

REFORMA TRIBUTÁRIA COMO CATALISADOR DA HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL: A CONSTRUÇÃO DE UM INTERESSE SUL-AMERICANO

TAX REFORM AS A CATALYST FOR TAX HARMONIZATION IN MERCOSUR: THE CONSTRUCTION OF A SOUTH AMERICAN INTEREST

Fernanda de Holanda Paiva Nunes¹
Joedson de Souza Delgado²

RESUMO

O objetivo do artigo é discutir a reforma tributária e seus efeitos na harmonização tributária na construção da “autonomia regional” e os efeitos no interesse comum construído no bloco Mercosul, que chamamos de “interesses sul-americanos”, por meio de análise doutrinária e da legislação. Para isso, compara as estruturas tributárias dos países do Mercosul; descreve alguns dos objetivos e desafios de harmonização fiscal enfrentados pelos países deste grupo econômico; e menciona o impacto da recente reforma tributária do Brasil no processo de harmonização tributária. Pode-se constatar que cada Estado-Membro do Mercosul mantém o seu próprio sistema fiscal, e a harmonização fiscal tem-se revelado difícil devido às diferenças nas estruturas econômicas, nas considerações políticas e nos níveis de desenvolvimento dos Estados-Membros. No entanto, observou-se que tem havido discussões e esforços para harmonizar certos aspectos da tributação, como no contexto da recente reforma fiscal do Brasil, para facilitar o comércio e a cooperação econômica dentro do bloco.

Palavras-chave: Harmonização tributária. Mercosul. Reforma Tributária.

ABSTRACT

The objective of the article is to discuss tax reform and its effects on tax harmonization in the construction of “regional autonomy” and the effects on the common interest built in the Mercosur bloc, which we call “South American interests”, through doctrinal analysis and legislation. To do this, it compares the tax structures of Mercosur countries; describes some of the fiscal harmonization objectives and challenges faced by countries in this economic group; and mentions the impact of Brazil's recent tax reform on the tax harmonization process. Each Mercosur Member State maintains its own tax system, and tax harmonization has proven difficult due to differences in the economic structures, political considerations and levels of development of the Member States. However, he noted that there have been discussions and

¹ Especialista em Ordem Jurídica e Ministério Público pela Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (FESMPDFT). Bacharela em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (CEUB). Advogada. E-mail: fernandanunes3@hotmail.com

² Doutorando em Direito na Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (CEUB). Servidor público federal. E-mail: joedson.delgado@hotmail.com

efforts to harmonize certain aspects of taxation, such as in the context of Brazil's recent tax reform, to facilitate trade and economic cooperation within the bloc.

Keywords: Tax harmonization. Mercosur. Tax reform.

1 INTRODUÇÃO

Em 26 de março de 1991, Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai assinaram o Tratado de Assunção, que foi complementado pelo Protocolo de Ouro Preto de 17 de dezembro de 1994. Ambos os tratados são conhecidos por criarem a personalidade internacional do Mercado Comum do Sul (Mercosul). Chile e Bolívia aderiram ao Mercosul como membros associados em 25 de junho de 1996 e 28 de fevereiro de 1997, respectivamente. A Venezuela tornou-se membro em 13 de julho de 2012, porém foi suspensa em 5 de agosto de 2017³.

O principal propósito do Mercosul é criar um mercado comum para a livre circulação de bens, serviços e fatores de produção. Com o objetivo de assegurar uma melhor cooperação entre os Estados membros, o Mercosul também se empenha em estabelecer políticas externas comuns e políticas macroeconômicas comuns, bem como para harmonizar as legislações nacionais, como previsto no artigo 1.º do Tratado de Assunção. O Mercosul assume a forma de uma organização internacional intergovernamental desprovida de supranacionalidade em que as decisões são tomadas quando se chega a um consenso, conforme artigo 16 do Tratado de Assunção e artigo 37 do Protocolo de Ouro Preto. Todos os Estados membros exercem a Presidência *Pro Tempore*, alternando-se por ordem alfabética a cada 6 meses, nos termos do artigo 12 do Tratado de Assunção⁴.

Trinta e três anos depois de os presidentes da Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai terem se reunido na cidade de Assunção para chegar a um acordo sobre um projeto de formação de uma união econômica, a realidade ainda está longe do que se pensou naquele momento. Por um lado, as economias da região foram profundamente afetadas pela crise financeira internacional que provocou desequilíbrios macroeconômicos e gerou um clima desfavorável à integração econômica. Por outro lado, o entusiasmo político com o Projeto desvaneceu-se à

³ MACEDO, Paulo Emílio Vauthier Borges de. The Foundational Myth of Mercosur and the European Union Analogy. **German Law Journal**, v. 20, n. 5, p. 734-747, 2019.

⁴ *Ibidem*.

medida que a agenda interna de estabilização econômica cedeu espaço a conflitos de interesses sobre objetivos mais imediatos.

Não surpreende, pois, que, apesar dos muitos esforços para manter o projeto vivo, sustentando uma tarifa externa comum longe do ideal, novas medidas para aprofundar a integração econômica tenham sido adiadas até agora. Embora o Tratado de Assunção fizesse menção à necessidade de evitar um tratamento fiscal discriminatório dos produtos do Mercosul nos mercados internos dos seus membros, a harmonização fiscal permaneceu fora da agenda da região. É verdade que o Protocolo de Ouro Preto contempla alguns avanços institucionais e que reuniões subsequentes mencionaram a necessidade de coordenar políticas macroeconômicas para a região, no entanto as condições reais para implementar as referidas recomendações ainda não se encontram presentes.

Feitas estas pontuações iniciais, o presente artigo objetiva discutir a reforma tributária e seus impactos na harmonização tributária no Mercosul. O estudo se justifica no sentido de demonstrar que tendo sido eleito a pedra angular das políticas de estabilização macroeconômica, o ajustamento fiscal trouxe recentemente dificuldades adicionais à harmonização dos sistemas tributários.

Com diferenças de ênfase e de tempo, todos os países da região foram impelidos a majorar as receitas fiscais para enfrentar os desafios de reverter os déficits fiscais e controlar o crescimento da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto (PIB). Neste processo, a qualidade dos seus sistemas fiscais foi deteriorando cada vez mais, uma vez que os impostos que enfrentam menor oposição política e são cobrados com maior facilidade receberam preferência geral⁵.

Esta deterioração da qualidade dos sistemas fiscais dos países que integram o Mercosul gerou problemas adicionais para o setor empresarial. Os diferenciais fiscais não foram favoráveis à consolidação do interesse do setor privado no projeto de integração econômica, tendo em vista que as chances de desenvolver atividades transfronteiriças na região foram dificultadas em razão dos custos fiscais. Além disso, a ausência de integração das infraestruturas básicas aumentou as barreiras à integração das atividades empresariais dentro das fronteiras do Mercosul.

⁵ REZENDE, Fernando. Tax Harmonization and economic integration: Mercosur. **Planejamento e políticas públicas**, n. 30, p. 31-69, jun./dez., 2007.

Apesar dos recentes debates sobre o domínio dos produtos brasileiros no mercado argentino, há algumas perspectivas de que o projeto do Mercosul ganhe mais espaço na agenda regional. Pela ótica econômica, os recentes avanços na frente da estabilização macroeconômica abrem novas possibilidades para diminuir as tensões passadas e majorar a cooperação regional. Pela ótica política, os novos líderes políticos regionais reiteraram o seu compromisso com o Projeto de integração econômica e de torná-lo eficaz através da decisão de atuar como um bloco econômico nas mais relevantes negociações econômicas internacionais – ALCA, OMC e UE. Neste cenário mais favorável, a questão da harmonização fiscal poderá vir à tona como parte de novas propostas para aprofundar a integração econômica.

Como metodologia, optou-se pelo uso do método dedutivo, operacionalizado pela pesquisa bibliográfica em materiais já publicados e análise da legislação aplicável ao tema, com vistas a contribuir para a análise sobre os impactos das reformas tributárias na harmonização fiscal do Mercosul.

2 COMPARAÇÃO DE ESTRUTURAS TRIBUTÁRIAS NOS PAÍSES DO MERCOSUL

Uma análise comparativa dos sistemas tributários vigentes nos países do Mercosul foi objeto de estudo recente de Barreix e Villela⁶. As informações analisadas pelos autores mostram que grandes diferenças na arrecadação total de impostos não excluem uma notável similaridade na estrutura da tributação.

Como deixam claro os dados fornecidos neste estudo, embora a carga tributária agregada no Brasil seja mais que o triplo da mesma proporção no Paraguai, cerca de uma vez e meia maior que os valores correspondentes para a Argentina, e 20% acima da proporção uruguaia, a participação dos tipos de tributos mais importantes na arrecadação total não varia significativamente entre eles⁷.

Um olhar mais atento às características específicas dos impostos aplicados em cada caso mostra, no entanto, que estruturas semelhantes escondem diferenças significativas no que diz respeito ao impacto econômico da tributação. No entanto, para que essas diferenças sejam percebidas, é preciso atentar para os detalhes.

⁶ BARREIX, A.; VILLELA, L. **Tributación en el Mercosur**: evolución, comparación y posibilidades de coordinación. Washington, DC: Banco Interamericano de Desarrollo e Intal, 2003.

⁷ *Ibidem*.

Para que estas diferenças sejam avaliadas, é importante ter em mente que a harmonização dos impostos indiretos não é sinônimo de equalização dos impostos e taxas. Refere-se a uma situação na qual os custos fiscais dos consumidores são os mesmos, independentemente do local onde os bens e serviços são produzidos. Ou seja, a tributação é harmonizada quando um bem-produzido no Brasil e consumido na Argentina é tributado com a mesma alíquota aplicada a um bem argentino semelhante e vice-versa. Tal situação ocorre quando as exportações são completamente isentas de todos os impostos incidentes ao longo da cadeia produtiva e quando as importações são tributadas à alíquota praticada no mercado interno. No entanto, no caso dos impostos diretos sobre o rendimento, a harmonização implica em regras e taxas uniformes.

2.1 Impostos sobre o consumo

Considerando a ampla categoria de impostos indiretos sobre a produção e o consumo de bens e serviços, enquanto Argentina, Uruguai e Paraguai aplicam uma versão mais usual de um imposto sobre valor agregado de base mais ampla, o Brasil tem três variedades imperfeitas dessa modalidade de imposto: duas cobradas pelo governo federal (o imposto sobre bens manufaturados e a contribuição social – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins) – e outras aplicadas em nível estadual a todos os tipos de bens, bem como aos serviços de transporte e comunicação interestadual. Para além dos já mencionados, os serviços que estão sob a alçada fiscal dos municípios, até a recente reforma tributária, não estavam integrados nos impostos sobre o valor agregado (IVA).

Os impostos sobre o volume de negócios e seletivos, bem como um imposto sobre transações financeiras, também são amplamente utilizados e registaram um forte aumento nos últimos anos. Sem dúvidas, o Brasil liderou a arrecadação de impostos que geram receitas maiores sem esforço administrativo e turbulência política. Os impostos sobre o volume de negócios foram reintroduzidos no sistema tributário brasileiro no ano de 1970 e ganharam maior impulso após a Constituição de 1988. Além disso, desde 1993 foi adotado um imposto sobre transações financeiras numa base provisória, mas renovado desde então com taxas cada vez mais elevadas.

Na Argentina, os impostos sobre o volume de negócios são aplicados pelos governos provinciais há muito tempo, mas foram sujeitos a alterações recentes que tentaram mitigar as

ineficiências econômicas deste tipo de imposto, embora com resultados díspares. No Brasil, o governo federal também reintroduziu um imposto sobre transações financeiras e aplicou direitos de exportação para ajustar as contas fiscais. O Uruguai fez da mesma forma, embora de uma forma menos distorcida. Em 2001, introduziu uma contribuição do tipo valor agregado destinada à seguridade social – Cofins – que se aplica a bens e serviços públicos. O Paraguai baseou-se em aumentos de impostos seletivos – principalmente combustíveis – para compensar a deterioração da sua base tributária durante a segunda metade da década de noventa. Mesmo assim, a taxa de carga tributária no Paraguai permaneceu próxima de dez por cento do Produto Interno Bruto (PIB)⁸.

Mudanças recentes na legislação tributária adotadas no Brasil pretendem reverter o caminho seguido no passado de uma importância crescente dos impostos cumulativos sobre o volume de negócios na arrecadação total de impostos. Cedendo às pressões do setor produtivo e consciente da necessidade de reduzir a carga imposta às exportações e aos investimentos, o governo brasileiro impôs novas normas para a arrecadação das contribuições do PIS/Cofins. Estas normas adotaram uma abordagem de valor agregado para cobrar estas contribuições das grandes empresas, mas possibilitaram que alguns setores, pequenas empresas e atividades de serviços importantes fossem tributados consoante o antigo regime. A dualidade de regras e as inúmeras disposições para lidar com quem pode e quem não pode deduzir o imposto pago em rodadas anteriores da cadeia produtiva tornam muito complexa a operação do novo PIS/Cofins, com resultados mistos do ponto de vista da harmonização tributária no Mercosul⁹.

Uma situação mais distinta é encontrada quando olhamos para os impostos especiais de consumo. Os impostos especiais de consumo sobre combustíveis, energia elétrica e telecomunicações foram abolidos no Brasil em 1988, uma vez que o poder de tributar esses bens e serviços foi transferido para os estados, tornando-os sujeitos ao imposto estadual sobre valor agregado. Uma nova contribuição específica federal sobre combustíveis foi reintroduzida por emenda constitucional em 2001. Os impostos especiais de consumo sobre combustíveis, tabaco e bebidas (alcoólicas e não alcoólicas) são uma regra nos países do Mercosul.

⁸ REZENDE, Fernando. Tax Harmonization and economic integration: Mercosur. *Op. cit.*

⁹ MALPIGHI, Caio Cezar Soares; SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. O Imposto sobre o Consumo e a Figura do Contribuinte em Uma Possível Alteração de Paradigma para a Tributação Indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, nº 53, ano 41. p. 415-451, 2023, p. 423.

As alíquotas nominais variam, com Brasil e Paraguai mantendo posições opostas em relação às alíquotas de impostos. As baixas taxas aplicadas no Paraguai ao tabaco e às bebidas podem induzir o comércio transfronteiriço e explicar uma política semelhante adotada pela Argentina em relação às bebidas alcoólicas e não alcoólicas. As baixas taxas para o gásóleo na região podem refletir a importância do transporte rodoviário para a movimentação de mercadorias e pessoas dentro de cada país e através das fronteiras do Mercosul. Não se pode, no entanto, presumir, a partir dos dados fornecidos abaixo, que os combustíveis no Brasil são tributados com taxas preferenciais, uma vez que eles não consideram o efeito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação dos estados (ICMS) sobre os preços dos combustíveis¹⁰.

Apesar das políticas para mitigar o impacto dos impostos sobre combustíveis no transporte, um estudo recente que avalia os custos fiscais como uma percentagem do valor agregado nas atividades de transporte terrestre na Argentina¹¹ mostra resultados interessantes. Levando em conta todos os tipos de impostos federais, provinciais e locais, bem como os benefícios fiscais, uma empresa argentina de transporte, por exemplo suporta uma carga tributária que equivale a 26% do seu valor agregado. Este resultado reforça a necessidade de uma análise microeconômica mais aprofundada das taxas de imposto efetivas na região.

As diferenças também são grandes no domínio dos impostos sobre o comércio externo. Um caso que merece destaque é o do Paraguai, cuja dependência fiscal das receitas provenientes dos impostos de exportação e importação é notável. Uma reforma na legislação fiscal é desejável e visa melhorar a tributação interna para abrir espaço para reduzir a importância da tributação do comércio externo no orçamento do governo, mas é improvável que mudanças significativas possam ser alcançadas no curto prazo.

Os impostos de exportação e importação são de grande importância residual no Brasil, mas isso não significa que o comércio exterior esteja isento destes tributos. Os exportadores ainda sofrem com dificuldades de recuperação de impostos estaduais sobre insumos, impossibilidade de dedução de impostos locais sobre serviços e dualidade de regras aplicadas ao novo PIS/Cofins. Por outro lado, a incidência do novo PIS/Cofins sobre as importações

¹⁰ REZENDE, Fernando. Tax Harmonization and economic integration: Mercosur. *Op. cit.*

¹¹ RESK, E. **Tributación del sector transporte en Argentina**. BID, 2004. Mimeo.

elevou a carga tributária sobre bens e serviços estrangeiros, embora tenha contribuído para um tratamento justo de bens estrangeiros e nacionais no mercado brasileiro¹².

Na Argentina, a reintrodução dos direitos de exportação, que se aplicam principalmente aos produtos agrícolas, tem um duplo propósito: reforçar o orçamento federal e induzir a agregação de valor às suas exportações. Ao abrigo do imposto federal sobre o valor adicionado, as exportações estão isentas e as importações são tributadas à taxa local (princípio do destino). As exportações são indiretamente tributadas pelos governos provinciais e por impostos sobre combustíveis e eletricidade, mas esse fardo é parcialmente compensado por um acordo federal para devolver dinheiro aos exportadores. A situação no Uruguai é praticamente a mesma que na Argentina, exceto pelo fato de que não há governos provinciais neste país¹³.

Um estudo sobre a real carga tributária sustentada por três importantes produtos do agronegócio brasileiro e argentino – soja (feijão e óleo), frango e carne bovina – fornece evidências empíricas das constatações feitas por um estudo microeconômico detalhado no qual é realizado o estudo dos diferenciais tributários. Ao contrário do que pode sugerir uma observação da legislação tributária de ambos os países, os impostos sobre o consumo interno de carne bovina e de frango são mais baixos no Brasil, enquanto as exportações de frango e soja são mais intensamente tributadas na Argentina.

As principais explicações para estes resultados são as seguintes: a) as diferenças nos impostos sobre o valor acrescentado explicam a maior parte das divergências na carga fiscal sobre as vendas internas. Embora a Argentina adote um IVA, com poucas exceções, o IVA estadual no Brasil não cobre o setor de serviços e o IVA federal não se aplica aos bens em questão. Além disso, o IVA dos estados brasileiros varia de acordo com o local onde ocorre a produção primária e o consumo final, devido às diferenças nas alíquotas aplicadas às vendas interestaduais, bem como aos incentivos aos produtores; e b) no que diz respeito às exportações, as taxas efetivas mais elevadas para os produtos argentinos refletem os direitos de exportação aplicados e o imposto provincial sobre o volume de negócios¹⁴. Sobre as metas de harmonização tributária e desafios do Mercosul, será dedicada a próxima seção.

¹² REZENDE, Fernando. Tax Harmonization and economic integration: Mercosur. *Op. cit.*

¹³ *Ibidem.*

¹⁴ RESK, E.; REZENDE, F. Estudios en competitividad: incidencia fiscal setorial en el Mercosur. In: VILLELA, L.; BARREIX, A.; TACCONE, J. J. (Eds.). **Mercosur**: impacto fiscal de la Integración económica. Buenos Aires: BID/Intal/ITD, 2003.

3 METAS DE HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E DESAFIOS DO MERCOSUL

Os processos de harmonização fiscal visam atingir quatro objetivos importantes: a) preparar o terreno para a livre circulação de bens e serviços na região; b) evitar interferências nas decisões relativas à localização das atividades econômicas nos países do Mercosul; c) eliminar barreiras à mobilidade laboral; e d) ser neutro face à mobilidade do capital financeiro¹⁵.

Não por acaso, a harmonização dos impostos indiretos sobre bens e serviços é vista como o segundo movimento importante – depois da queda dos direitos de importação – rumo a uma união econômica. Se os impostos internos colidirem com o livre comércio na região, não permitirão que o processo de integração econômica tenha continuidade. É por isso que a União Europeia (UE) elaborou desde o início um calendário para harmonizar os impostos indiretos e tomou medidas enérgicas para assegurar a sua implementação.

Como tem sido insistentemente lembrado, a harmonização dos impostos indiretos não exige um conjunto uniforme de impostos, nem de taxas uniformes. Exige que qualquer bem ou serviço seja tributado à mesma taxa aplicada na jurisdição em que é consumido, independentemente da sua origem. Para este efeito, todas as exportações têm de ser totalmente isentas de impostos indiretos e todas as importações têm de ser tributadas à taxa nacional correspondente. Esta é uma proposta que pode ser colocada em termos simples, mas que é difícil de ser implementada. Alguns dos desafios que os países do Mercosul enfrentam para harmonizar os seus impostos demandam análise mais detalhada.

3.1 Metas fiscais macroeconômicas

A subordinação das medidas fiscais às políticas de estabilização macroeconômica é a primeira consecutiva. As duras restrições orçamentais impostas pelos objetivos macroeconômicos, juntamente com as crescentes pressões para aumentar a despesa pública em infraestruturas e programas sociais, após anos de contenção nas despesas orçamentais, não dão confiança a qualquer sugestão de redução da arrecadação de impostos, muito pelo contrário.

¹⁵ CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo IVA? – Adaptações do Imposto sobre Valor Agregado para a Economia Digital**. 282 f. 2021. Tese (Doutorado em Direito). Porto Alegre: Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2021, p. 33.

Além do Brasil, que começou a aplicar políticas fiscais conservadoras precocemente e conseguiu aumentar em 10 pontos percentuais a carga tributária agregada durante o período 1998-2003, outros países do Mercosul avançaram lentamente ou não avançaram nessa direção. Entre 2000 e 2003, a razão entre receitas fiscais e PIB aumentou 2 pontos percentuais na Argentina, enquanto no Uruguai e no Paraguai a razão da carga fiscal permaneceu estável¹⁶.

Manter as receitas fiscais nos níveis necessários para sustentar as metas macroeconômicas eleva a necessidade de enfrentar um dilema. Este dilema refere-se ao fato de os impostos que são eficientes do ponto de vista da administração tributária – ou seja, aqueles que geram receitas substanciais com baixos custos administrativos e políticos – são muito ineficientes do ponto de vista econômico, além de não serem amigáveis para efeitos de harmonização.

3.1.1 Maior dependência do imposto sobre o rendimento

Uma possibilidade de reduzir a dependência de tipos de impostos sobre o consumo de baixa qualidade sem comprometer as metas fiscais macroeconômicas é fazer uma melhor utilização dos impostos sobre o rendimento. Na região, os impostos sobre a renda não têm muita importância para o orçamento público – o Brasil pode ser considerado uma exceção –, mas seu impacto nas empresas e nas decisões de investimento não pode ser facilmente descartado. A Argentina adotou recentemente medidas para melhorar a tributação da renda pessoal que ainda não tiveram impacto significativo nos processos fiscais. Sugestões para a aplicação de um tipo geral de imposto de renda sobre pessoas físicas foram apresentadas no Uruguai, mas não há nenhuma proposta oficial para isso¹⁷. A legislação fiscal recente no Paraguai instituiu um imposto sobre o rendimento das pessoas físicas com taxas modestas. Segundo Alarcón¹⁸, um objetivo importante deste imposto é coibir a evasão fiscal, induzindo os contribuintes a cobrar receitas de todas as compras das famílias, uma vez que essas despesas podem ser deduzidas integralmente.

A situação na área dos impostos sobre o rendimento é distinta daquela encontrada no que diz respeito à tributação indireta de bens e serviços do ponto de vista da harmonização

¹⁶ REZENDE, Fernando. Tax Harmonization and economic integration: Mercosur. *Op. cit.*

¹⁷ BARREIX, A.; ROCA, J. Sistema tributario: condiciones actuales y propuesta. **Revista Electrónica FCE**, Montevideo, Universidad Católica del Uruguay, sep., 2003.

¹⁸ ALARCÓN, M. Impuestos indirectos y incentivos en el Paraguay. In: SEMINÁRIO SOBRE TIBUTACIÓN PARA LA INTEGRACIÓN DEL MERCOSUR. 2004. Mimeo.

fiscal. Em primeiro lugar, a harmonização total dos impostos sobre o rendimento exige a harmonização da base tributária, bem como das taxas. Em segundo lugar, as condições técnicas para avançar nesta direção não são tão difíceis como as mencionadas para os impostos indiretos. Terceiro, a oposição política é menos difícil de superar, uma vez que as reivindicações federalistas não são fortes e as considerações de equidade poderiam fornecer apoio. Quarto, novas propostas para abandonar o modelo Henry-Simons de tributação do rendimento pessoal e regressar a um regime escalonador estão a ganhar adeptos¹⁹.

Novas abordagens ao imposto sobre o rendimento surgem do impacto da globalização dos mercados de capitais. Há já algum tempo que a Noruega e a Finlândia adotaram um regime duplo de imposto sobre o rendimento, pelo qual os rendimentos de capitais são tributados a uma taxa preferencial, não estando sujeitos à escala progressiva aplicada aos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares. As elevadas taxas marginais do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares nos países nórdicos foram a principal razão subjacente a esta medida, uma vez que uma carga mais elevada sobre o rendimento poderia levar à fuga de capitais. Foram feitas propostas para a adoção de um imposto duplo sobre o rendimento na UE, de modo a facilitar a harmonização dos impostos sobre o rendimento naquela região²⁰.

Os argumentos utilizados para sustentar a posição norueguesa são semelhantes aos repetidos no Uruguai e no Paraguai: as pequenas economias abertas não podem tributar o rendimento de capitais ao abrigo de um imposto progressivo sobre o rendimento das pessoas físicas, uma vez que isso poderá levar à fuga de capitais. Assim, a taxa do imposto sobre o rendimento a nível individual não pode exceder a taxa aplicada ao rendimento das pessoas coletivas. Esta nova abordagem aos impostos sobre o rendimento do capital abre possibilidades de harmonização dos impostos sobre o rendimento no Mercosul que não foram previstas anteriormente.

Na prática, senão em termos jurídicos, o regime adotado no Uruguai assemelha-se a uma abordagem de duplo imposto sobre o rendimento. A renda das pessoas jurídicas é tributada a uma alíquota não distante da média do Mercosul e a renda pessoal do capital não é tributada. Já o Brasil e a Argentina tributam os dividendos apenas na fonte.

¹⁹ REZENDE, Fernando. Tax Harmonization and economic integration: Mercosur. *Op. cit.*

²⁰ CNOSSEN, S. How much tax coordination in the European Union? **International Tax and Public Finance**, v. 10, p. 625-649, Nov., 2003.

3.1.2 Harmonização tributária e disciplina fiscal

Tendo em conta que a harmonização dos impostos indiretos não implica em unificação, o impacto da harmonização na disciplina fiscal é limitado, embora possa aumentar à medida que as economias se tornam mais integradas. Ter um IVA de base alargada como principal fonte de receitas em todo o Mercosul não afeta a autonomia dos países membros para alterar as taxas de imposto. Assim, os governos podem aumentar as receitas aumentando as taxas de IVA para evitar déficits fiscais, desde que os custos fiscais sejam totalmente ajustados nas fronteiras. Mas também podem fazer o oposto: reduzir as taxas para aumentar o apoio político em anos pré-eleitorais²¹.

Decerto que a liberdade de alterar as taxas tem os seus próprios limites. Se os déficits continuarem a crescer, as taxas de impostos não poderão subir indiscriminadamente. Além disso, se os custos fiscais diferirem demasiadamente, os produtores podem transferir fábricas para países vizinhos, desde que os custos de transporte não ultrapassem os ganhos fiscais²². Além disso, como a harmonização dos impostos indiretos restringe as opções para financiar os gastos para ganhar eleições através do volume de negócios ou de recursos impostos sobre transações, pode-se dizer que contribuirá para políticas fiscais sólidas no médio prazo. O único espaço aberto fora do território do IVA é o detido por alguns impostos especiais de consumo, que também terão de enfrentar a disciplina imposta pelo comércio transfronteiriço se a diferença nas taxas for grande.

3.2 Melhorar a administração fiscal e trocar informações

Deve-se sublinhar que o caminho para a harmonização fiscal guarda relação, logo no seu início, com ações imediatas para melhorar a eficiência na administração fiscal. Apesar dos programas que foram implementados no Mercosul para melhorar a utilização da tecnologia da informação para fins de administração fiscal, o quadro geral não é satisfatório. Isto sugere que um calendário de harmonização dos impostos indiretos no Mercosul terá de ter em conta melhorias administrativas.

²¹ REZENDE, Fernando. Tax Harmonization and economic integration: Mercosur. *Op. cit.*

²² GONZÁLEZ CANO, H. A situação atual da tributação nos países membros do Mercosul. In: REZENDE, F.; OLIVEIRA, F. (Orgs.). **Federalismo e integração econômica regional**. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer, 2003.

Teoricamente, um IVA de base ampla poderia gerar as mesmas receitas arrecadadas através de outros impostos economicamente menos eficientes sobre bens e serviços, desde que existam boas informações para avaliar as taxas adequadas. Na prática, o problema é diferente. Em primeiro lugar porque as informações necessárias não estão disponíveis, o que dificulta a substituição de impostos sobre o volume de negócios por impostos do tipo valor agregado sem criar distorções – como testemunha a recente experiência brasileira com a implementação de regras não cumulativas para a Cofins. Em segundo lugar, mesmo que pudessem ser recolhidas informações adequadas para simular as taxas, a substituição tributária implica uma mudança significativa na distribuição da carga tributária – os setores de ciclos de produção curtos enfrentam um aumento significativo na tributação para permitir uma redução na proporção da carga tributária de os de ciclos de produção longos.

As reações políticas a estas mudanças não podem ser ignoradas e podem provocar ajustamentos ad hoc para abrandar as reações. Em terceiro lugar, mesmo que seja possível ultrapassar estas reações, a qualidade da administração fiscal é fundamental para garantir que as taxas não serão majoradas. A boa administração é ainda mais importante quando se leva em conta a importância das pequenas empresas nas economias do Mercosul e a dificuldade de administrar um imposto sobre o valor acrescentado nestas situações²³.

As diferenças nas capacidades administrativas são também uma fonte de assimetrias fiscais. Isto porque a harmonização dos impostos indiretos exige um afastamento da tendência recente no Mercosul de depender de impostos cobrados mais facilmente para cumprir os objetivos macroeconômicos da responsabilidade fiscal. A substituição de um IVA sobre o consumo de base alargada pelos impostos economicamente ineficientes sobre o volume de negócios, o comércio externo e as transações financeiras requerem uma situação menos desigual no que diz respeito às condições reais para a aplicação de um IVA verdadeiramente neutro. Não basta alcançar a harmonização a nível jurídico. Surgirão distorções se os contribuintes não forem tratados de forma mais igualitária²⁴.

Duas situações distintas podem ser previstas. A primeira delas é a concorrência desleal nos mercados de bens e serviços entre empresas organizadas e atividades informais normalmente encontradas em um ambiente mais favorável para a expansão destas últimas,

²³ REZENDE, Fernando. Tax Harmonization and economic integration: Mercosur. *Op. cit.*

²⁴ COSTA, Nina Gabriela Borges. **A implantação do IVA no Brasil**: oportunidades e dificuldades de contexto. 110 f. 2014. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas). Coimbra: Universidade de Coimbra, 2014.

ignorando as obrigações fiscais. A outra refere-se a uma situação oposta: as grandes empresas podem prosperar num contexto em que a sofisticação das estruturas organizacionais e dos mercados financeiros enfrenta administrações que carecem de recursos e competências para auditar adequadamente as contas.

As atividades informais podem expandir-se em ambientes administrativos menos desenvolvidos, porém, ao custo de deixar aos governos um orçamento pequeno para promover o desenvolvimento econômico. Além disso, a má administração pode levar a diferenças nas taxas efetivas de imposto devido a um funcionamento inadequado do mecanismo de crédito para a cobrança do IVA, o que significa que os bens produzidos num ambiente menos eficiente podem perder competitividade tanto nos mercados nacionais como regionais, uma vez que os custos fiscais não podem ser totalmente ajustados nas fronteiras regionais. As diferentes capacidades administrativas num contexto de legislação fiscal harmonizada podem, dessa forma, conduzir a maiores disparidades regionais²⁵.

Por outro lado, as grandes empresas não estão limitadas por barreiras geográficas para se beneficiarem das diferenças nas capacidades administrativas. Os grupos multinacionais podem procurar possibilidades de aumentar os lucros, mudando a sede para locais onde as práticas legais para reduzir a base tributária – preços de transferência, por exemplo – estejam menos sujeitas a restrições e controles. No entanto, isto não contribui para diminuir as disparidades econômicas, uma vez que a localização da produção se preocupa mais com o tamanho dos mercados, a qualidade da força de trabalho, boas infraestruturas e melhores instituições.

A perspectiva de divergências nas capacidades da administração fiscal, exercendo maior pressão sobre as ainda significativas disparidades regionais, na sequência de um processo de harmonização fiscal, recomenda que se dê maior prioridade à concepção e implementação de um projeto regional para trazer convergência aos países do Mercosul no que diz respeito às questões administrativas.

Em uma recente avaliação das ineficiências que os países latino-americanos enfrentam no campo da administração tributária, destaca-se a importância de uma boa administração

²⁵ BRINGEL, Lara Livia Cardoso Costa. **Normas consumeristas no Mercosul**: unificação ou harmonização. Tubarão: Imperium, 2022, p. 76.

tributária num contexto de mudanças tecnológicas que criam novos padrões de produção e consumo e conferem maior impulso à globalização econômica.

O relatório de Pitta²⁶ afirma que as melhorias na administração fiscal são uma questão complexa. Deve ser abordado no âmbito de um plano amplo que englobe dimensões distintas do problema, a exemplo da organização, gestão, recursos humanos, procedimentos fiscais, tecnologia e sistemas de informação, abordando todos eles de forma equilibrada e integrada e tendo em conta o enquadramento jurídico. Nos países latino-americanos, segundo ele, alguns avanços podem ser percebidos no que diz respeito ao uso da TI para fins operacionais, mas poucos resultados são encontrados nas dimensões estratégicas de recursos humanos e gestão.

Uma questão específica a ser abordada, no que diz respeito ao papel da administração na harmonização fiscal, é a troca de informações e a integração de registros. É importante que as autoridades fiscais dos países do Mercosul tenham acesso a sistemas de informação comuns, sendo esta uma condição importante para que a harmonização fiscal funcione adequadamente²⁷.

O apelo aos administradores fiscais para a troca de informações tornou-se mais forte à medida que a globalização avança e as empresas multinacionais expandem as suas atividades em todo o mundo. Várias tentativas foram feitas para desenhar modelos contendo regras para a troca de informações, seja por meio de acordos bilaterais ou multilaterais. Foram analisados quatro desses modelos: os produzidos pela OCDE, pela ONU e pelo Pacto Andino. Ao longo do tempo, estes modelos evoluíram, deixando de se preocupar principalmente com uma antiga questão de evitar a dupla tributação sobre o rendimento, para acrescentar uma consciência crescente com a elisão e a evasão fiscais. Não obstante este avanço, a troca de informações permaneceu limitada aos impostos que são objeto específico destes acordos²⁸.

As novas realidades econômicas e uma integração econômica mais profunda recomendam um passo em frente: os acordos internacionais destinados a evitar a dupla tributação do rendimento acrescentam cláusulas de troca de informações sobre questões relacionadas com os impostos sobre o rendimento e sobre a propriedade, deixando de lado o domínio dos impostos indiretos que são de suma importância para a integração econômica²⁹.

²⁶ PITTA, C. **Las tendencias actuales en la modernización de la administración tributaria**. Buenos Aires, 2004. Mimeo.

²⁷ GACETA OFICIAL. **Acuerdo de Cartagena**. July 2004.

²⁸ PITTA, C. El intercambio de información. In: UCKMAR, V.; ALTAMIRANO, A.; TÔRRES, H. **Impuestos sobre el comercio internacional**. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo de Palma, 2003.

²⁹ *Ibidem*.

Enfim, todas as considerações relativas aos desafios que o Mercosul enfrenta para embarcar num caminho de harmonização fiscal eficiente resumem-se à administração tributária. Sem medidas iniciais para divulgar e partilhar informação, melhorar a formação dos administradores fiscais, expandir a utilização da tecnologia de informação e gerar melhores condições para fazer cumprir a legislação fiscal, o processo poderá evoluir, mas a uma velocidade muito lenta e com resultados incertos.

3.3 Federalismo e disparidades regionais

O federalismo fiscal, juntamente com as desigualdades internas regionais nas principais economias do Mercosul, representa um grande desafio para a harmonização tributária. As dificuldades mencionadas para avançar em direção a um imposto uniforme sobre o valor agregado sobre o consumo de bens e serviços no Brasil devem ser avaliadas num contexto de fortes antagonismos na federação. Surgem duas divergências principais: preferências distintas de estados e municípios desenvolvidos e menos desenvolvidos, no que diz respeito ao equilíbrio adequado entre poderes fiscais e transferências nas finanças subnacionais, e a competição entre estados e governos locais para atrair atividades econômicas através de benefícios fiscais.

Um IVA uniforme e compartilhado poderia resolver esses conflitos, mas não é viável na ausência de uma reforma profunda do federalismo fiscal brasileiro e de uma nova abordagem às políticas de desenvolvimento regional³⁰. As disparidades regionais são quase tão grandes na Argentina, mas suas províncias têm menos autonomia para tributar, o que deixa o governo federal com mais força para pressionar pela harmonização. No entanto, as dificuldades enfrentadas pelo governo federal para negociar mudanças na lei de coparticipação deixam claro que o federalismo fiscal na Argentina também representa ameaças importantes para a harmonização fiscal na região.

As queixas federalistas são reforçadas por economias assimétricas. Ambos dificultam a harmonização dos impostos, mas ao mesmo tempo são afetados negativamente pela falta de harmonização. A situação atual em matéria de diferenças fiscais contribui para a concentração de unidades de produção em grandes mercados para lucrar com economias de escala que lhes possam permitir competir fora das fronteiras nacionais. Se os bens e serviços pudessem circular

³⁰ BRINGEL, Lara Livia Cardoso Costa. **Normas consumeristas no Mercosul**: unificação ou harmonização. *Op. cit.*

livremente dentro da região, o mercado relevante para as decisões de investimento seria a região como um todo, tornando irrelevante o tamanho dos mercados nacionais³¹.

Para fazer face aos desafios que o Mercosul enfrenta para alcançar uma integração mais profunda, a harmonização fiscal terá de abordar simultaneamente os impostos indiretos e diretos. E a recente reforma tributária brasileira foi um grande passo rumo a este propósito.

O Brasil já a muito tempo vinha discutindo a necessidade de uma reforma tributária para simplificar o sistema, torná-lo mais eficiente e promover um ambiente de negócios mais favorável. A questão do tratamento de planejamento tributário agressivo também estava em pauta, com a intenção de coibir práticas que poderiam ser consideradas abusivas.

As reformas tributárias geralmente têm o propósito de simplificar o sistema fiscal, reduzir a carga tributária sobre empresas e indivíduos, eliminar a cumulatividade de impostos e contribuições, entre outros objetivos. No entanto, implementar mudanças significativas no sistema tributário é uma tarefa complexa e sujeita a diversas considerações políticas, econômicas e sociais.

No contexto da reforma tributária, as autoridades brasileiras buscaram por medidas para preencher as lacunas deixadas na legislação e tornar as regras mais claras e transparentes, evitando práticas de elisão fiscal consideradas abusivas. Isso pode também incluir o fortalecimento da fiscalização, além da introdução de legislação específica para lidar com estratégias de planejamento tributário³².

Também se optou pela criação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e devido a esse imposto, acredita-se que o controle sobre o planejamento tributário agressivo deverá ser ainda mais intenso. Isto porque um dos aspectos que mais tem suscitado controvérsias no texto da reforma tributária em curso no Congresso Nacional é a introdução do IVA, que será adotado na hipótese de as modificações propostas serem aprovadas, podendo alcançar uma alíquota de 30,2%, segundo a última estimativa feita pelo Instituto Mauro Borges (IMB). Tal estimativa oscila entre 28,6% e 32%, levando-se em conta as novas exceções acrescidas ao texto da Reforma pelo Senado Federal. Porém, segundo Rodrigues³³, é possível que a carga tributária

³¹ COLARES, Laís Gramacho. **Progressividade, redução da desigualdade e federação: caminhos para uma reforma tributária**. São Paulo: Dialética, 2023.

³² SILVA, Alexandre. **Planejamento Tributário para Empresas do Simples Nacional**. São Paulo: Amazon, 2023. (e-book).

³³ RODRIGUES, Rafael. **IVA da reforma tributária pode ter alíquota de 30%**. 13.11.2023. Disponível em: <https://www.jornalopcao.com.br/economia/iva-da-reforma-tributaria-pode-ter-aliquota-de-30-550091/>. Acesso em: 15 dezembro 2023.

ultrapasse essa estimativa. O imposto elevado pode motivar ainda mais as chances de ocorrência de evasão fiscal.

A mais recente atualização do simulador de IVA pelo IMB demonstra um aumento de 1,3 ponto percentual se comparado à versão anterior. No mês de agosto de 2023, o IMB divulgou uma nota executiva com o intuito de propor uma metodologia transparente para se proceder ao cálculo de uma alíquota neutra, fazendo uso de dados públicos de simples acesso. Os resultados desse estudo sinalizaram para uma alíquota de IVA de 29,01%³⁴.

O Senado introduziu várias exceções no texto da reforma tributária. Foram estabelecidos impostos mais baixos para vários produtos, serviços e categorias de profissionais, a exemplo dos profissionais liberais, produtos que compõem a cesta básica e combustíveis. Todas essas exceções impactam na alíquota. Com as exceções, para preservar o mesmo nível de arrecadação, no conceito de alíquota neutra, os demais setores deverão contribuir com percentuais mais elevados para compensar tais perdas³⁵.

Nesses termos, a implantação do IVA exige uma reforma tributária ampla, o que implica em mudanças significativas na legislação tributária. Esse processo pode ser complexo e demorado, envolvendo negociações com governadores, prefeitos e representantes do setor empresarial, já que pelo seu próprio perfil, deve ser centralizado a arrecadação no governo federal, que fará os repasses a quem for de direito³⁶.

Outra dificuldade é a necessidade de ajustar a carga tributária para evitar que o IVA aumente a carga total de impostos no país. Isso pode exigir a redução de outros impostos ou a revisão de benefícios fiscais concedidos a determinados setores da economia, o que ao mesmo tempo pode gerar uma crise de confiança e descumprimento de contratos³⁷.

Apesar dessas dificuldades, a implantação do IVA é considerada uma medida importante para tornar o sistema tributário brasileiro mais justo e eficiente. O imposto pode simplificar a arrecadação de tributos, reduzir a sonegação fiscal (rastreadabilidade, por exemplo), bem como aumentar a transparência e a previsibilidade do sistema tributário.

No entanto, a fim de que o IVA seja implantado com sucesso no Brasil, é necessário que o governo se envolva em um diálogo aberto e transparente com todos os setores envolvidos e

³⁴ RODRIGUES, Rafael. **IVA da reforma tributária pode ter alíquota de 30%**. *Op. cit.*

³⁵ *Ibidem.*

³⁶ QUEIROZ JÚNIOR, Gilson de. **Implantação do IVA no Brasil**: um olhar sobre a Curva de Laffer. São Paulo, Amazon, 2023.

³⁷ *Ibidem.*

influenciados por este imposto, buscando encontrar soluções que atendam às necessidades de todos os envolvidos e que garantam uma transição suave para o novo sistema tributário.

4 CONCLUSÃO

Para que o projeto político de transformar o Mercosul em uma união econômica de facto se torne realidade, a adoção de um calendário negociado para a harmonização fiscal na região é uma necessidade primordial. Nas condições atuais, as assimetrias fiscais dentro do bloco são um forte impedimento para as empresas privadas cooperarem com os líderes políticos de forma a restaurar a confiança do público no projeto.

A confiança do público é necessária para apoiar uma integração mais profunda. Devido a antigas rivalidades e a mais de três décadas de crise econômica e frustrações sociais, os cidadãos dos países do Mercosul não desenvolveram qualquer sentimento de terem uma identidade comum. Assim, a falta de apoio público acrescenta-se às dificuldades econômicas para a consolidação do projeto do Mercosul.

O Brasil vem discutindo e contemplando a reforma tributária há vários anos, com o objetivo de simplificar o complexo sistema tributário, reduzir a carga tributária e tornar o país mais competitivo. Recentemente foi criado o IVA para substituir certos impostos existentes, a simplificação do sistema de imposto sobre o rendimento e alterações na tributação de dividendos.

O sucesso desta reforma, no entanto, depende do consenso político e da capacidade de equilibrar os interesses das diversas partes interessadas. Mudanças no sistema tributário podem ter efeitos profundos nas empresas, nos indivíduos e na economia em geral. Ao simplificar a estrutura fiscal, espera-se melhorar o cumprimento, reduzir a evasão fiscal e estimular o crescimento econômico.

No que concerne à harmonização tributária no Mercosul, embora os países pertencentes a este Bloco tenham feito progressos na integração econômica, incluindo o estabelecimento de uma tarifa externa comum, a harmonização das políticas fiscais tem sido um esforço desafiador. Cada país membro do Mercosul mantém o seu próprio sistema fiscal, e alcançar a harmonização fiscal tem-se revelado difícil devido às diferenças nas estruturas econômicas, nas considerações políticas e nos níveis de desenvolvimento entre os Estados-membros. No entanto, tem havido discussões e esforços para alinhar certos aspectos da tributação, como ocorreu com a recente

reforma tributária brasileira, para facilitar o comércio e a cooperação econômica dentro do bloco.

Qualquer progresso na harmonização fiscal no Mercosul envolveria provavelmente negociações e acordos entre os países membros para abordar as disparidades e criar uma abordagem mais unificada à tributação, tornando as transações comerciais transfronteiriças mais fáceis e promovendo a integração econômica.

REFERÊNCIAS

ALARCÓN, M. **Impuestos indirectos y incentivos en el Paraguay**. In: SEMINÁRIO SOBRE TIBUTACIÓN PARA LA INTEGRACIÓN DEL MERCOSUR. 2004. Mimeo.

BARREIX, A.; ROCA, J. Sistema tributario: condiciones actuales y propuesta. **Revista Electrónica FCE**, Montevideo, Universidad Católica del Uruguay, sep., 2003.

BARREIX, A.; VILLELA, L. **Tributación en el Mercosur**: evolución, comparación y posibilidades de coordinación. Washington, DC: Banco Interamericano de Desarrollo e Intal, 2003.

BRINGEL, Lara Livia Cardoso Costa. **Normas consumeristas no Mercosul**: unificação ou harmonização. Tubarão: Imperium, 2022.

CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo IVA? – Adaptações do Imposto sobre Valor Agregado para a Economia Digital**. 282 f. 2021. Tese (Doutorado em Direito). Porto Alegre: Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2021.

CNOSSEN, S. How much tax coordination in the European Union? **International Tax And Public Finance**, v. 10, p. 625-649, Nov., 2003.

COLARES, Laís Gramacho. **Progressividade, redução da desigualdade e federação**: caminhos para uma reforma tributária. São Paulo: Dialética, 2023.

COSTA, Nina Gabriela Borges. **A implantação do IVA no Brasil**: oportunidades e dificuldades de contexto. 110 f. 2014. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas). Coimbra: Universidade de Coimbra, 2014.

GACETA OFICIAL. **Acuerdo de Cartagena**. July 2004.

GONZÁLEZ CANO, H. A situação atual da tributação nos países membros do Mercosul. In: REZENDE, F.; OLIVEIRA, F. (Orgs.). **Federalismo e integração econômica regional**. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer, 2003.

MACEDO, Paulo Emílio Vauthier Borges de. The Foundational Myth of Mercosur and the European Union Analogy. **German Law Journal**, v. 20, n. 5, p. 734-747, 2019.

MALPIGHI, Caio Cezar Soares; SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. O Imposto sobre o Consumo e a Figura do Contribuinte em Uma Possível Alteração de Paradigma para a Tributação Indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, nº 53, ano 41. p. 415-451, 2023.

PITTA, C. El intercambio de información. In: UCKMAR, V.; ALTAMIRANO, A.; TÔRRES, H. **Impuestos sobre el comercio internacional**. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo de Palma, 2003.

PITTA, C. **Las tendencias actuales en la modernización de la administración tributaria**. Buenos Aires, 2004. Mimeo.

QUEIROZ JÚNIOR, Gilson de. **Implantação do IVA no Brasil: um olhar sobre a Curva de Laffer**. São Paulo, Amazon, 2023.

RESK, E. **Tributación del sector transporte en Argentina**. BID, 2004. Mimeo.

RESK, E.; REZENDE, F. Estudios en competitividad: incidencia fiscal setorial en el Mercosur. In: VILLELA, L.; BARREIX, A.; TACCONE, J. J. (Eds.). **Mercosur: impacto fiscal de la Integración económica**. Buenos Aires: BID/Intal/ITD, 2003.

REZENDE, Fernando. Tax Harmonization and economic integration: Mercosur. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 30, p. 31-69, jun./dez., 2007.

RODRIGUES, Rafael. **IVA da reforma tributária pode ter alíquota de 30%**. 13.11.2023. Disponível em: <https://www.jornalopcao.com.br/economia/iva-da-reforma-tributaria-pode-ter-aliquota-de-30-550091/>. Acesso em: 15 dezembro 2023.

SILVA, Alexandre. **Planejamento Tributário para Empresas do Simples Nacional**. São Paulo: Amazon, 2023. (e-book).