

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO**

EMANUELLE CARVALHO MOREIRA

**HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL:
NECESSIDADE E POSSIBILIDADE**

**CURITIBA
2010**

EMANUELLE CARVALHO MOREIRA

**HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO MERCOSUL:
NECESSIDADE E POSSIBILIDADE**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dra. Tatyana Scheila Friedrich

CURITIBA

2010

AGRADECIMENTOS

Aos que fizeram com que fosse possível chegar aqui: Glaucia, Fernando, professor Celso Ludwig e Professora Vera Karan. Não existe palavra para expressar tamanha minha consideração, afeto e gratidão.

À família, indispensável, amor incondicional: Mãe, Pai, Paulinha, Fer, Vó (em memória) e Du.

A Deus por dar forças e me fazer levantar sempre.

À Adriana Sarlo, modelo de mulher e de profissional. Guerreira admirada.

Aos amigos que nunca faltaram: Rejane, Vivian, Fran, Kamilla, Rafinha, Lipe, Ed. Amo vocês!

Às Famílias Ruiz Diaz, Domanisky, Arevalo e Obelar, amor e gratidão eterna. Às meninas da calle 9 de Julio: Tania, Mela, Kim, Ursu, Sandy, Evy, Gabi, Mariana, Betty, Angy, Julie, amizade, companheirismo sem fronteiras. Saudades.

A todos aqueles que, de alguma forma, me ajudaram nessa conquista que eu por avoada e ansiosa que sou não citei. =)

*A minha avó, Elza, por me ensinar a ler,
escrever, viver, e ser o que sou.*

JURAMENTO
do TAE KWON DO para a VIDA

Eu prometo observar as regras do Tae Kwon Do
Respeitar ao Instrutor e aos meus superiores
Nunca fazer mau uso do conhecimento
Construir um mundo mais pacífico
Ser Campeão da Liberdade e da Justiça!

*“... Em lugar de ser profetas do futuro
é mais útil ser forjadores de nosso presente.” Karl Pope*

RESUMO

A presente monografia objetiva demonstrar a íntima relação entre o direito tributário e o processo de integração regional no MERCOSUL. Uma integração econômica realizada politicamente concretizando preceitos fundantes da Constituição Federal Brasileira. Para atingir a finalidade a que se propõe o Tratado de Assunção, e cumprir com a latente necessidade de internacionalização do comércio e das relações governamentais a harmonização tributária satisfaz a demanda por maior uniformização das legislações dos países do bloco, bem como a coordenação de políticas públicas de incentivo com papel extrafiscal e políticas externas para ampliação frente ao mercado internacional. Os tratados na legislação brasileira em se tratando de matérias tributárias recebem especial tratamento no artigo 98 do Código Nacional Tributário viabilizando a estratégia da paulatina harmonização tributária como meio e fim do desenvolvimento social e econômico almejado pelos países membros do MERCOSUL.

RESUMÉN

En este trabajo se pretende demostrar la estrecha relación entre la legislación fiscal y el proceso de integración regional dentro del Mercosur. La integración económica celebrada políticamente en realización de los preceptos fundamentales de la Constitución Brasileña. Para alcanzar los fines para los que se propone el Tratado de Asunción, y cumplir con la necesidad subyacente de la internacionalización de las relaciones comerciales y gubernamentales la armonización fiscal satisface la demanda de una mayor uniformización de las legislaciones de los países del bloque, así como la coordinación de las políticas públicas de incentivos con función extrafiscal y de las políticas externas para ampliar el mercado internacional. Los tratados en la legislación brasileña en materia fiscal se les da un trato especial en el artículo 98 del Código Fiscal de la Nación que hace posible la estrategia de la progresiva armonización fiscal como un medio y un fin para el desarrollo social y económico perseguido por los países miembros del Mercosur.

ÍNDICE

1- INTRODUÇÃO.....	2
2- MERCOSUL: DOS ANTECEDENTES A UNIÃO ADUANEIRA	
APERFEIÇOADA.....	4
2.1- DA FORMAÇÃO DO MERCOSUL.....	6
2.1.1- Da Argentina.....	6
2.1.2- Do Brasil.....	7
2.1.3- Do Paraguai.....	7
2.1.4- Do Uruguai.....	8
2.1.5- Dos Membros Associados.....	9
2.2- DO PROCESSO DE INTEGRAÇÃO DO MERCOSUL E SUAS FASES.....	11
2.2.1- Das Particularidades do Bloco.....	13
2.2.2- Dos Resultados do Bloco.....	15
2.2.3- Das Restrições Tarifárias.....	15
2.2.4- Das Restrições Não Tarifárias.....	16
3- DAS NECESSIDADES DA HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	18
3.1- DO SISTEMA TRIBUTÁRIO DOS ESTADOS MEMBROS : Os Limites do	
Possível.....	18
3.1.1- Do Sistema Tributário Argentino.....	18
3.1.2- Do Sistema Tributário Brasileiro.....	19
3.1.3- Do Sistema Tributário Paraguaio.....	20
3.1.4- Do Sistema Tributário Uruguaio.....	21
3.2- DA HARMONIZAÇÃO LEGISLATIVA.....	22
3.2.1- Da Harmonização Tributária.....	23
3.3- NECESSIDADE DE ATUALIZAÇÃO DAS FAZENDAS PÚBLICAS.....	24
4- DAS POSSIBILIDADES DE HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIAS.....	27
4.1- Da Harmonização dos Tributos Aduaneiros.....	27
4.2- Da Harmonização dos Tributos sobre Patrimônio e Renda.....	28

4.3- Da Harmonização dos Tributos sobre Circulação e Consumo.....	29
4.4- Da Harmonização de Incentivos Fiscais.....	33
4.5- Dos Tratados Tributários na Lei Brasileira.....	34
 6- CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	38
 7- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	40

1- INTRODUÇÃO

Trata-se de uma sucinta análise do processo de integração econômica relativo ao MERCOSUL a partir do contexto sócio-econômico em que se constituiu, tendo como premissa o fato de que os processos de internacionalização e integração econômica são fenômenos atuais e influentes relativamente aos Estados e seus habitantes.

Enquanto a internacionalização se impõe aos distintos países, a integração econômica mostra-se como resultado de uma decisão adotada livremente por um conjunto de Estados, uma opção de política externa. Nessa escolha inclui-se o grau de integração a ser alcançado.

O primeiro capítulo será voltado ao histórico da integração latino-americana, a tratar do Pacto Andino, ALADI, ALAC, as negociações Brasil – Argentina, para enfim chegar à conformação do MERCOSUL. Ainda, com as devidas referências aos processos de redemocratização por que passavam os países membros e da importância da democracia para a integração e da integração para a democracia.

Na segunda parte do primeiro capítulo, cuida-se da precisão conceitual, a definir a MERCOSUL nas fases do processo de integração. É importante se salientar que o MERCOSUL nasceu com grandes objetivos não se definindo de plano como União Aduaneira ou Mercado Comum, ainda que as perspectivas fossem bastantes ambiciosas já no Tratado de Assunção, este se tratou de um documento de natureza multilateral de natureza programática.

Salienta-se, ainda, a ausência de caráter supranacional do bloco como reflexo direto das políticas de cada país membro. A Personalidade Jurídica Internacional do bloco com fulcro no Protocolo de Ouro Preto, de 17 de dezembro de 1994, é confirmada por inúmeros tratados firmados pelo MERCOSUL como bloco regional não autorizam, porém, a presunção da supranacionalidade, como se chega a aventar erroneamente na academia.

As peculiaridades do sistema tributário de cada Estado membro, Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai serão aqui demonstradas no terceiro capítulo com uma breve análise dos tributos instituídos e das assimetrias legislativas que lhes são inerentes.

A necessidade de harmonização legislativa é o foco do terceiro capítulo. Os países membros estabeleceram um Programa de Liberação Comercial Progressivo, cujas bases estão na harmonização das legislações nacionais e na extensão às vantagens aplicadas ao produto nacional de quaisquer ordens, entre os Estados parceiros. De modo específico, contempla também uma análise teórica da problemática relacionada com a harmonização tributária na integração econômica. Busca-se da mesma sorte demonstrar seus mecanismos e analisar sua aplicação no MERCOSUL.

A harmonização tributária como meio para perseguir as metas e objetivos acordados no Tratado de Assunção conjugado com a imposição Constitucional para integração brasileira com os demais países latino-americanos é trabalhada aqui fundamentalmente a partir de uma perspectiva das receitas públicas tributárias e sua disciplina normativa e prática, sendo dedicado o quarto capítulo a análise das possibilidades de harmonização.

Também o quarto capítulo evidencia o diferencial tratamento dado pelo sistema legal brasileiro às normas internacionais tributárias e a evidente importância e relevância deste tratamento para concretização da harmonização almejada.

Por derradeiro, mas não com menos importância, busca-se apresentar em síntese as linhas gerais contidas na proposta do trabalho, a partir da importância da demanda tributária na integração em cotejo com as dificuldades consideráveis que ocorrem no diálogo tributário internacional inserido no contexto de um bloco econômico regional.

2- MERCOSUL: DOS ANTECEDENTES A UNIÃO ADUANEIRA APERFEIÇOADA

Os países latino-americanos são historicamente marcados pela latente necessidade de afirmar sua autonomia seja com relação à metrópole, seja com relação aos demais Estados da região. Baseado nisso os Estados sempre procuraram adotar uma política e um comportamento próprio, individual e diferente dos demais.

No entanto, esta necessidade fica em segundo plano quando os Estados da América Latina são levados a formar alianças para somar forças, alcançando poderio para enfrentar seus adversários economicamente.

Essas alianças são feitas na forma de integração regional. A integração regional pode ser identificada com a política externada por cada País coincidente, conceituada como

“a ação de integrar pressupõe a existência de partes com as quais se busca formar um todo. Trata-se, mais precisamente de unir diferentes partes ou unidades econômicas menores para formar uma unidade maior.”¹

“o conjunto de ações encaminhadas a eliminar progressivamente a discriminação entre os distintos espaços economicamente envolvidos.”²

Os primeiros esforços para integração regional entre os países da América do sul não tiveram grande sucesso, marcados por períodos de aproximação e períodos de afastamento. Um fenômeno como das diástoles³ e sístoles⁴ cardíacas.

1 “la acción de integrar supone la existencia de partes con las cuales se procura formar un todo. Trátase, más precisamente de unir diferentes partes o unidades económicas menores para formar una unidad mayor.” Tradução do autor. BASALDÚA, Ricardo Xavier. A respeito do direito da integração. Revista de Direito do MERCOSUL. Buenos Aires: La Ley, Ano 2, n.º 1, 1998, p. 75.

2 “el conjunto de acciones encaminhadas a eliminar progresivamente la discriminación entre los distintos espacios económicos involucrados.” Tradução do autor. BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Mercosury derecho de la integración*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999, p.23.

³ Significado de Diástole: s.f. Movimento de dilatação do coração e das artérias. / Gramática Deslocação do acento tônico de uma palavra para a sílaba seguinte.

Foi investida rumo à integração a proposta Argentina, em 1941, de criação de um bloco austral, formado pelos Países da Bacia do Prata. Em seqüência, Argentina e Brasil assinaram um tratado comercial visando criar um regime de intercâmbio livre que no futuro permitisse chegar a uma união aduaneira.

Sem resultados mais efetivos por diferenças políticas, econômicas e diplomáticas e, por definitivo, pela dissociação ocorrida quando Brasil e Argentina apoiaram lados opostos na Segunda Guerra Mundial, após o ataque japonês a *Pearl Harbor*⁵, aquele se tornou assim letra morta.

Nas décadas seguintes, regimes militares passaram a deter o poder governamental em grande parte dos Estados Sulamericanos. Tais regimes defendiam majoritariamente uma economia nacional fechada, o que era incompatível com a integração econômica regional, através do exacerbado patriotismo com elevada valorização do nacional em detrimento do internacional⁶.

O Pacto Andino foi mais uma tentativa frustrada. Não obteve sucesso devido à crise econômica dos anos 70, como resultado, principalmente, do “choque do petróleo”. Foram renovadas as esperanças na integração regional através da criação da Comunidade Andina, fruto do Pacto Andino. Hoje ainda existente, sem uma participação mais efetiva por parte do Brasil.

A criação da ALADI, após ALAC, na década de 80, oferecia aos diversos Estados uma estrutura que propiciava a negociação bilateral e multilateral de acordos aduaneiros com a finalidade de diminuir os entraves à livre circulação de mercadorias. Celebrado um acordo, no âmbito da ALAC entre países associados, este somente obrigava as partes envolvidas, sem a obrigação de estendê-la aos

⁴ Significado de Sístole: s.f. Movimento de contração do coração e das artérias, responsável pelo impulso que faz circular o sangue. / Gramática Deslocamento de uma sílaba para a anterior. (Contr.: diástole.)

⁵ ALMEIDA, Paulo Roberto de. Relações internacionais e política externa do Brasil: história e sociologia da diplomacia brasileira. Porto Alegre: UFRGS Editora, 2004. Livro digital.

⁶ Tal se refere as restrições a produtos de importação que deve ser entendida no âmbito sulamericano, entre os países vizinhos, pois as negociações com Europa e EUA foram intensificadas.

demais Estados associados que, posteriormente, poderiam, a critério das partes, aderir a este acordo através de uma negociação⁷.

A crise econômica latino-americana enfrentada na década de 80 foi a sistole seguinte a ALADI, num movimento de contração, retardando e enfraquecendo a integração em processamento, sendo que, no Brasil, a principal causa foi a crise da dívida externa ocorrida nos anos de 1982 e 1983.

A assinatura da Declaração de Iguaçu, em 1985 pelos presidentes de Brasil e Argentina, deu início a nova fase integração econômica, foram dados os primeiros passos em direção a criação do MERCOSUL. Como se verá no próximo subcapítulo, por meio da reafirmação do compromisso social com a democracia que assumiam os governos desses países.

2.1- DA FORMAÇÃO DO MERCOSUL

Em meados dos anos 80, Argentina e Brasil se encontravam em situação muito semelhante. Por mais inusitado que possa parecer, foi precisamente a crise econômica que levou a formação do MERCOSUL, através das relações internacionais bilaterais entre Argentina e Brasil.

Politicamente os dois países acabavam de sair de uma ditadura militar. Economicamente, os dois países estavam sem credibilidade externa. O que se tinha então em mente era ainda algo como a ALALC dos anos 60, era idéia bolivariana. Assim, das relações políticas entre o Brasil e Argentina, com a adesão do Uruguai e do Paraguai, esse bloco evoluiu para o MERCOSUL.

O processo de saída dos governos militares aconteceu de maneira simultânea no Brasil, na Argentina e no Uruguai. O Chile e o Paraguai ainda viviam sob governos militares. E tal processo de redemocratização é muito importante, porque antes de qualquer comparação a solução institucional percorreu caminhos diferentes em cada país.

⁷ ALMEIDA, José Gabriel Assis de Almeida. *MERCOSUL: Manual de Direito da Integração*. Rio de Janeiro: Lumen lures, 2001. p. 07.

Porém, da mesma forma, nos quatro países, a integração regional no processo de redemocratização figurou como fator de impulsão e sedimentação, assim como a redemocratização foi força motriz da integração.

2.1.1- Da Argentina

Na Argentina, a partida para a redemocratização foi a queda do governo militar com uma brusca ruptura entre governo e sociedade em consequência da derrota na guerra das Malvinas. O processo foi polêmico, inclusive com sublevações militares contra a sociedade e muitos escândalos de crimes políticos.

Diante de caos social, a Argentina passava por uma enorme instabilidade econômica além de governamental, o que gerou uma hiperinflação. A aproximação ao Brasil se tornava cada vez mais natural, sendo considerada a grande saída para superação da crise.

2.1.2- Do Brasil

No Brasil ocorreu o contrário, a situação foi pacífica, o processo de redemocratização se deu dentro das regras fixadas pelo próprio regime militar, produziu-se a irrupção democrática por uma via parlamentar, através de manobras diplomáticas. Não deixando de exaltar as inúmeras manifestações sociais, que no alvor político daqueles tempos era de notável influência e reflexo da insatisfação com o *status quo*.

As crises que assolavam Argentina e Brasil, institucional e politicamente, fizeram possível o estabelecimento de um entendimento franco e aberto⁸, através de negociações políticas e encontros diplomáticos. Foram cerca de sete encontros

⁸ MAGALHÃES, Fábio. *Presidentes e o MERCOSUL* – organização de Fábio Magalhães. São Paulo: Fundação Memorial da América Latina, 2003. p. 26.

oficiais de cúpula governamental realizados no Brasil, Argentina e Uruguai, para culminar na possibilidade concreta de integração econômica em forma de bloco.

2.1.3- Do Paraguai

Ao longo do século XX o país conviveu com inúmeros governos ditatoriais, sendo um dos mais longos o governo do general Alfredo Stroessner, que durou 35 anos, entre 1954 e 1989, caindo junto às movimentações nos demais países dando início a redemocratização.

A constituição de 1992 fez com que o Paraguai tomasse fôlego e desse andamento à efetivação da democracia. Com a redemocratização paraguaia e a grave crise econômica que assolou o país, as demandas sociais afloraram na nação vizinha e a aliança com o MERCOSUL, por aderência, foi efeito necessário.

Nesse sentido, é importante asseverar sobre certas particularidades deste país vizinho que sofre um processo de desestabilização por parte das elites conservadoras no que tange as relações sociais e a dominação política.

Fernando Lugo foi o primeiro presidente progressista eleito, em 2008, no Paraguai após 68 anos de dominação de um mesmo grupo, os partidos Colorado e Blanco, faziam uma espécie de rodízio no governo central, o que enseja constantes movimentações política contra o atual governo e reaviam as ameaças de golpe militar, são as elites que perderam o domínio político instaurando um campanha de desestabilização ideológica.

2.1.4- Do Uruguai

A tendência internacional voltava-se para uma aproximação regional, sobre a base de ampliação da cooperação entre as democracias representativas e maiores níveis de abertura comercial, no Uruguai, era irreversível as alianças internacionais.

Isso poderia ler-se efetivamente como a irreversibilidade do processo de integração regional.

Mas diante da aceleração das negociações para a integração entre Argentina e Brasil o Uruguai interveio e, como se mantivesse, a convite de Brasil e Argentina, participando das reuniões, planteou uma manifestação formal a respeito da integração regional proposta e o que ela representaria para os países vizinhos menores.⁹

As conseqüências desse protesto na negociação possuem óbvias conexões com a proposta de aproximação regional. O que pretendia o Uruguai foi levado a cabo, criando um espaço de negociação mais favorável aos sócios pequenos, abrindo também espaço ao Paraguai que, por aderência, ingressou, derivando na formação do MERCOSUL.

2.1.5- Dos Membros Associados

O MERCOSUL está constituído por quatro Estados Membros: Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, que assinaram o Tratado de Assunção em 26 de março de 1991. Atualmente, os Estados Associados ao MERCOSUL são: Bolívia; Chile; Colômbia; Equador; Peru e Venezuela.

Contudo os associados mais participantes e influentes são Chile e Venezuela. Chile por seu notável desenvolvimento e expansão econômica e Venezuela por assinar a adesão ao MERCOSUL como país membro, aguardando internalização do Paraguai e ratificação do Brasil para efetivar seu novo status. Tendo isso em vista, pontuar-se-ão importantes aspectos econômicos e sociais desses países.

O Chile é um caso a parte entre os países sulamericanos. Na transição democrática houve um processo lento, contínuo e permanente. No Chile, havia um

⁹ REVELEZ, Lincoln Bizzozero. – *Uruguay em la creación Del Mercosur: ¿Un cambio en la política exterior?*. Montevideo. Universidad de la Republica, 2008. p.360.

sistema democrático republicano muito consolidado o que justifica a diferença para com os demais países.

O Chile tornou-se agente econômico atuante e original em um cenário globalizado. O país jogava em três frentes: o aprofundamento ou não do MERCOSUL, a antecipação ou não da ALCA e as questões em torno das rodadas de negociações da Organização Mundial do Comércio (OMC)¹⁰.

Através de acordos celebrados bilateralmente, o Chile mantém importantes relações econômicas e diplomáticas. Além de negociar de maneira especial com o México e o Canadá, fazer parte da *Asia-Pacific Economic Cooperation* (APEC), possui acordo bilateral comercial com os Estados Unidos da América.¹¹

Caracterizado por este comportamento retraído e individualista frente a processos de integração, o Chile se mantém como membro associado do MERCOSUL. Um reflexo da política de acordos bilaterais, sendo este também o modelo entre Chile e o bloco.

Sobre a discussão em torno da entrada da Venezuela no Bloco, se assinala que se encontra pendente de ratificação por Brasil e Paraguai, países membros, para efetiva participação. Considerando¹² ainda que sua entrada foi uma cartada do jogo político e diplomático muito mais além de se encontrar em uma conjunção econômica vantajosa e propicia a integração Mercossurena. Em que pese as declarações de Nicolás Maduro: "*Fazemos um apelo sincero e fraternal aos setores políticos e econômicos do Paraguai para que abram seu coração e vejam como ressuscitou a Venezuela de hoje*", ao discursar, em agosto de 2010, na 39ª Cúpula de presidentes do MERCOSUL¹³ rogando pela aprovação do parlamento daquele país a aprovação.

¹⁰ MAGALHÃES, Fábio. *Presidentes e o MERCOSUL* – organização de Fábio Magalhães. São Paulo: Fundação Memorial da América Latina, 2003. p. 126.

¹¹ MAGALHÃES, Fábio. *Presidentes e o MERCOSUL* – organização de Fábio Magalhães. São Paulo: Fundação Memorial da América Latina, 2003. p. 128

¹² Opinião pessoal da autora. Ressalva da Orientação.

¹³ A Venezuela aguarda aprovação do Parlamento Paraguai e Ratificação do Chefe de Executivo Brasileiro para oficialização de sua entrada no MERCOSUL como Estado membro.

A Venezuela hoje, sob comando de Hugo Chávez, ainda que tenha vislumbrado crescimento econômico entre 1999 e 2007, sua política externa tem-se mostrado bastante restritiva e ditatorial, o que não se coaduna com o processo de integração na fase em que se encontra o MERCOSUL¹⁴, dados as constantes manifestações do Bloco pela manutenção da Democracia, como pressuposto e pré-requisito de participação¹⁵ reafirmado no Protocolo de Ushuaia¹⁶ artigo 1º o compromisso com a democracia no MERCOSUL.

¹⁴ VER: MOREIRA, Emanuelle C. *Breve análise da efetivação do Parlamento do MERCOSUL e seus avanços para a Integração Regional*. In: Anais da XVI Jornadas de Jovens Investigadores – Associação de Universidades do Grupo Montevideo, 2008.

¹⁵ VER: MOREIRA, Emanuelle C. *Inviabilização da integração no MERCOSUL por falta de participação democrática*. In: Anais da XVII Jornadas de Jovens Investigadores – Associação de Universidades do Grupo Montevideo. Montevideo, 2009.

¹⁶ Art. 1º- A plena vigência das instituições democráticas é condição essencial para o desenvolvimento dos processos de integração entre os Estados Partes do presente Protocolo.

2.2- DO PROCESSO DE INTEGRAÇÃO DO MERCOSUL E SUAS FASES

O MERCOSUL foi criado com grandes ambições. Pretendia-se já em 1994 a conformação total de um Mercado Comum¹⁷ entre os países membros. No entanto, resta claro que tal objetivo, todavia, não foi atingido.

O MERCOSUL passou por várias crises econômicas, Brasil - 1999, Argentina - 2002, e por motivos alheios aos interesses da comunidade que estão sempre sendo sopesados com os interesses e práticas desenvolvimentistas exclusivas de cada país, seu avanço foi frenado.

Lê-se nas palavras do Professor Jorge Fontoura como se define cada fase, União Aduaneira e Mercado Comum, a fim de se estabelecer a etapa em que se encontra o MERCOSUL e seus diretos efeitos tributários dentro do processo de integração, dentro do proposto e do praticado no bloco.

Primeiramente, Mercado Comum, a fase a que se pretendia com o Tratado de Assunção:

Mercados Comuns: propriamente ditos correspondem a fase mais sofisticada e aprofundada de integração entre Estados soberanos, pressupondo profundas reformas políticas e jurídicas entre os países partícipes. Além da livre circulação de bens, também dizem respeito à dinâmica do Mercado Comum, a livre circulação de serviços, capitais e pessoas, com direito de estabelecimento e exercício profissional. E como corolário de tudo isso, a liberdade de concorrência, assentada em coordenação política macroeconômica, harmonização legislativa e cessão de soberania.¹⁸

Como sabido os países membros estabeleceram um Programa de Liberação Comercial Progressivo, cujas bases estão na harmonização das legislações nacionais e na extensão às vantagens aplicadas ao produto nacional de quaisquer ordens, entre os Estados parceiros.

¹⁷ ARTIGO 1- Os Estados Partes decidem constituir um Mercado Comum, que deverá estar estabelecido a 31 de dezembro de 1994, e que se denominará "Mercado Comum do Sul" (MERCOSUL).

¹⁸ FONTOURA, Jorge. Direito da Integração Regional e Direito Internacional Público. IESDE, 2009.

Contudo as pretensões não se concretizaram como previsto. O Índice de internalização das normas e decisões do bloco não ultrapassa 35%¹⁹ entre os Estados, e a lista de exceções de produtos da Tarifa Externa Comum ou em regime especial só têm aumentado, estes dados formam estatística flagrante do descompasso entre planejamento e execução, obstaculizando o processo de integração e não chegando a ser um Mercado Comum.

Descartada tal hipótese, resta, então, configurar-se como União Aduaneira que, ao ser excepcionada pelo Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio ou Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT, em seu artigo XXIV, traz a seguinte definição:

"Se entenderá por território aduaneiro todo território que aplique uma tarifa distinta ou outras regulamentações comerciais distintas a uma parte substancial de seu comércio com os demais territórios. Se entenderá por união aduaneira a substituição de dois ou mais territórios aduaneiros por somente um território aduaneiro..."

Já nas palavras de Jorge Fontoura, se estabelecem as:

Unões Aduaneiras: quando os Estados integrados abolem suas aduanas em relação a terceiros Estados, passando a adotar uma única alíquota de imposto de comércio exterior, tanto de importação, como de exportação. Trata-se da "tarifa externa comum, TEC, característica da existência da União Aduaneira. Uma política externa comercial comum também é desejável, com a possibilidade da adoção da personalidade jurídica internacional, passando o bloco a poder celebrar tratados e manter relações com outros blocos ou Estados soberanos. Só a partir da fase da União Aduaneira se possibilita tecnicamente a existência da personalidade jurídica, passando o bloco a ser sujeito de direito internacional público".²⁰

Sendo o MERCOSUL uma união aduaneira, constata-se que não há tributação sobre uma parcela importante do comércio intrazona de produtos fabricados na região, existe uma Tarifa Externa Comum - TEC, ou seja, os Estados cobram os mesmos tributos sobre a importação de produtos produzidos em Estados terceiros ao bloco²¹.

¹⁹ <http://www.caei.com.ar/> Acessado em 10 de outubro de 2010.

²⁰ FONTOURA, Jorge. Obra citada. IESDE, 2009.

²¹ VARELLA, Marcelo D. *Direito Internacional Público* – Marcelo D. Varella. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 340-341.

Sendo esta a fase correspondente ao estágio de integração do MERCOSUL, com as peculiaridades determinadas pelas assimetrias entre seus membros, forma uma união aduaneira já não mais dita imperfeita²² dada a Diretiva deste ano, 2010, que propõe a redução da TEC e a vigência da Tarifa Externa Comum 2, ampliando a abrangência da anterior e reduzindo exceções.

A TEC tem uma dupla função no MERCOSUL. Ela é elemento constitutivo do MERCOSUL, como indispensável a configuração econômica do bloco, conforme dispõe o art. 1²³, 2²⁴, do Tratado de Assunção. E, também, é fator de formação, instrumento necessário para a criação do MERCOSUL, de acordo com o determinado no art. 5²⁵, alínea c, do mesmo Tratado de Assunção²⁶.

2.2.1- DAS PARTICULARIDADES DO BLOCO

A integração regional é fundada no princípio da reciprocidade e incide sobre bens, serviços e capitais. Existem quatro principais instrumentos para fazer avançar essa integração:

I - Programa de liberação comercial: com a previsão de reduções progressivas, lineares e automáticas das barreiras alfandegárias e eliminação progressiva (não-automática) das barreiras não alfandegárias, ou não tarifárias.

²² WOLFFENBÜTTEL, Andrea. *União Aduaneira*. In: Revista Desafios do desenvolvimento. <http://www.ipea.gov.br/desafios/edicoes/32/artigo44495-1.php> Acesso em 11/10/2010.

²³ Artigo 1º - Os Estados Partes decidem constituir um Mercado Comum, que deverá estar estabelecido a 31 de dezembro de 1994, e que se denominará "Mercado Comum do Sul" (MERCOSUL).

²⁴ Artigo 2º - O Mercado Comum estará fundado na reciprocidade de direitos e obrigações entre os Estados Partes.

²⁵ Artigo 5º - Durante o período de transição, os principais instrumentos para a constituição do Mercado Comum são: c) Uma tarifa externa comum, que incentiva a competitividade externa dos Estados Partes;

²⁶ ALMEIDA, José Gabriel Assis de Almeida. *MERCOSUL: Manual de Direito da Integração*. Rio de Janeiro: Lumen lures, 2001. p.42.

II - Convergência de políticas macroeconômicas.

III - Tarifa Externa Comum.

IV - Adoção de acordos setoriais, com o fim de otimizar a utilização e mobilidade dos fatores de produção e alcançar escalas operativas eficientes.

Tais instrumentos requerem dos países certa vontade política e concessão, por parte dos mesmos, de certa autonomia. Nesse sentido, a personalidade jurídica do bloco foi concedida, porém o bloco e suas instituições não são revestidas de supranacionalidade, restando completamente dependente do poder decisório dos países membros, como justificada defesa da soberania total dos Estados membros, do pacto federativo e do regime presidencialista centralizado como lhes é característico.

Como reflexo dessa postura política, o consensualismo decisório se deve ainda à preocupação com a efetivação da igualdade entre os Estado membros intrazona, nos termos do art. 37²⁷ do Protocolo de Ouro Preto, as decisões são sempre consensuais e com a presença de todos os Estados. Em que pese ser satisfatório ao que se propôs, esse sistema outorga um direito ilimitado de veto a todos os Estados membros.

Ao contrário da União Européia, optou-se, portanto, por não se criar instituições supragovernamentais. O primeiro motivo político foi reduzir ao máximo os custos de funcionamento do MERCOSUL. O segundo motivo, político, foi permitir que os Estados membros mantivessem sob seu estrito controle todo o processo de integração.

Os diferentes órgãos criados, salvo em certa medida, a Secretaria Administrativa são mantidas pelos Estados membros. As pessoas que promovem o funcionamento das diferentes instituições do MERCOSUL são pessoas regidas pelo direito trabalhista e sistema jurídico do seu Estado de origem contratante, sem relação com os demais países do bloco.

²⁷ Artigo 37 - As decisões dos órgãos do MERCOSUL serão tomadas por consenso e com a presença de todos os Estados Partes.

2.2.2- DOS RESULTADOS DO BLOCO

Os resultados práticos do MERCOSUL foram surpreendentes. Sua implementação mais do que quintuplicou a troca comercial entre os países membros em apenas oito anos, o que incomodou autoridades norte-americanas e revigorou as pressões para a integração continental e a intensificação das negociações da ALCA.

Com vista ao desenvolvimento do bloco, foi intensa a aplicação da lógica de complementaridade e da especialização no processo da internacionalização das economias locais. O movimento da sístole se deu com a crise cambial brasileira e a desvalorização do real em 1999. E a abertura econômica aumentou o desemprego, a informalidade, e fragilizava as bases já muito precárias de *welfare state* dessas nações.

Tais aspectos são relevantes para se inferir sobre a capacidade de se propor a harmonização tributária, bem como para se auferir sobre as responsabilidades dos Estados no avanço e retrocesso do processo de integração do bloco econômico, pois desde já se assinala o conflito entre a vontade política do interagir - integrar - coordenar em bloco e a vontade da mesma política governamental internacional do desenvolver e expandir isoladamente.

Para se contemplar o cenário da harmonização tributária faz-se necessário, de forma ainda que sucinta, visualizar as restrições ao comércio em dois planos, das restrições tarifárias e das não tarifárias, e, somente após, partir para a análise do cenário tributário dos países que integram o bloco econômico.

2.2.3- RESTRIÇÕES TARIFÁRIAS

Restrições Tarifárias são os direitos aduaneiros ou medidas de efeito equivalente que as mercadorias pagam quando atravessam a fronteira de um

Estado. Os direitos aduaneiros são os tributos que o importador paga quando importa a mercadoria (por exemplo, o Imposto de Importação Brasileiro).²⁸

Por medidas de efeito equivalente a um direito alfandegário podem ter natureza diversa, pois essas medidas podem ser de caráter fiscal, monetário, cambial, se entende todos os encargos pecuniários, mesmo quando os ditos encargos não sejam arrecadados em proveito do Estado membros.

Os regimes especiais, previstos especificamente para determinados produtos, tais como os automóveis e o açúcar, não deixam de ser uma exceção ao Programa de Liberação Comercial. Configurando assim por si só um entrave a harmonização tributária, sem ponderar sobre o verdadeiro papel de equilíbrio entre os países do bloco com maior e menor poder de negociação, num vizez eminentemente protecionista maquiados pela lógica da igualdade mercantil.²⁹

2.2.4- RESTRIÇÕES NÃO TARIFÁRIAS

Restrições não tarifárias são todas as medidas de caráter administrativo, financeiro, cambial, ou de qualquer natureza, mediante a qual um Estado impeça ou dificulte, por decisão unilateral, a comercialização com outros Estados.

Um exemplo são as restrições quantitativas (estabelecimento de quotas de importação ou de exportação), normas técnicas discriminatórias, controles alfandegários abusivos, exigências administrativas.³⁰

Para promover a redução das restrições não tarifárias foi criado o Comitê Técnico das Restrições Não Tarifárias. O Programa da Liberação Comercial previa a supressão das restrições tarifárias e não tarifárias, previstas no anexo I e do

²⁸ ALMEIDA, José Gabriel Assis de Almeida. *MERCOSUL: Manual de Direito da Integração*. Rio de Janeiro: Lumen lures, 2001. p. 41.

²⁹ ALMEIDA, José Gabriel Assis de Almeida. *MERCOSUL: Manual de Direito da Integração*. Rio de Janeiro: Lumen lures, 2001. p. 39.

³⁰ ALMEIDA, José Gabriel Assis de Almeida. *MERCOSUL: Manual de Direito da Integração*. Rio de Janeiro: Lumen lures, 2001. p. 41.

Tratado de Assunção, projetando uma redução tarifária linear e automática. Essa redução atingiu a pauta aduaneira de cada um dos Estados.

Tão determinantes são tais restrições que o Tribunal Permanente de Revisão do MERCOSUL se manifestou em opinião consultiva em maio de 2009 sobre a exigência Uruguaia de selo consular para importação de certos produtos³¹. Esse caso é nítido de restrição comercial não tarifária, feita por uma imposição legislativa Uruguaia.

³¹ Opinião consultiva 001/2009 Disponível em espanhol. Acessada em 16 de outubro de 2010.
http://www.mercosur.org.uy/t_generic.jsp?contentid=441&site=1&channel=secretaria

3- DAS NECESSIDADES DA HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1- DO SISTEMA TRIBUTÁRIO DOS ESTADOS MEMBROS : Os Limites do Possível

Seguem as diretrizes fundantes dos sistemas tributários dos países membros, de forma apenas informativa e comparativa, para servir de parâmetro para as possibilidades de harmonização.

Nesta linha, cabe apontamento quando aos limites formais e de competência de cada País. Pois o pacto federativo e as competências constitucionais, cláusulas pétreas dos ordenamentos jurídicos internos, são o maior limite geral a harmonização, nesta ótica, inclui-se a observância ao pacto federativo. Esta além da vontade política e necessidade econômica.

Quanto aos limites específicos busca-se aprontar as dificuldades e diferença de tratamento tributário em cada país membro como reflexo de seu desenvolvimento social e idiossincrasias. As convergências não são meramente casuais, já as divergências são gravames intransponíveis, senão pela função legislativa tributária, pelas idiossincrasias sociais.

3.1.1- DO SISTEMA TRIBUTÁRIO ARGENTINO

O Sistema Tributário Argentino é composto por três classes de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. A Constituinte Argentina não dedicou nenhum capítulo ao Sistema Tributário, delegando ao legislador ordinário a competência impositiva, porém deflagram-se de seu Artigo 4º os princípios da equidade, capacidade contributiva e proporcionalidade, com o mesmo conteúdo semântico brasileiro.

O artigo 75³² da Constituição Argentina classifica os tributos em diretos e indiretos e de acordo com esta classificação distribui as competências tributárias, entre Províncias, Estado Federal, Distrito Federal e Municípios.

Conforme o texto Constitucional verifica-se que os impostos indiretos são de competência concorrente entre as Províncias³³ e o Estado Federal, excetuando-se desta distribuição somente impostos aduaneiros, que são de competência exclusiva do Estado Federal.

A Argentina é o país pioneiro no estabelecimento do Imposto Sobre Valor Agregado (IVA), respeitando a competência tributária do Estado Federal e das Províncias com relação aos impostos indiretos, verifica-se que o principal imposto sobre o consumo argentino (IVA) é arrecadado pelo Estado Federal, o qual acabou por gerar uma assimetria a partir do momento em que a arrecadação é distribuída entre o ente federal e as Províncias, lógica bastante diferenciada da arrecadação brasileira do ICMS.³⁴

Possui, também, a parte do IVA, imposto específico sobre determinados produtos. São arrecadados: Imposto por transmissão de Propriedade a título oneroso, correspondendo ao nosso ITBI, e ainda a título gratuito igualmente correspondendo ao ITCMD, no Brasil.³⁵

³² Art. 75.- Corresponde al Congreso: 1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación. 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. <http://www.senado.gov.ar/web/interes/constitucion/atribuciones.php> Acesso em 26 de outubro de 2010.

³³ A Republica Argentina diferentemente da Brasileira esta dividida em províncias e estas fazem as vezes dos Estados no Brasil.

³⁴ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias*. Edison Carlos Fernandes. 3. ed.rev., atual. E ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 74.

³⁵ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias*. Edison Carlos Fernandes. 3. ed.rev., atual. E ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 78.

3.1.2- DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O sistema tributário brasileiro é o único amplamente apresentado pela Constituição Federal, *in casu* de 1988, tal referencia se dá pela importância no sistema brasileiro das normas de ordem principiológica. Os princípios³⁶ no sistema tributário brasileiro são de observância obrigatória, incorrendo em ilícito a administração pública que deixar de fazê-lo.

São cinco as espécies tributárias, de acordo com a Constituição: impostos, taxas, contribuições sociais, contribuições de melhoria e empréstimo compulsório. O sistema traçado na Carta Magna é complementado pelo Código Tributário Nacional e pela legislação ordinária dos entes federados, União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Assim, a atribuição constitucional da competência em matéria tributária compreende a competência legislativa plena, ou seja, têm os entes federativos competência para determinar as hipóteses de incidência, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo e todos os outros critérios e mecanismos inerentes aos procedimentos tributários, desde seu lançamento até a fiscalização.³⁷

O que mais chama a atenção no sistema brasileiro é a grande quantidade de tributos, o grau de complexidade em que o sistema tributário encontra-se organizado.

Outra importante peculiaridade é a forma de distribuição da competência do imposto sobre consumo *lato sensu*, ou seja, nas três esferas políticas, onde se encontra o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) com a União Federal, o

³⁶ Princípio da legalidade; Princípio da Isonomia; Princípio da anterioridade; Princípio da Irretroatividade; Princípio da capacidade tributária; Princípio da uniformidade; Princípio da inconstitucionalidade; Princípio de proteção fiscal.

³⁷ Sistema tributário constitucional: Entre os artigos 145 a 162 encontram-se disposições sobre o sistema tributário nacional, sendo o restante (artigos 163 a 169) reservado às finanças públicas.

Imposto sobre o Consumo de Mercadorias e Serviços (ICMS) com os Estados da Federação e o Imposto sobre Serviços (ISS) com os Municípios. Ademais do Imposto sobre Proventos e Rendas que acabam por incidir em valores já tributados, incorrendo no fenômeno da bitributação interna.

Tal sistemática, dentro do processo de consolidação do MERCOSUL, causa inúmeros transtornos e dificulta, ainda mais, o projeto de reforma tributária interna, pois corresponde ao maior acesso orçamentário dos entes da federação, resultando em cifras tão altas que acabam por corresponder, muitas vezes, pela quase totalidade do orçamento destinado a determinados municípios.

O Imposto Predial Territorial Urbano e o Imposto Territorial Rural por serem de competência de entes distintos, instituição e arrecadação, acabam por causar maior entrave a fiscalização que, mesmo com a possibilidade de se celebrar de convênios entre União e Município, são conflitantes, já que ambos possuem a mesma base de cálculo, diferenciados unicamente pelo critério espacial, ou seja, a localização do imóvel.

E como já citado no subitem anterior, arrecada-se no Brasil pelas transmissões *inter vivos* e *causa mortis* por título oneroso e por doação, ITBI e ITCMD. O imposto que incide sobre as operações financeiras, o IOF, existe também e outros países do bloco como se verá em seguida.

3.1.3- DO SISTEMA TRIBUTÁRIO PARAGUAIO

O Estado Paraguaio é unitário, sendo o seu território dividido em Departamentos, Municípios e Distritos, os quais dentro dos limites da legislação ordinária e da Constituição gozam de autonomia política, administrativa e normativa para tratar de assuntos referentes a seus interesses.

A Constituição Paraguaia não apresenta especificamente nenhum capítulo destinado ao sistema tributário. Nesse sentido, aborda em linhas gerais somente alguns princípios tributários, tais como: o princípio da legalidade, da igualdade, da

vedação ao confisco e da capacidade contributiva³⁸ também estabelecidos pela Constituição brasileira.

A Constituição Paraguaia, tal como a Argentina, é bastante sucinta em se tratando de competência, princípios e isenções. Possui, portanto, um sistema tributário bastante simplificado, tributando essencialmente o consumo.

O IVA, instituídos aos moldes argentinos, atinge, somente, as trocas comerciais internas, sendo que a exportação está liberada do tributo. O Imposto Unificado contemplaria nossa ISS, IR, ITBI, ITCMD, de forma bastante simplória incidindo sobre os proventos das pessoas naturais.³⁹

O país não tributa rendas e proventos de pessoas físicas⁴⁰, possui Imposto sobre Renda e Proventos incidindo sobre pessoas jurídicas, alvo de críticas incisivas ao sistema, que manteria as disparidades sociais e ensejaria a evasão fiscal.

3.1.4- DO SISTEMA TRIBUTÁRIO URUGUAIO

O Uruguai, diferentemente do Brasil, possui poucos impostos. O Estado Uruguaio é unitário, e dividido para fins administrativos em departamentos, não é dividido em regiões autônomas⁴¹. A Constituição Uruguaia, datada de 1967, não traz uma sistemática à moda brasileira, porém diferente das Constituições da Argentina e do Paraguai, destinou vários dispositivos para tratar sobre a matéria tributária.

³⁸ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias*. Edison Carlos Fernandes. 3. ed.rev., atual. E ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 90.

³⁹ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias*. Edison Carlos Fernandes. 3. ed.rev., atual. E ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 92.

⁴⁰ O *Impuesto a La Renta*, instituído pela Lei Paraguaia número 125 de 1991, incide somente sobre a renda das Pessoas Jurídicas.

⁴¹ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias*. Edison Carlos Fernandes. 3. ed.rev., atual. E ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 84.

A estrutura do Sistema Tributário Uruguaio é bastante simples: Como a Argentina, adotou o Imposto sobre o Valor Agregado, o IVA sobre o consumo, importação de bens e prestação de serviços, sendo não-cumulativo. Ou seja, o IVA uruguaio engloba o IPI, ICMS E ISS brasileiros.

Foram instituídos: o Imposto sobre o Capital de Pessoas Jurídicas e sobre atividades empresárias desenvolvidas a título individual, como o Imposto sobre a renda Paraguaio; o Imposto ao patrimônio; e, o Imposto sobre os ativos Bancários⁴², este correspondente ao IOF no Brasil.

O artigo 297 da Constituição Uruguaia⁴³ determina os impostos destinados como fontes de recursos para os departamentos, sendo alguns equivalentes aos impostos municipais: imposto sobre propriedade territorial urbana, IPTU, taxas, contribuição de melhorias, dentre outros específicos e exclusivos, como a tributação

⁴² FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias*. Edison Carlos Fernandes. 3. ed.rev., atual. E ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 85.

⁴³ Artículo 297.- Serán fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales, decretados y administrados por éstos:

Los impuestos sobre la propiedad inmueble, urbana y suburbana, situada dentro de los límites de su jurisdicción, con excepción, en todos los casos, de los adicionales nacionales establecidos o que se establecieron. Los impuestos sobre la propiedad inmueble rural serán fijados por el Poder Legislativo, pero su recaudación y la totalidad de su producido, excepto el de los adicionales establecidos o que se establecieron, corresponderá a los Gobiernos Departamentales respectivos. La cuantía de los impuestos adicionales nacionales, no podrá superar el monto de los impuestos con destino departamental.

El impuesto a los baldíos y a la edificación inapropiada en las zonas urbanas y suburbanas de las ciudades, villas, pueblos y centros poblados.

Los impuestos establecidos con destino a los Gobiernos Departamentales y los que se creen por ley en lo futuro con igual finalidad sobre fuentes no enumeradas en este artículo

Las contribuciones por mejoras a los inmuebles beneficiados por obras públicas departamentales.

Las tasas, tarifas y precios por utilización, aprovechamiento o beneficios obtenidos por servicios prestados por el Gobierno Departamental, y las contribuciones a cargo de las empresas concesionarias de servicios exclusivamente departamentales.

Los impuestos a los espectáculos públicos con excepción de los establecidos por ley con destinos especiales, mientras no sean derogados, y a los vehículos de transporte.

Los impuestos a la propaganda y avisos de todas clases. Están exceptuados la propaganda y los avisos de la prensa radial, escrita y televisada, los de carácter político, religioso, gremial, cultural o deportivo, y todos aquellos que la ley determine por mayoría absoluta de votos del total de componentes de cada Cámara.

Los beneficios de la explotación de los juegos de azar, que les hubiere autorizado o les autorice la ley, en la forma y condiciones que ésta determine.

Los impuestos a los juegos de carreras de caballos y demás competencias en que se efectúen apuestas mutuas, con excepción de los establecidos por ley, mientras no sean derogados. (...)

sobre jogos de azar, corrida de cavalos, espetáculos públicos, propaganda e publicidade.

3.2- DA HARMONIZAÇÃO LEGISLATIVA

O Tratado de Assunção indica como elemento fundamental a realização do Mercado Comum a harmonização das legislações entre os Estados, essa menção é encontrada não somente nos dispositivos dos tratados e protocolos, mas, também, nos preâmbulos, nas declarações presidenciais e em certos atos públicos.

Dentre os objetivos do artigo 1.º do Tratado de Assunção, claramente é enunciado que a criação do Mercado Comum do Sul implicando no estabelecimento de uma tarifa externa comum, e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados

Nas palavras da Professora Adriana Dreyzin De Klor:

“Entendemos que a harmonização das legislações internas é o conjunto de ações que visam remover os obstáculos que os ordenamentos jurídicos nacionais opõem a implantação e desenvolvimento dos processos de integração assim como para promover, facilitar e estimular seu desenvolvimento. Mediante esta operação se contribui para criar uma ordem jurídica comunitária para que as relações que se originem em um Estado e se desenvolvam em outros, tenham igual tratamento e não sofram com as alterações próprias dos diferentes regimes legais.”⁴⁴

Somente a condução política do processo de integração do MERCOSUL pode garantir o seu sucesso ou insucesso. As bases estão na harmonização das legislações nacionais e na extensão das vantagens do Programa de Liberação

⁴⁴ "Entendemos que la armonización de las legislaciones internas es el conjunto de acciones tendientes a remover los obstáculos que los ordenamientos jurídicos nacionales oponen a la implantación y desenvolvimiento de los procesos de integración así como a promover, facilitar y estimular su desarrollo. Mediante esta operación se contribuye a crear un orden jurídico comunitario para que las relaciones que se originen en un Estado y se desenvuelvan en otros, tengan ellos igual tratamiento y no sufran las alteraciones propias de los diferentes regímenes legales." Tradução do autor. KLOR, Adriana Dreyzin de. Fuentes jurídicas de la integración regional. *Revista de Derecho Privado y Comunitario*, Santa Fe: Rubinza-Culzoni, n.º 11, p. 1197.

Comercial Progressivo, uniformizando a sistemática entre os Estados membros, e de fato transpondo os obstáculos legais impostos as relações binacionais e multinacionais.

A harmonização tributária somente se fará mediante harmonização legislativa e coordenação de políticas macroeconômicas e sociais.

3.1.2- DA HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Vale ressaltar que harmonização tributária não significa igualar totalmente alíquotas e/ou bases tributárias em vários países e em todos os tributos. O que se pretende é obter um mercado globalizado que seja consistente com o menor grau possível de distorções.

Nesse sentido, há necessidade de aproximar a legislação tributária pertinente entre todos os países membros do MERCOSUL, devendo merecer maior destaque o estudo sobre os aspectos constitucionais resguardadas as peculiaridades da estrutura política e administrativa de cada Estado membro⁴⁵.

A atividade de harmonização tributária implica a participação comunitária no exercício do poder de tributar nos territórios dos Estados membros. Afirma-se, assim que a harmonização é a adoção, em nível comunitário, de regras que tendem a assegurar o bom funcionamento do mercado comum e que devem ser adaptadas às legislações nacionais por meio de dois mecanismos principais:

I - a adoção de uma norma comunitária de aplicação obrigatória para os Estados membros e,

II - a adaptação das normas internas ao direito comunitário, evitando, sob este aspecto, a criação de novas distorções.

⁴⁵ SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da. e Catão, Marcos André Vinhas. *Harmonização Tributária no MERCOSUL*. São Paulo: Aduaneiras, 2001. p. 22.

Jorge Macón entende por harmonização tributária “a supressão ou pelo menos a redução das distorções de origem fiscal a comercialização de produtos e circulação de fatores”.⁴⁶

A harmonização tributária é um processo através do qual vários países efetuam de comum acordo modificações nos seus sistemas tributários para torná-los compatíveis, de modo a não gerar distorções que afetem suas relações econômicas no contexto de um tratado de integração econômica.⁴⁷

Este é o entendimento de Claudino Pita, que simplifica o conceito de forma a explicar a harmonização tributária exaltando a importância da vontade política comum aos países que visam se integrar.

para compatibilizar a estrutura e a distribuição da carga tributária inerente à tributação não basta considerar apenas as mudanças decorrentes da adequação dos objetivos nacionais aos regionais, devendo também contemplar-se a aplicação, pelos países, não só de impostos, mas de sistemas tributários compatíveis, a fim de que possam ser operados harmonicamente em função das diferentes alternativas que vão apresentando os objetivos regionais no decorrer do processo de integração econômica.⁴⁸

Pode-se concluir que a harmonização tributária possui caráter procedimental, sendo a técnica normativa voltada para resolver os contrastes entre os diversos sistemas jurídicos internos ao MERCOSUL. A harmonização tributária trabalhará com a uniformização das normas e compatibilização de regimes tarifários e não-tarifários.

O MERCOSUL foi criado para estimular o desenvolvimento da economia regional e, portanto, o desenvolvimento da produção regional. É importante frisar que com a harmonização procura-se compatibilizar os sistemas tributários a fim de efetuar modificações na legislação e nas práticas pertinentes à matéria, com a

⁴⁶ “la supresión o por lo menos la reducción de las distorsiones de origen fiscal a la competencia de productos y la circulación de factores.” Tradução do autor. MACÓN, Jorge. La noción de armonización fiscal. *Periodico Económico Tributario*. Buenos Aires: La Ley, 14 de agosto de 1992, p. 2.

⁴⁷ PITA, Claudino. *Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no MERCOSUL*. In: *MERCOSUL: perspectivas da integração*. Antônio Salazar P. Brandão; Lia Valls Pereira [Orgs.]. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1996, pp. 131-132

⁴⁸ PITA, Claudino. *Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no MERCOSUL*. In: *MERCOSUL: perspectivas da integração*. Antônio Salazar P. Brandão; Lia Valls Pereira [Orgs.]. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1996, p.129.

finalidade de eliminar distorções respeitando-se as identidades nacionais, os valores éticos e a diversidade cultural e sócio-econômica dos povos. O que de fato determinam, em grande parte, diferenças nos sistemas tributários, não afetando a intocada soberania dos Estados membros.⁴⁹

A harmonização fiscal é um processo lento e contínuo, capaz de respeitar as estruturas dos Estados membros para obter um real funcionamento e concretização dos objetivos perseguidos pelo mercado comum. Assim, logicamente, os destinatários da obrigação de reduzir as restrições tarifárias e não tarifárias são, obviamente, os Estados.

3.3- DA NECESSIDADE DE ATUALIZAÇÃO DAS FAZENDAS PÚBLICAS

Convém insistir que a globalização e a integração regional são dois processos que se alimentem mutuamente, sem se opor, sendo complementários, da mesma forma que uma empresa, tida aqui como unidade básica de criação de bens e serviços, pensando em termos de competitividade mundial, por sua vez, busca concomitante seu espaço para reforçar suas posições no mercado nacional e em um mercado internacional e globalizado.

Esta visão da realidade econômica segue presente nos textos legais e nas produções doutrinárias contrastando totalmente com a mobilidade dos fatores produtivos que escapam das fronteiras estatais e com a própria intensidade da regionalização econômica que, conscientemente, trata de construir mercados com dimensões muito superiores a do Estado.

É imprescindível alterar o modelo de Administração Tributária para fazer frente à globalização e adaptar-se a integração, não se pode consentir que se dê em diferentes ritmos a incidência da globalização e a atualização das Fazendas Públicas de cada Estado membro.

⁴⁹ SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da. e Catão, Marcos André Vinhas. *Harmonização Tributária no MERCOSUL*. São Paulo: Aduaneiras, 2001. p. 20.

Existe doutrina que já observa a realidade fazendária como entrave tributário em termos internacionais e propõem questões como:⁵⁰

I - A criação de uma Agência ou Autoridade Tributária Internacional,

II - A incidência da diversidade dos diferentes sistemas tributários no fluxo dos fatores produtivos,

III - Implementar modelos de tributos de base econômica internacional, como “bit tax”⁵¹.

IV - O plano fiscal carece de uma instituição comunitária encarregada da Política Fiscal.

À medida que a harmonização fiscal comunitária vá se estendendo e se reforçando, tal como se prevê com a aprovação do novo pacote de Diretivas, será imprescindível programar uma coordenação mais intensa das Administrações Fiscais Nacionais para complementar ao desenvolvimento de mecanismos jurídicos que estejam de acordo com a realidade internacional.

Os modelos de Fazenda Pública devem passar de “modelos acabados” de economia nacional, a “modelos abertos”. A gestão do setor público deverá adaptar-se, convergindo para modelos alternativos de gestão privada.

A gestão tributária e o serviço público terão que incorporar, em sua prática diária, os avanços tecnológicos: o funcionário do futuro não pode seguir preso a mentalidade e técnicas do funcionário da Fazenda Pública de hoje.

⁵⁰ GUERRERO, Juan José Rubio. *Hacienda Mundial y Haciendas Regionales*. In: ESTOUP, Luis Alejandro. (dir.) – *Revista de Derecho Internacional y del Mercosur*. Ano 9. Número 1. La Ley. Tucumán, 2005. p.11-19.

⁵¹ Arthur Cordell desenvolveu a idéia de 'bit tax' como uma maneira de promover a produtividade da economia em rede. Segundo o autor a tributação sobre bit também oferece um caminho diferente de jurisdição aplicável à tributação realizada sobre o comércio eletrônico. Sua pesquisa atualmente está centralizada nas ilimitadas consequências da informação tecnológica. Luc Soete define “bit tax” como “um imposto sobre transmissão digital de informação proporcional ao número de bit transmitido e recebido”. A idéia que move o “bit tax” é simples: trata-se da possibilidade de tributar a transmissão digital de maneira proporcional, tendo por base a quantidade de bits transmitida e recebida. <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/journals/2/articles/27112/public/27112-27122-1-PB.htm> Acesso em 28 de outubro de 2010.

Só assim, conjugando harmonização tributária legislativa e modernização da Fazenda Pública em controle e fiscalização, aplacar-se-iam as restrições tarifárias e não-tarifárias, ademais dos empecilhos puramente burocráticos. Ademais de sua maior eficácia no controle de fiscalidade e combate a problemas como a bitributação e a evasão fiscal.

As Fazendas Públicas devem nortear-se pela realidade e formular hipóteses sobre o funcionamento da mesma. A Fazenda Pública tem que se aprimorar quantitativa e qualitativamente correspondendo com os avanços das práticas econômicas e os objetivos já alcançados e os a serem buscados pelo MERCOSUL.

4- DAS POSSIBILIDADES DE HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIAS

4.1- Da Harmonização dos Tributos Aduaneiros

A harmonização dos tributos aduaneiros é o primeiro passo para a harmonização tributária. A criação de uma tarifa externa comum tem como objetivo eliminar as barreiras alfandegárias para o comércio intrazona, definida como uma tarifa uniforme aplicada por um Mercado Comum às importações de países não membros.

Os objetivos pretendidos com a harmonização dos tributos aduaneiros se coadunam com o previsto no artigo 5º. do Tratado de Assunção e no 19º. do Protocolo de Ouro Preto, isto é:

Artigo 5º. - Durante o período de transição, os principais instrumentos para a constituição do Mercado Comum são (...)
c - Uma tarifa externa comum, que incentiva a competitividade externa dos Estados- Partes.

Artigo 19 - São funções e atribuições da Comissão de Comércio do MERCOSUL (...)

II. Considerar e pronunciar-se sobre as solicitações apresentadas pelos Estados- Partes com respeito à aplicação e ao cumprimento da tarifa externa comum e dos demais instrumentos de política comercial comum;
V. Tomar as decisões vinculadas à administração e à aplicação da tarifa externa comum e dos instrumentos de política comercial comum acordados pelos Estados- Partes;

VI. Propor ao Grupo Mercado Comum novas normas ou modificações às normas existentes referentes à matéria comercial e aduaneira do MERCOSUL;

VII. Propor a revisão das alíquotas tarifárias de itens específicos da tarifa externa comum, inclusive para contemplar casos referentes a novas atividades produtivas no âmbito do MERCOSUL.

No Tratado de Assunção a TEC é uma das formas de se atingir os objetivos a serem alcançados através da integração dos países membros. Cabe a TEC fixar as bases de cálculo e as alíquotas. As alíquotas podem ser definidas como uma grandeza estabelecida por lei, servindo de base para o cálculo de imposto de importação, bem como todos os elementos da obrigação tributária aduaneira.

A harmonização das tarifas aduaneiras dos Estados membros em torno da TEC faz parte do compromisso firmado entre os países membros. No MERCOSUL, durante o período de transição instituiu-se uma tarifa externa comum, que incentiva a competitividade externa dos Estados membros, negativa, portanto, para o processo de integração de um modo geral.

Com relação ao Imposto de Importação, é necessário estabelecer um tributo sobre a importação comum a todos os Estados membros. Logo, ressalvada a lista de exceções à TEC, é defeso aos países integrantes do MERCOSUL a incidência de direitos aduaneiros no ingresso de mercadorias originárias do bloco, assim como deverão estabelecer a mesma tributação para a manutenção de relações comerciais com terceiros países.⁵²

Outro ponto relevante na harmonização de tributos aduaneiros é o “Certificado de Origem”. Ele é a condição para que se aplique a liberação tarifária no comércio intrazona, ou seja, que o produto bem ou serviço tenha sido oriundo de um dos países membros comprovadamente. A certificação visa coibir a burla ao tratamento tarifário preferencial.

O certificado acaba prejudicando a agilidade e o incremento das transações entre os países membros como uma “barreira alfandegária”, pois cabe ao legislador comunitário delinear que tipos de transação estão sujeitas à exigência de certificação.

Da mesma forma, a lista de nomenclatura dos produtos, que é base sobre a qual incide alíquota das tarifas aduaneiras, é de extrema importância tê-la em consideração já que esta, conjuntamente a certificação, são exemplos clássicos de restrições não tarifárias.

4.2- Da Harmonização dos Tributos sobre Patrimônio e Renda

⁵² SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da. e Catão, Marcos André Vinhas. *Harmonização Tributária no MERCOSUL*. São Paulo: Aduaneiras, 2001. p. 52.

Diferentemente do que ocorre com os tributos aduaneiros, a harmonização dos tributos sobre patrimônio e renda configuram a última etapa do processo de integração no campo da tributação.

No que tange a esta espécie tributária, os critérios de incidência mais adotados são relativos à residência e fonte.⁵³ O primeiro, da residência, objetiva tributar a totalidade das rendas e bens no território do Estado tributado, independentemente da nacionalidade do sujeito passivo, bem como de sua renda ou da localização dos seus bens. Já o segundo critério, da fonte, consiste em tributar bens e rendas cujas localizações e fontes se encontrem no território do Estado tributante, sem considerar o local de residência e a nacionalidade dos sujeitos passivos da obrigação tributária.

Como objetivo de fazer prevalecer a igualdade de tratamento entre os Estados membros, a harmonização dos tributos sobre patrimônio e renda garante, em relação às pessoas jurídicas, a distribuição dos investimentos empresariais, evitando, assim, a concentração de riquezas em um ou outro país que tribute o lucro ou o patrimônio com cargas mais baixas, ou ainda, como ocorre entre os países do bloco, amenizando as diferenças, quando um mesmo tributo incide para pessoas jurídicas e não para pessoas físicas, ou ambos.

Com relação às pessoas físicas, esta hipótese de harmonização tributária garante a diminuição dos níveis de evasão fiscal, ou mesmo a transferência ou concentração de divisas nos chamados paraísos fiscais. No mesmo sentido promove a uma equiparação social, com amenização das disparidades e diminuição do abismo entre classes sociais, por meio da redistribuição de rendas.

No MERCOSUL, no que tange ao processo de eliminação da bi-tributação, são os Estados livres para aplicarem as medidas que acharem convenientes. Nesse sentido, não traz o Tratado de Assunção, até por consagrar o caráter intergovernamental do bloco, as medidas que priorizam a eliminação da

⁵³ SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da. e Catão, Marcos André Vinhas. *Harmonização Tributária no MERCOSUL*. São Paulo: Aduaneiras, 2001. p. 52.

pluritributação por medidas unilaterais (isenções, deduções e etc.) ou multilaterais por meio da utilização de instrumentos próprios do Direito Internacional.⁵⁴

4.3- Da Harmonização dos Tributos sobre Circulação e Consumo

A tributação interna dos Estados membros possui ampla relevância em um cenário de integração econômica, sendo certo que a incidência tributária determina o custo do bem e estabelece a relação entre os produtos nacionais e importados no mercado interno, ainda que somente no cenário intrazona, o que já representa parcela considerável da arrecadação estatal.

Eliminadas as barreiras alfandegárias, a harmonização da tributação sobre o consumo costuma ser o segundo e principal, dada sua complexidade, e maior, dada sua extensão, obstáculo para a harmonização. Pode-se falar um verdadeiro teste de flexibilidade e vontade política para a consumação da integração da legislação fiscal e dos países no bloco.

A tributação sobre o consumo, devido à alta possibilidade de exercer função extrafiscal e parafiscal, trata-se daquela que mais estimula as distorções fiscais seja por regimes distintos, como o IPI e ICMS, ou similares, como os baseados em um imposto do tipo valor agregado – IVA.

Os tributos sobre consumo podem apresentar-se sob duas formas: Monofásicos ou de incidência uni *tantum*, ou poli ou multifásicos; ou de caráter cumulativo ou não-cumulativo, isto é, tributando-se o valor agregado em cada elo da cadeia de produção.

Os sistemas tributários de forma geral mesclam os dois tipos. Optam por restringir a tributação monofásica aos impostos seletivos de grande capacidade arrecadatória (combustíveis, bebidas e tabaco) e a tributação multifásica nas demais

⁵⁴ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias*. Edison Carlos Fernandes. 3. ed.rev., atual. E ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 198.

hipóteses de incidência, pelo qual o imposto pago na operação anterior é compensado com o devido pela operação posterior.⁵⁵

A principal vantagem desse sistema é liberar o sistema produtivo, evitando o acúmulo de impostos a cada ciclo de comercialização, desonerando a produção e a atividade econômica.

O objetivo da harmonização dos tributos incidentes sobre a circulação de bens e serviços em um Estado membro é equiparar os tributos dos bens comercializados em relação a outro Estado membro, evitando assim discriminações de tratamento tributário entre bens nacionais e importados.

Trata-se da aplicação teórica e prática do denominado princípio da não-discriminação, que se cristaliza de uma forma particular face ao contido no Tratado de Assunção.

O obstáculo está na acumulação de tributos nas relações comerciais internacionais em que os bens são tributados pelo país exportador e pelo país importador, bitributação internacional. Dessa tributação dupla nos bens importados/exportados aparece a necessidade de se estabelecer critérios de tributação, em que os Estados membros devem estabelecer um único país para realizar a tributação, ou o país exportador ou o país importador. A solução é a escolha dos princípios jurisdicionais alternativos: da tributação exclusiva no país de origem ou da tributação exclusiva no país de destino.

Sobre princípio jurisdicional da tributação exclusiva no país de destino, os bens só sofrem a tributação no país importador, analogamente ao que ocorre na cobrança do ICMS atualmente no Brasil, arrecada o estado de destino da mercadoria proveniente do exterior. O imposto a ser aplicado nos bens de consumo importados deverá ser o mesmo aplicado nos bens de consumo nacionais destinados ao consumo interno.

⁵⁵ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias*. Edison Carlos Fernandes. 3. ed.rev., atual. E ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 204.

Alberto Xavier descreve o princípio do país do destino nos seguintes termos:

Os impostos de consumo sobre as transações são geralmente lançados no país consumidor, revertendo em benefício dos Estados nos quais são consumidos os bens sobre que incidem. Precisamente por isso, o país de origem, isto é, o país no qual o bem foi produzido, procede normalmente à restituição ou isenção do imposto no momento da exportação; e por razões simétricas, o país do destino, onde o bem irá ser consumido, institui um encargo compensatório sobre as mercadorias importadas, em ordem a colocá-las ao menos em pé de igualdade com os produtos nacionais.⁵⁶

Sacha Calmon Navarro Coêlho, lista dois requisitos para que harmonização fiscal sobre o consumo se concretize:

- a) É preciso que na exportação haja imunidade ou isenção bem como o aproveitamento ou restituição dos créditos havidos nas diversas etapas anteriores do ciclo de circulação;
- b) No país do destino, a seu turno, é necessário que as mercadorias importadas paguem os impostos incidentes sobre as mercadorias nacionais similares, para que o igualamento fiscal se perfaça.⁵⁷

O IVA parte do princípio da arrecadação exclusiva no país de destino, da mesma forma como acontece na União Européia, em que se agravam as importações e se desagravam as exportações, finda por facilitar a harmonização das legislações tributárias. Dessa maneira, o Imposto sobre Valor Agregado é considerado o melhor tributo para fins de harmonização tributária em relação aos países-membros do grupo em formação.⁵⁸

A mais importante característica do sistema do IVA é a sua forma de cobrança não-cumulativa, abatendo-se em cada operação pela qual circula a mercadoria, o valor do imposto suportado na etapa anterior. Proporciona-se, assim, uma igualdade de tributação incidindo em cada etapa da produção somente o valor a esta agregado. Fenômeno conhecido no Brasil na arrecadação do IPI e ICMS, ambos tributos sobre consumo, que devem ser englobados pelo IVA.

⁵⁶ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 208.

⁵⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os impostos sobre o consumo no MERCOSUL. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: RT, ano 2, n.º 5, outubro-dezembro de 1993. p. 89.

⁵⁸ ACCIOLY, Elizabeth. *MERCOSUL e União Européia*. Curitiba: Juruá, 2010. p.____.

Visto por esse ângulo, é um sistema de imposição tributária sobre o valor agregado geral e uniforme que, muito embora possua peculiaridades e distinções em cada um dos países membros, quando da tributação indireta, apresenta como característica comum a incidência em cada etapa dos processos industriais, produtivos e de comercialização de forma não-cumulativa, sendo, portanto, deduzido do débito fiscal o crédito tributário obtido com o pagamento na etapa anterior.

A simplicidade do IVA seria o primeiro grande passo na concretização de uma política tributária harmonizada.⁵⁹ Além disso, pode ser deduzido nas exportações e necessita de uma fiscalização menos complexa para fins de diminuição dos casos de evasão fiscal.

No MERCOSUL vigora, em relação aos tributos sobre circulação e consumo, o regime do Imposto sobre Valor Agregado, restando apenas o Brasil como exceção ao modelo adotado pela Argentina, Uruguai, Paraguai e mesmo a Venezuela, que ainda não compõem o bloco como efetivamente com status de Estado membro. No entanto, há diferenças nas alíquotas aplicadas pelos países adictos ao modelo de harmonização aqui proposto, o que faz com que as desigualdades no tratamento tributário cresçam paulatinamente.

4.4- Da Harmonização de Incentivos Fiscais

Durante a formação de blocos econômicos, um dos pontos cernes, e geralmente objeto de disposições específicas nos tratados, são os incentivos fiscais concedidos pelos países membros, ou seja, a utilização do tributo ou da graduação da carga tributária com fins não arrecadatários, através da concessão de incentivos fiscais, o que se convencionou chamar de extrafiscalidade.⁶⁰

⁵⁹ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias*. Edison Carlos Fernandes. 3. ed.rev., atual. E ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.p. 200.

⁶⁰ A extrafiscalidade também pode ser efetivada em efeito negativo, como a fixação de cargas tributárias elevadas para atividades indesejadas, como por exemplo, a produção de armas, atendendo essa graduação também ao princípio da seletividade, mormente nos tributos indiretos, a exemplo do que ocorre no IPI por força do art. 153, § 3º, I, da CF sem prejuízo da seletividade ínsita a outros tributos como o ICMS e o próprio imposto de importação.

Estes incentivos são concedidos para estimular o desenvolvimento de uma atividade considerada importante para o legislador, induzindo o contribuinte a fazer uma atividade privilegiada tributariamente preenchendo desta forma uma função relevante na sociedade⁶¹.

O fundamento para a limitação dos incentivos fiscais a partir da formação de blocos econômicos como fenômeno do comércio internacional é combater práticas contra a economia intrazona, é deduzir que os mesmos podem ser utilizados como forma de manipulação dos preços dos produtos a serem exportados, conquistando mercados através de *dumping*.

O *dumping* é uma prática internacionalmente considerada ilícita, mesmo nas economias mais liberais, onde o capitalismo é mais aberto. Segundo Robert Bloch, o *dumping* se definido como:

“a venda de um produto no mercado internacional a um preço inferior ao seu valor real e notoriamente mais baixo do que o praticado e que o preço que tem esse produto no interior do país que realiza a exportação, que pode ser ou não o país de origem.”⁶²

A prática de dumping se qualifica como de natureza fiscal, pois tem relação de causa e efeito com a natureza dos subsídios estatais.

O assunto causa dilema principalmente em função da harmonização tributária incipiente que ocorre no MERCOSUL, onde a identificação dos incentivos fiscais já existentes se torna relevante especialmente para fins de se deliberar sobre a manutenção ou não de tais vantagens fiscais ou subsídios, após a implementação do Mercado Comum.

Não há que se falar em processos de integração sem adentrar a estruturação da dimensão tributária. Blocos econômicos não são, senão, a aplicação político-jurídica da liberação tributária Interestatal. Zonas de Livre Comércio, Uniões Aduaneiras, Mercados Comuns são expressões semanticamente vinculadas à idéia

⁶¹ São exemplos brasileiros de Impostos com caráter extrafiscal: IPI, II, IE, IOF. Por esse motivo possuem tratamento especial e são exceções ao princípio constitucional da anterioridade.

⁶² BLOCH, Roberto. Libre Competência Internacional. GATT-OMC. Dumping y subsidios. Análisis Internacional, Nacional y Regional. In: *Negócios Internacionales y Mercosur*. Buenos Aires: 1996,p. 43.

da tributação, por óbvio a harmonização tributária é essencial para a integração. A harmonização das políticas de incentivos fiscais deve ser objetivo de análise e deliberação entre as cúpulas dos Estados membros, sendo necessária e indissociável a harmonização tributária.

4.5- DOS TRATADOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NA LEI BRASILEIRA

O tratamento dado pela ordem interna brasileira aos tratados em matéria tributária reserva uma especial relevância. Dá para os tratados em matéria tributária regime superior aos tratados a respeito de diversas matérias, o que, sem dúvidas, como se verá propicia a harmonização tributária e a integração de modo geral.

Cabe, portanto, citar-se as fontes do direito da integração: os tratados, protocolos, diretivas e resoluções que constituem, fundamentam e regulamentam o Bloco Econômico objeto do acordo internacional.

O direito de integração se caracteriza pela inaplicabilidade imediata das normas constantes dos tratados de integração. A aplicabilidade interna depende de um processo de incorporação aos sistemas jurídicos nacionais.

No MERCOSUL, o direito de integração se caracteriza pela não transferência, ao Bloco Econômico, de parcela da soberania dos países componentes, não há a autonomia tampouco o efeito impositivo características que diferenciam o direito comunitário nas palavras de Jorge Fontoura⁶³.

Além disso, o nível de eficácia e primazia das normas de direito de integração na ordem jurídica interna depende de disposições constitucionais de cada Estado membro do bloco.

Para excepcionar, vamos definir tratados, segundo a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, em seu artigo 2º, alínea “a”: “*Tratado significa um acordo*

⁶³ FONTOURA, Jorge. *Fontes e formas para uma disciplina jurídica comunitária*. Informativo MERCOSUL: Comissão Parlamentária Conjunta do MERCOSUL, Seção Brasileira, v. 1, n. 3, p. 43, dez. 1996-jan. 1997. p.78-79.

internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo direito internacional, que conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação particular”.

Para a Professora Betina Grupenmacher⁶⁴, verifica-se, em análise a nossa Constituição, a existência de vários dispositivos constitucionais que versam sobre a matéria do relacionamento do sistema jurídico Brasileiro com os tratados e a ordem internacional. Entretanto, não há, para a autora, nesse mesmo ordenamento constitucional, norma que estabeleça a prevalência e a superioridade dos tratados internacionais do ordenamento interno.

No entanto, a jurisprudência já esta pacificada, o Supremo Tribunal Federal se posicionou sobre o tem ao conferir ao tratado status de lei ordinária.

Destaca ainda a referida autora que o parágrafo único⁶⁵ do art. 4º da Constituição Federal dispõe que o Brasil buscará a integração econômica com os demais países da América Latina, deixando transparecer a intenção do legislador em conduzir o país a uma real integração com os demais países latino-americanos. Ocorre que essa previsão isolada não é o bastante para se afirmar a superioridade dos tratados diante de norma de direito interno.

Nesse sentido, embora seja alvo de questionamentos a constitucionalidade do artigo 98⁶⁶ do Código Tributário Nacional (CTN) pela doutrina tradicional, sob o argumento de não ser atribuição constitucional de lei complementar⁶⁷ dispor sobre a hierarquia normativa, nos ensina Grupenmacher⁶⁸:

⁶⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 69.

⁶⁵ Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios... Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

⁶⁶ Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

⁶⁷ Não adentraremos na esfera de razoabilidade sobre a qualificação de Lei Complementar dada pela Constituição de 1988 ao CTN que nasceu como Lei Ordinária.

⁶⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999. p.114.

“a prevalência dos tratados, em matéria tributária, sobre as leis internas não decorre de sua superior hierarquia, pois de fato não está prevista no texto constitucional, mas porque o tratado é lei especial, que em cotejo com a norma interna geral, sobre ela prevalece, por força da aplicação do critério da especialidade.”

E segue afirmando que não se pode imputar qualquer inconstitucionalidade ao art. 98 do CTN, por se tratar de “*norma puramente declaratória dos efeitos do ato internacional*.”⁶⁹

Desse modo, ainda que o artigo 98 do CTN seja texto de lei complementar, por força de dispositivo constitucional, art. 146⁷⁰, CF, este possui com função estabelecer normas gerais em matéria tributária, dentre as quais se encontram disposições referentes à interpretação, vigência e aplicação da legislação tributária.

O Supremo Tribunal Federal tem reconhecido, desde que primeiro tratou do assunto até a hora atual, e de modo uniforme, a eficácia do artigo 98 do CTN e sua qualidade para determinar o que determina⁷¹. Em matéria tributária, há que se buscar com mais zelo ainda que noutros domínios a compatibilidade. Prevalece o tratado, mesmo quando anterior à lei.

Trata-se do dever de observar os compromissos externos da República, no mínimo para não induzi-la em ilícito internacional⁷². É imperioso lembrar que os princípios de cooperação entre os povos e os ditames da boa-fé devem presidir as relações internacionais.

Conclui-se então que a porta de entrada ao sistema jurídico brasileiro esta aberta. Sendo esta a possibilidade da legislação tributária internacional produzir efeitos no Brasil de forma a executar a harmonização tributária e amenizar os

⁶⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999. p.114

⁷⁰ Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária...

⁷¹ Ver: VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *O direito internacional e o Supremo Tribunal Federal*, Belo Horizonte: CEDIN, 2002.

⁷² REZEK, Francisco. *Parlamentos e tratados: o modelo constitucional do Brasil*. In: FONTOURA, Jorge (Org.). *Revista de Informação Legislativa*. Ano 41, no.162, abril/junho. Brasília, 2004. p. 144.

entraves causados pelo moroso processo de internalização de normas internacionais e sua conseqüente hermenêutica.

5- CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os países latino-americanos marcados pela latente necessidade de afirmar sua autonomia com relação aos demais Estados seja bélica, econômica ou culturalmente. São levados a formar alianças e se integrar de forma a combater ameaças que assolavam dos diversos países.

Foram muitas as investidas rumo à integração entre os países da América do Sul, sendo poucas as que tiveram maior alcance, duração e efeitos concretos. O MERCOSUL se destaca dos demais processos de integração instaurados.

Com origem na década de 80, nasceu sob os efeitos de crises econômicas e processos de redemocratização dos países membros que saíam de um regime ditatorial militar, em plena crise política. Se conformando um importante bloco econômico regional de características próprias e de importância mundial, auxiliando na estabilização mútua dos países membros, reestruturação política, econômica e social. Integração e democracia se impulsionavam reciprocamente.

Nesta linha, a escolha do motivo condutor da monografia diz respeito a primeira das indagações quando da opção por se integrar, por se construir um bloco econômico: qual o nível de aprofundamento que se pretende utilizar? E a resposta será necessariamente derivada de uma especulação tributária.

A estruturação da dimensão tributária é essencial para os processos de integração. Blocos econômicos não são senão a aplicação político-jurídica da liberação tributária interestatal. Zonas de Livre Comércio, Uniões Aduaneiras, Mercados Comuns são expressões semanticamente vinculadas à idéia da tributação.

Por conseguinte, não foge a realidade conceber a demanda primordial da integração no prisma do direito Tributário. Por razões de natureza jurídica, no entanto, blocos econômicos nascem de tratados e como tal dentro do espectro do direito internacional público. Contudo, o tratado diz respeito à forma enquanto o direito tributário, conforme a presente monografia, corresponde ao fundo almejado pelo bloco econômico objetivamente considerado.

O trabalho permitiu constatar que os processos de integração e a construção de blocos econômicos não são processos estanques e circunscritos ao direito internacional público. O MERCOSUL não deve ser monopólio de jus internacionalista. Há muitos aportes a serem oferecidos e a contribuição dos tributaristas é essencial à higidez do processo. As demandas são inúmeras e estão permeadas de múltiplas necessidades de fundamentação.

Examinados os aspectos fiscais, principalmente os problemas que surgiram pela grande diversidade dos sistemas tributários dos países membros. Como entrave a esses processos, que é a tributação, por afetar substancialmente os preços dos bens e serviços, a livre concorrência, a livre circulação de capitais e trabalho, levando-se em consideração a diversidade dos sistemas fiscais envolvidos, a harmonização tributária como técnica procedimental para se atingir ao fim proposto é medida a ser elaborada e imediatamente adotada.

A harmonização tributária é desafio a ação política plena de vitalização e visão estratégica em direção ao enfrentamento das dificuldades para viabilizar um bloco econômico sulamericano sinérgico e eficaz.

A dicotomia necessidades-possibilidades proposta exordialmente foi adequadamente abordada com a demonstração da relevância da matéria tributária que deve embasar a construção comunitária, em contraste com os formidáveis impasses políticos em regimes presidencialistas e federativos dos países membros.

Para tanto, é imprescindível repensar a política tributária entre os países do bloco, proporcionando gradativamente a harmonização tributária e alterando o modelo das Administrações Fazendárias Nacionais para fazer frente à globalização. Bem como, para atingir os objetivos da integração regional na conformação do MERCOSUL como inicialmente pensado no Tratado de Assunção, de 1994.

É de se ressaltar que, no Brasil, o tratamento dispensado na ordem jurídica interna aos tratados em matéria tributária, ou seja, a prevalência destes sobre as leis internas é aspecto positivo do sistema legislativo brasileiro e representa, sem dúvidas, um passo a frente no processo de harmonização tributária.

Na convicção de ter cumprido seu desiderato, qual seja, o de dispor de forma ordenada e sistemática o conjunto de conhecimentos de natureza tributária referentes aos dilemas da construção de blocos econômicos e em particular do MERCOSUL. A superação das dificuldades tributárias poderá significar, em grande medida, o alcance do sucesso histórico e a consolidação da integração protagonizada pelos 'sócios de Assunção'.

6- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACCIOLY, Elizabeth. *MERCOSUL e União Européia*. Curitiba: Juruá, 2010.

ALMEIDA, José Gabriel Assis de Almeida. *MERCOSUL: Manual de Direito da Integração*. Rio de Janeiro: Lúmen Iures, 2001.

ALMEIDA, Paulo Roberto de. *Relações internacionais e política externa do Brasil: história e sociologia da diplomacia brasileira*. Porto Alegre: UFRGS Editora, 2004. Livro digital.

ALMEIDA, Paulo Roberto de. *Relações internacionais e política externa do Brasil: história e sociologia da diplomacia brasileira*. Porto Alegre: UFRGS Editora, 2004. Livro digital.

BARBOSA, Rubens A. *MERCOSUL revisado* – organização de Rubens A. Barbosa. São Paulo: Fundação Memorial da América Latina, 2007.

_____. *MERCOSUL quinze anos* – organização de Rubens A. Barbosa – São Paulo: Fundação Memorial da América Latina: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2007.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. A respeito do direito da integração. *Revista de Direito do MERCOSUL*. Buenos Aires: La Ley, Ano 2, n.º 1, 1998.

_____. *Mercosur y derecho de la integración*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999.

BLOCH, Roberto. Libre Competência Internacional. GATT-OMC. Dumping y subsidios. Análisis Internacional, Nacional y Regional. In: *Negócios Internacionais y Mercosur*. Buenos Aires: 1996

CASELLA, Paulo Borba. *Contratos internacionais e direito econômico no MERCOSUL após o término do período de transição* – Paulo Borba Casella coordenador; com a colaboração de Nádia de Araújo, Umberto Celli Jr. E Ricardo Th. da Cunha. São Paulo: LTr, 1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os impostos sobre o consumo no MERCOSUL. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: RT, ano 2, n.º 5, outubro-dezembro de 1993.

ESTOUP, Luis Alejandro. (dir.) – *Revista de Derecho Internacional y del Mercosur*. Ano 9. Número 1. La Ley. Tucumán, 2005.

FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do MERCOSUL: o processo de harmonização das legislações tributárias*. Edison Carlos Fernandes. 3. ed.rev., atual. E ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

FERNÁNDEZ ARROYO, Diego P e KLOR, Adriana Dreyzin de. (dir.) – *Contratos Internacionales* – DeCITA, Centro de Estudios de Economía y Política – Asunción, Setembro, 2008.

FONTOURA, Jorge. *Fontes e formas para uma disciplina jurídica comunitária*. Informativo MERCOSUL: Comissão Parlamentária Conjunta do MERCOSUL, Seção Brasileira, v. 1, n. 3, p. 43, dez. 1996-jan. 1997.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais e a Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

KLOR, Adriana Dreyzin de. Fuentes jurídicas de la integración regional. *Revista de Derecho Privado y Comunitario*, Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, n.º 11.

LORENZETTI, Ricardo. Sistema jurídico del MERCOSUL. IN: Araújo, Nadia de e Lima Marques, Cláudia (org.) *O novo direito Internacional estudos em homenagem a Erik Jayme*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

LUX, André Otávio. *Tributação sobre BIT*.
<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/journals/2/articles/27112/public/27112-27122-1-PB.htm> Acesso em 28 de outubro de 2010.

MAGALHÃES, Fábio. *Presidentes e o MERCOSUL* – organização de Fábio Magalhães. São Paulo: Fundação Memorial da América Latina, 2003.

MOREIRA, Emanuelle C. *Breve análise da efetivação do Parlamento do MERCOSUL e seus avanços para a Integração Regional*. In: Anais da XVI Jornadas

de Jovens Investigadores – Associação de Universidades do Grupo Montevideo, 2008.

_____. *Inviabilização da integração no MERCOSUL por falta de participação democrática*. In: Anais da XVII Jornadas de Jovens Investigadores – Associação de Universidades do Grupo Montevideo. Montevideo, 2009.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Prática Abusivas no Comércio Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

REVELEZ, Lincoln Bizzozero. – *Uruguay em la creación Del Mercosur: ¿Un cambio en la política exterior?*. Montevideo. Universidad de la Republica, 2008.

REZEK, Francisco. *Parlamentos e tratados: o modelo constitucional do Brasil*. In: FONTOURA, Jorge (Org.). *Revista de Informação Legislativa*. Ano 41, no.162, abril/junho. Brasília, 2004.

SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da. e Catão, Marcos André Vinhas. *Harmonização Tributária no MERCOSUL*. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

VARELLA, Marcelo D. *Direito Internacional Público* – Marcelo D. Varella. São Paulo: Saraiva, 2009.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *O direito internacional e o Supremo Tribunal Federal*, Belo Horizonte: CEDIN, 2002

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

WOLFFENBÜTTEL, Andrea. *União Aduaneira*. In: *Revista Desafios do desenvolvimento*. <http://www.ipea.gov.br/desafios/edicoes/32/artigo44495-1.php>

Monografia Prêmio MERCOSUL. *Avaliação E Perspectivas Da Harmonização Tributária Sobre O Consumo E A Renda No Âmbito Do MERCOSUL*. Retirado pela Esaf, Outubro de 2004.
http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/IXPremio/MERCOSUL/2MERCOSULI/XPTN/2premio_MERCOSUL.pdf Acesso em 02/10/2010.

Sítios visitados:

<http://www.mercosur.int/msweb/>

<http://www2.camara.gov.br/>

<http://www2.uol.com.br/revistadoMERCOSUL/>

www.senado.gov.ar