, 2003, p. 180.

³⁷ HENRIQUES-GORJÃO, Miguel, op. cit., p. 525.

³⁸ NUNES, Paulo Henrique Faria. *Direito internacional: introdução crítica*. Goiânia: Ed. Universo, 2011, p. 49.

A união aduaneira, prevista no Tratado de Roma para a instituição de uma tarifa externa comum e para a eliminação de barreiras alfandegárias, ocorreu de forma rápida e eficiente, ainda que tenha sido verificada posterior imposição de protecionismos (em casos de produto de maior valor agregado, principalmente), logo derrubada pelo Tribunal de Justiça.³⁹

O mercado comum é o próximo estágio da integração e consiste na denominada quatro liberdades: livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais. O mercado comum é a “garantia e a segurança de que os Estados que hoje o constituem formam um corpo único, ainda que cada um deles preserve suas raízes históricas, suas tradições culturais e seus idiomas.”⁴⁰

Quanto a livre circulação de pessoas, é de grande importância que exista a possibilidade dos trabalhadores migrarem entre os países membros em busca de melhores condições de trabalho e ainda se privilegiarem das idênticas condições dos nacionais, do ponto de vista econômico (art. 49 do Tratado de Nice). Esse dinamismo conferido pela facilidade de locomoção dos trabalhadores incrementa as economias nacionais e fortalece os laços da comunidade.

A união monetária torna a integração econômica mais completa. Existente desde 1999 e circulando em forma de moedas e cédulas desde 2002, o euro é moeda oficial de 17 países da União Europeia. Há possibilidade de adoção da moeda por outros países futuramente, como Letônia e República Tcheca.

Com a união monetária, foi estabelecido o Pacto de Estabilidade e Crescimento que determinou o limite da dívida pública de um país membro em 60% de seu PIB e também a proibição dos déficits públicos superiores a 3% do PIB. O Pacto visa reforçar o que havia sido estabelecido no Tratado de Maastricht.

A integração monetária surge, de fato, como consequência lógica e inevitável do aprofundamento da integração nos domínios comercial, produtivo e financeiro, assim como também será um potente mecanismo de convergência das políticas econômicas e de aproximação dos comportamentos sociais nos vários Estados-membros, originando, a prazo, uma maior integração política. De certo modo, pode-se dizer que nos processos da União monetárias, para além dos argumentos econômicos, há

³⁹ D'ARCY, François. *União europeia: instituições, políticas e desafios*. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2002, p. 107.

⁴⁰ ACCIOLY, Elizabeth, op. cit, p. 30.

também uma intenção política de manter a Europa no caminho da integração.⁴¹

Com a crise do euro desencadeada em meados de 2008, reforçou-se a necessidade de honrar os compromissos do Pacto, em prol da saúde financeira global da União Europeia. Entretanto, não se pode negar que não tem sido fácil manter o Pacto em funcionamento, pois suas sanções são duras e severas e não agradam todos os países.

1.4 A integração econômica do MERCOSUL

A integração econômica da América do Sul praticamente se confunde com o surgimento do MERCOSUL. Como já dito anteriormente, não houve um processo integracionista com finalidade política ou humanitária. A integração da América Latina se deu principalmente em vista da necessidade da globalização econômica.

Assim, a história da integração econômica inicia com a criação da ALALC e ALADI. Teve continuidade com a Comunidade Andina de Nações, o Tratado Norte Americano de Livre Comércio, entre outros, até finalmente se consolidar com o surgimento do MERCOSUL.

O processo integracionista determinado no Tratado de Assunção se desdobra em duas etapas: o estabelecimento do mercado comum e a criação de uma união aduaneira. A primeira já foi implementada. A segunda está em constante fase de aperfeiçoamento, mas ainda longe do que se pretende.

Ainda está em vigor a lista de produtos sensíveis que não são abrangidos pela Tarifa Externa Comum, o que atrapalha a conclusão da união aduaneira⁴².

As medidas unilaterais adotadas pelos parceiros e, principalmente, a descontinuidade casuística da aplicação das regras previstas no projeto de integração original, às vezes cancelada por todos os Estados-partes do bloco, têm tido o grave efeito de minar a credibilidade do projeto MERCOSUL perante investidores, terceiros países e os próprios cidadãos dos países-membros. A consequência inexorável desta perda de credibilidade é a erosão dos próprios objetivos que determinaram a criação do MERCOSUL: o bloco perde a atratividade (tanto para aqueles que apostaram no mercado integrado, deixando de obter os resultados previstos, como para outros que

⁴¹ PINTO, Mendonça. União Monetária Europeia. Lisboa: Ed. Universidade Católica, 1995, p.83 apud Elizabeth Accioly, op. cit., p. 53.

⁴² Houve um avanço no ajuste da TEC no MERCOSUL, implementado em 2012, como o fim da dupla cobrança da tarifa nos casos de produtos inacabados. Antes, tais produtos eram tributados tanto na origem quanto na venda no local de destino e hoje são tributados apenas na origem. (<http://blog.planalto.gov.br/mercosul-aprova-fim-da-cobranca-dupla-da-tarifa-externa-comum-tec/>)

poderiam investir no projeto) e, perde respeito (e poder de negociação) no plano internacional.⁴³

A Tarifa Externa Comum segue a padronização estabelecida pelo Grupo Mercado Comum e Conselho de Cooperação Aduaneira, denominada Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM).

A TEC no MERCOSUL sofreu uma série de alterações desde que foi implementada em 1994, com sucessivas revogações, acréscimos e supressões. Referidas modificações se dão, muitas vezes, pela resistência dos países mercosulistas em aderirem aos índices de tarifas que lhes são desfavoráveis em curto prazo. Dessa forma, acabam utilizando-se de argumentos protecionistas para justificarem esta tamanha instabilidade e disparidade na fixação da TEC.

Como união aduaneira, o MERCOSUL deveria praticar tarifas uniformes e não discriminatórias. A tarifa uniforme torna a administração aduaneira mais simplificada e diminui a influência política sobre determinados setores de produção.⁴⁴ Ao contrário, o que ocorre é que se aplicam tarifas menores para bens de capital e intermediários.

A falta de uniformização das tarifas é um dos elementos que torna tão complicada a integração econômica do bloco econômico do MERCOSUL. Ainda que se aceite estabelecer tarifas diferenciadas temporariamente, a tendência deveria ser reduzir tais diferenças rumo à uniformização.⁴⁵

⁴³ BASSO, Maristela (org). *Mercosul: estudos em homenagem a Fernando Henrique Cardoso*. São Paulo: Ed. Atlas, 2007, p. 23-24

⁴⁴ Corden (1971) apud PIANI, Guida; KUME, Honorio. *Revista de Economia Política*, v. 25, n. 4 (100), out/dez 2005, p. 382.

⁴⁵ Entretanto, apesar do fim da bitributação nesse caso específico mencionado acima, no segundo semestre de 2012 foram adicionados mais 100 produtos na Lista de Exceções e a tendência é que nos próximos meses, esse número aumente. (http://www.istoedinheiro.com.br/artigos/95616_O+MERCOSUL+E+OS+BURACOS+DO+QUEIJO+PROTECIONISTA)

2. GLOBALIZAÇÃO

2.1 Conceito

Conceituar globalização significa analisar seu histórico e sua evolução para compreender o que o fenômeno tem sido ao longo dos anos.

A globalização é o fenômeno que aparece a partir da década de 80, portanto, no final do século XX, impulsionado pela aceleração da informação e comunicação a partir das transformações tecnológicas, em conexão com os diversos processos econômicos, sociais e políticos. Este conjunto de mudanças caracteriza uma aproximação maior das economias, das culturas e das sociedades, influenciando diretamente no aspecto Nacional e Internacional em mudanças das estruturas político-administrativas.⁴⁶

Há outros termos a serem usados para caracterizar o processo de aproximação entre os países: globalização, planetarização, universalização, mundialização.⁴⁷

A aproximação entre os países – em todas as áreas, principalmente na economia – é o que caracteriza o processo de globalização. Os Estados e as sociedades passaram a interagir como antes nunca visto e cada movimento interno pode refletir externamente. O compartilhamento do fluxo de informação, de pessoas e de capital, está cada vez maior e mais intenso. Os países não mais aceitam o isolacionismo. Como Bobbio bem disse: “nenhum Estado está só”.⁴⁸

É visível que há uma “mudança ou transformação na escala da organização social que liga comunidades distantes e amplia o alcance das relações de poder nas grandes regiões e continentes do mundo.”⁴⁹

Dentre outros acontecimentos históricos, o Consenso de Washington foi um grande impulsionador da elaboração de um conceito para globalização. O Consenso trata-se do resultado de uma reunião entre alguns países para elaborar medidas neoliberais que passariam a ser o norte para países em desenvolvimento que quisessem se estabelecer na economia mundial.⁵⁰

⁴⁶ HEILMANN, Maria de Jesus R. Araújo. *Globalização e o novo direito administrativo*. Curitiba: Juruá, 2010, p. 54.

⁴⁷ MATTOS, Carlos de Meira. Estado Nação e Globalização. *Revista da Escola Superior de Guerra*. Rio de Janeiro. n. 32, ano XII, p.93-96, 1996.

⁴⁸ BOBBIO, Norberto. *Estado, Governo e Sociedade: para uma teoria geral da política*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987, p. 101.

⁴⁹ MCGREW, Anthony; HELD, David. *Os prós e os contras da globalização*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor Ltda, 2001, p. 13.

⁵⁰ SANTOS, Boaventura de Sousa (Org.). *Globalização, fatalidade ou utopia?* Porto: Edições Afrontamento, 2001, p. 33.

O ritmo que guia a globalização tem sido o mais intenso e perceptível possível⁵¹. É cada vez mais difícil para os Estados e sociedades manter-se isolados ou serem conduzidos por conta própria, sem a intervenção, ainda que sutil, das influências globais.

A globalização não rompe apenas fronteiras econômicas, mas também traz consigo o rompimento de outras fronteiras comerciais, financeiras e culturais, como o comércio mundial, mercados financeiros e corporações multinacionais, com cadeias produtivas de alcance global, questões de política interna mundial, acordos de paz e violência organizada, crescentes correntes migratórias, novas mídias e novas redes de comunicação.⁵²

Sobre o aspecto da soberania estatal, é nítido que houve mudanças quanto à aplicabilidade dos poderes soberanos de um Estado que vive sobre constante influência e interação com os demais. Assim, é possível constatar que o Estado já não é mais o mesmo, que se tornou frágil e que é “afetado por uma crise de eficácia do Estado nacional”.⁵³ Exige-se cada vez mais dos Estados a cooperação⁵⁴ e até mesmo a limitação de sua soberania, tudo em prol de uma comunidade global.

O Estado vê-se esvaziado de sua soberania, aquela considerada clássica. Hoje, o conceito de soberania estatal encontra-se totalmente reformulado e visa a adequação com a realidade mundial.

Certo é ainda que o fenômeno da globalização do Direito não constitui ainda um ordenamento jurídico de fins gerais. [...] Se ao Estado já não corresponde um ordenamento jurídico de fins gerais, não vemos como possa permanecer no futuro um direito administrativo de contornos exclusivamente nacionais.⁵⁵

A soberania vem sendo constantemente questionada, provada e testada, principalmente nos blocos regionais. As formas de governança são atualmente vistas pelo mundo inteiro e toda e qualquer decisão econômica, política ou social são observadas pelos espectadores globais. Em tempos de crise, inclusive.

⁵¹ Boaventura de Sousa Santos discorda do posicionamento majoritário quanto à constante aceleração da globalização. Segundo ele, “os processos de globalização nem sempre ocorrem desta forma. Por vezes são mais lentos, mais difusos, mais ambíguos e as suas causas mais indefinidas”. SANTOS, Boaventura de Sousa (Org.), op. cit., p. 91.

⁵² SERBENA, Sergio Antonio. Globalização e legitimidade constitucional. [Consult. 24 Abr. 2013]. Disponível em WWW: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/viewFile/1769/1466>>

⁵³ HEILMANN, Maria de Jesus R. Araújo, op. cit., p. 73.

⁵⁴ “De tudo que se tem exposto pode-se deduzir que a cooperação aparece como fator preponderante das relações administrativas e de formatação de um direito administrativo internacional pela existência de redes transnacionais de organismos territoriais e nacionais, operando em dois planos: vertical e horizontal, portanto os Estados nacionais perderam o poder de controlar todas as relações administrativas de modo unilateral e pela via da autoridade.” (HEILMANN, Maria de Jesus R. Araújo, op. cit., p. 170.)

⁵⁵ ANTUNES, Luís Felipe Colaço. *O direito administrativo sem estado: crise ou fim de um paradigma?* Coimbra: Coimbra Editora, 2008, p. 141.

O constitucionalismo nacional passa a conviver com o constitucionalismo global. Este último é alicerçado sobre as ideias de um sistema jurídico-político com relações verticais; existência de um *jus cogens* internacional e a prioridade dada à dignidade humana.⁵⁶

A globalização também cria formas inéditas de organização global, como as modificações nos espaços fronteiriços, no tempo de comunicação, nas liberdades sociais e nas formas de interação.⁵⁷

A democracia não é vista como incompatível com os processos de globalização. O atual desafio para ambos é a de garantir os direitos de cada cidadão a nível global e, ao mesmo tempo, continuar com o progresso integracionista econômico.⁵⁸

2.2 A globalização da economia

Sem dúvida, uma das áreas de maior impacto da globalização é a econômica. As transações internacionais proporcionaram um inédito pluralismo de mercado. Aumento da concorrência, das exportações e do mercado consumidor, são consequências da globalização da economia.⁵⁹

O Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, de 1947, foi um grande catalisador da abertura do comércio mundial e visava à redução de tarifas e barreiras que impedissem as relações comerciais entre os países signatários. Na mesma época, o regionalismo econômico, principalmente na Europa, criava forças.⁶⁰

Braudel afirmava que o capitalismo era formado por três camadas: vida material, a economia de mercado e, por fim, o antimercado. A transposição de fronteiras era o fator definidor da mundialização do capital.⁶¹

⁵⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 7. Ed. Coimbra: Almedina, 2008. p. 1370-1371.

⁵⁷ MCGREW, Anthony; HELD, David, op. cit., p. 21.

⁵⁸ NÉRY, Sergio Borges. Democracia e globalização. In: RODRIGUES, Francisco Lisboa; CUNHA, Jânio Pereira; COUTINHO, Julia Maria de Menezes (orgs.). *Pautas Constitucionais Contemporâneas*. Fortaleza: Pouchain Ramos, 2013, p. 200.

⁵⁹ PIO, Carlos. *Relações internacionais: economia política e globalização*. Brasília: Instituto Brasileiro de Relações Internacionais, 2002, p. 102.

⁶⁰ BARBIERO, Alan; CHALOULT, Yves. *Poder e déficit democrático do Mercosul: Estado, centrais sindicais e sociedade civil*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2003, p. 34.

⁶¹ ALCOFORADO, Fernando. *Globalização e desenvolvimento*. São Paulo: Nobel, 2006, p. 12-17.

O desenvolvimento do capitalismo histórico como sistema mundial baseou-se na formação de blocos cosmopolitas-imperialistas (ou corporativos-nacionalistas) cada vez mais poderosos de organizações governamentais e empresariais, dotados de capacidade de ampliar (ou aprofundar) o raio de ação da economia mundial capitalista, seja do ponto de vista funcional, seja espacial.⁶²

No entanto, alguns defeitos do sistema capitalista – recessões, desempregos, redução de investimentos, concorrência desleal – exigiram dos países o esforço na integração de suas economias. Dessa forma, “sem a globalização, o sistema capitalista mundial seria levado à bancarrota.”⁶³

Mais uma vez, a soberania das nações foi posta em xeque, inclusive no âmbito econômico. O Estado-Nação já não é mais visto como personagem determinante do mundo capitalista. Ao contrário, possui problemas que dificultam o expansionismo capitalista como déficits fiscais e endividamento.⁶⁴ A globalização “implica necessariamente que os Estados ocidentais passem de Estados-Providência a meros agentes econômicos em busca de vantagens competitivas e de previsão que decorrem deste posicionamento teórico.”⁶⁵

A globalização econômica se sustenta em alguns princípios determinantes como a pouca regulação estatal, abertura do mercado mundial, adequação de preços ao mercado internacional, entre outros.⁶⁶

Também é verdade que a integração econômico-financeira é capaz de contagiar até mesmo em tempos de crise, irradiando todos os seus efeitos negativos para os países parceiros ou não parceiros.⁶⁷

Por isso mesmo, há alguns críticos do fenômeno da globalização econômica, relacionando-a a desigualdade social, o excesso migratório para países ricos, aumento de dívidas dos países pobres, etc. Porém, para a concepção apologista da globalização, “o desenvolvimento econômico é condição necessária para o desenvolvimento humano; é a condição suficiente em termos de esperança média de vida, de melhoria dos níveis de educação, de estándares mais aceitáveis da qualidade de vida, de maior garantia de direitos fundamentais e das liberdades políticas”⁶⁸

⁶² ALCOFORADO, Fernando, op. cit., p. 15.

⁶³ ALCOFORADO, Fernando. *Globalização*. São Paulo: Nobel, 1997, p. 16.

⁶⁴ Ibid, p. 42.

⁶⁵ SANTOS, Boaventura de Sousa (Org.), op. cit., p. 139.

⁶⁶ Ibid, p. 35.

⁶⁷ MCGREW, Anthony; HELD, David, op. cit., p. 60.

⁶⁸ HEILMANN, Maria de Jesus R. Araújo, op. cit., p. 39.

O fenômeno passou a fazer parte também da ordem legislativa e jurídica dos países. As Constituições de muitas nações passaram a incluir dispositivos sobre a ordem econômica em seus textos. Com isso, reconheceram juridicamente o valor do processo de globalização e a importância que tal processo teria para o progresso nacional. É fato, entretanto, que a ordem econômica estabelecida constitucionalmente ainda possui resquícios de protecionismos nacionais, pois constituem um fenômeno natural de países que protegem sua soberania tradicional.

A Constituição brasileira de 1988 possui em seu bojo diversos artigos que tratam de relações internacionais e ordem econômica. O artigo 4º, por exemplo, elenca como um dos princípios das relações internacionais a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade. Também há um título exclusivo para a ordem econômica (Título VII).

Através de mandamentos constitucionais e leis específicas houve desoneração de tributação nas operações para o exterior⁶⁹. O Código Tributário Nacional também alterou dispositivos e passou a conceder maior transparência e cooperação na troca de informações.⁷⁰

A maior parcela de reformas constitucionais indicativas desta nova ordem globalizante deu-se durante os dois mandatos do presidente Fernando Henrique Cardoso, que também ocupou-se de outros temas da agenda modernizante e neoliberal, a exemplo da questão da privatização das estatais. As relações entre executivo e legislativo forçaram ao implemento de certas alianças necessárias, responsáveis por muitas críticas ao modelo de coligações justificadoras de acordos congressuais.

Percebe-se conseqüentemente que as modificações que a globalização e o neoliberalismo imprimem no direito constitucional brasileiro suscitam três atitudes conceituais. Leitura neoliberal dos acontecimentos recentes permite um sorriso sardônico, típico daqueles que acham que o tempo confirmou as questões levantadas no passado, quanto se hostilizou o romantismo e a utopia do texto de 1988.

Roberto Campos indignava-se com uma Constituição que reputava de promiscuísta, que reconhecia um salário-mínimo nacionalmente unificado, garantindo ao peão de Piancó salário igual ao do trabalhador do ABC

⁶⁹ Como o artigo 155, X, alínea a, que proíbe a incidência de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior.

⁷⁰ Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966 alterado pela Lei Complementar 104/01) – “Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.”

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

paulista. Lamentava que a Constituição promete-nos uma segurança social sueca com recursos moçambicanos.⁷¹

A Constituição portuguesa também trata acerca do tema. Assim, a democracia econômica faz parte dos objetivos fundamentais e também há partes exclusivas sobre organização e direitos e deveres econômicos (art. 2º e Título III) .

Estamos, pois, perante uma Constituição Econômica explícita na definição dos limites objetivos ao livre funcionamento do mercado, limites esses que derivam não só da capacidade do Estado para enquadrar e limitar a atividade econômica privada ou de concorrer com ela na produção de bens ou serviços, como do fato de a Constituição reconhecer e garantir direitos eventualmente conflitantes com o livre funcionamento do mercado como podem ser os direitos dos consumidores ou dos trabalhadores.⁷²

Portugal, por ser país membro da União Europeia, precisa estar de acordo com os regramentos supranacionais. Dessa forma, após a revisão Constitucional de 2004, a Constituição portuguesa passou a estar em conformidade com o Tratado Constitucional da União Europeia e coadunar seus princípios econômicos com os da comunidade, reafirmando assim, sua participação num mercado globalizado.⁷³

2.3 Impactos da globalização no Direito Fiscal

Um dos mais significantes impactos da globalização é na área tributária e na soberania fiscal, especialmente dos países integrantes de blocos econômicos.

A soberania tributária pode ser assim conceituada:

A designação da qualidade do poder que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, que lhe proporciona autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e que só admite autolimitações de fontes originariamente internas e constitucionais.⁷⁴

É fato que a globalização exerce influências na área tributária dos países do globo, como por exemplo, a eliminação de tributos aduaneiros, a assistência mútua na troca de informações, a cooperação das administrações fiscais.⁷⁵

⁷¹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Constitucional e globalização*. [Consult. 20 Mar. 2013]. Disponível em WWW: <<http://jus.com.br/revista/texto/6041/direito-constitucional-e-globalizacao#ixzz2FPRWvqLo><http://jus.com.br/revista/texto/6041/direito-constitucional-e-globalizacao#ixzz2FPR1LTiu>>

⁷² SANTOS, António C.; GONÇALVES, Maria Eduarda; MARQUES Maria Manuel L. *Direito económico*. Coimbra: Almedina, 2010, p. 40.

⁷³ Ibid, p. 118.

⁷⁴ TORRES, Heleno. *Plurirributação Internacional sobre as Rendias das Empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 49.

⁷⁵ KREMPEL, Angelica Aperecida Ferraz. Soberania Tributária em tempos de globalização econômica. *IDEA*. Uberlândia, v.1, n.1, jul./dez. 2009, p. 75-93.

A soberania tributária já não pode ser vista mais como absoluta. A abertura dos mercados ao nível atual demonstra que é necessária a reforma fiscal de países interessados em grandes negociações econômicas. O transnacionalismo alcançou de forma irreversível as economias dos países. Medidas protecionistas e sistemas nacionalistas, ainda que amplamente utilizadas, não são consideradas por muitos economistas como boas soluções para a melhora do mercado interno.

Nos dias de hoje, tem-se dado importância às medidas de desburocratização tributária e financeira para que os países invistam uns nos outros, com vista ao expansionismo e consolidação mundial, sem maiores complicações, empecilhos ou barreiras.⁷⁶

A União Europeia propicia um terreno ainda mais fértil para a globalização do Direito Fiscal. Assim, ainda que os Estados membros possam exercer sua soberania fiscal, esta será observada pelos princípios do direito comunitário, sobre a supervisão das autoridades supranacionais.

O princípio da liberdade econômica enseja a fixação das cinco liberdades (livre circulação de pessoas, mercadorias, serviços, estabelecimentos e moeda) e é um dos maiores reflexos da globalização no direito Fiscal e Econômico.

Com tamanha troca de influências no âmbito fiscal, os países enfrentam alguns problemas que são temas recorrentes em discussões que intentam a busca de soluções. É preciso adequar o Direito Tributário globalizado a questões relevantes como paraísos fiscais, transparência fiscal, preços de transferência, regulação econômica e mobilidade dos contribuintes.

Para um sistema fiscal ser transparente, é necessário que haja diminuição nas exceções tributárias como isenções e benefícios fiscais.⁷⁷

O preço de transferência é aquele praticado de forma artificial por empresas vinculadas. Por serem artificiais, não podem se comparar aos preços praticados por empresas independentes.⁷⁸

⁷⁶ O Governo da Presidente Dilma no Brasil reafirmou compromisso em instalar medidas de desburocratização na área tributária e investimentos em transporte e infraestrutura. (<http://www2.planalto.gov.br/imprensa/discursos/discurso-da-presidenta-da-republica-dilma-rousseff-durante-cerimonia-de-abertura-do-encontro-brasil-alemanha2013-eeba2013>).

⁷⁷ TEIXEIRA, Glória, op. cit., p. 63.

⁷⁸ CASTRO, Aldemario Araujo. Repercussões da globalização na tributação brasileira. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Elementos atuais de direito tributário*: estudos e conferências. Curitiba: Jurua Editora, 2005, p. 18.

Os paraísos fiscais se caracterizam pelas isenções fiscais, ausência de troca de informações, reduzida publicidade nas transações. São consequências da mobilidade facilitada de pessoas e capitais.⁷⁹

Para mitigar os efeitos negativos da globalização nos sistemas fiscais, a OCDE tem trabalhado para reduzir ou abolir regimes fiscais preferenciais e a ausência de transparência na troca de informações, criando, para tanto, um modelo de tributação do rendimento e capital.⁸⁰

Uma das consequências da globalização na fiscalidade mundial é a elaboração de tratados e legislações específicas regulando a tributação. É fato que, no âmbito da União Europeia, por exemplo, não há uma vasta coletânea de diretivas nesse sentido. A prioridade da aplicação da política interna somente permite que a União Europeia intervenha em apenas alguns casos.

As diretivas existentes variam entre temas que abordam a tributação direta e indireta, que trataremos com detalhes nos próximos capítulos.

No âmbito da fiscalidade direta, a União Europeia adotou algumas diretivas acerca da fiscalidade das empresas: a diretiva sobre não existência de dupla tributação dentro do mesmo grupo de empresas estabelecidas em diferentes países do bloco; diretiva que visava reduzir impactos fiscais negativos sobre fusões de empresas dentro da UE; diretiva que elimina a dupla tributação dos juros e direitos de autor de empresas associadas estabelecidas em diferentes países do bloco.⁸¹

Já acerca da fiscalidade indireta, “a União Europeia é competente para harmonizar a fiscalidade indireta, incluindo a base tributável e as taxas, a fim de evitar distorções no mercado da UE.”⁸² Dessa forma, o IVA e os impostos especiais de consumo incidentes sobre álcool, tabaco e produtos energéticos são exemplos de intervenção da União Europeia na fiscalidade dos países membros.

⁷⁹ TEIXEIRA, Glória, op. cit., p. 64.

⁸⁰ Ibid, p. 65.

⁸¹ UNIÃO EUROPEIA. Impostos. [Consult. 2 Mai. 2013]. Disponível em WWW: <http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/index_pt.htm>

⁸² Ibid.

3. ALGUNS PRINCÍPIOS DE DIREITO FISCAL INTERNACIONAL

3.1 Princípio da soberania

No sentido clássico do Direito Internacional, soberania significa “poder de organizar-se juridicamente e de fazer valer dentro de seu território a universalidade de suas decisões nos limites dos fins éticos de convivência”.⁸³ A soberania possui dois aspectos: um interno e um externo. O aspecto interno se refere à superioridade do Estado perante pessoas, bens e relações. O aspecto externo ou internacional se refere à independência do Estado perante os demais.⁸⁴

No âmbito da fiscalidade, a soberania abrange conceitos mais específicos. O conceito completo é o que segue:

A soberania pode, assim, ser definida como uma manifestação específica da soberania do Estado que lhe permite criar e implementar a sua própria política fiscal, exercendo seus poderes tributários relativamente a situações tributárias internas e a situações tributárias internacionais com elementos de conexão relevantes com esse Estado, bem como negociando em matéria tributária com outros Estados.⁸⁵

Outra questão a ser apontada é a diferença entre âmbito de incidência e âmbito de eficácia da norma tributária.

A questão relativa ao âmbito de incidência (*Geltungsraum domaine de validité*), para usar a terminologia de Guggenheim reporta-se a saber se (e em que termos) a norma tributária interna pode abranger na sua previsão pessoas, coisas e factos localizados no território de outro Estado.

Por sua vez, a questão relativa ao âmbito de eficácia (*Wirkungsraum, sphère d'efficacité*) respeita a saber se (e em que termos) a norma tributária interna é suscetível de ser coercitivamente aplicada em território estrangeiro e se, inversamente, uma lei tributária estrangeira é suscetível de ser coercitivamente aplicada em território nacional.⁸⁶

Hodiernamente, a soberania tributária é entendida como aspecto da soberania estatal e, por causa disto, não há limites para o estabelecimento de tributos dentro de um Estado (*jurisdiction to tax*). No entanto, não se pode olvidar que o Direito Internacional somente reconhece o poder de tributar até os limites pessoais (limite de tributar pessoas integrantes de um Estado) e territoriais (limite de tributar o que ali se encontra) de um Estado. Dessa forma,

⁸³ REALE, Miguel. *Teoria do direito e do Estado*. 2ª ed. São Paulo: Martins, 1960, p. 127.

⁸⁴ PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves, op. cit., p. 167.

⁸⁵ PEREIRA, Paula Rosado, op. cit., p. 55.

⁸⁶ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 6.

se a tributação ocorrer numa situação em que os limites sejam ultrapassados, o Direito Internacional refuta esse poder.⁸⁷

O Direito Fiscal Internacional visa à cooperação dos Estados ao coordenar a soberania estatal com as normas internacionais.⁸⁸ Exige-se cada vez mais dos Estados tal colaboração⁸⁹ e até mesmo a limitação de sua soberania, tudo em prol de uma comunidade global.

Tal assertiva não significa que os Estados devam abandonar a soberania que lhes é inata, mas que a negociação – através de convenções, tratados, acordos – é demasiadamente importante no mundo atual regionalizado e globalizado e não deve estar em segundo plano.

Para alguns estudiosos, a soberania não deve ser vista como ilimitada e deve ser analisada como um princípio e não como regra do direito internacional. Assim, seguindo as regras de hermenêutica, no caso de confrontação entre soberania e demais princípios do direito fiscal, não deve se falar no afastamento de um princípio em relação a outro, mas sim na sua otimização segundo sua extensão.⁹⁰

3.2 Princípio da neutralidade

Num mundo globalizado como o de hoje, as empresas e a economia que as mobiliza se preocupam com o cenário de cada país potencialmente acolhedor de investimentos e instalações.

O princípio da neutralidade visa “a eliminação de impostos que penalizem mais uma pessoa em relação à outra”⁹¹, ou seja, que “a distribuição dos fatores de produção de rendimento ocorresse por força da atuação dos mecanismos de mercado, com uma influência tão reduzida quanto possível do fator fiscal”.⁹²

⁸⁷ XAVIER, Alberto, op. cit., p. 14.

⁸⁸ PEREIRA, Paula Rosado, op. cit., p. 59.

⁸⁹ “De tudo que se tem exposto pode-se deduzir que a cooperação aparece como fator preponderante das relações administrativas e de formatação de um direito administrativo internacional pela existência de redes transnacionais de organismos territoriais e nacionais, operando em dois planos: vertical e horizontal, portanto os Estados nacionais perderam o poder de controlar todas as relações administrativas de modo unilateral e pela via da autoridade.” (HEILMANN, Maria de Jesus R. Araújo, op. cit., p. 170.)

⁹⁰ DOUMA, Sjoerd. Non-discrimination Tax Obstacles. *EC Tax Review*, v. 2, 2012, p. 67–83.

⁹¹ TEIXEIRA, Glória, op. cit., p. 55.

⁹² PEREIRA, Paula Rosado, op. cit., p. 68.

O fator fiscal é, de fato, muitas vezes decisivo na escolha de um território para instalação de uma empresa. E por vezes, os benefícios fiscais são levados em consideração nessa análise.

A ampla e irrestrita concessão de benefícios fiscais prejudica a justa distribuição de riquezas na sociedade contribuinte e cria demasiadas exceções que prejudicam a arrecadação fiscal igualitária. Assim, o próprio Estatuto dos Benefícios Fiscais português afirma que tais benefícios serão dados em caráter excepcional,⁹³ o que contribui para uma maior transparência fiscal.

A análise da legitimidade da concessão de benefícios fiscais fundamenta-se na verificação das finalidades da medida e na sua pertinência com relação aos valores refletidos no texto constitucional. Será legítimo o incentivo fiscal concedido sob o amparo de desígnios constitucionais, como instrumento de promoção de finalidades relevantes à coletividade. Por via transversa, será ilegítimo (e, portanto, odioso) o benefício que se destinar a privilegiar pessoas ou situações específicas em detrimento do princípio da igualdade; ou que não guarde pertinência com os objetivos constitucionais autorizadores da intervenção do Estado sobre a economia.⁹⁴

Nesse desiderato, o tributo deve ter sua função extrafiscal reduzida ao mínimo e exercida o mais breve possível, a fim de respeitar a neutralidade ideal de um sistema fiscal.⁹⁵

O princípio da neutralidade fiscal busca o alcance da finalidade exclusivamente econômica de todas as atividades dentro de um Estado, direcionando o mercado para longe do direito fiscal e tributário. Aliás, o direito tributário deveria se preocupar prioritariamente com o financiamento de políticas públicas e com a promoção dos direitos fundamentais.⁹⁶

A neutralidade na exportação de capitais (*capital export neutrality*) é um conceito difundido no Direito Tributário Internacional que significa “tratamento fiscal similar ao aplicável àqueles cujos rendimentos sejam obtidos exclusivamente no Estado de residência”⁹⁷ em caso de aferimento de renda pelo sujeito passivo também em outros Estados. Ou seja, os rendimentos auferidos no Estado de residência do sujeito passivo deve ter tratamento idêntico ao aferimento de renda em outros Estados estrangeiros.

⁹³ Decreto-Lei 215/1989 - Estatuto dos Benefícios Fiscais, art. 5º, 1.

⁹⁴ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Política Fiscal e Crise Econômica Mundial*. Finanças Públicas – XV Prêmio Tesouro Nacional – 2010. [Consult. 28 Mar. 2013]. Disponível em WWW: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XVPremio/politica/MHpfceXVPTN/Tema_3_MH.pdf>

⁹⁵ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 118

⁹⁶ *Ibid*, p. 113.

⁹⁷ PEREIRA, Paula Rosado, op. cit., p. 71

Dessa forma, tanto o sujeito passivo residente que intenciona investir no exterior como aquele que pretende investir apenas internamente possuem o mesmo tratamento fiscal. Evita-se, com isso, que haja uma alocação de investimento desigual e ineficiente.⁹⁸

Nesse caso, utiliza-se a tributação da residência, aquela em que há um cálculo do montante total da dívida fiscal, ainda que os rendimentos sejam auferidos no estrangeiro.⁹⁹

Observa-se que, com a tributação na residência, a escolha do território para futuros investimentos é irrelevante do ponto de vista fiscal, já que a tributação é realizada em consequência da residência fixada.

O motivo seria o fato de, existindo sempre tributação do rendimento no Estado da residência, a realização de investimentos em zonas de baixa tributação teria como única consequência a redução, nesse mesmo Estado da residência, do valor do crédito pelo imposto pago no estrangeiro, mas com o correspondente aumento do imposto a pagar no Estado da residência. Deste modo, o resultado em termos de tributação global seria exatamente o mesmo que se obteria se o investimento no estrangeiro fosse realizado numa zona de alta tributação (mas com nível de tributação não superior ao do Estado de residência).¹⁰⁰

Já a neutralidade de importação de capitais é aquela “alcançada quando investidores nacionais ou estrangeiros são tratados igualmente pelo país onde é realizado o investimento.”¹⁰¹ Assim, dentro de um mesmo território fiscal, todos os aferimentos dos sujeitos passivos, sejam eles estrangeiros ou residentes, são tratados igualmente.

A técnica utilizada na tributação que visa à neutralidade de importação de capitais é a da tributação na fonte, ou seja, a tributação no país onde são efetivamente auferidos os rendimentos, independente da residência do sujeito passivo.

É importante ressaltar que a neutralidade permite que tanto o país exportador como o importador de capitais possuam direitos quanto à arrecadação dos tributos, não importando se o país importador de capitais é ou não menos desenvolvido ou se o país exportador de capitais é ou não mais bem afortunado.

Ninguém põe hoje em dúvida o direito do país da fonte de tributar a renda (ou a fortuna) nele produzida, por evidentes razões ligadas à forte conexão entre eles e a produção do fato tributário. Mas isto não tem impedido que os países da residência se arroguem também do direito de tributar os rendimentos auferidos no exterior pelos seus residentes [...]¹⁰²

⁹⁸ PEREIRA, Paula Rosado, op. cit., p. 71.

⁹⁹ TEIXEIRA, Glória, op. cit., p. 61.

¹⁰⁰ PEREIRA, Paula Rosado, op. cit., p. 72.

¹⁰¹ TEIXEIRA, Glória, op. cit., p.56.

¹⁰² XAVIER, Alberto, op. cit., p. 228.

Uma das formas de reconhecimento da neutralidade é através da desnecessidade de observância, por parte da empresa, de questões meramente fiscais para decidir se quer criar subsidiárias ou manter-se na atividade com apenas uma sede.

É sabido que a tributação sobre grupos econômicos possui, em muitos Estados, tratamento diferenciado em relação a empresas comuns, o que, segundo, alguns, prejudica a neutralidade fiscal.¹⁰³

3.3 Princípio da universalidade

O princípio em questão corrobora a ideia de que há uma tributabilidade ilimitada, por abranger, na captação de tributos, os bens e direitos situados no exterior. Tal princípio tem estado em voga em muitos países, que cobram dos sujeitos passivos residentes os rendimentos auferidos tanto dentro como fora do país. Vale dizer que há “uma extensão extraterritorial da lei interna”.¹⁰⁴

Este princípio se contrapõe ao clássico princípio da territorialidade, ou da tributabilidade limitada, onde a tributação decorre somente de bens e direitos oriundos de seu próprio território.

Usualmente, os países tendem a aplicar o princípio da territorialidade para os não-residentes, garantindo a tributação apenas decorrentes de bens e direitos situados internamente. Para os residentes, a preferência é a aplicação do princípio da universalidade (*worldwide income*), ainda que não seja obrigatório.¹⁰⁵ Assim acontece no Brasil e em Portugal.¹⁰⁶

O Tribunal de Justiça da União Europeia costuma aceitar a diferenciação na tributação de residentes e não residentes, uma ilimitada e outra limitada. Segundo o órgão, não existe a discriminação proibida pelos tratados comunitários. Utiliza-se do argumento de que não se pode comparar a situação de residentes com a de não residentes, pois, geralmente, há

¹⁰³ PRICEN, S.; M. Gérard. International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity. *European Taxation*, v. 48, 2008, p. 174-185.

¹⁰⁴ XAVIER, Alberto, op. cit., p. 231.

¹⁰⁵ Ibid, p. 232.

¹⁰⁶ Lei 7.713/1998 e Código do IRS, art. 15.º n.º 1, respectivamente.

diferenças objetivas, como a situação familiar e pessoal e capacidade contributiva do sujeito passivo.¹⁰⁷

3.4 Princípio da não-discriminação

O princípio da não-discriminação tributária tem como objetivo evitar o tratamento tributário desigual, no âmbito internacional, entre contribuintes que estejam em situação de igualdade. Percebe-se que tal princípio está diretamente relacionado com o princípio da igualdade.

Na Constituição brasileira, o princípio em questão encontra-se no art. 150, II.¹⁰⁸ No Tratado da União Europeia, é possível visualizar no art. 12 a menção ao princípio. O Tratado de Assunção explicita no seu art. 7º que “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.” O artigo 24 do Modelo de Convenção da OCDE também prevê o princípio da não-discriminação como cláusula importantíssima na elaboração de convenções entre Estados.

O Modelo de Convenção da OCDE supracitado, no artigo 24, abrange algumas regras que visam abolir ou evitar a discriminação entre contribuintes. Dessa forma, é proibida a discriminação em razão da nacionalidade; em razão de um estabelecimento estável mantido em um Estado por uma empresa residente de outro Estado; em razão do pagamento de juros, royalties demais importâncias por uma empresa a outro Estado; em razão do controle de capital de uma empresa por residente de outro Estado.

Em termos de Direito Fiscal Internacional, o princípio da não-discriminação se volta principalmente à nacionalidade dos contribuintes e a proibição de utilizá-la como fundamento para cobrar de forma diferenciada as contribuições fiscais entre nacional e não nacional.

Entretanto, é preciso que se esclareça que o critério da nacionalidade que possui o objetivo de afastar a discriminação não se compara aos critérios da residência e fonte, estes sim possíveis de se discriminar no sistema tributário. Conclui-se, então, que “existe uma situação de discriminação com base na nacionalidade apenas quando a nacionalidade – e

¹⁰⁷ PEREIRA, Paula Rosado, op. cit., p. 347-349.

¹⁰⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

nenhum outro fato – for o critério decisivo para que um contribuinte tenha um tratamento fiscal menos favorável”.¹⁰⁹

De acordo com o princípio da reciprocidade, recorrente no Direito Internacional Público, é possível, inclusive, a invocação do descumprimento das cláusulas de não-discriminação por um Estado para que o outro também não as cumpra (art. 24, 1º Modelo de Convenção da OCDE).

Ressalte-se que o princípio da não-discriminação possui um viés negativo, ou seja, não prejudica o Estado na implementação de políticas de benefícios e outros tratamentos favoráveis com a finalidade de atrair investimentos estrangeiros.¹¹⁰

3.5 Princípio da eliminação da dupla tributação

A dupla tributação pode ser caracterizada quando “um mesmo fato tributário integra a previsão de duas normas de incidência distintas, dando lugar a um cúmulo de pretensões tributárias.”¹¹¹

Diferencia-se a dupla tributação jurídica e a dupla tributação econômica. A primeira consiste na tributação do rendimento de um mesmo contribuinte em mais de uma jurisdição fiscal. A segunda, geralmente não abrangida nos tratados, é a tributação de um rendimento em mais de um Estado.¹¹²

Em geral, para caracterizar a dupla tributação, utiliza-se o critério das quatro identidades: do sujeito, do objeto, do imposto e do período.

São variadas as causas que ensejam a dupla tributação. Entre elas está a identidade do elemento de conexão dos fatos geradores ou do lugar de produção da fonte e também a distinção dos critérios de qualificação das rendas tributáveis, da nomenclatura dos impostos, etc.¹¹³

A eliminação da dupla tributação tem sido pauta nos discursos de muitos países colaboradores entre si. Os acordos internacionais que buscam evitar a bitributação vêm em

¹⁰⁹ PEREIRA, Paula Rosado, op. cit., p. 217.

¹¹⁰ XAVIER, Alberto, op. cit., p. 271.

¹¹¹ PEREIRA, Paula Rosado, op. cit., p. 22

¹¹² TEIXEIRA, Glória, op. cit., p. 280

¹¹³ TORRES, Heleno. Dupla (Múltipla) Tributação Internacional. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo. n. 65, 1999, p. 68.

forma de tratados e acordos internacionais que objetivam também derrubar barreiras comerciais e evitar a evasão fiscal¹¹⁴. Da mesma forma, evitam “desestimular os negócios internacionais e causar a adoção, pelos contribuintes, de mecanismos elisivos e evasivos.”¹¹⁵

Os Estados podem adotar medidas unilaterais para evitar a dupla tributação, como a isenção, o crédito de imposto e a dedução.¹¹⁶

Existem medidas convencionais entre os Estados signatários para a eliminação de dupla tributação, como isenções, adoção de métodos de crédito e taxas reduzidas na retenção da fonte. Uma convenção sobre dupla tributação pode significar a perda de receita dos Estados¹¹⁷, mas contribui para uma maior justiça fiscal e segurança jurídica.

Um exemplo de convenção para eliminação da dupla tributação é a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000. Tal Convenção foi promulgada no Brasil – e, conseqüentemente, passou a fazer parte do ordenamento jurídico interno – através do Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001. Em Portugal foi ratificada na Resolução da Assembleia da República n.º 33/2001.

¹¹⁴ ELALI, André. op. cit., p. 49.

¹¹⁵ Ibid, p. 248.

¹¹⁶ FRANCA, Marçílio Toscana Filho. Princípios da Tributação Universal sobre a Renda. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília. n. 37, jan/mar 1988, p 86-87.

¹¹⁷ TEIXEIRA, Glória, op. cit., p. 280.

4. INTEGRAÇÃO FISCAL DOS BLOCOS ECONÔMICOS

É natural que, devido ao processo de globalização que o mundo presencia, a aproximação dos países requeira muito mais do que cooperativismos superficiais. Dessa forma, muitos países e blocos econômicos passaram também a integrar suas legislações, indo além dos tratados e acordos de cooperação e coordenação.

A coordenação fiscal tem sido observada há alguns anos entre os países membros de blocos econômicos. Diferentemente da harmonização, a coordenação é mais sutil, simplificada. Significa cooperar, debater e trocar informações mediante instrumentos sem caráter juridicamente vinculativo.¹¹⁸ Com a intensificação do processo integrativo entre os países dos blocos econômicos, dar um passo a frente de meras coordenações fiscais tem sido prioridade na pauta política.

A aproximação das legislações fiscais visa uma integração mais completa entre os países membros de blocos regionais. A intenção é que, com a similaridade ou unificação das leis tributárias, os sistemas fiscais se tornem cada vez menos divergentes e menos propensos ao contencioso judicial ou administrativo, além de potencializar a livre circulação de pessoas, bens e capital e estimular a concorrência saudável.¹¹⁹

Não é incomum que as diferenças entre os sistemas tributários dos países prejudiquem a livre concorrência, uma vez que a carga e a política tributária incrementam a formação dos preços e, conseqüentemente, prejudica a competitividade.¹²⁰

Não há que se confundir harmonização fiscal com uniformização fiscal. A harmonização fiscal visa à modificação dos sistemas tributários entre países, para que estes não gerem distorções ou divergências graves.¹²¹ Já a uniformização significa igualar as legislações fiscais, eliminando toda e qualquer diferença, para criar um único sistema legislativo.

A diversidade das legislações fiscais, mesmo em tempos de globalização intensa, não pode ser descartada ou ter sua importância diminuída. É fundamental que cada país tenha

¹¹⁸ PEREIRA, Paula Rosado, op. cit., p. 265.

¹¹⁹ CAMPOS, Diogo Leite, op. cit., p. 19.

¹²⁰ RAYMUNDO, Lenice. A harmonização tributária na União Europeia: um estudo sobre a teoria da integração fiscal. *Revista da FARN*. Natal. v. 3, n. 1/2 p. 136, jul. 2003/jun. 2004.

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

consciência de suas diferenças e peculiaridades no âmbito tributário. Eliminar a diversidade fiscal seria como eliminar a diversidade cultural e social.¹²²

[...] Globalização – tal como antes regionalização – não deve significar imposição de modelos fiscais. Imposição que parte normalmente de países ricos para os outros. Os diversos estádios de desenvolvimento econômico e social implicam sistemas fiscais também diversos. E que podem passar, muito legitimamente, por medidas adequadas a atrair investimentos.¹²³

Na União Europeia, o grande ponto de partida para a implementação de políticas fiscais integradas foi o Relatório Neumark de 1962. O Comitê Fiscal e Financeiro identificou, na época, problemas que inviabilizavam a livre concorrência e prejudicava a efetivação das liberdades e seus reflexos na economia. Dessa forma, o relatório recomendou a reformulação das políticas fiscais de forma gradual, com o objetivo de abolir tais problemas e criar um sistema fiscal integrado e eficiente.

A partir do Relatório, foram criadas sucessivas diretivas que tinham como finalidades principais a instituição de um imposto sobre valor agregado e a eliminação de fronteiras fiscais.

Já no MERCOSUL, o próprio Tratado de Assunção prevê um Programa de Liberação Comercial, com o propósito de redução tarifárias progressivas, lineares e automáticas e também com a finalidade de eliminação de restrições não tarifárias e outras restrições ao comércio entre os Estados Partes.¹²⁴ Em 1994, com o Protocolo de Ouro Preto, enfatizou-se a importância dos Estados Partes se comprometerem a adotar as medidas necessárias para assegurar o cumprimento das normas emanadas dos órgãos do MERCOSUL em seus territórios.¹²⁵ Dessa forma, ainda que não caracterizada a supranacionalidade, houve um reforço das intenções de integração legislativa e de consolidação das leis comunitárias nos ordenamentos jurídicos de cada país membro.¹²⁶

¹²² CAMPOS, Diogo Leite, op. cit., p. 26.

¹²³ Ibid, p. 30.

¹²⁴ Tratado de Assunção, art. 5º, a.

¹²⁵ Protocolo de Ouro Preto, art. 38.

¹²⁶ A Venezuela, inclusive, pretende adotar 30% das normativas do bloco já no primeiro semestre de 2013. (<http://agenciabrasil.ebc.com.br/noticia/2012-12-06/venezuela-vai-adotar30-das-normativas-do-mercosul-ate-primeiro-trimestre-de2013>).

4.1 As legislações fiscais na União Europeia e no MERCOSUL

As medidas de harmonização fiscal tem sido, desde sempre, olhada com cautela e até com desconfiança pelos Estados membros da União Europeia. Isso porque a arrecadação e a competência tributária são vistos como parcelas de soberania fundamentais à constituição do Estado. Devido a essa visão, o processo de harmonização tem fluído de maneira mais lenta que o esperado, de forma muito cuidadosa. Não é por acaso que as decisões em matéria fiscal comunitária exigem a unanimidade nas decisões.¹²⁷

Uma das principais legislações fiscais harmonizadas da União Europeia é a Sexta Diretiva que dispõe sobre o imposto sobre valor agregado. Essa Diretiva foi modificada ao longo dos anos para se adequar às constantes mudanças econômicas e cenários globais. Tal imposto surgiu na França, da década de 1950, para substituir os impostos cumulativos e era denominado *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA). Anos depois, o modelo do TVA foi expandido para a comunidade europeia como um imposto ideal para transações entre países membros.

Em linhas breves, o IVA é um imposto que incide sobre produção, distribuição e prestação de serviços. Aplica-se aos bens e serviços comercializados para fins de consumo na União Europeia.¹²⁸ Ainda segundo a legislação, o sujeito passivo do IVA é “qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade econômica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.”¹²⁹ A taxa normal do IVA é fixada com base na percentagem do valor tributável e não pode ser inferior a 15% até 31 de Dezembro de 2015.¹³⁰ Em Portugal, a taxa normal é de 23%.¹³¹

Ressalte-se que, apesar de ser um imposto voltado para as finalidades comunitárias, as taxas e isenções não estão uniformes atualmente, o que prejudica seus verdadeiros objetivos.¹³² Dessa forma, seria mais eficiente remover as isenções e minimizar a recorrência das taxas zero e as reduzidas. Buscar a neutralidade, a não cumulatividade pura e o tratamento

¹²⁷ PEREIRA, Paula Rosado, op. cit., p. 271.

¹²⁸ UNIÃO EUROPEIA. Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA). [Consult. 3 Mai. 2013]. Disponível em WWW: <http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_pt.htm>

¹²⁹ Diretiva 2006/112 IVA.

¹³⁰ Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA). [Consult. 3 Mai. 2013]. Disponível em WWW: <http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_pt.htm>

¹³¹ Em Açores e Madeira, a taxa normal é menor, de 16% e 22% respectivamente. A crítica quanto à elevada taxa normal do IVA em Portugal é recorrente.

¹³² TEIXEIRA, Glória, op. cit., p. 198.

igualitário também são medidas importantes para manter o sistema de imposto de valor agregado em bom funcionamento.¹³³

No âmbito da União Europeia ainda é possível encontrar outras legislações fiscais harmonizadas.

- a) A Diretiva 92/83 estabelece uma estrutura harmonizada de imposto especial de consumo sobre álcool e bebidas alcoólicas.
- b) A Diretiva 2009/133 aplica a um regime fiscal comum às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-Membro para outro.
- c) A Diretiva 90/435 (alterada pela Diretiva 2011/96/UE) trata do regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados- membros diferentes.
- d) A Convenção 90/436 propõe a eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas.
- e) A Diretiva 2003/48 aplica regras relativas à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros
- f) A Diretiva 2003/49 trata do regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes.
- g) Diretiva 2008/7/CE regula a cobrança, pelos Estados-Membros, de impostos indiretos sobre a reunião de capitais.
- h) A Diretiva 1999/62/CE (alterada por último pela Diretiva 2006/103/CE) regula a aplicação de imposições aos veículos pesados de mercadorias pela utilização de certas infraestruturas.

Note-se que, apesar das várias Diretivas que propõem a harmonização fiscal na União Europeia, há muito que se fazer para uma maior efetivação do propósito de harmonizar a legislação tributária. É desejável que, dentro de um bloco regional do porte europeu, os países se proponham a seguir com uma harmonização mais efetiva e ampla, de forma a fazer jus ao cenário global atual, de bastante integração e coordenação entre Estados. Em outras palavras,

¹³³ AUJEAN, Michael. Harmonization of VAT in the EU: back to the future. *EC Tax Review*, v. 3, 2012-2013, p. 134-143.

apesar dos reconhecidos avanços, a harmonização fiscal na União Europeia vem caminhando a passos mais lentos do que se gostaria.

Os Estados membros do MERCOSUL possuem uma diversidade de sistemas fiscais e determinam sua competência tributária de maneiras diferenciadas. Brasil, Argentina, Venezuela e Paraguai possuem competências tributárias divididas entre governo central e unidades como províncias ou Estados. No Uruguai não há tal divisão, pois tal competência está apenas nas mãos do governo central.

Em 1993, uma comissão técnica foi formada para proceder com estudos dos impostos indiretos existentes nos países membros do MERCOSUL, com o objetivo de discriminar as disparidades nos sistemas fiscais e propor de harmonização das legislações dos países. Tal comissão, inspirada pelos trabalhos do Relatório Neumark, não chegou a conclusões otimistas, pois havia muito trabalho a se fazer para chegar ao nível de harmonização desejado, a começar pela modificação substancial das legislações tributárias internas.¹³⁴

Por não ser um bloco econômico dotado de supranacionalidade e sim de intergovernabilidade, o MERCOSUL não possui tanta facilidade e automaticidade na incorporação das leis aos ordenamentos jurídicos internos. Por isso mesmo, se na União Europeia vê-se a dificuldade em harmonizar determinadas espécies legislativas, não é exagero afirmar que no MERCOSUL a dificuldade é ainda maior.

Junte-se a essa dificuldade a falta de empenho político na harmonização das legislações fiscais mercosulistas, uma vez que há grande disparidade entre arrecadação tributária entre os países membros¹³⁵ e nenhum deles parece disposto a articular leis que possam, de alguma forma, gerar perda inicial de receitas ou gerar restrições fiscais.

O MERCOSUL encontra-se na fase de união aduaneira imperfeita, com a implantação de tarifa externa comum. Atualmente, a TEC, através da Nomenclatura Comum do MERCOSUL, compreende cerca de nove mil itens tarifários e suas tarifas variam de 0% a 20%. Entretanto, há uma lista de exceções aprovada pelos países que não concordaram com a

¹³⁴ TEODOROVICZ, Jeferson. Integração econômica e tributação sobre o consumo sob a perspectiva da sustentabilidade – aspectos científicos e políticos. Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA). [Consult. 4 Mai. 2013]. Disponível em WWW: <www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp086067.pdf>

¹³⁵ O Brasil é o 3º país da América Latina com maior arrecadação tributária, perdendo apenas para Cuba e Argentina. (<http://extra.globo.com/noticias/economia/brasil-tem-3-maior-arrecadacao-de-impostos-previdencia-da-al-7799505.html>).

mudança brusca de tributação, por motivos protecionistas ou para evitar aumento nos custos de produção e investimento.¹³⁶

Tais exceções são comuns e podem coexistir com o processo de união aduaneira, desde que sejam provisórias e restritas. O que tem se verificado no MERCOSUL, entretanto, é o crescimento e o estabelecimento quase permanente de exceções. E, se já não bastasse todos os demais empecilhos da integração fiscal do bloco, tais exceções atrapalham mais ainda o processo integracionista.

4.2 Perspectivas de harmonização legislativa no âmbito fiscal

Apesar do visível esforço do bloco regional europeu em harmonizar as legislações sobre fiscalidade, ainda é grande o desafio para que essa harmonização se dê em contornos mais amplos e efetivos.

Ou seja, além das boas intenções políticas, é fundamental que a harmonização se concretize através de leis de formatos vinculantes para os países membros.

Se o objetivo pré-determinado é a integração econômica – concretizada através do fenômeno da Harmonização Fiscal -, devemos verificar como a Política Legislativa se adapta a essa finalidade, tornando-se veículo adequado para a criação do direito “integrado”. Mas em sede de matéria tributária, os estudos de política legislativa destinados a concretizar a integração existem há décadas, ganhando importância conforme a evolução dos blocos regionais e do próprio contexto internacional. Por isso, afirmamos que a análise do fenômeno legislativo concernente ao processo de Harmonização Fiscal também manifestou gradativa evolução doutrinária.¹³⁷

O plano de harmonização fiscal é também importante para evitar evasão e elisão fiscal e a fuga indevida de receitas dos contribuintes de cada país. Devido às grandes disparidades das legislações fiscais nos países membros, o cidadão tende a aplicar seus capitais em países que ofereçam melhores condições de tributação, incluindo os paraísos fiscais.

Apesar de tudo, é nítida a resistência dos países membros do bloco em abrir mão da sua soberania fiscal em prol da comunidade europeia. Por isso, não é raro constatar que há opiniões favoráveis à existência de uma autoridade supranacional capaz de tomar as medidas fiscais e orçamentárias necessárias para que as políticas nacionais não interfiram no andamento da economia da União Europeia. Assim, em caso de não cumprimento da política

¹³⁶ PIANI, Guida; KUME, Honório. *MERCOSUL: o dilema entre união aduaneira e área de livre-comércio. Revista de economia política*, vol. 25, n. 4 (100), out-dez/2005, p. 377.

¹³⁷ TEODOROVICZ, Jeferson, op. cit, p. 142.

de recomendações, a sanção não deveria ser apenas uma multa e sim uma transferência temporária do poder de tributar e do poder orçamentário, ainda que aparentemente viole o princípio do “*no taxation without representation*”.¹³⁸

A despeito das políticas de austeridade, das diretivas e dos pactos econômicos, a ideia de uma autoridade supranacional, segundo esta corrente, pode ser interessante para resolver problemas ligados à crise monetária. Assim, tais autoridades não iriam depender dos governos nacionais para intervir nos seus sistemas financeiro e tributário, principalmente quando tomassem medidas contrárias às diretivas comunitárias.

Até o momento, os Estados-membros têm vindo a assumir uma posição de firme defesa da respectiva soberania fiscal, parecendo não atribuir a necessária importância à perda de eficiência económica da EU e ao prejuízo para a sua própria soberania fiscal, nos termos acima apontados, resultantes da insuficiência do processo de harmonização fiscal da tributação direta.¹³⁹

A fiscalidade direita é a que mais necessita de atenção na análise do futuro da harmonização legislativa fiscal. A harmonização de tal tipo de fiscalidade se restringe, no âmbito comunitário, apenas a casos específicos.

Também se mostra indispensável verificar o quão importante é a harmonização fiscal nos casos de comércio eletrónico. Devido à dificuldade de identificar os Estados de onde se operam as transações e também de materializar tal localidade no caso de produtos virtuais, a harmonização fiscal torna-se necessária, a fim de regular a tributação das sociedades.¹⁴⁰

Nas Américas, o Brasil é um dos países membros que mais obstaculiza a harmonização legislativa fiscal por não ter em seu sistema tributário um imposto do tipo agregado. O país possui, na verdade, três tipos de impostos não-cumulativos, um para cada esfera da Federação: o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal; o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual; e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência federal.

Tamanha complexidade e variedade de impostos no país dificulta a harmonização fiscal no MERCOSUL, uma vez que a quantidade de legislações fiscais atrapalha a interpretação, compilação e coordenação das mesmas.

¹³⁸ VANISTENDAEL, Frans. The Crisis: a window of necessity for EU taxation. *European Taxation*, p. 394-402, set/2010.

¹³⁹ PEREIRA, Paula Rosado, op. cit., p. 290.

¹⁴⁰ Ibid, p. 292.

Todos os demais países do MERCOSUL possuem um imposto de valor agregado, exceto o Brasil. Enquanto o Uruguai foi um dos primeiros países a implantar o sistema de tributação indireta através do IVA, o Brasil continua resistindo em unificar as legislações sobre imposto de consumo, assim como transferir a competência para tanto ao governo federal, sob os mais diversos pretextos, políticos e econômicos.

Por ser o ICMS um imposto de grande arrecadação dos Estados¹⁴¹, tais unidades da Federação não aceitam a reforma e unificação desse imposto. Também por incidir em importações, inclusive de países que integram o MERCOSUL, se torna muito mais complicado prosseguir com as intenções de harmonização, uma vez que é um tributo fonte de significativa receita. Por esses motivos, não é possível vislumbrar uma profunda reforma tributária brasileira tão cedo.

Além disso, medidas que ensejam uma reforma tributária constitucional no país interferem diretamente no federalismo brasileiro e na perda da atual autonomia dos entes federativos brasileiros. Referida autonomia é, inevitavelmente, considerada uma conquista alcançada com a promulgação da Constituição Federal de 1988, após 21 anos de existência de regime militar e, portanto, é uma característica bastante marcante e estimada no país. Uma reforma tributária, que interferisse nas competências tributárias dos entes federados, seria de impacto bastante significativo para os governos desses entes, que se sentiriam incomodados com tamanha mudança em seus papéis como políticos.¹⁴²

Ao longo dos anos, tem-se discutido projetos de leis e emendas constitucionais no Congresso Nacional para unificação de legislações que implicariam indiretamente na facilidade de harmonização da legislação fiscal do MERCOSUL. Uma das mais recentes discussões é a Proposta de Emenda Constitucional 233 que tem como objetivos justamente “reduzir a complexidade e a cumulatividade características da estrutura tributária brasileira e eliminar a guerra fiscal entre os Estados.”¹⁴³ Entre outros ajustes na legislação tributária nacional, a PEC 233 simplifica legislações esparsas, contraditórias e ultrapassadas e unifica as 27 legislações estaduais sobre ICMS.

¹⁴¹ As alíquotas de ICMS no âmbito estadual podem chegar até 25% nas operações e prestações internas com mercadorias como bebidas alcoólicas, joias, fumo, cigarros e demais artigos de tabacaria, etc.

¹⁴² REZENDE, Fernando. *Integração regional e Harmonização Tributária: a perspectiva brasileira*.

[Consult. 6 Mai. 2013]. Disponível em WWW: <www.iadb.org/IDBDocs.cfm?docnum+831634>

¹⁴³ ZOUVI, Alberto [et al.] Reforma tributária: a PEC nº 233, de 2008. [Consult. 6 Mai. 2013] Disponível em WWW: <http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/texto44-albertozouvifernandoTrindadejos%C3%A9patroc%C3%ADniojosu%C3%A9pellegrinericardomiranda.pdf>

Pelos motivos expostos, a harmonização fiscal no MERCOSUL tem perspectivas muito limitadas. O Brasil, o país membro de maior PIB, de melhor economia e de maior extensão territorial, ocupa uma posição de grande importância e destaque entre os países mercosulistas, e muitas das implantações para um sistema fiscal harmonizado dependem de reformas tributárias dentro do próprio país.

O fato do MERCOSUL ser um bloco regional intergovernamental, sem autoridades, instituições ou legislações supranacionais, torna ainda mais dificultoso o processo de harmonização fiscal, uma vez que toda a cooperação nesse sentido depende da vontade e do empenho político dos países membros.

Quanto às políticas de harmonização já implantadas, é necessário repensar algumas medidas, como a lista excessivamente grande de exceções da TEC, que prejudica o tratamento igualitário previsto no Tratado de Assunção.

Com a entrada da Venezuela no bloco, espera-se que a economia e o PIB do MERCOSUL sejam bastante incrementados. Estima-se que o comércio intrabloco aumente em 20%.¹⁴⁴ Com tamanha expectativa diante do novo integrante, é fundamental que se prossiga com as orientações acerca da melhor eficiência da TEC, da intenção de harmonização legislativa e da busca pela maior integração econômica entre os países membros.

Como já dito anteriormente, a harmonização não implica uniformização. É necessário respeitar as diferenças políticas, econômicas e sociais dos países membros de blocos econômicos. Entretanto, se espera cada vez mais cooperação entre tais países a ponto de convergirem em legislações harmonizadas, a fim de potencializar as transações econômicas e sociais intrablocos.

A crise do euro certamente abalou o espírito comunitário da União Europeia, agravando a indisposição em integrar as finanças públicas.¹⁴⁵ Já no MERCOSUL o tal espírito integracionista e harmonizador ainda está imaturo e despreparado politicamente.

¹⁴⁴ Segundo estudo do economista Luciano Wexell Severo, com a adesão da Venezuela no MERCOSUL “o PIB do Mercosul passará a somar cerca de US\$ 3,2 trilhões, alcançando 75% do total da América do Sul. Por sua vez, a população dos países membros aumentará para 272 milhões, para 70% do total da região. O bloco se estabelecerá como um dos mais importantes produtores mundiais de energia, alimentos e produtos manufaturados.” (http://www.cartamaior.com.br/templates/materiaMostrar.cfm?materia_id=20502)

¹⁴⁵ TAVARES, José; CATARINO, João Ricardo. *Finanças Públicas da União Europeia*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 24.

Apesar dos pontos negativos, vê-se uma urgente necessidade de continuar com a elaboração dos planos de harmonização legislativa fiscal, a fim de fortalecer os laços comunitários e consolidar a regionalização econômica e seus benefícios.

4.3 Atuação das autoridades fiscais nos países membros

As autoridades fiscais dos países membros dos blocos econômicos exercem um papel fundamental na aplicação das legislações fiscais harmonizadas. Além disso, a cooperação administrativa faz-se importante para combate a fraudes e a evasão fiscal.

Dentre outros motivos, a ocorrência de problemas que envolveram bancos internacionais pressionou os países a adotar uma política mais transparente nas trocas de informações.¹⁴⁶

A Lei Complementar 104/2001 acrescentou o parágrafo único do art. 199 no Código Tributário Nacional brasileiro que afirma que “A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.”

Já a Lei Geral Tributária portuguesa, afirma, em seu art. 76º, 4, que possuem fé “as informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua a que o Estado Português esteja vinculado, sem prejuízo da prova em contrário do sujeito passivo ou interessado.”

O objetivo de tais dispositivos legais é muito claro.

A troca de informações entre os países, fruto do princípio da transparência, tornou-se instrumento de grande importância nos últimos anos, diante da nova realidade da globalização econômica e da abertura para o direito cosmopolita. Seus objetivos principais são o combate aos paraísos fiscais e ao segredo bancário.¹⁴⁷

O art. 26º do Modelo de Convenção sobre bitributação da OCDE também prevê a troca de informações entre Estados. Cabe ressaltar que o modelo incentiva a troca de informações de forma recíproca e secreta. Além disso, orienta o uso objetivo das informações prestadas,

¹⁴⁶ CARVALHO, André; JUNIOR, Hernani. Troca de informações entre autoridades fiscais – O Art. 26 dos Acordos de Bitributação. In: TONANNI, Fernando; FILHO, Clóvis Panzarini; BELLAN, Daniel Vitor. *Estudos Avançados de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 6.

¹⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 120.

com finalidades restritas e bem delimitadas. Com isso, trata-se de resguardar a intimidade e a dignidade humana do contribuinte.

Aliás, o direito a intimidade é previsto tanto no ordenamento jurídico brasileiro quanto no português. Na Constituição Federal brasileira de 1988, o artigo 5º, X garante serem “invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação”. É facultado à administração tributária, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei (artigo 145, §1º CF/88).

A Lei Geral Tributária de Portugal prevê em seu artigo 64º o princípio da confidencialidade, afirmando que “os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.”

Mesmo com tantas garantias acerca da intimidade e privacidade dos contribuintes, a troca de informações é extremamente importante e necessária para a manutenção do sistema fiscal e financeiro dos países, ainda mais no mundo globalizado. A facilidade de circulação de bens e moedas pode significar perda indevida de receita e defasagem na organização fiscal dos Estados.

Pelo fato do limite da soberania tributária se impor dentro de seus limites jurisdicionais, é necessária a existência de acordos, tratados ou convenções que possibilitem a troca de informações e a boa alocação dos recursos tributários dos contribuintes. Dessa forma, apesar da regra geral determinada pelo Direito Internacional Público de que não é possível atuar indiscriminadamente em outros Estados soberanos, inclusive na área fiscal, a mobilidade dos contribuintes tem alertado os países quanto à grande circulação facilitada do capital e à necessidade de acompanhar as saídas e entradas de valores.¹⁴⁸

A OCDE possui um manual sobre modelo de convenção que trata da troca de informações entre autoridades fiscais. Segundo o relatório explicativo do Modelo de Convenção, o “instrumento prevê, pois, todas as formas possíveis de cooperação administrativa entre os Estados em matéria de determinação e cobrança de impostos, com

¹⁴⁸ ÖNER, C. Using Exchange of Information in Regard to Assistance in Tax Collection. *European Taxation*. v. 51, n. 4, p. 123-136, 2011.

vista, designadamente, a combater a evasão e a fraude fiscais. Essas formas de cooperação administrativa vão desde a simples troca de informações à cobrança de créditos fiscais no território de outro Estado.”¹⁴⁹

A troca de informações, segundo o Modelo, pode ser a pedido ou automática ou ainda espontânea (art. 5º a 7º). A troca deve ser a mais abrangente possível de forma a esclarecer, da melhor maneira, todas as dúvidas entre os países colaboradores. Da mesma forma, a informação deve ser relevante e pertinente.¹⁵⁰

O compromisso com a confidencialidade também se vê reforçado neste modelo de convenção (art. 22º), o que indica a forte tendência em preservar os direitos individuais do contribuinte.

A reciprocidade que, em regra, deve ser respeitada quanto à provisão de assistência, não precisa ser observada quanto à qualidade e a forma da transmissão das informações, uma vez que os sistemas fiscais dos países diferem entre si quanto às suas formas de coleta e repasse de informação.¹⁵¹

O Brasil não é membro da OCDE, mas procura seguir as tendências que a Organização dita. Dessa forma, adota quase integralmente os modelos de convenções e procura ampliar ao máximo a cooperação na troca de informações.¹⁵²

A União Europeia também se esforça para manter a troca de informações e prestação de assistência mútua em matéria fiscal. São exemplos:

- a) A Diretiva 2011/16, que trata sobre a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.
- b) Também elaborado pelo Conselho da União Europeia, o Regulamento n.º 1798/2003 trata cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.
- c) Há também o Regulamento n.º 2073/2004 relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos especiais de consumo.

¹⁴⁹ Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal. [Consult. 7 Mai. 2013] Disponível em WWW: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/MAC_Amended_Convention_Portuguese.pdf>

¹⁵⁰ ÖNER. C., op. cit., p. 123-136.

¹⁵¹ Ibid, p. 131.

¹⁵² CARVALHO, André; JUNIOR, Hernani, op. cit., p. 6

- d) Regulamento n.º 1798/2003 relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

A atuação das autoridades locais no âmbito fiscal tem estado sobre a observação dos blocos regionais e há cobrança rigorosa sobre aspectos dessa troca de informações.

Países membros da União Europeia, por exemplo, que são signatários de convenções sobre troca de informações com outros países (como o Brasil) esperam sempre uma atuação rígida e bem estruturada das autoridades brasileiras. Na concepção desses países, é necessário que haja autoridades treinadas o suficiente para juntar, analisar e transmitir informações fiscais na linguagem adequada. E nem sempre isso é possível, devido à falta de pessoal competente.¹⁵³

No âmbito do MERCOSUL, o Conselho do Mercado Comum, através da Decisão n.º 31/08 criou o Foro de Assuntos Tributários, para discussão de assuntos relacionados com os sistemas tributários dos Estados Partes.

A DEC. n.º 26/06 é uma das poucas legislações do MERCOSUL que trata da questão fiscal e ainda assim, indiretamente, pois seu foco principal é a questão aduaneira. Nessa decisão, é estabelecido o Convênio de Cooperação, Intercâmbio de Informações, Consulta de Dados e Assistência Mútua entre as Administrações Aduaneiras do MERCOSUL.

Além das medidas comunitárias propriamente ditas, os países membros obviamente podem fazer acordos bilaterais de cooperação. Há, por exemplo, acordo entre Brasil e Paraguai que visa evitar a dupla tributação em matéria de impostos de renda, prevenir e combater a evasão fiscal e sobre matérias aduaneiras.¹⁵⁴ Um dos mais recentes é o acordo de cooperação entre o governo brasileiro e americano para intercâmbio de informações relativas a tributos, aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 211.

4.4 Atual conjuntura dos sistemas fiscais da União Europeia e no MERCOSUL

Não se pode negar o positivo avanço na harmonização dos sistemas fiscais tanto da União Europeia quanto do MERCOSUL. Apesar de que este último caminha a pequenos passos, menores do que outros blocos econômicos, é notável o fortalecimento da integração

¹⁵³ FALCÃO, Tatiana. Exchanging Information with the Developing World: A Digression on the Global Forum Exchange of Information's Interaction with Developing Economies. *Intertax*, v. 12, 2011, pp. 603–612.

¹⁵⁴ Decreto legislativo n.º 972/2003. [Consult. 9 Mai. 2013] Disponível em WWW: <http://www.camara.gov.br/mercosul/Protocolos/decretoleg_972_03.htm>

econômica entre seus países membros, em especial devido a prosperidade econômica de um dos maiores países do bloco, o Brasil, e também devido a entrada da Venezuela, que agregará cerca de 20% no comércio intrabloco.

A União Europeia se viu abalada com a crise econômica recente e os princípios que regem a união dos países em forma de bloco regional chocaram-se com os interesses dos países menos abalados com a crise, que relutam em demonstrar solidariedade aos demais.¹⁵⁵

A harmonização fiscal, intentada desde o início da comunidade europeia, tem se mostrado eficaz diante da realidade da União, uma vez que a intensificação das relações entre seus países ainda é um dos objetivos primários. Por isso, as Diretivas do Comité Económico e Social que tratam sobre os mais diversos tópicos que permeiam a harmonização são muito importantes para levar adiante os planos de integração máxima.

O IVA possui uma estrutura bem consolidada e aceita pelos países membros e permitiu uma grande integração econômico-fiscal. As Diretivas sobre o imposto citado tem sido periodicamente atualizadas, em conformidade com as metas e objetivos estabelecidos pelos órgãos europeus. É certo que ainda existe uma longa lista de isenções do IVA, mas que tendem a desaparecer, para o bem comum.

A harmonização dos impostos indiretos, aqueles relacionados à circulação de bens e serviços, também parece estar bem encaminhada na União Europeia. Devido, principalmente, à soberania fiscal dos países, ainda não foi possível harmonizar completamente a legislação fiscal dos membros do bloco, mas muitos temas tributários foram tratados de forma a compatibilizar as legislações e ajudar na consolidação da harmonização.

Logo, a harmonização fiscal dos impostos indiretos não é o mais recente foco para o progresso da integração. Um dos tópicos que mais tem sido discutido no assunto de harmonização fiscal europeia é justamente a harmonização dos tributos diretos, ou seja, os que incidem sobre renda e capital.

Tal harmonização é considerada um grande desafio para os países da União Europeia. Pode-se dizer que no âmbito da harmonização da fiscalidade direta “os raros progressos

¹⁵⁵ Alemanha e Inglaterra, por exemplo, demonstram divergências quanto a solução para a crise. (http://www.jn.pt/PaginaInicial/Interior.aspx?content_id=2596759).

alcançados neste domínio não são mais do que uma resposta parcial a situações específicas, tais como a dupla tributação ou as atividades econômicas transfronteiriças”.¹⁵⁶

Os tributos diretos, quando harmonizados, impedem distorções nos investimentos de pessoas físicas e jurídicas, já que atualmente preferem aplicar o capital em países onde há mais vantagens fiscais.¹⁵⁷ Essas distorções, além de prejudicar a arrecadação, a competição e a transparência fiscal, ainda colaboram para a existência de paraísos fiscais e crimes contra a ordem tributária.

Espera-se que, com o entendimento comum sobre os impostos diretos, a harmonização até agora mínima, seja levada em consideração para o crescimento do cenário macroeconômico da União Europeia.

Como já listadas acima, há sim algumas diretivas comunitárias no sentido de harmonização dos tributos diretos, ainda que insuficientes do ponto de vista dos estudiosos.

A crise que abateu a União Europeia requereu a instalação de medidas de austeridades. Em Portugal, houve diminuição dos salários dos funcionários públicos, o aumento do IVA e planos de redução do déficit orçamentário.¹⁵⁸ Tais medidas, embora com perspectivas de melhorar a situação econômico-fiscal do bloco econômico, penalizam severamente a sociedade.

Esta crise econômico-financeira que a União vem sofrendo e as políticas de austeridade que foram implementadas, influenciam diretamente nos planos de harmonização legislativa fiscal. Embora o Pacto de Estabilidade e Crescimento tenha sido por alguns criticados¹⁵⁹ por estar ultrapassado ou em desconformidade com a realidade macroeconômica da União Europeia, também é visto, por outro lado, como uma das maneiras viáveis e

¹⁵⁶ GOMES, Fabio Luiz. Fiscalidade Direta e Indireta à Luz da Constituição Europeia. In: GOMES, Eduardo Biacchi; REIS, Tarcísio Hardman (coord.). *Direito Constitucional Europeu: Rumos da Construção*. Curitiba: Editora Juruá, 2005, p.290.

¹⁵⁷ RAYMUNDO, Lenice, op. cit, p. 145.

¹⁵⁸ D'AGOSTINI, Luciano Luiz Manarin. *As medidas de austeridade fiscal implementadas nos PIGS: por que a Europa pode entrar novamente em recessão?* [Consult. 9 Mai. 2013] Disponível em WWW: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/ret/article/viewFile/26988/17997>>

¹⁵⁹ “Ao primeiro abalo da economia de casino, os ricos da Europa começaram a cobrar dos demais. A forma como a Grécia, mãe da nossa Civilização, tem sido tratada, é humilhante. Não só para ela, mas para todos os que não vêm na Europa um negócio de milhões, mas uma questão de Espírito. É insultuosa a forma como os gregos são tratados: alguns querem confiscar-lhes as ilhas ou os monumentos; outros sugeriram que nas instituições europeias as bandeiras dos devedores fossem colocadas a meia haste. Pasma-se com tanta falta de bom senso e de bom gosto. Indigna até.” CUNHA, Paulo Ferreira da. *A Crise Econômico-Financeira Europeia: Preconceitos e Realidades*. [Consult. 9 Mai. 2013] Disponível em WWW: <<http://works.bepress.com/pfc/158>>

necessárias de melhorar a situação da crise para então dar continuidade aos planos originais de harmonização.

[...] o Pacto foi bastante útil, na medida em que assegurou condições de coordenação entre as políticas orçamentais, monetárias e financeiras. Mas hoje é necessário reavaliá-lo e revê-lo. A conjuntura económica mudou, o Euro consolidou-se como grande moeda internacional e o Pacto (na sua leitura restritiva) é actualmente para muitos países, um verdadeiro travão ao processo de crescimento e desenvolvimento económico. Torna-se urgente não só reavaliar o Pacto, como progredir no domínio da melhor coordenação das políticas económicas europeias e ainda da gradual e progressiva coordenação fiscal a partir do código de conduta já estabelecido. Porque é preciso avançar-se no caminho de transformar a União Europeia no espaço mais rico, inovador e competitivo do Mundo, factor de paz e solidariedade no exterior e modelo de desenvolvimento harmonioso e equilibrado no seu interior, como pretende a chamada Estratégia de Lisboa estabelecida durante a última presidência portuguesa.¹⁶⁰

De uma forma ou de outra, um plano conjunto para a superação da crise atual faz-se necessário, ou os planos de harmonização ficarão paralisados.

Já no MERCOSUL, a conjuntura de harmonização fiscal não é das mais animadoras, uma vez que há muitos impeditivos, de ordem principalmente política, para a coordenação fiscal dos países membros.

Apesar de que houve sim alguns pequenos avanços na harmonização legislativa, estes ainda são insuficientes. A harmonização tem-se dado muito mais no âmbito da tributação aduaneira ou no âmbito de acordos bilaterais específicos.

A conjuntura também aponta uma grande disparidade de legislações tributárias dentro dos países. Com isso, a falta de reforma tributária inviabiliza a harmonização fiscal dentro do bloco económico.

A tarifa externa comum dos países do MERCOSUL é constantemente alterada e só posteriormente aprovada pelos demais países, sem prévia discussão relevante, o que leva a uma falta de organização conjunta e falta de esforço para a tomada de decisões coletivas.¹⁶¹ O protecionismo dado a alguns setores da economia dos países membros, através de isenções e benefícios fiscais, ainda é bastante comum no bloco regional e esse fato prejudica a neutralidade, a transparência e a justiça fiscal.

¹⁶⁰ FERREIRA, Joel Hasse. Governação, Coordenação e Desenvolvimento Económico Europeu. *Revista Lusófona de Ciência Política e Relações Internacionais*. n. 1/2, 2005, 105-113.

¹⁶¹ PIANI, Guida; KUME, Honório, op. cit., p. 384.

O MERCOSUL possui um impeditivo ainda maior em relação à União Europeia, que é a falta de órgãos supranacionais. Assim, quaisquer decisões de harmonização fiscal não passarão de recomendações, que só teriam força vinculativa se aprovadas nos ordenamentos internos dos países membros.

Dessa forma, o cenário fiscal dos blocos econômicos aqui estudados é o de progresso das intenções de harmonização, fortalecendo o integracionismo proposto em seus tratados constitutivos. Porém, é inegável que o processo tem sido lento e, por vezes, prejudicado por crises na economia global.

Apesar disso, a harmonização fiscal parecer ser um caminho desejado pela maioria, mesmo com tamanhas dificuldades.

CONCLUSÃO

Desde os primeiros modelos de integração da União Europeia, o objetivo maior era a união econômica que propiciasse crescimento a partir da unificação dos países em um só bloco regional. Nenhum outro bloco no globo possui os mesmos níveis de integração que a União Europeia. Tal fato inspirou a formação de outros blocos econômicos, como o MERCOSUL.

A União Europeia caminhou a passos largos e robustos para a criação de legislação própria que se revestisse de supranacionalidade, característica que não alcançou o MERCOSUL, considerado apenas uma união aduaneira imperfeita com traços de intergovernabilidade.

Ainda assim, é inegável que houve avanços rumo a uma maior integração econômica. O processo de colaboração entre os países membros é irreversível e, no mundo globalizado em que vivemos, é também imprescindível. Os países com maior abertura econômica e fronteiras mais expandidas são os que mais visualizam um futuro economicamente próspero.

É certo que, no âmbito fiscal, a soberania ainda influencia as decisões dos países. A soberania fiscal é um ponto bastante delicado na imposição de legislações e de medidas fiscais que possam implicar algum prejuízo, mesmo que apenas aparente ou em curto prazo.

São cinco os estágios de integração econômica: a zona de livre-comércio, a união aduaneira, o mercado comum, a livre circulação e a união monetária. A União Europeia conseguiu alcançar o último estágio de forma bem sucedida, na medida do possível (a crise do euro suscita atualmente muitos questionamentos acerca do sucesso da união monetária). Infelizmente, o MERCOSUL estagnou na união aduaneira, embora em seu tratado constitutivo não tenha sido prevista a união monetária.

Ao analisarmos o fenômeno da globalização, verificamos que esta ocorre de maneira progressiva e tende a aprofundar as relações entre países, membros ou não de blocos econômicos. A globalização atinge todos os aspectos relacionais entre todas as regiões, mas, ao focarmos no aspecto econômico, verificamos que este tem sido o mais perceptível. O mercado internacional tornou-se o foco principal dos procedimentos integracionistas e os esforços para aproximar as economias são os maiores possíveis.

Mesmo que os países resistam em flexibilizar a soberania fiscal, tem sido cada vez mais difícil tomar decisões quanto a impostos sem levar em consideração o cenário econômico

mundial. Estudos de grandes organizações, como a OCDE, orientam aos países que a integração fiscal e econômica é sim importante para o crescimento dos países, desde que procedida de forma organizada e planejada. A abolição de paraísos fiscais, o incentivo à harmonização legislativa, os esforços de troca de informações, tudo isto tem colaborado para o melhor funcionamento dos sistemas fiscais no espaço globalizado.

A observância dos princípios fiscais internacionais é de extrema importância para o bom relacionamento entre países membros de um bloco. A proliferação de acordos multi e bilaterais acerca de temas fiscais exige que os sistemas jurídicos sejam respeitados e que os princípios fiscais sejam guias para a elaboração de tais convenções.

Um dos mais importantes princípios é o da neutralidade fiscal, que preconiza a eliminação de benefícios e isenções fiscais a fim de diminuir a concorrência desleal e a decisão facciosa de fixação de estabelecimentos nos países do globo. No contexto da globalização, o princípio da neutralidade possui um papel importante para a correta arrecadação fiscal. Os tributos devem ser instrumentos de promoção de políticas públicas e não econômicas, embora isso nem sempre ocorra.

Outro princípio a ser observado nas relações fiscais entre países membros de blocos econômicos é o da eliminação da dupla tributação. A OCDE há anos elabora estudos, modelos de convenções, orientações gerais e manuais para que os países eliminem a dupla tributação internacional. Isso porque ela penaliza o contribuinte e é causa de severas injustiças fiscais.

A integração fiscal pode se dar de várias formas: coordenação, harmonização e uniformização. O presente trabalho apresentou as características, vantagens e desvantagens da harmonização, que diferentemente da uniformização, não exige a unificação e igualdade absoluta de todas as legislações fiscais dos países membros de blocos econômicos e sim as suas compatibilizações.

Na União Europeia, a harmonização fiscal tem se dado de forma muito mais consistente e concreta do que no MERCOSUL, mas, para os estudiosos, ainda está longe de ser a ideal. O maior exemplo de integração fiscal é o IVA que, desde quando foi implantado na União Europeia, tem dado bons resultados nas transações fiscais, comerciais e financeiras dos seus países membros. O IVA, no modelo europeu, inspira muitos outros blocos econômicos, mesmo que pouco tenha sido feito pra ser concretamente implementado ou aprimorado.

No MERCOSUL, a integração fiscal caminha lentamente, por diversos motivos. Impera protecionismo e faltam empenho político, organização legislativa, reformas tributárias e outros fatores que são determinantes para o bom caminhar das políticas fiscais harmonizadas. O Brasil é um dos países que mais tem prejudicado os planos de harmonização mercosulista porque carece de uma grande reforma tributária que defina melhor os papéis dos entes federativos na arrecadação de tributos. Os impostos sobre consumo para cada ente da Federação, em cascata, atrapalha o projeto ideal de um imposto unificado, essencial para a concretização da harmonização legislativa fiscal do MERCOSUL. Junte-se a isso o excesso de protecionismo e exceções da TEC, o que indica pouca determinação em ajustar as legislações do bloco latino e em progredir em nome de um bem comum.

A perspectiva dos blocos econômicos é a de que a harmonização seja finalmente concretizada em muitos temas de direito fiscal. Embora já existam algumas diretivas, principalmente na União Europeia, ainda há muito que trabalhar para ampliar os projetos de harmonização fiscal.

Com a harmonização, poderemos observar menores índices de evasão e elisão fiscal, menores prejuízos econômicos, maiores colaborações aduaneiras e uma justiça fiscal mais eficiente.

As políticas de austeridade na União Europeia, iniciadas por culpa da crise econômica que abateu o continente europeu, visam combater o uso irresponsável do dinheiro público e os gastos incontrolados dos países. Porém, causam impacto social e por isso são alvos de críticas. Tais políticas também abalam a continuidade dos projetos de harmonização e põe em xeque a efetividade da integração econômica.

No âmbito europeu, um problema que se deve levar em consideração é a harmonização dos tributos diretos. Enquanto a harmonização dos impostos indiretos tem sido bem encaminhada, a dos impostos diretos ainda precisa de mais atenção e empenho, porquanto há muito poucas medidas nesse sentido.

Quanto ao MERCOSUL, as perspectivas de harmonização fiscal ainda estão nubladas. Isso porque ainda há muito que mudar nos sistemas fiscais internos de cada país. A falta de IVA em alguns países membros, a enorme lista de exceção na TEC, o protecionismo exacerbado, a complexidade inútil dos sistemas tributário, tudo isso contribui para que a harmonização seja um projeto difícil de ser concretizado, pelo menos em curto prazo.

A economia do MERCOSUL, entretanto, tende a crescer, principalmente com a entrada da Venezuela e também devido o crescimento que atinge o maior país do grupo, o Brasil. Com isso, a integração econômica do bloco passará a ser vista com mais atenção, uma vez que a união das forças econômicas de seus países membros pode trazer claros benefícios a cada um deles.

Com a globalização e a integração econômica e fiscal que vem acontecendo nos blocos econômicos, a atuação das autoridades fiscais é deveras importante para melhorar a arrecadação e fiscalização dos tributos e capitais circulantes. Dessa forma, juntamente com os tratados e convenções para harmonização fiscal, os países assinam acordos que possibilitam a mútua assistência e a troca de informações.

Por fim, concluímos que a conjuntura dos sistemas fiscais tanto do MERCOSUL e da União Europeia mostra-se favorável a harmonização fiscal. O fortalecimento da economia e dos sistemas fiscais de cada país membro depende fortemente dos acordos que este celebra no âmbito regional, seja para evitar a dupla tributação, para harmonizar as legislações, para garantir a troca de informações ou para eliminar a concorrência desleal e a evasão fiscal.

O PIB do MERCOSUL passa a ser de US\$ 3,3 trilhões, cerca de 83,2% do PIB sul-americano¹⁶². E o da União Europeia tende a aumentar 1,2% em 2014.¹⁶³ Ou seja, mesmo diante da crise econômica, é possível visualizar crescimento e desenvolvimento econômico em ambos os blocos. Maior crescimento gera maior riqueza, maior circulação de capitais, maiores investimentos e maior necessidade de integração.

A integração fiscal, demonstrada através da harmonização legislativa, deve ser vista como medida urgente e irreversível e também como uma grande vantagem no mundo economicamente globalizado e integralizado em que vivemos.

¹⁶²http://www.istoe.com.br/reportagens/paginar/296400_DILMA+E+MADURO+VAO+DISCUTIR+VOLTA+D O+PARAGUAI+AO+MERCOSUL/3

¹⁶³ <http://epocanegocios.globo.com/Informacao/Visao/noticia/2013/05/projecao-do-pib-de2013-para-da-zona-do-euro-cai04.html>

BIBLIOGRAFIA

- ACCIOLY, Elizabeth. *Mercosul & União Europeia: estrutura jurídico-institucional*. 3ª ed. Curitiba: Juruá, 2006.
- ALCOFORADO, Fernando. *Globalização e desenvolvimento*. São Paulo: Nobel, 2006.
- ALCOFORADO, Fernando. *Globalização*. São Paulo: Nobel, 1997.
- ANTUNES, Luís Felipe Colaço. *O direito administrativo sem estado: crise ou fim de um paradigma?* Coimbra: Coimbra Editora, 2008.
- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Política Fiscal e Crise Econômica Mundial*. Finanças Públicas – XV Prêmio Tesouro Nacional – 2010. [Consult. 28 Mar. 2013]. Disponível em WWW:
<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XVPremio/politica/MHpfceXVPTN/Tema_3_MH.pdf>
- AUJEAN, Michael. Harmonization of VAT in the EU: back to the future. *EC Tax Review*, v. 3, p. 134–143, 2012-2013.
- BARBIERO, Alan; CHALOULT, Yves. *Poder e déficit democrático do Mercosul: Estado, centrais sindicais e sociedade civil*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2003.
- BASSO, Maristela (org). *Mercosul: estudos em homenagem a Fernando Henrique Cardoso*. São Paulo: Ed. Atlas, 2007.
- BOBBIO, Noberto. *Estado, Governo e Sociedade: para uma teoria geral da política*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.
- CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CAMARGO, Claudio Antonio de Padua. Fundamentos da harmonização tributária entre os Estados unitários e os estados federais do bloco mercosulista. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 11, n. 53, p. 31, nov/dez, 2003.
- CAMPOS, Diogo Leite. *O Direito tributário no Estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006.
- CAMPOS, J. M.; CAMPOS, J. L. M. *Manual de direito europeu*. 6ª ed. Coimbra: Coimbra editora, 2010.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2008.
- CARVALHO, André; JUNIOR, Hernani. Troca de informações entre autoridades fiscais – O Art. 26 dos Acordos de Bitributação. In: TONANNI, Fernando; FILHO, Clóvis Panzarini; BELLAN, Daniel Vitor. *Estudos Avançados de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- CASTRO, Aldemario Araujo. Repercussões da globalização na tributação brasileira. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Elementos atuais de direito tributário: estudos e conferências*. Curitiba: Juruá Editora, 2005.
- CUNHA, Paulo Ferreira da. *A Crise Econômico-Financeira Europeia: Preconceitos e Realidades*. [Consult. 9 Mai. 2013] Disponível em WWW:
<<http://works.bepress.com/pfc/158>>

CUNHA, Ricardo Thomazinho da. *Direito de defesa da concorrência: Mercosul e União Europeia*. São Paulo: Manole, 2003.

D'AGOSTINI, Luciano Luiz Manarin. *As medidas de austeridade fiscal implementadas nos PIGS: por que a Europa pode entrar novamente em recessão?* [Consult. 9 Mai. 2013] Disponível em WWW: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/ret/article/viewFile/26988/17997>>

D'ARCY, François. *União europeia: instituições, políticas e desafios*. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2002.

DOUMA, Sjoerd. Non-discrimination Tax Obstacles. *EC Tax Review*, v. 2, p. 67–83, 2012.

ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FALCÃO, Tatiana. Exchanging Information with the Developing World: A Digression on the Global Forum Exchange of Information's Interaction with Developing Economies. *Intertax*, v. 12, 2011, pp. 603–612.

FERREIRA, Joel Hasse. Governança, Coordenação e Desenvolvimento Económico Europeu. *Revista Lusófona de Ciência Política e Relações Internacionais*. n. 1/2, 2005, 105-113.

FILHO, Marcílio Toscana Franca. Princípios da Tributação Universal sobre a Renda. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, 35 n. 37 jan/mar 1988, p. 86-87.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Constitucional e globalização*. [Consult. 20 Mar. 2013]. Disponível em WWW: <<http://jus.com.br/revista/texto/6041/direito-constitucional-e-globalizacao#ixzz2FPRWvqLo><http://jus.com.br/revista/texto/6041/direito-constitucional-e-globalizacao#ixzz2FPR1LTiu>>

GOMES, Fabio Luiz. Fiscalidade Direta e Indireta à Luz da Constituição Europeia. In: GOMES, Eduardo Biacchi; REIS, Tarcísio Hardman (coord.). *Direito Constitucional Europeu: Rumos da Construção*. Curitiba: Editora Juruá, 2005.

HEILMANN, Maria de Jesus R. Araújo. *Globalização e o novo direito administrativo*. Curitiba: Juruá, 2010.

HENRIQUES-GORJÃO, Miguel. *Direito da União: história, direito, cidadania, mercado interno e concorrência*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2010.

KREMPEL, Angelica Aperecida Ferraz. Soberania Tributária em tempos de globalização econômica. *IDEA*. Uberlândia, v.1, n.1, jul./dez. 2009.

KUME, Honório; PIANI, Guida. Mercosul: Dilema entre união aduaneira e área de livre-comércio. *Revista de Economia Política*, v. 25, nº 4 (100) p. 370-390, out/dez 2005.

MATTOS, Carlos de Meira. Estado Nação e Globalização. *Revista da Escola Superior de Guerra*. Rio de Janeiro. n. 32, ano XII, p.93-96, 1996.

MCGREW, Anthony; HELD, David. *Os prós e os contras da globalização*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor Ltda, 2001.

NÉRY, Sergio Borges. Democracia e globalização. In: RODRIGUES, Francisco Lisboa.; CUNHA, Jânio Pereira; COUTINHO, Julia Maria de Menezes (orgs.). *Pautas Constitucionais Contemporâneas*. Fortaleza: Pouchain Ramos, 2013.

NUNES, Paulo Henrique Faria. *Direito internacional: introdução crítica*. Goiânia: Ed. Universo, 2011.

ÖNER, C. Using Exchange of Information in Regard to Assistance in Tax Collection. *European Taxation*. v. 51, n. 4, p. 123-136, 2011.

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

PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao Direito Fiscal europeu*. Coimbra: Almedina, 2010.

PIO, Carlos. *Relações internacionais: economia política e globalização*. Brasília: Instituto Brasileiro de Relações Internacionais, 2002.

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

PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. *Direito Internacional público e privado*. 3ª ed. Salvador: Editora Podvim, 2011.

PRICEN, S.; M. Gérard. International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity. *European Taxation*, Vol. 48.2008, 4, p. 174-185.

RAYMUNDO, Lenice. *A harmonização tributária na União Europeia: um estudo sobre a teoria da integração fiscal*. *Revista da FARN*. Natal, v. 3, n. 1/2 p. 136, jul. 2003/jun. 2004.

REALE, Miguel. *Teoria do direito e do Estado*. 2ª ed. São Paulo: Martins, 1960.

REZENDE, Fernando. Integração regional e Harmonização Tributária: a perspectiva brasileira. [Consult. 6 Mai. 2013]. Disponível em WWW: <www.iadb.org/IDBDocs.cfm?docnum+831634>

SANTOS, António C.; GONÇALVES, Maria Eduarda; MARQUES Maria Manuel L. *Direito econômico*. Coimbra: Almedina, 2010.

SANTOS, Boaventura de Sousa (Org.). *Globalização, fatalidade ou utopia?* Porto: Edições Afrontamento, 2001.

SERBENA, Sergio Antonio. Globalização e legitimidade constitucional. [Consult. 24 Abr. 2013]. Disponível em WWW: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/viewFile/1769/1466>>

SILVA, António Martins da. *História da Unificação Europeia: a Integração Comunitária (1945-2010)*. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2010.

SILVA, José Daniel Tavares Fernandes da. *Integração, subsidiariedade e autonomias na União Europeia. Portugal e as Regiões Autónomas dos Açores e Madeira*. Santiago de Compostela: Ed. Univ Santiago de Compostela, 2008.

TAVARES, José; CATARINO, João Ricardo (coord.). *Finanças Públicas da União Europeia*. Coimbra: Almedina, 2012.

TEIXEIRA, Glória (Org.). *Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2006.

TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2010.

TEODOROVICZ, Jeferson. Integração econômica e tributação sobre o consumo sob a perspectiva da sustentabilidade – aspectos científicos e políticos. Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA). [Consult. 4 Mai. 2013]. Disponível em WWW: <www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp086067.pdf>

- TORRES, Heleno. Dupla (Múltipla) Tributação Internacional das Rendas de empresas: dupla tributação jurídica internacional. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1993, n. 65, p. 67-95.
- TORRES, Heleno. *Pluritributação Internacional Sobre a Renda de Empresas*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- TRACCO, Mauro. Simón Bolívar: meu sonho de liberdade. [Consult. 1 Abr. 2013]. Disponível em WWW: <<http://guiadoestudante.abril.com.br/aventuras-historia/simon-bolivar-meu-sonho-liberdade434762.shtml>>
- UNIÃO EUROPEIA. Impostos. [Consult. 2 Mai. 2013]. Disponível em WWW: <http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/index_pt.htm>
- UNIÃO EUROPEIA. Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA). [Consult. 3 Mai. 2013]. Disponível em WWW: <http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_pt.htm>
- VANISTENDAEL, Frans. The Crisis: a window of necessity for EU taxation. *European Taxation*, p. 394-402, set/2010.
- VENTURA, Deisy de Freitas Lima. *As assimetrias entre o Mercosul e a União Europeia: os desafios de uma associação inter-regional*. Barueri: Manole, 2003.
- VENTURA, Deisy (org.). *Direito Comunitário do MERCOSUL*. Série Integração Latino-Americana. Porto Alegre: Ed. Livraria do advogado, 1997.
- XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2011.
- ZOUVI, Alberto [et al.] *Reforma tributária: a PEC nº 233, de 2008*. [Consult. 6 Mai. 2013] Disponível em WWW: <http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/texto44-albertozouvirfernanandoTrindadejos%C3%A9patroc%C3%ADniojosu%C3%A9pellegrinericardomiranda.pdf>

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.
This page will not be added after purchasing Win2PDF.