

Revista de Informação Legislativa

Brasília • ano 37 • nº 146

abril/junho – 2000

Subsecretaria de Edições Técnicas do Senado Federal

Harmonização tributária no Mercosul: da utopia à realidade

Jamile Bergamaschine Mata Diz

O desafio da harmonização tributária está em buscar um razoável equilíbrio entre a soberania e a submissão. Trata-se, portanto, de avaliar as opções disponíveis para a adequação dos sistemas tributários nacionais a medidas não-discriminatórias, do ponto de vista da livre circulação de pessoas, mercadorias e capitais, sem perder de vista a necessidade de preservar um certo grau de autonomia dos Estados-partes de uma determinada união.

A coordenação das políticas macroeconômicas, imposição determinada pelo Tratado de Assunção, em seu art. 1º, reforça a necessidade de serem aprimorados os mecanismos tributários existentes em cada um dos países-membros. Contudo, não é tarefa fácil requerer aos Estados que simplesmente sacrifiquem suas receitas em prol de um objetivo ainda em fase de construção. A construção de cenários para o processo de harmonização das políticas tributárias do Mercosul deve ter como ponto crucial dois aspectos polêmicos. O primeiro deles diz respeito à supressão das barreiras fiscais, entendendo-se por tais não somente os direitos alfandegários, mas também os controles fronteiriços atualmente vigentes, principalmente em matéria de impostos indiretos, como o IVA (imposto sobre o valor agregado, existente no Uruguai e Argentina) e o ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transportes

Jamile Bergamaschine Mata Diz é Professora de Direito da Universidade Federal de Viçosa/MG.

e comunicações, existente no Brasil). Já o segundo está diretamente ligado aos impostos indiretos, que geralmente perfazem a cota máxima de arrecadação de cada Estado.

Além disso, os setores descontentes com a integração buscam avaliar somente os efeitos que a supressão das barreiras alfandegárias irá surtir em relação aos produtos mais sensíveis, não se concentrando em discutir um modelo que privilegie tanto os produtos que certamente irão enfrentar dificuldades, em consonância com aqueles que se integrarão tranquilamente ao processo.

Antes de passarmos para uma discussão acerca das questões tributárias, devemos fazer algumas reflexões. Para que haja uma harmonização legislativa, deve-se reconhecer um órgão dotado de competência supranacional, e que seja encarregado de elaborar as normas que irão vigorar para os países-membros. Tal órgão deverá vir dimensionado pelo tratado ou acordo que foi celebrado pelos Estados-partes. Se o tratado criar uma ordem jurídica supranacional, a harmonização dar-se-á mediante os instrumentos veiculados por esse órgão. Ao contrário do sistema europeu, o Tratado de Assunção não implica a aceitação ou aplicação de um direito comunitário, pelo menos durante o período de transição, isto é, descartou-se o princípio da supranacionalidade até 31 de dezembro de 1994, e até o presente momento não foram envidados maiores esforços no sentido de efetivá-lo.

“Assim, para o momento, está descartada a possível aceitação de um regime de ‘direito comunitário’, pois o Protocolo de Ouro Preto não previu órgãos supranacionais, nos moldes dos existentes na União Européia. O funcionamento eficaz de um mercado comum implica a adoção, por parte das autoridades comunitárias, de decisões que a Constituição atribui privativamente

aos órgãos nacionais, no sistema vigente nos países-membros do Tratado de Assunção, aos Poderes Legislativo e Judiciário. Será necessário, então, prever a possibilidade de atribuir esses poderes ao conselho ou a outro órgão comunitário, como, por exemplo, um Parlamento, reformulando-se também as Constituições dos Estados-partes para o atendimento às necessidades de harmonizar as legislações internas às peculiaridades do mercado comum”¹.

A harmonização pode ser definida como a adoção, em nível comunitário, de regras que tendem a assegurar o bom funcionamento do mercado comum e as normas que devem-se conformar com as legislações nacionais. Nesse caso, estaríamos na presença de uma legislação em duas fases: uma comunitária, que se impõe aos Estados-membros, e outra, nacional, que cria direitos e impõe obrigações aos particulares, conforme previsto nas normas do direito comunitário.

O alcance das disposições com efeitos tributários do Tratado pode-nos levar a distinguir vários tipos de harmonização, tais como: uma harmonização fiscal limitada ao funcionamento da união aduaneira; uma harmonização fiscal orientada a uma completa eliminação de fronteiras e uma harmonização programada que, projetando-se o conjunto da fiscalidade, limita-se em concreto a determinados aspectos dos sistemas tributários, em função tanto do estabelecimento quanto do bom funcionamento do mercado comum proposto. Trata-se de uma harmonização vertical que prevê modificações somente nos setores que efetivamente condicionam a criação de um mercado comum, quais o sejam as políticas macroeconômicas.

Observando-se o processo de constituição do Mercosul, percebe-se que o Tratado de Assunção prioriza a formação de um mercado comum, não se limitando

apenas a uma harmonização vinculada à união aduaneira. A harmonização no Tratado pode-se definir em dois pontos básicos. Em primeiro lugar, partindo dos princípios inspiradores do Tratado e dos objetivos do Mercosul e, em segundo lugar, analisando-se as disposições do Tratado que aludem ao mecanismo tributário (primordialmente o sistema fiscal).

Os princípios inspiradores podem ser extraídos da natureza adotada pelo Mercosul e do sistema econômico regido pelo Tratado de Assunção, do qual se depreende o caráter neoliberal no que concerne à sua estrutura interna e em relação à natureza de suas “trocas” exteriores.

Os mais importantes princípios encontrados e que possuem maior incidência na harmonização tributária são: a economia de mercado, inspirada nos postulados do liberalismo econômico; a igualdade de tratamento e o princípio da não-discriminação. Pode-se afirmar que a interação entre esses princípios será determinante para a continuação do processo de harmonização tributária já iniciada (com a adoção de uma tarifa externa comum), tendo sempre presente que existem limitações de caráter técnico e que a essas se deve somar outras de natureza política que, definitivamente, marcam o ritmo e a intensidade do processo harmonizador.

A harmonização como um todo é um processo contínuo e controlado de auto-adaptação das estruturas que reagem entre si devido às características de seus objetivos e das metas definidas em comum. Assim, os ajustes das estruturas fiscais influem decisivamente nas econômicas e vice-versa, pois, por ser o instrumento tributário (fiscal) um elemento econômico, o crescimento econômico deve procurar adequar-se à correlativa evolução da estrutura do sistema. Logo, a cada nível de crescimento econômico se deve teoricamente corresponder uma determinada estrutura fiscal, e por isso o nível de harmonização tributária

está, em parte, limitado pela conseqüente harmonização das estruturas econômicas, dado que ambos os processos são interdependentes.

A necessidade desse processo evolutivo é evidente e está explícita nos projetos da formação de uma união aduaneira, porque esta dificilmente poderá subsistir mantendo-se no simples estado aduaneiro. Logo, a supressão de barreiras aduaneiras traz como conseqüência a aparição de outros obstáculos para a finalização dos fluxos comerciais, até então ignorados pelo simples fato de que seu nível de ação se restringia ao nível de proteção tarifária.

A etapa da união aduaneira, que elimina certas dificuldades, não implica uma completa harmonização tributária, pelo contrário, o dinamismo do sistema conduz a uma fase de estagnação, na qual se manifesta a necessidade de se harmonizarem as legislações. A harmonização desembocará provavelmente na unificação das estruturas econômicas e sociais e esta última etapa exigirá a instituição de um poder central.

De qualquer forma que se conceba a harmonização, seja como meio de organizar a coexistência entre as diferentes legislações nacionais, seja como manifestação da vontade de unificar as estruturas tributárias e financeiras, o certo é que o avanço da mesma requererá uma evolução paralela na marcha da integração econômica. Se não se conseguir tal resultado, os efeitos da harmonização da base ou da estrutura de determinados impostos podem ser neutralizados pela manipulação de alíquotas ou, inclusive, com práticas administrativas de gestão e aplicação dos tributos, por parte dos Estados-partes.

A coexistência pacífica dos sistemas exigida no curso do processo integracionista encerra-se na harmonização tributária em limites demasiadamente estreitos, dado que os Estados alegam autonomia em matéria de política econômica, financeira

e tributária. Ao abrigo dessas fronteiras fiscais, os Estados podem efetuar diversas manipulações, principalmente quanto aos tipos impositivos.

Sob a ótica das perspectivas técnicas, devem-se destacar os distintos níveis de atuação previstos pelo Tratado de Assunção, no âmbito da harmonização, cujo objetivo se configura no mercado comum, e um dos principais instrumentos é a aproximação das políticas macroeconômicas.

Não obstante, no Tratado de Assunção, a integração não vem expressamente prevista para todos os graus do processo de forma homogênea, havendo um cronograma preciso para a fase da zona de livre comércio. Em todas as demais fases, o meio de atuação se reduz à simples expectativa da cooperação. Como expressão da soberania e autonomia nacional, a cooperação, de certa forma, está dependendo dos interesses nacionais e das sólidas estruturas econômicas, que encontram na manutenção da autonomia estatal a melhor das proteções. Isso explica as tendências centrífugas dos interesses nacionais, que constituem a principal dificuldade da adequação de uma política de harmonização. Chega-se, então, a outro fator impeditivo e que dificulta uma cabal harmonização tributária: os aspectos políticos.

Com efeito, a harmonização afeta a soberania (em seu sentido tradicional) dos Estados, dado que o sistema tributário não só se constitui na fonte essencial de recursos públicos, mas é também o instrumento moderno da política econômica e social.

As limitações políticas marcam o trecho da harmonização dos sistemas tributários, na medida em que esta comporta a renúncia dos Estados a uma parte importante de suas prerrogativas tradicionais e do maior pilar das receitas governamentais: os tributos.

Está claro que o princípio de imposição, qualquer que seja o critério escolhido (de

destino ou de origem), só pode ser aplicado se obtivermos uma harmonização tributária, pelo menos naqueles setores nos quais a diversidade da presença tributária dá lugar mais facilmente a distorções econômicas. A harmonização deve estender-se pelo menos a todos os impostos diretos e indiretos, tanto no que diz respeito ao sistema de imposição como aos tributos individualmente.

O primeiro aspecto a ser analisado é o dos sistemas tributários nacionais vigentes, que não são apenas fruto da mente do legislador, mas em mínima parte sua estrutura depende essencialmente do ambiente em que são aplicados e ao qual devem-se adaptar.

Se os diferentes Estados-partes do Mercosul não possuírem um mínimo de uniformidade no tocante a esses fatores, a harmonização do sistema tributário será praticamente impossível. Os recursos tributários, para o balanço de cada Estado, e esse é o inconveniente mais importante, converter-se-iam em um problema de fato, no sentido de que determinados volumes de bens, produzidos em cada um dos Estados-partes, significariam uma igual imposição a todo o Mercado Comum, provocando para alguns países um excesso de entradas devidamente exigidas por este Estado e para outros uma deficiência de entradas comparativamente insolúveis.

O problema se complica ainda mais se formos analisá-lo sob o ponto de vista dinâmico; se em dado momento as exigências financeiras de um Estado o induzem à introdução de modificações em seu sistema tributário, conseqüentemente, a necessidade de se manter a harmonização provocaria distorções no sistema tributário dos demais, sem que os mesmos sentissem necessidade de fazê-lo.

Sinteticamente, os recursos tributários de cada balanço estatal seriam a soma das próprias exigências com as exigências dos demais, criando dispersões e desequilíbrios nos balanços públicos facilmente percebidos.

Para evitar tais desequilíbrios, não haveria outro recurso senão elevar uma parte das finanças nacionais a um plano intercomunitário com um sistema financeiro do tipo federal, ou de formas de compensação para os distintos balanços públicos. Para alguns autores, o sistema financeiro do tipo federal é condição necessária para que se aperfeiçoe a harmonização. A harmonização tributária pressupõe não somente um princípio de harmonização econômica, mas também uma política unitária dos Estados, já que existem incompatibilidades com a soberania da Fazenda Nacional de cada um dos Estados-partes. E, por isso, deve-se esperar que o mercado comum evolua de uma discriminação economicamente unitária por parte dos países-membros, para que se tente compor uma forma de federalismo, ainda que imperfeita.

A harmonização é condição necessária para que o mercado comum funcione como se fosse um só país, isto é, sem que os tributos impliquem controles fronteiriços e sem que as diferenças provoquem distorções econômicas que possam vir desajustar os esforços já desenvolvidos para o êxito efetivo do Mercosul. Como já colocado, a análise mais complexa em termos de tributação deverá ser dirigida aos impostos indiretos e àqueles incidentes sobre o consumo, que, além de necessitarem de uma maior fiscalização, possuem maior valor arrecadatório e repercussão final sobre o consumidor.

Quanto às especificidades de cada sistema tributário, nota-se que o Brasil possui uma imposição interna de 15,88% do PIB, onde 54,16% provêm da arrecadação dos impostos sobre o consumo. Já a Argentina possui uma imposição interna de 11,06% do PIB e o Uruguai 18,15%, sendo que desses totais 75,32% e 61,46%, respectivamente, da arrecadação vêm dos impostos sobre o consumo. O Paraguai apresenta uma imposição de 7,96% do PIB, onde os impostos sobre o consumo representam um total de 52,89%².

Em linhas gerais, considerando-se os tributos indiretos mais importantes em cada país, tem-se:

Brasil

a) Imposto sobre produtos industrializados (IPI) – de competência da União, conforme artigo 153, IV, da Constituição Federal de 1988. Atinge os valores resultantes de transformações (beneficiamento) ocorridas nos produtos durante a fase produtiva. Sua alíquota é variada por adotar o princípio da seletividade, tributando de forma desigual os produtos, de acordo com o interesse econômico de aumentar, controlar ou diminuir seu consumo.

b) Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) – de competência dos Estados, previsto no art. 155, I, *b*, da CF/88. É o típico imposto sobre o valor agregado do Brasil, com alíquotas girando em torno de 7% a 25%, tendo como característica a não-cumulatividade, ou seja, desconta-se no valor a pagar os montantes já pagos em operações anteriores. Por ser de competência estadual, a maior implicação está nas alíquotas variadas, uma vez que há liberdade para cada Estado da Federação estabelecer a sua.

c) Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) – de competência dos Municípios, consoante o art. 156, III da CF/88. É o imposto sobre consumo de caráter municipal. Grava todos os serviços executados dentro da área de dado Município, devendo-se excetuar aqueles que já forem gravados pelo ICMS. A alíquota é determinada por cada ente municipal.

Argentina

a) Imposto sobre o valor agregado (IVA) – é imposto federal e tem como fato gerador diversas operações individuais, entre elas: a venda de coisas móveis; obras,

locações e serviços previstos em lei e importações. Como todos os impostos existentes sobre o consumo, é de caráter não-cumulativo. Possui alíquotas variáveis, que giram em torno de 18% atingindo um máximo de 27%. Há isenção para a água natural, o pão comum, o leite em pó vendido ao consumidor final e todas as operações de exportação.

b) Imposto sobre o consumo específico – é de competência federal. Recai sobre a fabricação de alguns produtos, como o tabaco, as bebidas alcoólicas, entre outros. É arrecadado de forma cumulativa.

c) Imposto sobre os ingressos brutos (Turnover) – é imposto a ser cobrado pelas províncias. Grava o exercício habitual dos atos de comércio, indústria, profissões autônomas, locações de bens, execução de obras e prestação de serviços. É de caráter plurifásico cumulativo, sendo sua base de cálculo o montante da receita bruta oriunda de vendas, serviços ou locações, ou qualquer atividade comercial, excluindo-se os valores relativos ao IVA. As alíquotas variam de 0,25% a 20%. Em geral, entretanto, tributava-se o setor primário com 1%, o industrial com 1,5%, o de serviços com 2,5% e o financeiro com 4,5%. A tendência recente é o aumento das alíquotas incidentes sobre a atividade comercial varejista e a redução e/ou eliminação da tributação sobre as atividades industriais.

Uruguai

a) Imposto sobre o valor agregado (IVA) – tal como na Argentina, é de competência federal. É um imposto de base ampla, incidente sobre a circulação de bens e prestação de serviços, multifásico, não-cumulativo, com alíquotas básicas de 22% a 12%, aplicadas para bens de primeira necessidade e certos serviços. A alíquota é aplicada por fora, quer dizer, o imposto não constitui base de cálculo de si mesmo.

b) Imposto específico interno (IMESI) – também de competência federal, esse

imposto constitui a base de cálculo do IVA. Grava a primeira venda dos produtos também onerados com o valor agregado. A alíquota varia de produto a produto. Por adotar o regime de imposição baseado no país de destino, grava as importações e não incide sobre as exportações.

c) Imposto sobre o patrimônio líquido – apesar de ser um imposto patrimonial, é de certa relevância, vez que pode atingir o consumidor final, dentro de uma base impositiva indireta. Recai sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas e jurídicas. Possui alíquotas progressivas, sendo que será de 0,7% a 3% em se tratando de pessoa física e 2% sobre pessoa jurídica que não seja instituição financeira.

Paraguai

a) Imposto sobre o valor agregado (IVA) – de competência federal, foi criado pela Lei nº 125/91. Tem como fato gerador a venda de bens, a prestação de serviços e a importação de bens. A base de cálculo é o valor das operações. A alíquota é de 10%. Para as importações, entretanto, foi introduzido, em janeiro de 1994, um regime especial que resultou numa alíquota efetiva de 2%. Há isenções para os produtos agropecuários em estado bruto, petróleo importado, exportações, etc.

b) Imposto seletivo sobre o consumo – também de competência federal, instituído em agosto de 1992. Fatos geradores são a primeira comercialização de alguns bens nacionais (cigarros, fumo, bebidas, álcool, combustíveis, etc.) e os produtos estrangeiros. Possui uma alíquota que varia de 40% (gasolina aditivada) a 3% (cigarros).

Nota-se que há inúmeras disparidades entre os sistemas tributários adotados por cada um dos países-membros do Mercosul. Além de possuírem métodos diferenciados de imposição, divergem também nos mecanismos de controle e fiscalização de cada ente tributário.

Destarte, não se pode olvidar que a crise econômica ocorrida no início dos anos 80 afetou significativamente o nível de receitas de todos os países que assinaram o Tratado de Assunção. A adoção de medidas protecionistas, que culminaram na efetivação de setores subsidiados, muitas vezes ameaçou o desenvolvimento de um mercado comum do Cone Sul.

Apesar de estar na fase de união aduaneira, em que se estabelece um regime de taxação diferenciada para os países que integram o “bloco” mediante a criação de uma tarifa externa comum (TEC), o Mercosul estabeleceu uma maneira disforme de união aduaneira ao prescrever uma lista de exceções de produtos que não fariam parte da tarifa externa, ficando assim no nível intermediário entre a Zona de Livre Comércio e a União Aduaneira. Percebe-se, nesse caso, que os países ainda estão sendo tomados por certos sentimentos extremamente nacionalistas.

Outro ponto delicado no tocante à formação do Mercosul diz respeito às legislações *antidumping*. Por ser um processo complexo, que envolve inúmeros interesses, é necessário que as legislações *antidumping* atuem eficazmente. Porém, deve-se evitar que sejam usadas como meios de distorção da concorrência entre produtores dos Estados-partes, transformando-se em um instrumento de proteção disfarçada dos produtores menos eficientes.

Mesmo tendo enfrentado graves obstáculos à sua conformação, o Mercosul ainda tem grandes chances de ser efetivamente implementado. Os países signatários do Tratado de Assunção já realizaram diversas modificações nas matérias tributárias. A Argentina vem realizando profundas modificações em seu sistema tributário desde 1975, quando foi implantado o IVA, que substituiu o Imposto sobre Compras e Vendas, que gerava um efeito cascata. A preocupação com a retirada de impostos com efeitos cumulativos está de

acordo com uma política de maior inserção no mercado internacional, o que, conseqüentemente, favorece a formação de um mercado comum.

Já o Paraguai pretende instituir uma nova ordem jurídica tributária, caminhando para uma maior descentralização. Entre as recentes alterações na legislação tributária, destacam-se a redução das alíquotas do imposto seletivo e a redução da tributação das mercadorias exportadas, seja por meio do imposto de importação, seja por meio do IVA.

A grande reformulação no sistema tributário uruguaio ocorreu na década de 70. Em 1972, foi introduzido o IVA, principal fonte de receita do Estado, e feitas outras alterações nos impostos de renda e no IMESI.

O Brasil possui uma alta carga tributária que onera quase todo o processo de industrialização e comercialização. Os altos custos operacionais, bem como uma política monetária que desfavorece a produção têm contribuído para que o Brasil seja colocado como o grande vilão do Mercosul. Iniciativas de substituição dos impostos indiretos (ICMS e IPI) pelo IVA demonstram que talvez, neste momento, as autoridades políticas estejam atentando para a real necessidade da inserção do nosso país no contexto mundial.

“Em síntese, as políticas tributárias dos países-membros do Mercosul ainda estão voltadas, predominantemente, para a solução dos seus problemas internos, embora se forme lentamente a consciência de adaptar o sistema tributário à realidade da integração”³³.

Finalmente, espera-se que os Estados-partes esqueçam as antigas rivalidades, bem como comecem a pensar no ideal integracionista como uma meta a ser alcançada em benefício de todos, mesmo que para isso sejam realizados alguns sacrifícios. O caminho da integração é árduo e demorado, como foi demonstrado

pela experiência européia, mas, se eficazmente obtido, trará inúmeras vantagens a todos aqueles que efetivamente participarem.

O temor de que um país perca sua soberania ao participar de um processo integracionista é infundado e irreal, vez que muitos países atualmente, entre eles o Brasil, possuem apenas uma “soberania virtual”. Talvez o processo de integração venha justamente aprofundar laços e fortalecer regiões que antes estavam sob o jugo de interesses alienígenas, puramente exploradores. Cabe agora aos entes competentes tomarem medidas para que a integração do Cone Sul não seja vista apenas como mais um sonho, tal como o foi a ALADI e ALALC, mas sim como um objetivo ao qual podemos aspirar.

Notas

¹ FIGUEIRAS, Marcos Simão. *Mercosul no contexto latino-americano*. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1996. p. 119.

² Dados obtidos em 1995. Anais do VII Congresso Nacional da Fea-USP.

³ BORDIN, Luís Carlos V., LAGEMANN, Eugenio. Análise comparativa das estruturas tributárias dos países do Mercosul. In: *Revista Indicadores Econômicos FEE*. Porto Alegre : [s.n.], v. 22, n. 3, nov. 1994.

Bibliografia

ABREU, Marcelo de Paiva, LOYO, Eduardo H. M. M. Globalização e regionalização: tendências da economia mundial e seu impacto sobre os interesses agrícolas brasileiros. *Estudos de Política Agrícola*. [S.l. : s.n.], n. 5, jan. 1994. Relatórios de pesquisas IPEA.

ACCIOLI, Hildebrando. *Manual de Direito Internacional Público*. 2.ed. 5. tiragem. São Paulo : Saraiva, 1985.

ALVES, Jorge de Jesus Ferreira. *Lições de Direito Comunitário*. [S.l.] : Coimbra Editora, v. 1, 1993.

BARBOSA, Rubens Antônio. Liberalização do comércio, integração regional e Mercado Comum do Sul: o papel do Brasil. *Revista de Economia Política*. São Paulo : [s.n.], v. 13, n. 1, 1993.

BASSO, Maristela, MICALLI, Isabella. Os tratados de Assunção e de Maastricht: perspectivas para as integrações latino-americana e européia. *Revista de Estudos Jurídicos*. [S.l. : s.n.], v. 22, n. 67, 1993.

BENITEZ GOMEZ, Juan Alberto. *Problemas tributários que planteam el Mercosur*. Montevideo : Facultad de Derecho, Universidade de la Republica, 1993.

_____. La supresion de las fronteras fiscales. *Estudios multidisciplinarios sobre el Mercosur*. Buenos Aires : Facultad de Derecho, Universidade de la Republica, s.d.

CARAZZA, Roque Antonio. *O regulamento no Direito Tributário brasileiro*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1985.

CASELLA, Paulo Borba. *Comunidade Européia e seu ordenamento jurídico*. São Paulo : LTr, 1994.

CASTRO, Glese de. O Brasil é campeão mundial de impostos. *O Estado de S. Paulo*, 27 set. 93.

_____. *Os impostos sobre o consumo no Mercosul*. *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos*. Belo Horizonte : Faculdade de Direito Milton Campos v.1, n. 1, s.d.

FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do Mercosul*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1997.

FIGUEIRAS, Marcos Simão. Aspectos jurídico-tributários do Mercosul. In: *Boletim do CELA* (Centro de Estudos Latino Americanos), ano 3, n. 3, s.d.

_____. *Mercosul no contexto latino-americano*. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1996.

FORTE, Umberto. *União Européia: direito das comunidades européias e harmonização fiscal*. São Paulo : Malheiros, 1995.

KEEFE, Thomas Andrew. *Problemas que dificultan el proceso de crear una zona de libre comercio hemisférica por el año 2005 y algunas soluciones*. 5º Encontro Internacional de Direito da América do Sul. Buenos Aires, junho de 1996. (mimeo).

LIPOVTSKY, Jaime César, LIPOVTSKY, Daniel Andrés. *Mercosul: estratégia para a integração*. São Paulo : LTr, 1994.

MICHEL, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1978.

MOURÃO, F. Albuquerque *et all*. *O Mercosul e a União Européia*. Coimbra : Faculdade de Direito, Curso de Estudos Europeus, 1994.

SILVA, Roberto Luiz. *Direito Econômico Internacional e Direito Comunitário*. Belo Horizonte : Del Rey, 1995.