

**CAROLINE CORREA PONTES**

**A HARMONIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA REFERENTE A  
IMPOSTOS SOBRE CIRCULAÇÃO E CONSUMO NO MERCOSUL**

Brasília

2016

**CAROLINE CORREA PONTES**

**A HARMONIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA REFERENTE A  
IMPOSTOS SOBRE CIRCULAÇÃO E CONSUMO NO MERCOSUL**

Monografia apresentada como pré-requisito para aprovação e obtenção do certificado de conclusão do Curso de bacharelado em Direito do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB/ FAJS).

Orientador: Prof<sup>ª</sup> Ariane Costa Guimarães.

Brasília

2016

**CAROLINE CORREA PONTES**

**A HARMONIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA REFERENTE A  
IMPOSTOS SOBRE CIRCULAÇÃO E CONSUMO NO MERCOSUL**

Monografia apresentada como pré-requisito para aprovação e obtenção do certificado de conclusão do Curso de bacharelado em Direito do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB/ FAJS).

Orientador: Prof<sup>ª</sup>. Ariane Costa Guimarães.

Brasília, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2016.

**Banca Examinadora**

---

Orientadora Prof<sup>ª</sup>. Ariane Costa Guimarães.

---

Prof. Nome completo

---

Prof. Nome completo

Ao meu Thiago, homem com quem partilho a vida, sonhos e ambições. Fundamental para concretização deste trabalho, sendo fonte de inspiração e boas críticas. Sempre ao meu lado combatendo o bom combate.

## **AGRADECIMENTO**

Primeiramente agradeço ao meu pai e minha mãe, meus grandes amores. Sem vocês eu nada seria, pois toda a dedicação, educação e perseverança nos fizeram chegar até aqui, juntos. Obrigada por todo o apoio, por estarem hoje aqui ao meu lado partilhando dessa imensa alegria de terminar mais essa etapa.

Aos meus avós que sempre estiveram presentes, dedicando a vida a nos ajudar nos momentos difíceis, tornando a vida mais doce e leve de se viver. Os dois mimaram até demais essa netinha que morre de amor por vocês.

Ao amor da minha vida, pela entrega, por existir e por tudo que vivemos até hoje. Obrigada também pelo incentivo à busca do conhecimento e por acreditar em mim como acredito em você. Sou muito feliz por ter você ao meu lado.

À minha orientadora Ariane Costa Guimarães, por sua dedicação a este trabalho, bem como sua paciência e seu brilhantismo em orientar. Este trabalho é fruto do nosso suor, sendo uma compilação do seu vasto conhecimento na área e dom para transmiti-los com a minha vontade de possuí-los.

As minhas amigas de verdade, que ao longo desses cinco anos de faculdade e muitos estudos, estiveram ao meu lado. Agradeço muito pelas risadas, pelas conversas, pelas saídas e principalmente, pela amizade sincera de vocês que fazem de mim uma pessoa realizada. Este vínculo é para sempre meninas.

Aos professores do curso de Direito do UniCEUB, que sempre se empenharam em proporcionar a melhor formação educacional e auxiliaram na construção deste conceituado curso superior que tenho orgulho em dizer fiz parte.

E a todos que fazem parte da minha vida, que me apoiaram e ajudaram em mais essa jornada que se encerra, este trabalho é resultado da solidariedade e amor de vocês.

“A mente que se abre a uma nova idéia jamais voltará ao seu tamanho original”.

*Albert Einstein*

## RESUMO

Com o avançar da globalização e do processo de integração econômica, criou-se, em 1991, o Mercado Comum do Sul na América-Latina, que como bloco, possui grandes aspirações quanto ao seu desenvolvimento conforme consta em seu bojo normativo. Seus membros são: Brasil, Argentina, Paraguai, Uruguai e Venezuela. Após a feitura do Código Aduaneiro do MERCOSUL, sendo este um importante passo na sua evolução, pois uniformizou nomenclaturas, descrições e codificação das mercadorias, disciplinou a Tarifa Externa Comum (TEC) e dentro outras consequências aperfeiçoou o estágio de união aduaneira; O próximo grande passo a ser dado rumo ao mercado comum é a harmonização tributária do bloco, sendo fundamental que seus membros caminhem na direção da compatibilização legislativa. Este trabalho tem por objetivo dimensionar as dificuldades a serem enfrentadas pelo Brasil, em uma futura e necessária reforma tributária, para tanto devem ser observadas as dicotomias entre os impostos sobre o consumo de seus Estados-membros.

**Palavras-chave:** MERCOSUL. Processo de integração. Harmonização legislativa. Direito tributário. IVA.

## ***ABSTRACT***

With the advance of globalization and the economic integration process, it was created in 1991, the Common Market of the South in Latin America, as a block, it has high aspirations for their development as specified in its normative bulge. Its members are: Argentina, Brazil, Paraguay, Uruguay and Venezuela. After the making of the MERCOSUR Customs Code, which is an important step in its evolution because standardized classifications, descriptions and coding of goods, governs the Value Added Tax (VAT) and within other consequences perfected the customs union stage; The next major step to be taken towards the common market is tax harmonization of the block, it is essential that its members move in the direction of legislative compatibilization. This study is designed to measure the difficulties to be faced by Brazil in a future and necessary tax reform, for that it must be observed dichotomies between taxes about the consumption of its Member States.

**Keywords:** MERCOSUR. Integration process. Legislative harmonization. Tax law. VAT.

# SUMÁRIO

|   |           |
|---|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO .....</b>   | <b>10</b> |
| <b>1 O MERCOSUL: HISTÓRICO E CONCEITOS.....</b>                                 | <b>12</b> |
| <b>1.1 Estado e Soberania .....</b>   | <b>12</b> |
| <b>1.2 Evolução do Comercio Internacional .....</b>                             | <b>13</b> |
| 1.2.1 Do Processo de Constituição da OMC .....                                  | 13        |
| 1.2.2 Da Formação dos Grandes Blocos.....                                       | 18        |
| <b>1.3 Do Processo de Integração .....</b>                                      | <b>20</b> |
| <b>1.4 Estrutura .....</b>  | <b>23</b> |
| <b>1.5 Conceitos Fundamentais de Direito .....</b>                              | <b>26</b> |
| 1.5.1 Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário ..... | 26        |
| 1.5.2 Unificação, Coordenação e Harmonização legislativa .....                  | 27        |
| 1.5.3 Direito de Integração e Direito Comunitário .....                         | 28        |
| 1.5.4 Direito Aduaneiro, comércio exterior e comércio internacional .....       | 29        |
| <b>2 O MERCOSUL: PANORAMA ATUAL.....</b>  | <b>30</b> |
| <b>2.1 Da Oportunidade de Harmonização na América do Sul .....</b>              | <b>30</b> |
| 2.1.1 Processo de Harmonização e o MERCOSUL .....                               | 30        |
| 2.1.2 Incorporação e Aplicação das Normas Comunitárias no Brasil.....           | 32        |
| <b>2.2 Código Aduaneiro do MERCOSUL .....</b>                                   | <b>35</b> |
| <b>2.3 COMEX e seu Papel.....</b>   | <b>41</b> |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>3 MERCOSUL E O DIREITO NACIONAL D E SEUS ESTADOS PARTE .....</b> | <b>43</b> |
| <b>3.1 MERCOSUL eo Direito Tributário .....</b>                     | <b>43</b> |
| 3.1.1 Âmbito Constitucional.....                                    | 43        |
| 3.1.2 Âmbito Infraconstitucional.....                               | 53        |
| <b>3.2 Da implementação do IVA.....</b>                             | <b>61</b> |
| <b>CONCLUSÃO.....</b>   | <b>65</b> |
| <b>REFERÊNCIAS .....</b>  | <b>67</b> |
| <b>ANEXO.....</b>   | <b>70</b> |

## INTRODUÇÃO

O processo de integração econômica e a globalização tiveram o condão de modificar o desenho da economia mundial. Durante esse processo surge a Organização Mundial do Comércio (OMC), como tentativa de supervisionar esses mercados e colaborar no avanço da liberalização do comércio internacional.

O processo de integração justifica-se principalmente por razões econômicas, dando aos participantes uma maior competitividade frente aos demais países ou blocos. Pode ser descrita como uma sucessão de atos que convergem na gradual união entre países, devendo para tanto, superar as diferenças e abrir mão de parte de sua soberania, pois sem isso o bloco tem seu desenvolvimento travado.

Na procura de solução para os conflitos enfrentados na América Latina surgiu o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), criado pelo Tratado de Assunção em 1991. Posteriormente, com o Protocolo de Ouro Preto, em 1994, deu ao bloco personalidade jurídica e dispôs sobre a estrutura institucional do bloco.

Como bloco, o MERCOSUL é uma realidade promissora, embora haja preocupação quanto aos aspectos tributários. O objetivo de se implementar um mercado livre de barreiras alfandegárias, é aumentar o bem-estar social e otimizar a alocação dos recursos econômicos.

A harmonização tributária no Cone Sul torna-se essencial nesse processo, pois se busca suprimir as disparidades dos ordenamentos jurídicos ditando princípios normativos que devem ser seguidos por todos, criando consciência coletiva de que cada Estado-membro integra um sistema comum chamado MERCOSUL. O Tratado de Assunção em seu art 1º e o Protocolo de Ouro Preto, art. 25, trazem a necessidade dessa harmonização legislativa bem como a forma com que ela deve ser implementada.

O Brasil por ser uma República Federativa tem distribuída sua competência constitucional tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, sendo essa descentralização o diferencial dos demais Estados integrantes do MERCOSUL.

Enquanto o Brasil tem o Imposto sobre Produto Industrializado, de competência da União, o Imposto Circulação de Mercadorias e Serviços, tributo de competência estadual e do

Distrito Federal, e ainda o Imposto Sobre Serviço, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, a Argentina, o Paraguai, o Uruguai e a Venezuela adotam um imposto único federal chamado Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

Este trabalho pretende, através da análise das diferenças entre as legislações tributárias dos países membros do MERCOSUL, dimensionar as dificuldades que o Brasil deverá superar em prol da evolução e aprimoramento do bloco.

Nos capítulos seguintes, primeiramente será apresentada uma breve explanação histórica do processo evolutivo do comércio internacional, que inclui a criação da OMC e a formação de blocos econômicos e o processo de integração, passando a introduzir os conceitos de direito que serão utilizados. Seguindo o desenvolvimento do trabalho, tópicos essenciais para a análise proposta, como o desenvolvimento do MERCOSUL, a harmonização do direito tributário, incorporação e aplicação das normas comunitárias no Brasil e a análise do código aduaneiro do MERCOSUL serão trabalhados de forma a permitir chegar à resposta da problemática proposta.

No último capítulo será feita a comparação entre os diferentes dispositivos Constitucionais referentes à tributação. Visando compor a resposta à problemática, também serão trabalhadas as legislações infraconstitucionais no tocante a impostos sobre o consumo de seus Estados parte, considerando a base teórica, histórica e o desenvolvimento.

# 1. O MERCOSUL: HISTÓRICO E CONCEITOS

## 1.1 Estado e Soberania

Os Estados soberanos são pessoas jurídicas de direito internacional público<sup>1</sup>, assim como as organizações internacionais em sentido estrito, mas não faz muito tempo que esta era uma qualidade própria dos Estados. Sendo originária a personalidade jurídica dos Estados e derivada a das organizações internacionais, por isso a importância do tratado constitutivo das organizações; Sem ele não há atribuição de personalidade; Já para os Estados sua existência não está condicionada a qualquer diploma.<sup>2</sup>

São três os elementos essenciais para a existência do Estado: uma base territorial; População, que significa uma comunidade humana estabelecida sobre esse território; E uma forma de governo independente dos demais Estados<sup>3</sup>. Sendo que, sem um desses elementos básicos inexistente Estado<sup>4</sup>, porém é de fundamental importância salientar que possuir esses três elementos não é o bastante, pois o atributo fundamental do Estado é a soberania.<sup>5</sup>

A palavra soberania designa uma qualidade do poder que exerce o Estado, sendo também um poder supremo e ilimitado, ou seja, não se reconhece outro poder com as mesmas qualidades dentro de um mesmo território. Sendo a soberania uma construção com essência jusnaturalista, que tem servido de base à concepção juspositiva do Estado.<sup>6</sup>

Distingue-se a soberania externa da soberania interna, sendo a primeira um imperativo de igualdade entre os Estados<sup>7</sup>, ou seja, nas relações recíprocas entre Estados não há

---

<sup>1</sup>O Direito Internacional Público pode ser conceituado como sendo o conjunto de normas jurídicas, consuetudinárias ou positivadas, que regulam as relações jurídicas internas ou externas dos atores do cenário internacional, são elaboradas conjuntamente por dois ou mais Estados Soberanos ou organismos com personalidade jurídica internacional. SILVA, Sergio André R. G. da. *integração econômica e harmonização da legislação tributária*. Rio de Janeiro: lúmen júris, 2003. p. 16

<sup>2</sup>REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 13. ed. São Paulo: Saraia, 2011. p. 181- 182.

<sup>3</sup>Ibidem, p. 193.

<sup>4</sup>AZAMBURJA, Darcy. *Teoria geral do Estado*. 4. ed. São Paulo: Globo, 2008. p. 34.

<sup>5</sup>REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 13. ed. São Paulo: Saraia, 2011. p. 259.

<sup>6</sup>FERRAJOLI, Luigi. *A Soberania no mundo moderno: nascimento e crise do Estado Nacional*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 2.

<sup>7</sup>A soberania externa tem seu ápice na primeira metade do século XX, com sua progressiva absolutivização com as duas grandes guerras. Este é um conceito que começou a ser definido muito antes do conceito de soberania interna, porém, diferentemente deste ele está longe ser concluído. FERRAJOLI, Luigi. *A Soberania no mundo moderno: nascimento e crise do Estado Nacional*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 3- 4.

dependência nem subordinação; Já a última refere-se às leis e à ordem ditadas aos habitantes de seu território; O Estado não pode ser limitado por nenhum outro poder.<sup>8</sup>

Em outras palavras, a soberania pode ser conceituada como sendo a racionalização jurídica do poder do Estado, transformando o poder de fato em poder de direito, tornando legítima a sua força.<sup>9</sup> Esse conceito está em constante mudança, por isso adota-se o sentido de *soberania interdependente*, concernente à capacidade do Estado em regular a circulação de informações, bens, pessoas, capitais e etc. através de suas fronteiras; E *soberania legal internacional*, relativo ao princípio da igualdade entre os Estados, não podendo sofrer qualquer coerção externa na gestão de suas políticas domésticas, devendo ter plena capacidade para realizar acordos e negociações voluntariamente.<sup>10</sup>

No que tange à soberania fiscal, ela é decorrente de duas características, quais sejam, a autonomia técnica para normatização e a exclusividade de aplicação de suas normas em seu território. Tal soberania pode não corresponder ao território do Estado soberano, distinguindo-a da soberania política.<sup>11</sup>

A soberania fiscal tem o condão de impor obrigações tributárias mas também tem o poder de autolimitação ao reduzir impostos e diminuir a abrangência de seu poder através de sua legislação ou por convenção. Um caso típico, em que são feitos acordos internacionais é contra a bitributação<sup>12, 13</sup>.

## 1.2 Evolução do Comércio Internacional

### 1.2.1 Do Processo de Constituição da OMC

As instituições especializadas na liberalização de trocas internacionais são recentes, explicada pelas perturbações econômicas entre as duas grandes guerras. A Primeira Guerra

<sup>8</sup>AZAMBURJA, Darcy. *Teoria geral do Estado*. 4. ed. São Paulo: Globo, 2008. p. 69.

<sup>9</sup>TOSTES, Ana Paula B. *União Européia: o poder político do direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 49.

<sup>10</sup>Ibidem, p. 61- 62.

<sup>11</sup>HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 226-227.

<sup>12</sup>Segundo Heleno Torres, a bitributação é um fenômeno que ocorre quando dois entes tributantes, ou no caso de bitributação internacional sistemas tributantes de estados soberanos distintos. Observa-se que na Constituição Federal não há qualquer vedação expressa à bitributação. TORRES, Heleno. *Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 371- 373.

<sup>13</sup>HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 228.

Mundial ocasionou um isolamento das nações<sup>14</sup> e pós Segunda Guerra Mundial, o mundo sofreu mudanças significativas.

Este período foi marcado pelo início de uma nova concepção criada pela Escola Ordoliberal Alemã, a sociedade internacional como um fenômeno econômico.<sup>15</sup> Surgiu então a necessidade de regulamentar as interações comerciais cada vez mais complexas entre os países, dando início a um longo processo de negociações até a criação da OMC.

Em Bretton Woods, Estados Unidos da América, no período de 1º a 22 de julho de 1944 ocorreu o primeiro grande passo para construir um mecanismo de integração econômica mundial. Representantes de 44 países ratificaram os acordos de criação do Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco Mundial (BM) e recomendaram a criação de outros instrumentos que regulamentassem as questões que dissessem respeito à liberalização das relações comerciais.<sup>16</sup>

O início das rodadas de negociação multilaterais entre os países surgiu com o *General Agreement on tariffs and trade* (GATT), em português, Acordo Geral sobre as Tarifas Aduaneiras e o Comércio. Seu objetivo era garantir o cumprimento de princípios que permitiam uma concorrência leal e viabilizou um processo contínuo de liberalização do comércio internacional.<sup>17</sup>

Em 1947, na cidade Suíça de Genebra, com a presença de 23 países, signatários da Carta de Havana<sup>18</sup>, estabeleceu-se regras, cujas de maior relevância foram o Princípio da não discriminação entre nações, o qual postulava que qualquer privilégio aduaneiro concedido à produtos de um país deveria ser estendido a produtos similares de outros países, a Cláusula de Tratamento Geral de Nação mais Favorecida, que orientava os países membros a negociarem e proibia o tratamento diferenciado entre eles, objetivava o multilateralismo econômico. E por fim a eliminação de restrições quantitativas, como quotas, licenças de exportação e importação seriam permitidas com a assinatura do GATT47. Além das duas cláusulas citadas,

<sup>14</sup>RAINELLI, Michel. *A Organização Mundial do Comércio*. Lisboa: Terramar, 1998. p. 9.

<sup>15</sup>DAL RI JÚNIOR, Arno. *História do direito internacional: Comércio e moeda; Cidadania e nacionalidade*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. p. 114.

<sup>16</sup>Ibidem, p. 118.

<sup>17</sup>RAINELLI, Michel. *A Organização Mundial do Comércio*. Lisboa: Terramar, 1998. p. 33.

<sup>18</sup>A Carta de Havana foi importante instrumento para disciplinar o direito internacional econômico no período pós-guerra. A forma com que foi estruturada refletia o interesse da maioria dos países em instituir uma espécie de código para o comércio internacional. O texto contém 106 artigos divididos em cinco capítulos. In: DAL RI JÚNIOR, Arno. *História do direito internacional: Comércio e moeda; Cidadania e nacionalidade*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. p. 125.

ainda há uma terceira, a do Tratamento Nacional, que impõe o tratamento igualitário entre produtos nacionais e de origem estrangeira, impedindo assim a criação ou majoração de tributos diferenciados sobre bens que não tenham sido fabricados nacionalmente.<sup>19</sup>

A rodada celebrada na França, mais precisamente em Annecy, em 1949, reuniu apenas 13 países e a obtenção de avanços quanto à liberalização do comércio foram mínimas. O período histórico vivido era a Guerra Fria, onde duas grandes potências, outrora aliadas na Segunda Guerra Mundial, viviam se hostilizando.<sup>20</sup>

Em Torquay, no Reino Unido, entre 1950 e 1951, 38 países se reuniram e deliberaram sobre reduções tarifárias significativas, porém o cenário mundial não permitiu maiores avanços.<sup>21</sup>

No ano de 1955, somente 26 países participaram da segunda rodada de negociação em Genebra e não lograram êxito nos avanços na diminuição de barreiras alfandegárias e o livre comércio. O fato mais importante ocorrido naquele ano foi a Conferência de Bandung. Desenvolvida por Índia, Indonésia, Paquistão, Sri Lanka e Mianmar, para tentar inserir os povos de terceiro mundo no cenário internacional promovendo cooperação econômica para assegurar o desenvolvimento, desaprovando a segregação racial, o colonialismo e o neocolonialismo.<sup>22</sup>

A rodada de 1960 a 1962 foi chamada de Dillon em homenagem ao subsecretário de Estado norte-americano Douglas Dillon, que teve importante participação nas negociações. 26 países participaram, formalizando 4.400 concessões tarifárias, nenhuma agropecuária. Sendo notável o desinteresse, até então, por nações menos desenvolvidas.<sup>23</sup>

No ano seguinte iniciou-se outra rodada, que só terminou em 1967. Atribuíram-lhe o nome de rodada Kennedy, em homenagem ao presidente dos Estados Unidos da América (EUA) John F. Kennedy. Houve 72 países participantes que se comprometeram a praticar da forma de redução linear das tarifas, bem como fomentaram o término do Código

---

<sup>19</sup>ZANETTI, Augusto. *Comércio internacional: do GATT à OMC*. São Paulo: Claridade, 2011, p. 15.

<sup>20</sup>Ibidem, p. 23.

<sup>21</sup>Ibidem, p. 25.

<sup>22</sup>Ibidem, p. 29.

<sup>23</sup>Ibidem, p. 34.

Antidumping. Foi considerada a primeira tentativa ousada para a liberalização do comércio internacional.<sup>24</sup>

Foi no ano de 1964, com a *United Nation Conference on Trade and Development* (UNCTAD), em português, Conferência das Nações Unidas sobre o Comércio e Desenvolvimento, que as reclamações dos países em desenvolvimento foram ouvidas. Até então o GATT privilegiava os países desenvolvidos excluindo de suas negociações os produtos exportados por eles. Foi então que os países desenvolvidos se comprometeram a facilitar a entrada dos produtos de países em desenvolvimento em seus mercados.<sup>25</sup>

Em Tóquio, capital do Japão, aconteceu a rodada de negociação mais longa. Teve início em 1973, tendo 102 países participantes e sua conclusão em 1979 deu origem a Organização Mundial do Comércio (OMC).<sup>26</sup>

Já em 1986, aconteceu a rodada do Uruguai, que criou a OMC em substituição ao GATT, ou seja, saiu de um mero conjunto de acordos multilaterais entre países para uma instituição internacional. Essa rodada foi ratificada por 123 países e disciplinaram temas como antidumping, subsídios, valorização aduaneira entre outros. Segundo Augusto Zanetti:

Um de seus pontos mais relevantes foi a norma que estabelecia que, para ser considerado membro da nova organização, o participante devia aceitar todos os acordos em conjunto não podendo dissociá-los (*single undertaking*), ou seja, os países foram obrigados a aceitar todos os itens negociados.<sup>27</sup>

Em 15 de abril de 1994 foi formalizada a criação da OMC pelo tratado de Marrakesh, passando a existir no plano jurídico no primeiro dia do ano seguinte. A OMC é um ator não estatal que assumiu atribuições que superaram as atribuições do GATT.<sup>28</sup> A OMC está sediada em Genebra, na Suíça, e conta atualmente com 153 membros que representam 97% do comércio mundial, e possui como órgão de decisão máximo a Conferência Ministerial.<sup>29</sup>

Vocacionada a universalidade, a OMC tem normas de maior alcance, abrangendo os serviços, propriedade intelectual, medidas de investimentos relacionados ao comércio e

---

<sup>24</sup>DAL RI JÚNIOR, Arno. *História do direito internacional: Comércio e moeda; Cidadania e nacionalidade*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. p. 140.

<sup>25</sup>ZANETTI, Augusto. *Comércio internacional: do GATT à OMC*. São Paulo: Claridade, 2011. p. 39.

<sup>26</sup>Ibidem, p. 43.

<sup>27</sup>Ibidem, p. 60.

<sup>28</sup>Ibidem, p. 69.

<sup>29</sup>Gabinete do planeamento, Políticas e administração Geral. *Breve descrição da OMC*. Disponível em: <<http://www.gpp.pt/RI/OI/OMC/BreveDescricaoOMC/>>. Acesso em: 12 nov. 2015.

contempla a agricultura e têxteis.<sup>30</sup> Seu objetivo é supervisionar e prosseguir a liberalização do comércio internacional.

A estrutura normativa da OMC é formada pela Ata Final assinada em Marraqueche, o Acordo Constitutivo da OMC e seus quatro anexos; O primeiro compreende os anexos 1A sobre comércio de bens que inclui o GATT 94 e mais doze acordos; O 1B, sendo ele o Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATS); E o anexo 1C que é o Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio (TRIPs); o segundo é o entendimento sobre soluções de controvérsias (ESC); o terceiro é o mecanismo de Exame de Políticas Comerciais; e o quarto é a compilação de vários Acordos Comerciais Plurilaterais, sendo exceções a regra do *single undertaking*.<sup>31</sup>

O sistema normativo da Organização Mundial do Comércio contém normas de comportamento e normas de organização que são destinadas a conectar a economia de cada país no mercado global, sendo essenciais, pois o mercado não opera no vazio.<sup>32</sup>

Quanto ao sistema de solução de controvérsias da OMC, ele é resultado de um desenvolvimento progressivo que se iniciou com o GATT. Seu objetivo vai além da mera obrigação de agir dentro dos parâmetros impostos, da boa-fé e da transparência. Ele tutela a segurança e a previsibilidade do sistema através da *Confidence Building Measures*, diretamente ligada à manutenção da credibilidade das normas da OMC.<sup>33</sup>

Para que a criação e aplicação de novas regras sejam legítimas e efetivas, é necessária a participação de todos os membros. O maior patrimônio da OMC é seu conjunto normativo e para gerenciar o processo decisório é preciso a participação de todos na criação e de lastro consenso para aplicá-las. O princípio da formação de consenso dificulta a rápida tomada de decisão, porém impede que apenas os interesses dos países desenvolvidos sejam atendidos.<sup>34</sup>

### 1.2.2 Da Formação dos Grandes Blocos

---

<sup>30</sup>LAFER, Celso. *A OMC e a regulamentação do comércio internacional: uma visão brasileira*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998. p. 23.

<sup>31</sup>LUPI, André Lipp Pinto Bastos. *Soberania, OMC e MERCOSUL*. São Paulo: Aduaneiras, 2001. p. 150.

<sup>32</sup>LAFER, Celso. *A OMC e a regulamentação do comércio internacional: uma visão brasileira*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998. p. 24.

<sup>33</sup>Ibidem, p. 32.

<sup>34</sup>Ibidem, p. 68.

Os blocos econômicos são uma exceção à regra de aplicação do princípio da Cláusula de Tratamento Geral de Nação mais Favorecida, sendo que, as vantagens concedidas aos membros do bloco não se estendem aos demais países fora do bloco. São divergentes e complementares, enquanto a Cláusula de Tratamento Geral de Nação mais Favorecida incentiva o multilateralismo econômico, os blocos econômicos fomentam o regionalismo econômico.<sup>35</sup>

São diversas as causas da busca de integração, mas a principal justificativa são as razões econômicas, ou seja, para melhor inserção no mercado mundial e melhorar sua competitividade frente aos demais países e blocos. Essa foi também a principal razão da constituição do MERCOSUL e Nafta.<sup>36</sup> O processo dessa formação do bloco dura anos envolto em grandes esforços por parte dos governos dos Estados interessados, sempre pautado nas vontades políticas e econômicas de cada um.<sup>37</sup>

A União Européia (UE) tem especial relevância e servirá de parâmetro no presente trabalho. A ideia central da unificação da Europa era a criação de regras comuns de segurança e proteção dos mercados e economias dos países membros.<sup>38</sup> As decorrências desse processo foram principalmente a criação de uma cidadania e moeda única para todo o território da UE<sup>39</sup>, bem como a criação de um modelo único para regulamentação de direitos sociais, na formação de um direito comunitário.<sup>40</sup>

São países membros da União Européia, a Bélgica, Luxemburgo, Países Baixos, Alemanha, França e Itália desde 1958, sendo esses os pioneiros. Posteriormente entraram a Dinamarca, Irlanda e Reino Unido desde 1973; Em 1981 se tornou membro a Grécia, depois Portugal e Espanha em 1986; Áustria, Suécia e Finlândia em 1995; Eslováquia, Eslovênia, Chipre, República Checa, Estônia, Hungria, Letônia, Lituânia, Malta e Polônia em 2004; Romênia e Bulgária 2007, e por fim, a Croácia em 2013.<sup>41</sup>

Nesse processo de unificação criou-se uma nova dimensão na política ao fundar uma política estrangeira comum, bem como cooperação de todos em matéria de justiça e relações

---

<sup>35</sup>GOMES, Eduardo Biacchi. *Blocos Econômicos: soluções de controvérsias*. Curitiba: Juruá, 2010. p. 40.

<sup>36</sup>Ibidem, p. 37.

<sup>37</sup>Ibidem, p. 29.

<sup>38</sup>TOSTE, Ana Paula B. *União Européia: o poder político do direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 131.

<sup>39</sup>Ibidem, p. 132.

<sup>40</sup>Ibidem, p. 112.

<sup>41</sup>União Européia. *Países da UE: ano de adesão*. Disponível em: <[http://europa.eu/about-eu/countries/index\\_pt.htm](http://europa.eu/about-eu/countries/index_pt.htm)>. Acesso em: 20 out. 2015.

internas.<sup>42</sup> Assim foi possível a implementação de instituições comuns, sendo que “as principais instituições europeias são: o Parlamento Europeu, o Conselho de Ministros, a Comissão da Comunidade Europeia e o Tribunal de Justiça”.<sup>43</sup>

O direito comunitário, importante explicar, é um ponto de intercessão entre normas de direito nacional, normas baseadas no direito internacional e normas de direito internacional privado comuns convencionais. O direito comunitário é essencialmente um direito de integração, pois em nome da integração, o estado tem sua soberania retraída no âmbito comunitário.<sup>44</sup>

O processo legislativo da UE é feita basicamente da seguinte forma: a Comissão da Comunidade Europeia é competente para apresentar os projetos de normas comunitárias; o Parlamento Europeu (PE) representa a opinião pública e emite sua opinião através de emendas no projeto, e por fim, em geral é o Conselho de Ministros que tem a palavra final na adoção de um ato comunitário, tanto de caráter legislativo como executivo. Importante expor que o PE não possui instrumentos para impor sua opinião, nas variações dos procedimentos formais de constituição normativa ele pode chegar a vetar apenas a decisão do Conselho.<sup>45</sup>

São quatro os procedimentos regulares para a criação de direito comunitário: o procedimento de consulta, o parecer favorável, o procedimento de cooperação e o procedimento de co-decisão.<sup>46</sup> Nesse direito comunitário, como se pode observar, há a primazia desse direito sobre o direito intra-estatal, pois é pressuposto da capacidade funcional da integração dos países membros dessa comunidade.

### 1.3 Do Processo de Integração

A integração é descrita como um processo, ou seja, uma cadeia de atos que convergem na gradação da união entre países. Esse movimento de integração pode ser também denominado de regionalismo aberto: aberto, pois pode haver a entrada de novos integrantes, estando, sua entrada, condicionada a pré requisitos como fatores geográficos, políticos,

---

<sup>42</sup>TOSTE, Ana Paula B. *União Europeia: o poder político do direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 98.

<sup>43</sup>Ibidem, p. 134.

<sup>44</sup>BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário; União Europeia e MERCOSUL*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 32.

<sup>45</sup>TOSTE, Ana Paula B. *União Europeia: o poder político do direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 237.

<sup>46</sup>Ibidem, p. 238.

culturais e até mesmo conveniência, já que o regionalismo se justifica pela tendência da proximidade geográfica entre eles.<sup>47</sup>

Outra forma de conceituá-la é o de que a integração é ato ou ação de unir-se, e para fazê-lo é necessário reduzir e até superar as diferenças existentes entre as partes.<sup>48</sup> A integração como processo é mais enfática, admitindo medidas impositivas, não sendo, portanto, uma simples cooperação. A integração e a cooperação são complementares, sendo evidenciado pelo fato de que vários mecanismos de cooperação tornam-se importantes ferramentas para o processo de integração.<sup>49</sup>

A globalização como resultado da crescente integração entre os povos e o movimento liberalizador do comércio não é recente, sendo notória as grandes mudanças ocorridas desde o início deste fenômeno. O modo, o ímpeto e a velocidade com que as relações internacionais se dão atualmente é ponto fundamental para se entender a evolução das formas de integrações.<sup>50</sup>

A formação de blocos econômicos, independente de qual forma de integração tenha sido adotada por eles, decorre de decisão política de cada Estado de se unir em esforço comum de colaboração para alcançar resultados benéficos a todos os envolvidos.<sup>51</sup>

A integração não ocorre de forma rígida e imexível; Com o passar do tempo ela pode habitar em diferentes níveis e é classificada em integração política, econômica ou jurídica. A primeira comporta três espécies: integração territorial<sup>52</sup>, integração nacional<sup>53</sup> e integração social<sup>54</sup>. A segunda possui diversas classificações dependendo do critério utilizado, se for o

<sup>47</sup>FINKELSTEIN, Cláudio. *O processo de formação de mercados de bloco*. São Paulo: IOB Thomson, 2003. p. 21.

<sup>48</sup>GASSEN, VALCIR. *Tributação na origem e destino: tributo sobre o consumo e processo de integração econômica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 39.

<sup>49</sup>MERCADANTE, Aramita de Azevedo (Org.). *Blocos Econômicos e integração na América Latina, África e Ásia*. Curitiba: Juruá, 2011. p. 23.

<sup>50</sup>FINKELSTEIN, Cláudio. *O processo de formação de mercados de bloco*. São Paulo: IOB Thomson, 2003. p. 65.

<sup>51</sup>Ibidem, p. 22

<sup>52</sup>“O primeiro caso ocorre quando um grupo consegue impor seu poder sobre a totalidade de um território que antes estava fracionado. Ocorre nesse tipo de integração, uma transferência do poder [...]”. GASSEN, Valcir. *Tributação na origem e destino: tributo sobre o consumo e processo de integração econômica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 41.

<sup>53</sup>“Por integração nacional entende-se a criação de um determinado horizonte de sentido comum a todos os grupos participantes. Neste tipo ocorre a construção de uma identidade comum que atenda às expectativas dos diversos grupos étnicos, religiosos, lingüísticos etc. [...]”. GASSEN, Valcir. *Tributação na origem e destino: tributo sobre o consumo e processo de integração econômica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 41.

<sup>54</sup>“[...] a integração social pode ser vista como a superação da distância entre as elites e as massas, entre governantes e governados.” GASSEN, Valcir. *Tributação na origem e destino: tributo sobre o consumo e processo de integração econômica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 41.

econômico temos a integração setorial e a integração geral – no primeiro ocorre o alcance de alguns setores delimitados da economia, já o segundo abrange todos os setores indiscriminadamente – se o critério for a forma, suas espécies são a integração positiva e a integração negativa – na primeira o aprofundamento da integração ocorre por implementação de ações positivas e a segunda é a remoção de obstáculos impeditivos da comercialização entre seus membros.<sup>55</sup>

São fases da integração econômica, o Acordo de Cooperação Regional ou Zona Preferencial onde os Estados negociam com a intenção de fomentar determinada área da economia ou produtos específicos, a Área ou Zona de Livre Comércio onde há a outorga recíproca de acesso preferencial aos mercados uns dos outros, retirando as barreiras comerciais, sendo que, a União Aduaneira mantém os mesmos pressupostos da anterior, acrescentando apenas uma Tarifa Comum aplicáveis tanto aos Estados-membros quanto a terceiros. O Mercado Comum é sua evolução, permitindo a movimentação de produtos e pessoas; E por último, sendo o mais alto grau de integração vem a União Econômica que tem as características do Mercado Comum além da harmonização das leis, políticas comuns e práticas comerciais e sociais uniformes.<sup>56</sup>

Detalhando melhor cada uma das fases, temos que, a Zona de Livre de Comércio não pode ser considerada rigorosamente integração, mas uma simples cooperação entre Estados, pois ela desenvolve formas de eliminação de barreiras tarifárias e não tarifárias entre os países membros, tendo, a ocorrência dessa eliminação, uma escala pequena e bem inferior à União Aduaneira.<sup>57</sup>

A União Aduaneira está definida no art. 24, § 8º, alínea “a” do *General Agreement on tariffs and trade* (GATT):

Entende-se por união aduaneira a substituição de dois ou vários territórios aduaneiros, por um único território aduaneiro, no caso de esta substituição ter por consequência: 1º) que os direitos alfandegários e outras regulamentações comerciais restritivas sejam eliminados no essencial das trocas comerciais entre os territórios constitutivos da união, ou pelo menos no essencial das trocas comerciais relativas aos produtos originários de tais territórios; 2º) que os direitos alfandegários e outras regulamentações

---

<sup>55</sup>GASSEN, Valcir. *Tributação na origem e destino: tributo sobre o consumo e processo de integração econômica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 43- 45.

<sup>56</sup>FINKELSTEIN, Cláudio. *O processo de formação de mercados de bloco*. São Paulo: IOB Thomson, 2003. p. 24

<sup>57</sup>OLIVEIRA, Celso Maran de. *MERCOSUL: livre circulação de mercadorias*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 29- 30.

aplicadas por cada membro da união ao comércio com os territórios que não estejam compreendidos na mesma, sejam idênticos em substância.

A União Aduaneira possui os mesmos elementos da etapa anterior, porém deve ser acrescido a necessária implantação de uma Tarifa Externa Comum, ou Pauta Aduaneira Comum, para as importações de mercadorias dos países não participantes.<sup>58</sup>

O processo seguinte é a integração dos mercados dos países membros, sendo pressupostos de tal etapa a livre circulação de mercadorias, com a eliminação das restrições tarifárias e não-tarifárias, o estabelecimento de uma tarifa externa comum (TEC), com políticas comerciais comuns frente a países não membros, a suspensão de obstáculos à livre circulação de capital, pessoas e serviços, bem como a regulamentação da concorrência no mercado comum.<sup>59</sup>

Na União Econômica o objetivo é terminar a implementação da livre circulação de capitais, ocorrendo com a delegação de poderes de seus membros para que uma instituição comunitária possa gerir tais políticas de forma centralizada. Pode-se interpretar tal fato como sendo uma renúncia de uma das várias atribuições soberanas de cada Estado membro.<sup>60</sup>

A União Política é o estágio que somente a União Européia (UE) se propôs a alcançar e para tanto, seus membros deverão homogeneizar suas riquezas, tendo certa paridade econômica e social.<sup>61</sup>

Dentre todas as fases, o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) encontra-se na união aduaneira ainda imperfeita, pois falta a realização da unificação das regulamentações nacionais referente à aplicação uniforme da TEC, entre outros detalhes que aperfeiçoam este estágio de integração.<sup>62</sup> Constando em seu art. 1º do Tratado de Assunção, que é o documento constitutivo de tal bloco, que a pretensão do MERCOSUL é tornar-se um Mercado Comum.<sup>63</sup>

Até agora ocorreu apenas integração na área econômica, uma forma simples de integração. A forma complexa a ser alcançada envolve não só a livre circulação de mercadorias, pessoas, capitais e estabelecimentos, como também devem ocorrer a

---

<sup>58</sup>OLIVEIRA, Celso Maran de. *MERCOSUL: livre circulação de mercadorias*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 32.

<sup>59</sup>Ibidem, p. 34.

<sup>60</sup>Ibidem, p. 35.

<sup>61</sup>Ibidem, p. 37.

<sup>62</sup>Ibidem, p. 33.

<sup>63</sup>Ibidem, p. 37.

harmonização e unificação de políticas econômicas e comerciais, órgãos normativos e jurisdição supranacionais.<sup>64</sup>

#### 1.4 Estrutura

A procura de solução para os problemas enfrentados por toda a América Latina surgiu muito antes do MERCOSUL, foi um processo gradual de união desses países por um bem comum. A união aduaneira entre Brasil e Argentina foi a pioneira, criada em 1940. Depois surgiu o Tratado de Montevideu em 1960 que criou a Associação Latino-Americana de Livre Comércio (ALALC), substituída pela Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), em 1980.<sup>65</sup>

As causas precípuas da unificação dos Estados Membros do MERCOSUL foram a Declaração do Iguazu em 1985 e o Programa de Integração e Cooperação Econômica (PICE), instituído pela Ata para Integração entre Brasil e Argentina. O PICE é um modelo de redemocratização que ensejou a reconciliação de Brasil e Argentina, pois a relação deles até então era envolta em rivalidades e desconfianças. Seu objetivo era instituir um espaço econômico comum e fomentar a abertura dos mercados.<sup>66</sup>

O MERCOSUL foi criado pelo Tratado de Assunção de 1991, um período pós Guerra Fria, marcado por conflitos principalmente na Europa, neste período surgiu também o NAFTA.<sup>67</sup>

O Tratado de Assunção objetiva o desenvolvimento econômico, comercial e político dos Estados Parte, conforme o Tratado de Montevideu (ALADI) e mais, procura incentivar o desenvolvimento dos meios de produção interno para maior competitividade no comércio exterior.<sup>68</sup> Oliveira doutrina:

Posteriormente ao Tratado de Assunção foram assinados Protocolos adicionais, como forma de melhor gerir o processo integracionista, como o Protocolo de Brasília para a Solução de Controvérsias no Mercosul e o

---

<sup>64</sup>RULLI NETO, Antonio (Coord.). *MERCOSUL: espaço de integração; soberania; jurisdição; harmonização; cidadania; tribunal de justiça supranacional do Mercosul; parlamento do Mercosul*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 14.

<sup>65</sup>OLIVEIRA, Celso Maran de. *MERCOSUL: livre circulação de mercadorias*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 139.

<sup>66</sup>Ibidem, p. 140.

<sup>67</sup>Ibidem, p. 141.

<sup>68</sup>Ibidem, p. 142.

Protocolo de Ouro Preto, que estabelece a nova estrutura institucional para o Mercosul, e concedeu ao Mercosul personalidade jurídica internacional.<sup>69</sup>

São membros efetivos deste bloco a Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai e a Venezuela que entrou em 2012, são Estados Associados do MERCOSUL a Bolívia (em processo de adesão), o Chile (desde 1996), o Peru (desde 2003), a Colômbia e o Equador (desde 2004),<sup>70</sup> com o objetivo de fortalecer seus mercados nacionais, aproveitando seus recursos disponíveis de forma mais eficaz, dando ampla liberdade de circulação de mercadorias á seus membros. Por último são membros observadores, o México (2006) e a Nova Zelândia (2010).<sup>71</sup>

Em seu art. 1º, o Tratado de Assunção objetiva a formação de um mercado comum. Ele preconizou que em momento oportuno ocorrerá alterações de princípios de Direito Interno de cada um de seus membros, adaptando-os a essa nova ordem comunitária.<sup>72</sup>

Em conformidade com o Tratado de Assunção, em seu art. 18, o Protocolo de Ouro Preto (P.O.P.) veio para implementar a estrutura institucional do MERCOSUL, sendo seus órgãos: o Conselho de Mercado Comum (CMC) – órgão superior que conduz as políticas do processo de integração, o Grupo Mercado Comum (GMC) – órgão executivo, sendo suas funções e atribuições elencadas no art. 14 do P.O.P., Comissão de Comércio do Mercosul (CCM) – órgão que auxilia o GMC na aplicação da política comercial entre Estados Parte do MERCOSUL e terceiros, Comissão Parlamentar do Mercosul (CPM) – órgão representativo dos Parlamentares dos Estados Membros, tem como uma de suas atribuições a busca pela harmonização das legislações nacionais por meio de Recomendações, Foro Consultivo Econômico Social – órgão consultivo que se manifesta por intermédio das recomendações do GMC, e por ultimo a Secretaria Administrativa do Mercosul – órgão que dá amparo administrativo para os outros órgãos.<sup>73</sup>

<sup>69</sup>OLIVEIRA, Celso Maran de. *MERCOSUL: livre circulação de mercadorias*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 141- 143.

<sup>70</sup>MERCOSUL. *Saiba mais sobre o MERCOSUL*. Disponível em:

<<http://www.mercosul.gov.br/index.php/saiba-mais-sobre-o-mercosul>>. Acesso em: 20 out. 2015.

<sup>71</sup>RULLI NETO, Antonio (Coord.). *MERCOSUL: espaço de integração; soberania; jurisdição; harmonização; cidadania; tribunal de justiça supranacional do Mercosul; parlamento do Mercosul*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.p. 01.

<sup>72</sup>Ibidem, p. 100.

<sup>73</sup>OLIVEIRA, Celso Maran de. *MERCOSUL: Livre circulação de mercadorias*. Curitiba: Juruá. 2002. p. 149-157.

O direito do MERCOSUL possui duas fontes jurídicas, uma denominada de direito originário, decorrentes dos Tratados e Protocolos e outra derivada oriunda das Decisões, Diretrizes e Resoluções dos órgãos do MERCOSUL.<sup>74</sup>

Assim como na OMC, no âmbito do MERCOSUL o Princípio da reciprocidade e não-discriminação também estão presentes na base normativa do Tratado de Assunção, explicitados nos artigos 2<sup>a</sup> e 7<sup>o</sup>, respectivamente:

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

[...]

Artigo 7º - Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários de um Estado-Parte gozarão, nos outros Estados-Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional.

Seu sistema de solução de controvérsias divide-se em três fases: a primeira fase possui a atuação dos órgãos do MERCOSUL para que os litigantes tentem chegar a um consenso, seu prazo de duração é de no máximo 15 (quinze) dias. Não havendo conciliação ou em caso de acordo parcial entre as partes, tem-se a segunda fase como uma nova tentativa diplomática de se chegar a uma solução. Nesta fase, o Grupo Mercado Comum (GMC)<sup>75</sup> atua na oitiva das partes, podendo ainda nomear especialistas para que formulem suas recomendações quanto ao caso; O prazo máximo desta fase é de 30 (trinta) dias, conforme o art. 6º do Protocolo de Brasília. Por último, tem-se a instância arbitral que objetiva a correta interpretação e aplicação dos tratados; Da decisão arbitral não cabe recurso e deve ser proferida no prazo de 60 a 90 dias, podendo os litigantes apenas pedir maiores esclarecimentos sobre a decisão.<sup>76</sup>

As críticas que permeiam esse sistema de solução de controvérsia são relevantes na medida em que “o MERCOSUL necessita de um sistema capaz de garantir a uniformidade de interpretações e de apreciação da validade dos atos comunitários”<sup>77</sup>, como é feito na União Européia através do Tribunal de Justiça das Comunidades Européias (TJCE), um tribunal politicamente independente e soberano em suas decisões.<sup>78</sup>

Há, hoje, uma grande diversidade de interpretações desse direito sendo isso um grande problema, pois enseja insegurança jurídica e fere o princípio da uniformidade de direito dos

<sup>74</sup>OLIVEIRA, Celso Maran de. *MERCOSUL: Livre circulação de mercadorias*. Curitiba: Juruá. 2002. p.177.

<sup>75</sup>Grupo Mercado Comum é tido como uma instância recursal da Comissão de Comércio do Mercosul.

OLIVEIRA, Celso Maran de. *MERCOSUL: Livre circulação de mercadorias*. Curitiba: Juruá. 2002. p. 169.

<sup>76</sup>Ibidem, p. 170- 171.

<sup>77</sup>Ibidem, p. 163.

<sup>78</sup>Ibidem, p. 162.

Estados Membros. Ausente um Tribunal Comunitário, a competência fatalmente recai aos órgãos jurisdicionais nacionais de cada Estado. Com isso, nota-se que a importância de se criar um Tribunal Supranacional que se sobreponha aos tribunais nacionais, explicitando a exata interpretação da lei comunitária através da publicação de jurisprudências comuns.<sup>79</sup>

## 1.5 Conceitos Fundamentais de Direito

### 1.5.1 Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário

Primeiramente é importante conceituar Direito Tributário, pois é o ramo do direito que regula as relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias; Limita o poder do Estado de tributar e protege o cidadão contra o abuso desse poder.<sup>80</sup>

Distingue-se o Direito Tributário Internacional do Direito Internacional tributário, pois o primeiro tem por objetivo situações internacionais em que exista a presença de mais de um ordenamento jurídico dotado de poder de tributar. Já no segundo, o termo “internacional” é conotativo, ou seja, é a fonte da produção normativa, sendo externo ao sistema, tem-se a necessidade de unir as vontades das pessoas jurídicas de direito internacional público.<sup>81</sup>

### 1.5.2 Unificação, Harmonização e Coordenação legislativa

Almeida doutrina:

Direito uniforme (em sentido próprio e restrito) significa a existência de normas jurídicas iguais em ordens jurídicas diferentes por efeito de um acto de direito internacional.

Em sentido amplo, o direito uniforme abrange também a chamada uniformização interna em Estados dotados de ordenamentos jurídicos complexos<sup>82</sup>

O direito uniforme tende a constituir um ramo autônomo do direito.<sup>83</sup> A sua rigidez como direito supranacional com vigência em vários Estados inibe-os a optar por ela, pois o fato de haver total similitude entre as legislações internas isso eliminaria suas identidades

<sup>79</sup>OLIVEIRA, Celso Maran de. *MERCOSUL: Livre circulação de mercadorias*. Curitiba: Juruá. 2002. p. 162.

<sup>80</sup>MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 35.

<sup>81</sup>KFOURI JR., Anis. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 580.

<sup>82</sup>ALMEIDA, Carlos Ferreira de. *Introdução ao direito comparado*. 2. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 17.

<sup>83</sup>PARBST, Haroldo. *Mercosul: direito da integração*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 19.

nacionais, sendo que a harmonização é uma opção menos autoritária e leve de adaptação das legislações internas as diretrizes externas.<sup>84</sup>

A harmonização legislativa é outra técnica instrumental a serviço do processo de integração entre os países;<sup>85</sup> Na implementação desse processo busca-se a formação de um ordenamento jurídico comum para ditar os princípios normativos gerais e fundamentais na tentativa de suprimir suas disparidades.<sup>86</sup> Neste sentido, prioriza-se mais a consciência de que o ordenamento jurídico de um Estado-membro integra um sistema comum do que propriamente dito a formulação de leis iguais.<sup>87</sup>

A harmonização consiste no processo de ajuste e compatibilização legislativa; Parece simples, porém mostra-se difícil de ser alcançada por ter de haver o enfrentamento de questões jurídicas de direito pátrio, de direito alienígena, bem como uma relativização da soberania de cada um dos Estados participantes.<sup>88</sup>

Já a harmonização tributária tem como objetivo a manutenção da isonomia entre os agentes econômicos do mercado integrado.<sup>89</sup> Teve como espécies a harmonização dos impostos incidentes sobre o consumo, a harmonização da tributação direta e a harmonização dos encargos sociais.

A diferenciação entre harmonização e coordenação se dá pela amplitude dos termos. Harmonização é um processo mais amplo enquanto que a coordenação é mais simples.<sup>90</sup> A coordenação seria o primeiro estágio em busca da harmonização legislativa *lato sensu*, em que os Estados-Parte estabelecem estratégias comuns, por meio de medidas isoladas, em busca de um equilíbrio entre as várias legislações, tentando minimizar as diferenças mais acentuadas.<sup>91</sup>

---

<sup>84</sup>PARBST, Haroldo. *Mercosul: direito da integração*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 35.

<sup>85</sup>SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas. *Harmonização tributária no Mercosul*. São Paulo: Aduaneira, 2001. p. 17.

<sup>86</sup>SILVA, Sergio André R. G. da. *integração econômica e harmonização da legislação tributária*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003. p. 9.

<sup>87</sup>PARBST, Haroldo. *Mercosul: direito da integração*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 36.

<sup>88</sup>SILVA, Sergio André R. G. da. *integração econômica e harmonização da legislação tributária*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003. p. 9- 10.

<sup>89</sup>Ibidem, p. 99.

<sup>90</sup>BASSO, Maristela (Org). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997. p. 123.

<sup>91</sup>RAYMUNDO, Lenice S. Mroreira. *Harmonização tributária na União Européia: um estudo sobre a teoria da integração fiscal*. Disponível em:

### 1.5.3 Direito de Integração e Direito Comunitário

Conceitua-se o Direito de Integração como ramo do direito das gentes e visa regular o funcionamento dos blocos regionais. Neste direito há a necessidade de ratificação dos atos internacionais praticados para que eles surtam efeitos no ordenamento interno.<sup>92</sup>

Direito de Integração se encontra nos primeiros estágios ou até mesmo em um estágio intermediário no processo de integração, seja ela econômica ou regional. Tal direito é decorrente de Tratados Internacionais assinados por Estados soberanos.<sup>93</sup>

Observa-se que o Direito Comunitário pressupõe um estágio mais avançado no processo de integração, podendo ser ela político, econômico, regional, social ou até mesmo jurídica. Infere-se para tanto, que é necessário a delegação de parte da soberania dos Estados participantes, bem como deve ser consolidada a supranacionalidade política e jurídica para haver tal direito.<sup>94</sup>

O Direito Comunitário evidencia suas características mais fundamentais; Esse direito possui primazia sobre os direitos internos dos Estados participantes e suas normas possuem aplicação direta, ou seja, não é necessária sua internalização no ordenamento jurídico interno para produzir efeitos.<sup>95</sup>

O Brasil impôs barreiras à instituição da supranacionalidade ao ser omissa em sua Constituição Federal de 1988, ao não acolher em seu bojo normativo qualquer previsão quanto a supranacionalidade das normas do MERCOSUL. Como bloco, sua introdução traria

---

<<http://www.revistaunirn.inf.br/revistaunirn/index.php/revistaunirn/article/viewFile/96/108>>. Acesso em: 23 março 2016.

<sup>92</sup>MERCADANTE, Aramita de Azevedo (Org.). *Blocos Econômicos e integração na América Latina, África e Ásia*. Curitiba: Juruá, 2011. p. 25.

<sup>93</sup>SILVA, Roberto Luiz. *Direito Comunitário e da Integração*. Porto Alegre: Síntese, 1999. p. 44.

<sup>94</sup>Ibidem, p. 44.

<sup>95</sup>ALVAREZ, Armando Garcia. *Conflito entre normas do MERCOSUL e direito interno*. In: BASTOS, Celso Ribeiro; FINKELSTEIN, Claudio (Org.). *MERCOSUL: lições do período de transitoriedade*. São Paulo: Celso Bastos, 1998. p. 31.

efetividade a sua norma, uniformizando sua interpretação e aplicação, dando-o poder para responsabilizar quem as descumprir.<sup>96</sup>

#### 1.5.4 Direito Aduaneiro, comércio exterior e comércio internacional

O Direito Aduaneiro, segundo Regina Helena Costa, “é o conjunto de normas jurídicas que disciplinam as relações decorrentes da atividade estatal destinada ao controle do tráfego de pessoas e bens pelo território aduaneiro, bem como à fiscalização do cumprimento das disposições pertinentes ao comércio exterior”.<sup>97</sup>

Importante salientar a diferença entre comércio exterior e comércio internacional; O autor Carlos José Figueirêdo Castro em seu texto Principais Impostos Incidentes no Comércio Exterior Brasileiro expõe:

O termo Comércio Exterior está diretamente ligado ao comércio que um país tem com o resto do mundo, podendo ser não apenas uma relação de compra e venda, mas, também, outros tipos de contrato, como leasing, aluguel, transporte e seguros. É a relação que o Estado exerce sobre o comércio exterior, determinando o modo como a política de comércio deve ser regulada e controlada. Já o termo Comércio Internacional refere-se ao comércio mundial como um todo e é submetido ao Direito Internacional Público.<sup>98</sup>

Fundamental definir os dois principais sujeitos ativos no comércio exterior, o exportador e o importador: “[...] o exportador é aquele que remete ou vende mercadoria nacional para fora do país e o importador age no fluxo contrário, traz para dentro de um dado país produtos estrangeiros”.<sup>99</sup>

<sup>96</sup>BAHIA, Saulo José Casali. *A supranacionalidade no MERCOSUL*. In: BASTOS, Celso Ribeiro; FINKELSTEIN, Claudio (Org.). *MERCOSUL: lições do período de transitoriedade*. São Paulo: Celso Bastos, 1998. p. 203.

<sup>97</sup>FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.); COSTA, Regina Helena. *Importação e exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 19.

<sup>98</sup>CASTRO, Carlos José Figueirêdo. *Principais impostos incidentes no comércio exterior brasileiro*. Info Escola. Disponível em: <<http://www.infoescola.com/direito/principais-impostos-incidentes-no-comercio-exterior-brasileiro>>. Acesso em: 02 jun. 2015.

<sup>99</sup>AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Direito do comércio internacional: aspectos fundamentais*. 2.ed. São Paulo: Aduaneiras, 2006. p.121.

## 2. O MERCOSUL: PANORAMA ATUAL

### 2.1 Da Oportunidade de Harmonização na América do Sul

#### 2.1.1 Processo de Harmonização e o MERCOSUL

Há que se identificar alguns motivos relevantes e objetivos para realização de uma harmonização fiscal no MERCOSUL; O primeiro é a observância de fatores econômicos, isso melhoraria a competitividade dos produtos dos países beneficiados do bloco frente aos concorrentes internacionais.<sup>100</sup> Para isso, deve ser observado, porém com ponderação, a identidade nacional de cada um para que ocorra a integração econômica visando respeitar os valores éticos, a diversidade cultural e a realidade sócio-econômica de seus integrantes.

As modificações da legislação e das práticas pertinentes à matéria tributária são capazes de eliminar as disparidades e promover o crescimento da circulação econômica no bloco.<sup>101</sup>

No art. 1º do Tratado de Assunção observa-se a exigência de empregar, entre outras medidas e mecanismos, a aproximação das legislações nacionais em matérias que o mencionado acordo não regula e constituem ou têm potencial para constituir dificuldades à integração dos países.<sup>102</sup>

De acordo com Oliveira:

[...] o bom funcionamento do mercado é condição primordial para integração econômica, cabendo à harmonização legislativa traçar as linhas nas quais um determinado instituto e uma norma jurídica, regulamentar ou administrativa, devem estar alicerçados para a obtenção daquele escopo maior.<sup>103</sup>

Quanto maior o grau desse processo de integração econômica, maior a necessidade de haver avanços em termos de harmonização das regras tributárias.<sup>104</sup> Tem-se como

<sup>100</sup> OLIVEIRA, Celso Maran de. *MERCOSUL: livre circulação de mercadorias*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 248.

<sup>101</sup> SILVA, Carlos Roberto Lavalle da; et. al. *Harmonização Tributária no MERCOSUL*, In: BRANDÃO, Antônio Salazar Pessoa; PEREIRA, Lia Valls (Org.). *MERCOSUL: Perspectivas da Integração*. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1996. p. 144.

<sup>102</sup> Ibidem, p. 143.

<sup>103</sup> BASSO, Maristela (Org.). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997. p. 126.

<sup>104</sup> CANO, Hugo González. *La armonización tributaria en procesos de integración económica: Impuestos*. Buenos Aires: May, 1991. p. 885.

fundamento a importância da norma para o funcionamento do Mercado Comum<sup>105</sup>, objetivo do MERCOSUL disposto no art. 1º do Tratado de Assunção.<sup>106</sup>

Em seu art. 25, o Protocolo de Ouro Preto atribui competência à Comissão Parlamentar Conjunta do MERCOSUL para atuar no processo de harmonização das legislações. Depreende do Protocolo ainda, que ao constatar distorções, o processo deve ser iniciado através de uma proposta feita pelo Grupo do Mercado Comum ao Conselho do Mercado Comum para sua deliberação, com participação obrigatória de todos os Estados-Parte<sup>107</sup>. Importante observar que a aplicação da decisão do Conselho não possui aplicabilidade direta devendo ser criada uma Lei Uniforme ou uma Convenção, pois será mediante ela que a harmonização se dará.<sup>108</sup>

Fazem parte desse processo de harmonização os Subgrupos de Trabalho, o Grupo Mercado Comum, o Conselho do Mercado Comum e a Comissão Parlamentar Conjunta do MERCOSUL.<sup>109</sup>

O art. 42 do Protocolo de Ouro Preto traz a opção do processo de harmonização se dar através ou de uma decisão do Conselho ou pode ser feita mediante acordo entre os Países membros do MERCOSUL.

As críticas planam sobre o posicionamento da Comissão Parlamentar Conjunta do MERCOSUL e de suas Seções, pois não possuem participação efetiva nesse processo e conseqüentemente retarda e dificulta a entrada em vigor das normas advindas do MERCOSUL.<sup>110</sup>

Entende-se coerente o posicionamento de que a melhor solução está na harmonização do sistema, ou harmonização em sentido amplo, priorizando a redução das diferenças existentes que acabam atrapalhando o bom funcionamento do bloco. Por mais que as disciplinas sejam formalmente diversas, o resultado alcançado deverá ser o mesmo para todos.

---

<sup>105</sup>Adotar o modelo de “Mercado Comum” significa criar um grau de coesão jurídica e institucional entre eles suficiente para assegurar a supressão de barreiras internas, tarifárias ou não-tarifárias, mas também garantir a liberdade de circulação de fatores de produção. BASSO, Maristela (Org). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997. p. 256.

<sup>106</sup>BASSO, Maristela (Org). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997. p. 125.

<sup>107</sup>Ibidem, p.135- 136.

<sup>108</sup>Ibidem, p. 137.

<sup>109</sup>Ibidem, p. 136.

<sup>110</sup>Ibidem, p. 138- 139.

Assim pode ser preservada a autonomia legislativa de seus membros e mesmo assim evoluir como bloco econômico.<sup>111</sup>

### 2.1.2 Incorporação e Aplicação das Normas Comunitárias no Brasil

O Protocolo de Ouro Preto, em seu art. 42, tem outra importante colocação, ao estabelecer que:

As normas emanadas dos órgãos do MERCOSUL previsto no art. 2º deste Protocolo terão caráter obrigatório e deverão quando necessário, ser incorporadas aos ordenamentos jurídicos nacionais mediante os procedimentos previstos pela legislação de cada país.

Este dispositivo deixa claro ao constar o termo “quando necessário” que a incorporação dessas normas nem sempre são feitas, motivo pelo qual na prática, a partir da promulgação, a regra já produz seus efeitos nos ordenamentos jurídicos nacionais.<sup>112</sup>

Curioso e desafiador é saber que nenhum dos países membros do MERCOSUL tem um procedimento próprio para a incorporação das normas mercosulinas, sendo mera adaptação ao procedimento estabelecido aos tratados internacionais de modo geral. A ausência de procedimento específico, que seja menos moroso e que privilegie o bloco, bem como a imprevisibilidade de punição em caso de não incorporação de regras que deveriam ser incorporadas no ordenamento jurídico nacional e ainda ausência de recursos cabíveis em tal situação, como ocorre na União Européia, faz com que o bloco perca efetividade e se mostre impotente<sup>113</sup>.

No Brasil, a Constituição Federal Brasileira (CFB) traz em seu art. 4º, parágrafo único o seguinte mandamento:

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.

Parece promissor, mas esse dispositivo tem gerado controvérsias na doutrina pátria, para alguns a aplicação da norma não é direta e sua eficácia não é imediata, necessitando de regulamentação para ser efetiva; Para outros, este é um mandamento que autoriza uma

<sup>111</sup>BASSO, Maristela (Org.). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997. p.137.

<sup>112</sup>MAIA, Cristiana C. Mamed; CUNHA, Leopoldo Faiard da. *Direito de Integração In: RIBEIRO, Elisa de Sousa* (Coord.). *Direito do Mercosul*. Curitiba: Appris, 2013. p. 167- 168.

<sup>113</sup>Ibidem, p. 168- 169.

participação mais efetiva e simplificada do Estado no processo de desenvolvimento comunitário.<sup>114</sup>

O Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o Recurso Extraordinário de nº 80.004, em 1977 equiparou os tratados internacionais às leis federais dando-lhe a mesma hierarquia (Princípio da Paridade), podendo sofrer controle da constitucionalidade, sendo esta decisão anterior ao MERCOSUL.<sup>115</sup>

O sistema constitucional brasileiro adotou o dualismo moderado como regra, ou seja, o ordenamento interno e o ordenamento internacional são duas esferas distintas e que não se tangenciam, e dessa forma não deveria provocar conflitos. O ordenamento jurídico interno controla as relações intra-estatais apenas, logo, qualquer ato praticado no âmbito internacional só gerará efeitos no ordenamento interno caso seja incorporado por ele, devendo criar norma que o equivalha no ordenamento jurídico interno.<sup>116</sup>

De outro modo, afirma-se que o dualismo é uma teoria de Direito Internacional Privado que explica a primazia da lei interna sobre a lei internacional; Seu maior expoente foi Carl Hinrich Triepel. Malheiros explica que:

A teoria se baseia na concepção estrutural das ordens jurídicas: o direito interno (lei) se caracteriza pela subordinação, pois depende exclusivamente da vontade unilateral do Estado, e o direito internacional (tratado) pela coordenação, pois depende da vontade comum de vários Estados.<sup>117</sup>

O procedimento parlamentar brasileiro inicia-se com o Presidente da República que, por meio de mensagem, envia a remessa do tratado ao Congresso Nacional para exame e aprovação, que comunicará sua decisão ao Presidente da República e então mandará ao Ministro das Relações Exteriores para ratificação. A matéria remetida ao Congresso Nacional será discutida e votada, primeiramente pela Câmara dos Deputados e posteriormente pelo Senado Federal em uma comissão especial. A formalização da decisão se dá através de Decreto Legislativo, publicado no Diário Oficial da União.<sup>118</sup>

<sup>114</sup>MAIA, Cristiana C. Mamed; CUNHA, Leopoldo Faiard da. *Direito de Integração In: RIBEIRO, Elisa de Sousa (Coord). Direito do Mercosul*. Curitiba: Appris, 2013. p. 178.

<sup>115</sup>REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 13. ed. São Paulo: Saraia, 2011. p. 106.

<sup>116</sup>PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. *Direito internacional público e privado: incluindo noções de direitos humanos e de direito comunitário*. 6. ed. Salvador: Juspodivm, 2014. p. 138- 140.

<sup>117</sup>Ibidem, p. 45.

<sup>118</sup>REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 13. ed. São Paulo: Saraia, 2011. p. 89.

O Princípio da Paridade teoricamente não se aplicaria em matéria tributária, por força do art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN): “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Para conceituar o termo “tratados”, expresso no art. 98 do CTN, toma-se por base o art. 2º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 23 de maio de 1969:

Artigo 2. Expressões Empregadas

1. Para os fins da presente Convenção:

a) “tratado” significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica;

Conforme se verifica na própria Constituição Federal Brasileira, art. 5º, § 2º: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

Na ordem internacional, verifica-se que o direito dos tratados, qualquer que seja a classificação dada a ele, devem ser observados os princípios da boa-fé e do *pacta sunt servanda*<sup>119</sup>, fazendo com que os Estados soberanos se responsabilizem perante a sociedade internacional, na tentativa de garantir o cumprimento do que fora acordado.<sup>120</sup> Com isso, entende-se também que os tratados celebrados pelo Brasil vinculam a federação; Portanto não só a União, como estados, Distrito Federal e municípios devem cumpri-lo.<sup>121</sup>

Para o internacionalista Francisco Rezek, não há dúvida quanto à prevalência dos tratados internacionais sobre leis internas anteriores à sua promulgação, pois sua simples introdução no ordenamento jurídico nacional faria operar tal regra, que pode ser sintetizada na expressão *Lex posterior derogat priori*.<sup>122</sup>

<sup>119</sup>Termo melhor explicado pelo direito civil, que o traduz como: “O acordo de vontades faz lei entre as partes, [...]”. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 360.

<sup>120</sup>REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 35.

<sup>121</sup>BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário; União Européia e MERCOSUL*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 483.

<sup>122</sup>REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 128.

O dispositivo em tela reforça a ideia de que o legislador deve observar os compromissos exteriores da República na produção de direito interno ordinário, para evitar incompatibilidades entre eles. Todavia, se mesmo assim se instalar alguma controvérsia entre eles deve prevalecer o tratado, ainda que este seja anterior à norma.<sup>123</sup>

Por mais peculiar que seja a norma, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem entendido, desde o início da acalorada discussão, pela eficácia do art. 98 do CTN,<sup>124</sup> bem como, de sua qualidade de determinar o que se determina.<sup>125</sup>

## 2.2 Código Aduaneiro do MERCOSUL

Em 17 de dezembro de 1994 foi assinado o Protocolo de Ouro Preto, que instituiu dentre outros o Código Aduaneiro do MERCOSUL<sup>126</sup>, unificando o território aduaneiro<sup>127</sup> e formalizando o propósito do bloco de que haja uma harmonização das legislações Tributárias entre seus membros.<sup>128</sup>

<sup>123</sup>REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 13. ed. São Paulo: Saraia, 2011. p. 130.

<sup>124</sup>EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. **O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão)**. 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispendo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 229096- RS. Tribunal Pleno. Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO. 16 de agosto de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+229096-+RS%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hsoaf4r>>. Acesso em: 10 de abr 2016.

<sup>125</sup>REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 13. ed. São Paulo: Saraia, 2011. p. 131.

<sup>126</sup>Anexo trexos do Código Aduaneiro do MERCOSUL.

<sup>127</sup>O território aduaneiro é composto por duas zonas aduaneiras, a zona primária são áreas terrestres ou aquáticas onde se efetua o controle de saída e entrada ou permanência de mercadorias, meios de transporte ou pessoas. A zona secundária é constituída por todas as partes do território não compreendidas na zona primária, incluindo espaço aéreo. GALVÃO, Eduardo Ribeiro. *Direito Aduaneiro*. In: RIBEIRO, Elisa de Sousa (Coord.). *Direito do MERCOSUL*. Curitiba: Appris, 2013. p. 228- 229.

<sup>128</sup>BASSO, Maristela (Org.). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997. p. 341.

O Direito Aduaneiro, segundo Regina Helena Costa, “é o conjunto de normas jurídicas que disciplinam as relações decorrentes da atividade estatal destinada ao controle do tráfego de pessoas e bens pelo território aduaneiro, bem como à fiscalização do cumprimento das disposições pertinentes ao comércio exterior”.<sup>129</sup>

A importância da harmonização está em unificar os métodos aduaneiros praticados por cada país, solidificar a cooperação entre as diferentes administrações aduaneiras<sup>130</sup>, para permitir a livre circulação de mercadorias de forma equânime, sem evasão fiscal, e para garantir maior eficácia da aplicabilidade da Tarifa Externa Comum (TEC)<sup>131</sup>, todas essas são características de uma união aduaneira.<sup>132</sup>

As diretrizes de elaboração da TEC objetivavam a instituição de pequenas alíquotas, diminuição das dispersões e a busca de homogeneizar o máximo possível as taxas de promoção e de proteção que correspondem, nesta ordem, às taxas aplicadas nas importações e exportações.<sup>133</sup> Assim informa o site do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC):

[...] a TEC apresenta níveis que variam entre 0% e 20%, com alíquotas crescentes em 2 pontos percentuais de acordo com o grau de elaboração ao longo da cadeia produtiva. Desta forma os insumos são tarifados entre 0% a 12%, os bens de capital em 14%, os bens de informática e telecomunicação terminados em 16% e os bens de consumo em 18 a 20%.<sup>134</sup>

Com relação direta ao Princípio da Nação Mais Favorecida, a TEC surge e inspira a multilateralidade através do estímulo ao crescimento de transações intracomunitárias, e por

<sup>129</sup>FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.); COSTA, Regina Helena. *Importação e exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 19.

<sup>130</sup>“A administração aduaneira é definida como o órgão nacional competente para aplicar a legislação aduaneira e fiscalizar-lhe o cumprimento.” GALVÃO, Eduardo Ribeiro. *Direito Aduaneiro*. In: RIBEIRO, Elisa de Sousa (Coord.). *Direito do Mercosul*. Curitiba: Appris, 2013. p. 229.

<sup>131</sup>“A TEC do MERCOSUL constitui-se numa lista comum de tarifas e produtos dos países terceiros a serem cobrados no momento em que esses ingressam no território de algum Estado-Parte [...]”. OLIVEIRA, Celso Maran de. *Mercosul: livre circulação de mercadorias*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 204.

<sup>132</sup>Idem.

<sup>133</sup>GUIMARÃES, Ariane Costa; SIQUEIRA, Rafael Battella de. *Direito Tributário*. In: RIBEIRO, Elisa de Sousa (Coord.). *Direito do Mercosul*. Curitiba: Appris, 2013. p. 256.

<sup>134</sup>BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Apresentação. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1848>. Acesso em: 25 fev. 2011. *apud*: GUIMARÃES, Ariane Costa; SIQUEIRA, Rafael Battella de. *Direito Tributário*. In: RIBEIRO, Elisa de Sousa (Coord.). *Direito do Mercosul*. Curitiba: Appris, 2013. p. 257.

decorrência proporciona o desenvolvimento econômico dos Estados-parte e do bloco como um todo.<sup>135</sup>

O Código Aduaneiro do MERCOSUL possui 186 artigos, divididos em 13 títulos. Os três primeiros títulos contêm disposições e conceitos básicos; O restante abrange as estipulações quanto ao fato gerador<sup>136</sup> da obrigação tributária, às dívidas aduaneiras, aos pagamentos dos impostos<sup>137</sup> e às penalidades cabíveis em caso de infração aduaneira.<sup>138</sup>

A aplicação do Código abrange todo o território aduaneiro do MERCOSUL, bem como as relações de trocas comerciais realizadas entre o Mercado do Cone Sul e países terceiros. Outro ponto é quanto à classificação das mercadorias, pois é uma formalidade elementar para o procedimento de importação. O bloco adotou o chamado Sistema de Harmonizado de Descrição e Codificação (SH) de Mercadorias na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM).<sup>139</sup>

Para determinar a alíquota que dever ser aplicada às mercadorias, com base na Tarifa Externa Comum, é necessário definir sua origem para verificar sua classificação, valoração e se é beneficiária de alguma isenção.<sup>140</sup>

A valoração aduaneira descrita no Código possui grande similaridade com a do GATT. Em grande parte dos casos, é usado o valor da transação como base de cálculo do valor aduaneiro das mercadorias importadas. Esse valor da transação é composto pelo valor

---

<sup>135</sup> SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas. *Harmonização Tributária do Mercosul*. São Paulo: Aduaneiras, 2001. p. 27.

<sup>136</sup> Melhor denominado por Geraldo Ataliba como “hipótese de incidência”, é conceituado por ele como uma descrição de um fato de formulação hipotética, prévia e genérica, contida obrigatoriamente em lei. Essa descrição é “[...] a imagem conceitual de um fato;” ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 58.

<sup>137</sup> O Código Tributário Nacional conceitua tributo em seu art 3º: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”, no entanto, este é mero *precepto didactic*, pois qualquer direito constitucionalmente pressuposto ou definido, como é o caso, não pode ser novamente conceituado por lei. Geraldo Ataliba apresenta definição jurídica para tributo afirmando ser uma obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, não sendo constituída de ato ilícito ou sanção. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 32- 34.

<sup>138</sup> BASSO, Maristela (Org.). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997. p. 344.

<sup>139</sup> *Ibidem*. p. 345.

<sup>140</sup> GALVÃO, Eduardo Ribeiro. *Direito Aduaneiro*. In: RIBEIRO, Elisa de Sousa (Coord.). *Direito do Mercosul*. Curitiba: Appris, 2013. p. 247.

da mercadoria acrescido dos custos de transporte, carga e descarga da mercadoria, também o integram o valor do manuseio das mesmas e o seguro.<sup>141</sup>

Uma das áreas mais problemáticas em se tratando de direito aduaneiro no MERCOSUL é a determinação da origem da mercadoria importada, que segue a mesma estrutura definida no GATT. Através dela podem-se programar políticas antidumping, instituir quotas e aplicar sanções comerciais de modo geral. No Mercado do Cone Sul é essencial a determinação da origem, ou seja, da nacionalidade da mercadoria em virtude da feição de acordos entre os países que o integram e vários outros países; Neles podem estar previstas tarifas reduzidas ou até mesmo eximindo-o do pagamento de tarifas.<sup>142</sup>

Nos casos em que os produtos são manufaturados em um único Estado é simples sua verificação de origem, porém quando o processo produtivo da mercadoria é executado por mais de um país, deve a origem ser considerada onde foi realizado o último processo substancial para a sua feitura, sendo essa a grandiosa problemática, a identificação do que se entende por último processo substancial.<sup>143</sup>

Conforme decisão 22/00 do Conselho Mercado Comum (CMC), o objetivo é eliminar qualquer barreira protecionista fixada pelos Estados membros e aplicado entre eles.<sup>144</sup> Segundo as normas trazidas na decisão 58/00 (Acordo sobre Barreiras Técnicas ao Comércio), seus membros “têm plena liberdade para adotar medidas técnicas e normas nacionais a proteção da qualidade de seus exportadores, da saúde e da segurança de seus cidadãos, do meio ambiente, e para a prevenção de práticas enganosas, entre outras;”<sup>145</sup>

O Código aduaneiro compila várias decisões tomadas pelo CMC, traz regras referentes ao processo de circulação de mercadorias e serviços e determina expressamente que estas previsões devem ser incorporadas, obrigatoriamente, por todos os membros do Cone Sul.<sup>146</sup>

Curioso observar que, antes do Protocolo de Ouro Preto, planavam dúvidas quanto a obrigatoriedade do cumprimento das normas advindas dos órgãos decisórios do MERCOSUL.

<sup>141</sup>BASSO, Maristela (Org.). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997. p. 346- 347.

<sup>142</sup>Ibidem, p. 347- 348.

<sup>143</sup>GALVÃO, Eduardo Ribeiro. *Direito Aduaneiro*. In: RIBEIRO, Elisa de Sousa. (Coord.). *Direito do Mercosul*. Curitiba: Appris, 2013. p. 248.

<sup>144</sup>OLIVEIRA, Celso Maran de. *Mercosul: livre circulação de mercadorias*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 197.

<sup>145</sup>Ibidem, p. 265

<sup>146</sup>GUIMARÃES, Ariane Costa; SIQUEIRA, Rafael Battella de. *Direito Tributário*. In: RIBEIRO, Elisa de Sousa. (Coord.). *Direito do Mercosul*. Curitiba: Appris, 2013. p. 258- 259.

Hoje não restam dúvidas da validade e imperatividade das decisões, resoluções e diretrizes proferidas por tais órgãos.<sup>147</sup>

Conforme se verifica, o P.O.P. disciplina várias espécies de regimes aduaneiros de importação e exportação que se particularizam pelo destino conferido aos produtos. São divididos em regime definitivos de exportação e importação, que sofrem tributação e regime de admissão temporário. Neste último caso, uma vez que não ocorra circulação do que foi importado, não se faz necessário o pagamento de tributos, se houver utilização/circulação, mas não para distribuição e consumo que só se obriga o pagamento de taxas.

Nos casos em que o MERCOSUL possui interesse, ele tem a prerrogativa de poder considerar mercadorias que de fato ingressam em seu território de forma definitiva como se não estivesse ingressado; Este é o regime de zonas francas.<sup>148</sup>

É importante esclarecer que o imposto de exportação e importação têm caráter regulatório e extrafiscal sobre o comércio exterior, tendo por finalidade atuar segundo os interesses de cada país, ou bloco econômico.<sup>149</sup> O primeiro é um importante instrumento de políticas econômicas, que incide sobre as operações de saída de bens ou serviços do país fornecedor para outros mercados<sup>150</sup> Já o segundo, é uma operação de relação presumida de troca entre países distintos, ou seja, é a entrada de mercadorias no país destinatário e por pressuposto, a saída dessa mercadoria do país fornecedor.<sup>151</sup>

A apuração do imposto de importação prevê três formas: a primeira chamada *ad valorem*, a outra de específica e por último uma categoria mista que combina as duas hipóteses anteriores. Nos termos do art. 158 do Código Aduaneiro do MERCOSUL, os tributos *ad valorem* referem-se à porcentagem do valor aduaneiro da mercadoria, enquanto a específica se traduz no montante fixado por unidade de medida dessa mercadoria.<sup>152</sup>

Os tributos sobre o comércio exterior exercem grande influência no domínio econômico. Nas exportações, que ficam a critério de cada país, tem-se o condão de estimulá-

<sup>147</sup>FIGUEIRAS, Marcos Simão. *Mercosul no Contexto Latino-americano*. 2. ed. São Paulo: atlas, 1996. p. 43-47.

<sup>148</sup>GUIMARÃES, Ariane Costa; SIQUEIRA, Rafael Battella de. *Direito Tributário*. In: RIBEIRO, Elisa de Sousa (Coord.). *Direito do Mercosul*. Curitiba: appris, 2013. p. 259- 260.

<sup>149</sup>CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: atlas, 2014. p. 51.

<sup>150</sup>SOUZA, Claudio Luiz Gonçalves de. *Roteiro prático de exportação e importação: sistema básico operacional*. Belo Horizonte: líder, 2003. p. 86.

<sup>151</sup>Ibidem, p. 103.

<sup>152</sup>GUIMARÃES, Ariane Costa; SIQUEIRA, Rafael Battella de. *Direito Tributário*. In: RIBEIRO, Elisa de Sousa (Coord.). *Direito do Mercosul*. Curitiba: appris, 2013. p. 261.

las ou inibi-las; Nas importações, pode aumentar a competitividade entre produtos nacionais e importados ou proteger a indústria nacional onerando a carga tributária.<sup>153</sup>

O problema, quanto às normas de importação e exportação reside no fato de que há no Código Aduaneiro dispositivos que impõem que as regras específicas de importações ditadas por ele, devem ser observadas por todos os seus membros, porém deixa ao livre arbítrio da legislação nacional de cada Estado-Membro tratar de suas exportações.<sup>154</sup> Disposto no Acordo sobre Barreiras Técnicas ao Comércio, dá-se liberdade para que adotem as medidas técnicas e normativas que melhor lhe prover, observando apenas os princípios da não-discriminação e do tratamento nacional, determinado pelo GATT.<sup>155</sup>

Faz-se oportuno esclarecer que as barreiras de mercado podem ser tarifárias, representadas pelo tributo cobrado sobre a importação de bens ou serviços, e não-tarifárias, que apresenta todos os elementos que oneram ou limitam a importação baseando-se na quantidade. A OMC orienta os países a substituírem as barreiras não-tarifárias por barreiras tarifárias, por sua transparência.<sup>156</sup>

Por seu turno, essa liberdade dada aos países membros do Cone Sul conseqüentemente gera efeitos; Um deles é a elisão fiscal, que ocorre através da prática de planejar a execução de seus atos negociais, claro que, tudo dentro dos limites legais, evitando a aplicação de uma norma tributária nacional específica. Tal conduta, executada pelo sujeito passivo da relação tributária, visa impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária colocando-se sob a égide de outro sistema jurídico nacional aparentemente mais favorável.<sup>157</sup>

“A elisão fiscal internacional parte do pressuposto de que a operação planejada pelo constituinte atinge mais de um ordenamento jurídico, sendo que um, dentre eles, apresenta-se mais favorável ao indivíduo sob a perspectiva tributária”.<sup>158</sup>

Na visão de Hermes Marcelo Huck, a elisão fiscal, evasão fiscal e o planejamento tributário são fenômenos que comportam ação ou omissão que visa eliminar, retardar ou

<sup>153</sup>FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.); FARIA, Luis Alberto Gurgel de. *Importação e exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 39.

<sup>154</sup>GUIMARÃES, Ariane Costa; SIQUEIRA, Rafael Battella de. *Direito Tributário*. In: RIBEIRO, Elisa de Sousa (Coord.). *Direito do Mercosul*. Curitiba: Appris, 2013. p. 261.

<sup>155</sup>OLIVEIRA, Celso Maran de. *Mercosul: livre circulação de mercadorias*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 265.

<sup>156</sup>SOUZA, Cláudio Luiz Gonçalves de. *Roteiro prático de exportação e importação: sistema básico operacional*. Belo Horizonte: Líder, 2003. p. 50.

<sup>157</sup>HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 233-234.

<sup>158</sup>Ibidem, p. 234- 235.

reduzir o ônus das obrigações tributárias. Na evasão fiscal, o problema está na conduta do agente, que se vale de formas ilícitas para conseguir o resultado almejado.<sup>159</sup>

Na prática, a definição dos limites entre a evasão e a elisão, o lícito e o ilícito é tênue e no cenário internacional isso se torna ainda mais difícil.<sup>160</sup> No MERCOSUL, é possível mapear as várias maneiras de obter resultados menos onerosos, transferência de território para reduzir os impactos das operações, mudança do país em que se operam os financiamentos da empresa, transferência do local da aquisição de matéria-prima, produção e até mesmo comercialização. Isso por si só, reforçam as desigualdades entre os países componentes deste bloco.<sup>161</sup>

Nestas condições, conclui-se que para o MERCOSUL chegar ao objetivo de se tornar um mercado comum é fundamental que os Estados membros passem pelo processo harmonização, tornando os sistemas compatíveis e as normas técnicas semelhantes, isso viabilizaria a paridade entre as exportações e importações de seus membros, dando ao bloco mais competitividade no cenário internacional. A implementação da TEC foi um passo importante na caminhada desse processo, porém os avanços precisam continuar.<sup>162</sup>

### **2.3 CAMEX e seu papel**

A Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) é órgão que integra a instância máxima do comércio exterior brasileiro, sendo componente do Conselho de Governo e vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), composta pelo Comitê Executivo de Gestão (GECEX), pela Secretaria-Executiva, pelo Conselho Consultivo do Setor privado (CONEX) e pelo Comitê de Financiamento e garantia das Exportações (COFIG).<sup>163</sup>

---

<sup>159</sup>HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 16-19.

<sup>160</sup>Ibidem, p. 219.

<sup>161</sup>HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 223.

<sup>162</sup>OLIVEIRA, Celso Maran de. *Mercosul: livre circulação de mercadorias*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 313-316.

<sup>163</sup>CAPARROZ, Roberto. *Comércio internacional e legislação aduaneira esquematizado*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 335-336.

Sua política de comércio exterior deve sempre observar os compromissos internacionais firmados pelo Brasil, respeitando as regras da Organização Mundial do Comércio, do MERCOSUL e a Associação Latina-Americana de Integração (ALADI).<sup>164</sup>

Manifesta-se através de Resoluções e segundo o art. 2º do Decreto nº 4.732/2003 tem competência para definir diretrizes e procedimentos relativos à implementação da política de comércio exterior visando à inserção competitiva do Brasil na economia internacional,<sup>165</sup> coordenar e orientar as ações dos órgãos que possuem competência na área de comércio exterior, definir, diretrizes e orientações sobre as atividades de importação e exportação, instituindo normas e procedimentos para nomenclaturas de mercadorias e classificação de mercadorias; Essas foram estabelecidas por ato decisório do MERCOSUL, sendo também competência da CAMEX observar os ditames do bloco para promover as alterações necessárias; Outra atribuição é para estabelecer as diretrizes para as negociações de acordos e convenções relativas ao comércio exterior, sendo eles bilaterais, regionais ou multilaterais; Orientar a política aduaneira, estabelecer medidas que simplifiquem o comércio exterior, entre outros.<sup>166</sup>

---

<sup>164</sup>CAPARROZ, Roberto. *Comércio internacional e legislação aduaneira esquematizado*. 3. ed. São Paulo: Saraira, 2016. p. 338.

<sup>165</sup>KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras. 2005. p. 39.

<sup>166</sup>CAPARROZ, Roberto. *Comércio internacional e legislação aduaneira esquematizado*. 3. ed. São Paulo: Saraira, 2016. p. 336- 337.

### 3. MERCOSUL E O DIREITO NACIONAL D E SEUS ESTADOS PARTE

#### 3.1 MERCOSUL e o Direito Tributário

##### 3.1.1 Âmbito Constitucional

Cumpra inicialmente esclarecer que República é o tipo de governo, que deve se fundar no princípio da igualdade enquanto Federação é forma de Estado. O dinheiro obtido pelo Estado com os tributos deve ter destinação pública, corroborando para a manutenção da *res pública*, da coisa pública.<sup>167</sup> Desta forma, dispõem como tipo de governo, o Uruguai:

**Artículo 6º.**

*En los tratados internacionales que celebre la República propondrá la cláusula de que todas las diferencias que surjan entre las partes contratantes, serán decididas por el arbitraje u otros medios pacíficos. La República procurará la integración social y económica de los Estados Latinoamericanos, especialmente en lo que se refiere a la defensa común de sus productos y materias primas. Asimismo, propenderá a la efectiva complementación de sus servicios públicos.* (grifo do autor)

Elucidando o descrito no artigo: A Arbitragem, instituída para resolução de possíveis conflitos em tratados firmados pelo Uruguai, é meio alternativo e privado de solução de controvérsias. As partes escolhem especialistas na matéria controversa, para que de forma colegiada possam deliberar sobre a questão, essa sentença arbitral constitui um título executivo judicial.<sup>168</sup>

No art. 4º da Constituição Federal Brasileira consta essa mesma vontade de progredir quanto ao processo de integração latino-americano do final do art. 6º da Constituição República Oriental do Uruguai:

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.** (grifo nosso)

<sup>167</sup>CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 66- 95.

<sup>168</sup>CARMONA, Carlos Alberto Carmona. *Arbitragem e Processo: um comentário à lei 9.307/96*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 51.

Na comparação entre as constituições dos Estados-Parte do Cone Sul e seus respectivos artigos que disciplinam a tributação de alguma forma, e a Constituição Federal Brasileira foi a que mais se dedicou ao tema. Observa-se que ela possui um título só para regulamentar a tributação e o orçamento. Em seus artigos 153, 155 e 156, a CFB divide a competência para instituir tributos entre a União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios, nesses termos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

**I - importação de produtos estrangeiros;**

**II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;**

III - renda e proventos de qualquer natureza;

**IV - produtos industrializados;**

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

**II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;**

III - propriedade de veículos automotores.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

**III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (grifos nossos)**

Sobre a separação de competência tributária<sup>169</sup> entre os entes federativos tem-se que é peculiar ao Estado federativo. Sua característica principal é a descentralização das funções legislativas, administrativas e judiciárias entre as várias pessoas políticas autônomas atuantes em seus respectivos territórios, que por serem autônomos<sup>170</sup>:

<sup>169</sup>“É importante não confundir a competência tributária com a capacidade contributiva ativa. A primeira, [...], é a aptidão que têm os entes federativos para criar, por meio de lei, os tributos. Trata-se do exercício de função legislativa. Cada ente federativo tem competência para instituir certos tributos e dentro dos limites daquilo que preceitua a Constituição. A capacidade tributária ativa, por outro lado, consiste na obrigação de fiscalizar e cobrar o tributo. Trata-se do exercício de função administrativa, por meio da qual o sujeito ativo arrecada quantias em dinheiro a título de tributo”. CASALINO, Vinícios. *Curso de direito tributário e processo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 63- 64.

<sup>170</sup>CASALINO, Vinícios. *Curso de direito tributário e processo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 47.

Art. 151. É vedado à União:

I - [...]

II - [...]

**III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.** (grifo nosso)

Quanto ao pacto federativo brasileiro, houve a atribuição de autonomia política e econômica aos seus entes (art. 18 da Constituição Federal Brasileira). Há quem entenda que o IVA, sendo instituído pela União em substituição ao ICMS, ISS e IPI feriria tal pacto federativo. Neste modelo, o que ocorre atualmente é uma guerra fiscal entre seus entes. A ação direta de inconstitucionalidade (ADI) nº 3674/RJ é uma das várias amostras que podem ser encontradas no judiciário da existência e dissiminação dessas praticas.<sup>171</sup>

Na Constituição Argentina, não há um capítulo tratando especificamente de direito tributário, porém há dispositivos que direta ou indiretamente tratam do assunto. Em seu artigo 1º observa-se que *“La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución”*. Sendo esta a mesma forma de governo adotada no Brasil, que em seu art. 1º detalha sua divisão e estabelece seus fundamentos:

**Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:**

I - a soberania;

---

<sup>171</sup> AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PREFERENCIAL – AUSÊNCIA DE CONSENSO DAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO – ADEQUAÇÃO. Mostra-se adequada a ação direta de inconstitucionalidade quando há tratamento tributário diferenciado em lei da unidade da Federação, sem remissão a consenso entre os demais Estados. TRIBUTO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – DELEGAÇÃO AO PODER EXECUTIVO – ALÍQUOTA – IMPROPRIEDADE. Surge discrepante da Constituição Federal lei por meio da qual se delega ao Poder Executivo fixação de alíquota de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ICMS, pouco importando a previsão, na norma, de teto relativo à redução. PROCESSO OBJETIVO – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – ATUAÇÃO DO ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO. Consoante dispõe a norma imperativa do § 3º do artigo 103 da Constituição Federal, incumbe ao Advogado-Geral da União a defesa do ato ou texto impugnado na ação direta de inconstitucionalidade, não lhe cabendo emissão de simples parecer, a ponto de vir a concluir pela pecha de inconstitucionalidade. TRIBUTO – “GUERRA FISCAL”. Consubstancia “guerra fiscal” o fato de a unidade da Federação reduzir a alíquota do ICMS sem a existência de consenso, mediante convênio, entre os demais Estados. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI 3674- RJ. Tribunal Pleno. Relator: Min. MARCO AURÉLIO. 1º junho de 2011. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20051444/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-3674-rj>>. Acesso em: 23 abr. 2016.

- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político. (grifo nosso)

Como visto, a CFB foi extremamente minuciosa ao disciplinar a matéria tributária, ocupando-se com a partilha de competência e a forma de exercê-la; Limita o poder de tributar e estabelece princípios, porém, a definição dos impostos foi reservada à lei complementar, ou seja, ao Código Tributário Nacional que cumpre o definido no art. 146, III, a e b, da CF<sup>172</sup>, que define:

- Art. 146. Cabe à lei complementar:
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
    - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
    - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

A Constituição brasileira possui um artigo em seu bojo normativo que atribui competências ao Congresso Nacional, e assim o dispõe:

- Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:
- I - sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas;
  - II - plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual, operações de crédito, dívida pública e emissões de curso forçado;

Da mesma forma que na Argentina e na Constituição da República Oriental do Uruguai, este último não se preocupou em abrir um capítulo específico para falar de direito tributário, também não se observa artigos específicos nesse assunto, o que se pode depreender foi:

**Artículo 82.**

*La Nación adopta para su Gobierno la forma democrática republicana. Su soberanía será ejercida directamente por el Cuerpo Electoral en los casos de elección, iniciativa y referéndum, e indirectamente por los Poderes representativos que establece esta Constitución; todo conforme a las reglas expresadas en la misma.*(grifo do autor)

Na Constituição Nacional Paraguaia abriu-se uma seção para dispor sobre a organização financeira e tributária do Estado:

---

<sup>172</sup>CASALINO, Vinícios. *Curso de direito tributário e processo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 351.

**SECCIÓN II  
DE LA ORGANIZACIÓN FINANCIERA**

**Artículo 178. DE LOS RECURSOS DEL ESTADO.**

*Para el cumplimiento de sus fines, el Estado establece impuestos, tasas, contribuciones y demás recursos; explota por sí, o por medio de concesionarios los bienes de su dominio privado, sobre los cuales determina regalías, "royalties", compensaciones u otros derechos, en condiciones justas y convenientes para los intereses nacionales; organiza la explotación de los servicios públicos y percibe el canon de los derechos que se estatuyan; contrae empréstitos internos o internacionales destinados a los programas nacionales de desarrollo; regula el sistema financiero del país, y organiza, fija y compone el sistema monetario. (grifo do autor)*

No Brasil, imposto é espécie de tributo não vinculado, ou seja, não se relaciona a nenhuma atividade estatal específica, não estando atrelado a qualquer contraprestação do Estado em virtude de seu pagamento. Ele é devido em função da prática, pelo contribuinte, de um fato que está previamente descrito em lei.<sup>173</sup>

Taxa é tributo vinculado, que remunera os serviços públicos específicos e divisíveis prestados individualmente aos contribuintes ou postos a sua disposição. A incidência depende de atividade estatal, um exemplo é a taxa de coleta de lixo domiciliar.<sup>174</sup> O art. 145 fala também em contribuições de forma genérica e outros recursos, não sendo, portanto um *rol taxativo*. Na CFB, de forma bem mais clara que tributo é gênero e os que o sucedem, descritos nos incisos são espécies. Vejamos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Outra espécie de tributo, descrito acima, é a contribuição de melhoria; Ela tem o papel de compensar os custos de obra pública da qual decorra valorização imobiliária relacionada ao contribuinte. Sua hipótese de incidência é a realização da obra pública e consequentemente a valorização dos imóveis situados em áreas de influência da obra.<sup>175</sup>

Em se tratando de princípios que regem o direito tributário, o art. 179, da Constituição Nacional Paraguai estabeleceu o princípio da legalidade como se observa:

<sup>173</sup>SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 2.

<sup>174</sup>Ibidem, p. 3- 5.

<sup>175</sup>SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 7.

**Artículo 179. DE LA CREACIÓN DE TRIBUTOS.**

*Todo Tributo, cualquiera sea su naturaleza o denominación, será establecido exclusivamente por la Ley, respondiendo a principios económicos y sociales justos, así como a políticas favorables al desarrollo nacional.*

*Es también privativo de la Ley determinar la materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario. (grifo do autor)*

O Princípio da legalidade é decorrência do Estado de Direito, na medida em que limita os poderes públicos e seu modo de agir na observância em primeiro lugar do bem estar de seu povo.<sup>176</sup> No direito tributário essa garantia vincula, a existência de uma relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, à lei, alcançando todos os tributos. Obriga a vinculação de todos os elementos da hipótese de incidência da norma (fato gerador ou hipótese de incidência, sujeito passivo, alíquotas etc.).<sup>177</sup>

Assim corrobora a Constituição brasileira no seguinte artigo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

**III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:**

**a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;**

**b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;**

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (grifo nosso)

O art. 181, da Constituição Paraguaia impõe o princípio da isonomia aos tributos e o respeito à capacidade contributiva de seus habitantes para instituir impostos:

**Artículo 181. DE LA IGUALDAD DEL TRIBUTO.**

*La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país. (grifo do autor)*

<sup>176</sup>CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 271.

<sup>177</sup>Ibidem, p. 280- 281.

A isonomia dita a aplicação de tratamento igualitário a seu povo, podendo ser dividida em igualdade formal, em que todos são iguais, em abstrato ou em igualdade material, nesta medida, deve-se tratar desigualmente os desiguais na exata medida em que se desigalam.<sup>178</sup>

A CFB transmuta esse princípio em seu art. 150, II, segundo o qual:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

**II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;**

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; (grifo nosso)

Na Constituição da República Bolivariana da Venezuela também se encontra dispositivos que tratam de direito tributário, reservado um título para regular o sistema socioeconômico do país:

**TÍTULO VI**

**DEL SISTEMA SOCIO ECONÓMICO**

**Capítulo II**

**Del Régimen Fiscal y Monetario**

**Sección Segunda: Del Sistema Tributario**

*Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.* (grifo do autor)

O princípio da progressividade institui uma elevação proporcional e gradual da alíquota do tributo incidente de acordo com o aumento do valor da riqueza tributada, ou em segundo critério estabelecido em virtude de lei.<sup>179</sup>

<sup>178</sup>SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 35.

<sup>179</sup>TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 83-84.

Nos ditames da capacidade contributiva, é necessária sua observância para definir a parte da riqueza de cada contribuinte que deverá ser repassada aos cofres públicos, por meio de pagamento de impostos, para custear os interesses do Estado.<sup>180</sup> Assim corrobora o art. 317 da Constituição da Venezuela:

*Artículo 317. No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente. En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena. Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución. La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.*(grifo do autor)

Quanto as espécies tributárias no Brasil, tem-se que: O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) se aperfeiçoa, em termos de obrigação, quando há a saída do produto industrializado, seja ela causada por um negócio jurídico real ou ficto. Conforme art. 46, parágrafo único do CTN, denominação produto industrializado denota uma operação física, química, mecânica ou técnica, no qual se adquire uma nova utilidade à coisa ou de algum modo haja aperfeiçoamento da coisa, estando mais bem ajustada para consumo.<sup>181</sup> O Código Tributário Nacional, em seu art. 46 amplia a incidência deste imposto e detalha:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:  
I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;  
II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;  
III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Este imposto possui características singulares, devendo observar os princípios da não-cumulatividade e seletividade (art. 153,§3º, incisos I e II) para ser aplicado. Para implementar

<sup>180</sup>SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 5- 9.

<sup>181</sup>BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI: imposto sobre produtos industrializados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 36- 38.

o princípio da não-cumulatividade a CF criou o mecanismo de compensação, assim em cada operação realizada o contribuinte tem a possibilidade de abatimento do valor pago no montante cobrado nas operações anteriores<sup>182</sup>. o princípio da seletividade possui característica extrafiscal e tributa-se não com o objetivo de arrecadação, mas para regular a economia, comportamento social ou político, dando tratamento diferenciado às mercadorias essenciais.<sup>183</sup>

Da mesma forma, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) segue os mesmos princípios, da não-cumulatividade e seletividade. Neste caso, há compensação do devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviço no mesmo estado ou até mesmo em outros, estando o Distrito Federal equiparado aos estados nessa circunstância.<sup>184</sup>

O ICMS incide sobre todas as etapas de produção e circulação de mercadorias até chegar ao consumidor final. Com ressalva, a súmula nº 166<sup>185</sup>, do Superior Tribunal de Justiça, traz o entendimento de que esse imposto não se aplica a toda saída de mercadoria.<sup>186</sup>

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços não incide sobre as exportações; Mas nas importações incide, ainda que se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo de estabelecimento empresarial, assim como sobre serviços prestados no exterior (art. 155, § 2º, XI, da CF).<sup>187</sup>

Já o Imposto sobre Serviços (ISS) tem como fato gerador os serviços de qualquer natureza. Visando a evitar que sob o mesmo fato incidisse ICMS e ISS, o legislador constituinte atribui ao ISS caráter residual, conforme art. 156, III da CF, devendo ser aplicado somente nos casos em que não há incidência de ICMS. Conforme se observa na Lei Complementar (LC) nº 116 de 2003, que disciplina o ISS, nota-se reciprocidade entre estes tributos:

---

<sup>182</sup>BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI: imposto sobre produtos industrializados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 198.

<sup>183</sup>Ibidem, p. 57.

<sup>184</sup>TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 257.

<sup>185</sup>STJ: “Súmula nº 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

<sup>186</sup>TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 260-265.

<sup>187</sup>Ibidem, p. 292.

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Quanto à interpretação da lista de serviços anexo na LC nº 116/2003, do qual se refere o art. 1º *caput* do mesmo, sua interpretação deve ser taxativa quanto ao gênero e “compreensiva” quanto às espécies de serviços apresentados na lista.<sup>188</sup> Ressalta-se que não há aplicabilidade do ISS sobre as exportações, conforme art. 2º, I, da LC 116/2003.

O sistema de alíquota adotado no ICMC divide-se em alíquotas internas e interestaduais: seu objetivo é evitar a bitributação. Cumpre salientar que a alíquota interestadual funciona da seguinte maneira: o estado consumidor tem assegurado um recolhimento adicional, obrigando o destinatário, quando recebida a mercadoria, recolher a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Porém, caso esse destinatário seja consumidor final, o valor do imposto é totalmente revertido para o estado de origem da mercadoria.<sup>189</sup>

Na Constituição paraguaia, constata-se a importância dada a evitar a bitributação no âmbito interno e internacional do país. Como se vê, a bitributação ou dupla tributação é o choque de duas ou mais soberanias fiscais, culminando na cobrança de impostos com incidência na mesma matéria tributável.<sup>190</sup>

***Artículo 180. DE LA DOBLE IMPOSICIÓN.***

*No podrá ser objeto de doble imposición el mismo hecho generador de la obligación tributaria. En las relaciones internacionales, el Estado podrá celebrar convenios que eviten la doble imposición, sobre la base de la reciprocidad. (grifo do autor)*

Seguem abaixo outros artigos da Constituição argentina que tratam de tributos:

***Artículo 10.-*** *En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores. (grifo do autor)*

<sup>188</sup>MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). *ISS na lei complementar nº 166/2003*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 114- 119.

<sup>189</sup>TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 287.

<sup>190</sup>TIXIER, Gilbert. *O direito fiscal internacional*. Lisboa: Europa-America, 1990. p. 8- 14.

*Artículo 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.*(grifo do autor)

Esclarece-se que impostos diretos e indiretos são classificações puramente econômicas, pois é a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos que se obtêm tal classificação, sendo imposto direto aquele que o contribuinte do imposto tem o ônus de pagar e recolher a importância aos cofres públicos; Já no imposto indireto o contribuinte de fato, que é aquele que paga, não é o mesmo que o de direito, aquele que tem o dever legal de recolher o devido.<sup>191</sup>

### 3.1.2 Âmbito Infraconstitucional

No Brasil, como visto, há a incidência de três impostos sobre o consumo, o primeiro a ser observado é o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) ou tão somente ISS, disposto na Lei Complementar (LC) nº 116/2003:

**Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.**

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado. (grifo nosso)

<sup>191</sup>ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 143.

O ISS possui uma variedade enorme de alíquotas, primeiramente por estarem vinculadas às diferentes atividades descritas na lista anexa e principalmente por cada município e o Distrito Federal ter autonomia para fixá-las. A base de cálculo está descrita no art. 7º da LC nº 116:<sup>192</sup>

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

II - (VETADO)

§ 3º (VETADO)

Quanto ao ICMS, apenas de sua nomenclatura é possível extrair que o mesmo incide sobre a circulação de mercadorias, serviços de transporte intermunicipal e interestadual, e também sobre serviços de comunicação. A Lei Complementar nº 87/96, apelidada de Lei Kandir, estabeleceu em seu art. 2º suas hipóteses de incidência:<sup>193</sup>

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de

<sup>192</sup>SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas. *Harmonização tributária no Mercosul*. São Paulo: Aduaneira, 2001. p. 67.

<sup>193</sup>Ibidem, p. 64.

energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Os Estados e o Distrito Federal são competentes para instituir e cobrar esse imposto. A maior diferença entre o IVA e o ICMS reside no fato de que o Imposto sobre Valor Agregado possui uma única alíquota enquanto o ICMS compreende uma gama de alíquotas, pois variam de acordo com cada Unidade da Federação, além de observar o princípio da seletividade e variar também em função da essencialidade da mercadoria.<sup>194</sup> A sua base de cálculo está descrita no art. 8º da LC nº 87/96, *in verbis*:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de

<sup>194</sup>SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas. *Harmonização tributária no Mercosul*. São Paulo: Aduaneira, 2001. p. 65.

destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

O IPI é mais um imposto seletivo e de natureza não-cumulativa, cuja compensação é realizada por um sistema de crédito fiscal escritural; O contribuinte registra em seu livro fiscal para posteriormente deduzí-lo dos débitos provenientes das operações comerciais internas. Está disciplinado no Decreto nº 7.212/2010, e conforme art. 2º:<sup>195</sup>

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI.

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação “NT” (não tributado).

Parte fundamental é a elucidação dada pelo art. 3º do Decreto nº 7.212/2010 de que “Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária”. Outro ponto de grande relevância é o disposto no art. 16 do mesmo Decreto em que pese à observância das regras impostas pelo MERCOSUL:

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto.

Seguem as hipóteses de incidência do IPI, art. 35, do Decreto nº 7.212/2010:

Art. 35. Fato gerador do imposto é:

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou  
II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso I, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação

---

<sup>195</sup>SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas. *Harmonização tributária no Mercosul*. São Paulo: Aduaneira, 2001. p. 63.

A legislação do Paraguai consagrou o IVA como principal imposto sobre o consumo, estando disciplinado na *Ley n°125/91*, Verifica-se que em seu art. 77 está descrito o fato gerador do imposto:

*Artículo 77. Hecho Generador- Créase un impuesto que se denominará Impuesto al Valor Agregado. El mismo gravará los siguientes actos:*

*a)La enajenación de bienes*

*b)La prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia.*

*c)La importación de bienes.*

Independente, para a incidência do IVA paraguaio, se a operação de transferência de direito de propriedade, entrega ou outorga da coisa é à título oneroso ou gratuito (art. 78 da *Ley n°125/91*). A base de cálculo do *Impuesto al Valor Agregado*, é assim determinado pelo art. 82 da mesma lei:

*Artículo 82. Base imponible - En las operaciones a título oneroso, la base imponible la constituye el precio neto devengado correspondiente a la entrega de los bienes o a la prestación del servicio. Dicho precio se integrará con todos los importes cargados al comprador ya sea que se facturen concomitantemente o en forma separada.*

*Para determinar el precio neto se deducirá en su caso, el valor correspondiente a los bienes devueltos, bonificaciones o descuentos corrientes en el mercado interno, que consten en la factura o en otros documentos que establezca la Administración, de acuerdo con las condiciones que la misma indique.*

*En la afectación al uso o consumo personal, adjudicaciones, operaciones a título gratuito o sin precio determinado, el monto imponible lo constituirá el precio corriente de venta en el mercado interno. Cuando no sea posible determinar el mencionado precio, el mismo se obtendrá de sumar a los valores de costo del bien colocado en la empresa en condiciones de ser vendido, un importe correspondiente al 30% (treinta por ciento) de los mencionados valores, en concepto de utilidad bruta. Para aquellos servicios en que se aplican aranceles, se considerarán a éstos como el precio mínimo a los efectos del impuesto.*

*Facúltase al Poder Ejecutivo a fijar procedimientos para la determinación de la base imponible de aquellos servicios que se presten parcialmente dentro del territorio nacional y que por sus características no es posible establecerla con precisión. La base imponible así determinada no admitirá prueba en contrario. En todos los casos la base imponible incluirá el monto de otros tributos que afecten la operación, con exclusión del propio impuesto.*

*Cuando se introduzcan en forma definitiva bienes al país, el monto imponible será el valor aduanero expresado en moneda extranjera determinado por el servicio de valoración aduanera de conformidad con las leyes en vigor, al que se adicionará los tributos aduaneros aún cuando estos tengan aplicación suspendida, así como otros tributos que incidan en la operación con anterioridad al retiro de la mercadería, más los tributos internos que graven dicho acto excluido el Impuesto al Valor Agregado. Cuando los bienes sean introducidos al territorio nacional por quienes se encuentren comprendidos en el inciso e) del art. 79 de esta ley, la base*

*imponible mencionada precedentemente se incrementará en un 30 % (treinta por ciento).*

Na República Bolivariana da Venezuela a *Gaceta Oficial N° 38.632 del 26 de febrero de 2007*<sup>196</sup> instituiu o IVA e recentemente teve alguns de seus artigos modificados, de acordo com a *Gaceta N° 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014*. Assim são descritas suas características e seu fato oponível, arts. 1° e 3°, respectivamente da *Gaceta Oficial N° 38.632*:

*Artículo 1. Se crea un impuesto al valor agregado, que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, según se especifica en esta Ley, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos imposables en esta Ley.*

*Artículo 3. Constituyen hechos imposables a los fines de esta Ley, las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones:*

- 1. La venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de bienes muebles, realizado por los contribuyentes de este impuesto.*
- 2. La importación definitiva de bienes muebles.*
- 3. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 4 de esta Ley.*
- 4. La venta de exportación de bienes muebles corporales.*
- 5. La exportación de servicios.*

Sua base de cálculo apresenta três dimensões; São elas relativas a bens (art. 20 da *Gaceta Oficial N° 38.632*), importação (art 21 da *Gaceta Oficial N° 38.632*) e serviços (art 22 da *Gaceta Oficial N° 38.632*), *in verbis*:

*Artículo 20. La base imponible del impuesto en los casos de ventas de bienes muebles, sea de contado o a crédito, es el precio facturado del bien, siempre que no sea menor del precio corriente en el mercado, caso en el cual la base imponible será este último precio.*

*Para los efectos de esta Ley el precio corriente en el mercado de un bien será el que normalmente se haya pagado por bienes similares en el día y lugar donde ocurra el hecho imponible como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor no vinculados entre sí.*

*En los casos de ventas de alcoholes, licores y demás especies alcohólicas o de cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, cuando se trate de contribuyentes industriales, la base imponible estará conformada por el*

---

<sup>196</sup>Esta lei (*Gaceta Oficial N° 38.632*) pode ser facilmente acessada no endereço eletrônico: Disponível em: <[http://www.tusitiofiscal.com/files/ley\\_iva.pdf](http://www.tusitiofiscal.com/files/ley_iva.pdf)>. Acesso em : 4 abr 2016.

*precio de venta del producto, excluido el monto de los impuestos nacionales causados a partir de la vigencia de esta Ley, de conformidad con las leyes impositivas correspondientes.*

*Artículo 21. Cuando se trate de la importación de bienes gravados por esta Ley, la base imponible será el valor en aduana de los bienes, más los tributos, recargos, derechos compensatorios, derechos antidumping, intereses moratorios y otros gastos que se causen por la importación, con excepción del impuesto establecido por esta Ley y de los impuestos nacionales a que se refiere el artículo anterior.*

*En los casos de modificación de algunos de los elementos de la base imponible establecida en este artículo, como consecuencia de ajustes, reparos o cualquier otra actuación administrativa conforme a las Leyes de la materia, dicha modificación se tomará en cuenta a los fines del cálculo del impuesto establecido en esta Ley.*

*Artículo 22. En la prestación de servicios, ya sean nacionales o provenientes del exterior, la base imponible será el precio total facturado a título de contraprestación, y si dicho precio incluye la transferencia o el suministro de bienes muebles o la adhesión de éstos a bienes inmuebles, el valor de los bienes muebles se agregará a la base imponible en cada caso.*

*Cuando se trate de bienes incorporales provenientes del exterior, incluidos o adheridos a un soporte material, éstos se valorarán separadamente a los fines de la aplicación del impuesto de acuerdo con la normativa establecida en esta Ley.*

*Cuando se trate de servicios de clubes sociales y deportivos, la base imponible será todo lo pagado por sus socios, afiliados o terceros, por concepto de las actividades y disponibilidades propias del club.*

*Cuando en la transferencia de bienes o prestación de servicios el pago no se efectúe en dinero, se tendrá como precio del bien o servicio transferido el que las partes le hayan asignado, siempre que no fuese inferior al precio corriente en el mercado definido en el artículo 20 de esta Ley.*

No sistema tributário interno da Argentina, os impostos diretos são de competência das províncias e os impostos indiretos, se aduaneiros, a competência é do Estado Federal, se incidirem sobre o consumo a competência pode ser dada às províncias ou à Federação.<sup>197</sup> A *Ley 20631/73* regulamenta o IVA argentino ditando, em seu art. 1º, sua aplicabilidade nestes termos:

*Art. 1º - Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:*

- a) Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incs. a), b), d) y e) del art. 4º con las limitaciones señaladas en el segundo párrafo de dicho artículo;*
- b) Las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios, incluidas en el art. 3º realizadas en el territorio de la Nación;*
- c) Las importaciones definitivas de cosas muebles.*

<sup>197</sup>SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas. *Harmonização tributária no Mercosul*. São Paulo: Aduaneira, 2001. p. 68.

Seu fato gerador abrange todos os atos de venda, importação ou prestação de serviços no país. Sua norma leva em consideração a natureza da operação, não tendo relevância as condições pessoais de seus contribuintes.<sup>198</sup>

O IVA argentino se assemelha em certa medida ao ICMS brasileiro, a diferença é que o Imposto sobre Valor Agregado incide nas vendas de coisas móveis, entendidas todas as transferências a título oneroso, obras, locação, serviços expressamente previstos na norma e importações. Quanto a sua incidência especificamente sobre o consumo, o IVA argentino se diferencia e muito do IVA que vigora no Uruguai e no Paraguai, pois se aplica à todas as transações onerosas em que haja transferência de domínio, bem como o fato de definir o sujeito passivo como comerciante profissional, dando caráter de habitualidade para que haja cobrança do IVA argentino.<sup>199</sup> Suas bases de cálculo foram descritas da seguinte maneira no art. 6º e 14 da *Ley 20631*:

*Base imponible Art. 6º - El precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza. En caso de efectuarse descuentos posteriores, éstos serán considerados según lo dispuesto en el art. 8º.[...]*

*Art. 14. - En el caso de importaciones definitivas, la alícuota se aplicará sobre el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación, al que se agregarán todos los tributos a la importación o con motivo de ella.*

O Uruguai no *Ley nº 18.083 de 27.12.2006* criou e regulamentou o IVA, clareando em seu artigo 1º as características gerais do imposto:

*Artículo 1º. Caracteres generales.- El Impuesto al Valor Agregado gravará la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción de bienes al país y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles.*

Não obstante, o que se verifica tanto no sistema tributário argentino como no sistema uruguaio é a abrangência da aplicação do IVA, podendo incidir sobre a importação e exportação, circulação de bens e prestação de serviços. No Uruguai os impostos sobre o

<sup>198</sup>SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas. *Harmonização tributária no Mercosul*. São Paulo: Aduaneira, 2001. p. 68.

<sup>199</sup>Ibidem, p. 69- 71.

consumo são monofásicos, assim como no Paraguai.<sup>200</sup> Descrito no art. 7º do Título 10 da *Ley n° 18.08/49*, segue o fato gerador do Imposto sobre Valor Agregado:

*Artículo 7º. Materia imponible.- La materia imponible estará constituida por la contraprestación correspondiente a la entrega de la cosa o la prestación del servicio o por el valor del bien importado. En todos los casos se incluirá el monto de otros gravámenes que afecten la operación.*

Classificação, mundilamente aceita, divide os tributos sobre o consumo entre monofásicos ou multifásicos. Os sistemas tributários em nível mundial optam geralmente por utilizar uma tributação monofásica em impostos seletivos, que costumam recair sobre combustíveis, tabaco e bebidas; Já o sistema multifásico incide sobre as demais hipóteses de produção e circulação de bens. Sendo que, o Imposto Valor Agregado, entende-se mais favorável a adoção do sistema multifásico.<sup>201</sup>

### 3.2 Da implementação do IVA

Diante de todo o exposto, é possível afirmar que com o avançar do processo de integração e seus aprimoramentos, tanto as aduanas quanto as administrações tributárias nacionais devem estar integradas sistêmica e documentalmente. Para isso, deve ser adotado um regime de tributação na origem; Assim o imposto pago no país exportador poderia ser compensado no país de destino, devendo regular eventuais ajustes, tornando-o perfeitamente executável.<sup>202</sup>

No tocante ao espaço comunitário, a livre circulação de mercadorias e serviços são os grandes focos do processo de integração na consolidação de um mercado comum. Para tanto, há a necessidade de substituir os impostos cumulativos e em cascata sobre as vendas pelo IVA, que incide apenas no valor acrescido em cada operação de circulação de bens e serviços e uniformizando sua cobrança em todo o território nacional.<sup>203</sup>

O IVA no direito comunitário é tema para o campo da harmonização intracomunitária, sendo um imposto não cumulativo deve onerar economicamente o consumidor final, sendo consequentemente neutro para o contribuinte de direito, pois é juridicamente o sujeito

<sup>200</sup>SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas. *Harmonização tributária no Mercosul*. São Paulo: Aduaneira, 2001. p. 71.

<sup>201</sup>Ibidem, p. 59.

<sup>202</sup>Ibidem, p. 60- 61.

<sup>203</sup>BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário; União Européia e MERCOSUL*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 480.

passivo, mas deverá ser ressarcido o imposto recolhido por ele antecipadamente, pela técnica da compensação.<sup>204</sup>

Muito embora o Brasil já tenha conseguido evoluir ao descartar a tributação plurifásica e cumulativa do Imposto Estadual sobre Venda e Consignação (IVC), a introdução do IVA<sup>205</sup> no país constitui atualmente não só mais um grande passo jurídico a ser dado como também político, simplificando e racionalizando o sistema tributário brasileiro em prol do desenvolvimento do bloco.<sup>206</sup>

A reforma tributária é extremamente importante, devendo haver uma derrogação do sistema tributário constitucional do país. A competência tributária para instituir o IVA deve ser da União, substituindo o IPI de competência federal, o ICMS estadual e o ISS municipal, sendo o fruto de sua arrecadação distribuído entre seus entes federativos, ou até mesmo pode ser delegada a eles a capacidade tributária.<sup>207</sup>

O problema reside primeiramente nessa distribuição orçamentária e delegação de sua capacidade para cobrar tal imposto a outro ente. Peça fundamental é a definição de que princípio aplicar e coordená-lo no âmbito do MERCOSUL, ou o princípio da origem ou o princípio do destino. O Brasil adotou o princípio do destino, embora seja para imunizar, assim, por exemplo, o IPI não incide sobre produtos que se destinam a exportação.<sup>208</sup>

No Código Aduaneiro do MERCOSUL determina-se o critério de origem das mercadorias, dividindo-o em regra de origem não preferencial e preferencial. Decorrente de acordos, esse último beneficia alguns países comercialmente. Não só o Brasil, mas de modo geral, os países tendem a isentar de pagamento as operações de exportação e equalizar a carga tributária interna exigindo tributos no desembaraço aduaneiro, ou seja, utilizam o regime de tributação do destino. O que fatalmente será uma dificuldade a ser superada.<sup>209</sup>

---

<sup>204</sup>Ibidem, p. 484.

<sup>205</sup>Curioso observar que o IVA nasceu de uma construção doutrinária feita por Maurice Lauré, em sua obra *La Taxe sur La Valeur Ajoutée*, sendo introduzida no direito francês em 1954, com a denominação de T.V.A. Na tentativa de evitar distorções em sua aplicação, Lauré publicou sua segunda obra *Au Secours de La T.V.A.*, em 1997. BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário; União Européia e MERCOSUL*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 480.

<sup>206</sup>BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário; União Européia e MERCOSUL*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 482.

<sup>207</sup>Ibidem, p. 482.

<sup>208</sup>BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário; União Européia e MERCOSUL*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 483- 484.

<sup>209</sup>SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas. *Harmonização tributária no Mercosul*. São Paulo: Aduaneira, 2001. p. 60.

Para a criação do IVA no Brasil e harmonização no âmbito do MERCOSUL é importante elucidar que o consumo só deve desencadear efeitos tributários na medida em que se mostra um fato que implique troca onerosa de bens e serviços, independentemente de necessidade, fins ou fase em que está inserida no processo produtivo, ou seja, não é razoável a inclusão de operações gratuitas no Imposto sobre Valor Agregado.<sup>210</sup>

São três as variações do IVA na doutrina: o IVA tipo produto ou *product-type value added tax*, o IVA tipo rendimento ou *income-type value added tax*, e por último o IVA tipo consumo ou *consumption-type value added tax*. O primeiro tributa o valor acrescido dos bens de consumo e bens de capital, sem deduções. O segundo incide sobre o valor acrescido dos bens de consumo e valor acrescido líquido dos bens de capitais, havendo deduções ou amortizações. O terceiro tributa o valor acrescido dos bens de consumo e isenta o valor acrescido dos bens de capitais, com isso atinge apenas o consumo.<sup>211</sup>

Por último, só resta acrescentar que há relevância em fomentar a discussão sobre a implementação do Imposto sobre Valor Agregado em substituição ao ICMS, ISS e IPI. Fundamental também é elucidar o que é o IVA, e citar as divergências entre os impostos da Argentina, Paraguai, Uruguai e Venezuela. Reformar o sistema tributário brasileiro só ocorre por via de Emendas Constitucionais, conforme art. 60, §4º da CFB por entender ser cláusulas pétreas. Desta forma, observa-se a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 31/2007 com a seguinte ementa: “Altera o Sistema Tributário Nacional, unifica a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, dentre outras providências” ainda está longe de efetuar mudanças significativas.

Apensada à PEC nº 31/2007 está a Proposta de Emenda à Constituição nº 233/2008 com a simplória e vaga ementa: “Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências”. Teve por obvio que logo abaixo da ementa abrir um tópico para explicá-la:

Simplifica o sistema tributário federal, criando o imposto sobre o valor adicionado federal (IVA-F), que unificará as contribuições sociais: Cofins, Pis e Cide-combustível; extingue e incorpora a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) ao imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ); estabelece mecanismos para repartição da receita tributária; institui um novo ICMS que passará a ter uma legislação única, com alíquotas uniformes, e

<sup>210</sup>TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 41.

<sup>211</sup>Ibidem, p. 78.

será cobrado no estado de destino do produto; desonera a folha de pagamento das empresas, acaba com a contribuição do salário-educação e parte da contribuição patronal para a Previdência Social. Reforma Tributária.

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Programa de Integração Social (PIS), além da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-combustível (CIDE Combustível) , são contribuições que incidem sobre o consumo. A primeira incide sobre o faturamento e serviços enquanto a segunda incide sobre a folha de pagamento. Contribuição não é imposto e nem se confunde com taxa; Ela é uma espécie de tributo vinculado, ou seja, de Imposto sobre Valor Agregado tem-se apenas o nome.

Por fim, o que se nota é um problema muito mais profundo do que esta pesquisa pôde alcançar. Essa reforma do sistema constitucional para, dentre varias coisas que precisam ser modificadas, criar de forma séria e comprometida um IVA no brasil é essencial para dar início a harmonização da legislação tributária no MERCOSUL. Esse discurso que entende tal ato como violador do pacto federativo, se prende a uma interpretação rasa que ignora completamente a realidade, como guerras fiscais internas e necessidade de ascensão do MERCOSUL como bloco.

## CONCLUSÃO

Com este trabalho pude analisar as diferenças entre as legislações constitucionais tributárias e infraconstitucionais dos países membros do MERCOSUL, sendo eles Brasil, Argentina, Paraguai, Uruguai e Venezuela.

O primeiro capítulo apresenta uma breve explanação histórica do processo evolutivo do comércio internacional, com um recorte histórico que vai do GATT47 à criação da OMC, bem como a formação de blocos econômicos e o processo de integração. Posteriormente introduzi conceitos do direito que são a base para o entendimento do tema.

O Segundo Capítulo traz tópicos essenciais para a análise proposta no presente trabalho, como o desenvolvimento do MERCOSUL, a harmonização no direito tributário, incorporação e aplicação das normas comunitárias no Brasil e análise do código aduaneiro do MERCOSUL.

No último capítulo há a comparação entre os diferentes dispositivos Constitucionais referentes à tributação e as legislações infraconstitucionais no tocante a impostos sobre o consumo e circulação de mercadorias em seus Estados parte.

No decorrer da pesquisa pode-se notar que a Constituição brasileira é a que mais minuciosamente trata de tributação e competência tributária. Esse excesso cometido pela Constituição Federal Brasileira torna mais dificultoso a modificação do sistema tributário vigente. Em se ratando de normas infraconstitucionais, há uma discrepância enorme entre a legislação brasileira que instituiu o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), e os demais países membros que adotam o Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

As diferenças entre os Impostos Sobre Valor Agregado dos países membros do MERCOSUL existem e devem ser amenizadas à medida que o bloco for deliberando sobre esse processo de harmonização. Para tanto, o MERCOSUL precisa criar uma Corte permanente, seja ele judicial ou arbitral, compatibilizada aos ordenamentos jurídicos internos, assim como instituir punições ao não cumprimento de suas deliberações, o que ainda não existe.

O momento para começar a discussão sobre o processo de harmonização é agora, pois já se pode notar um conformismo diante do que já foi feito. Entendo que são muitas as dificuldades organizacionais do Cone Sul e no que concerne a legislações a principal dicotomia é brasileira e devem ser superadas para haver avanço na integração latino-americana, porém deve-se a todo o momento ser enaltecido o discurso que versa sobre a importância da completude econômica em diversos setores proporcionados pelo MERCOSUL e o potencial que seus países membros têm de crescimento.

A observação da experiência vivida na Europa tem relevância, mas em se tratando de América-Latina e suas peculiaridades há a necessidade de rever conceitos enraizados em sua cultura política, como a utilização do conceito tradicional de soberania. Para que a harmonização tributária no Mercosul se torne uma realidade, cujos efeitos influenciam diretamente as relações econômicas, É preciso maior compromisso político e empenho jurídico para se chegar ao objetivo do bloco que é ser um Mercado Comum.

A reforma do sistema tributário brasileiro tem de feita para que haja uma simplificação do sistema e a extinção do IPI, ICMS e ISS, coma consequente formulação de um IVA compatível com os demais ordenamentos jurídicos que compõem o bloco. Somente após essa reforma poderá ser possível vislumbrar uma harmonização da legislação tributária no âmbito do MERCOSUL.

Atualmente no Brasil, a “maquiagem” que se pretende fazer pra travestir contribuições em Imposto sobre Valor Agregado (PEC nº 233/2008), em bem pouco ajudará nesse processo, verdadeiramente, atrapalhará, pois não há qualquer similitude com os demais IVAs. O Brasil deve começar a levar com mais seriedade a necessidade de haver uma reformulação tributária constitucional, vislumbrando as aspirações de harmonização e se baseando no que já foi acordado no âmbito do MERCOSUL, em prol da população, em prol do país.

O fortalecimento do Cone Sul interessa a todos os participantes, por óbvio e repetidamente, a intenção é o crescimento econômico de todos os Estados-parte, juntos. Há uma grande resistência em transferir competência legislativa a órgão supranacional, em criar um tribunal supranacional permanente e em definir com clareza o modelo econômico a ser adotado e as etapas a serem seguidas para que o bloco chegue a ser um Mercado Comum. Isso mostra o quanto o bloco ainda tem que amadurecer e é o que se espera.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Carlos Ferreira de. *Introdução ao direito comparado*. 2. ed. Coimbra: livraria almedina, 1998.
- ALVAREZ, Armando Garcia. *Conflito entre normas do MERCOSUL e direito interno*. In: BASTOS, Celso Ribeiro. *MERCOSUL: lições do período de transitoriedade*. São Paulo: Celso Bastos, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- AZAMBURJA, Darcy. *Teoria geral do Estado*. 4. ed. São Paulo: globo, 2008.
- BAHIA, Saulo José Casali. *A supranacionalidade no MERCOSUL*. In: BASTOS, Celso Ribeiro; FINKELSTEIN, Claudio (Org.). *MERCOSUL: lições do período de transitoriedade*. São Paulo: Celso Bastos, 1998.
- BASSO, Maristela (Org.). *MERCOSUL: seus efeitos jurídicos, econômicos e políticos nos estados-membros*. 2. ed. Porto Alegre: livraria do advogado, 1997.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados*. São Paulo: revista dos tribunais, 2002.
- BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário; União Européia e MERCOSUL*. São Paulo: saraiva, 2005.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 229096- RS*. Tribunal Pleno. Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO. 16 de agosto de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+229096-+RS%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hsoaf4r>>. Acesso em: 10 de abr 2016.
- CANO, Hugo González. *La armonización tributaria en procesos de integración económica: Impuestos*. Buenos Aires: may, 1991.
- CAPARROZ, Roberto. *Comércio internacional e legislação aduaneira esquematizado*. 3. ed. São Paulo: saraiva, 2106.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: malheiros, 2013.
- CASALINO, Vinícios. *Curso de direito tributário e processo tributário*. São Paulo: revista dos tribunais, 2012.
- CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: atlas, 2014.
- CASTRO, Carlos José Figueirêdo. *Principais impostos incidentes no comércio exterior brasileiro*. Info Escola. Disponível em: <<http://www.infoescola.com/direito/principais-impostos-incidentes-no-comercio-exterior-brasileiro>>. Acesso em: 02 jun. 2015.

DAL RI JÚNIOR, Arno. *História do direito internacional: Comércio e moeda; Cidadania e nacionalidade*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004.

FERRAJOLI, Luigi. *A Soberania no mundo moderno: nascimento e crise do Estado Nacional*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FINKELSTEIN, Cláudio. *O processo de formação de mercados de bloco*. São Paulo: IOB Thomson, 2003.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.); FARIA, Luis Alberto Gurgel de. *Importação e exportação no direito brasileiro*. São Paulo: revista dos tribunais, 2004.

Gabinete de planeamento, Políticas e administração Geral. *Breve descrição da OMC*. Disponível em: <<http://www.gpp.pt/RI/OI/OMC/BreveDescricaoOMC/>>. Acesso em: 12 nov 2015.

GALVÃO, Eduardo Ribeiro. *Direito Aduaneiro*. In: RIBEIRO, Elisa de Sousa (Coord.). *Direito do Mercosul*. Curitiba: appris, 2013.

GASSEN, VALCIR. *Tributação na origem e destino: tributo sobre o consumo e processo de integração econômica*. 2. ed. São Pulo: saraiva, 2013.

GOMES, Eduardo Biacchi. *Blocos Econômicos: soluções de controvérsias*. Curitiba: juruá, 2010.

GUIMARÃES, Ariane Costa; SIQUEIRA, Rafael Battella de. *Direito Tributário*. In: RIBEIRO, Elisa de Sousa (Coord.). *Direito do Mercosul*. Curitiba: appris, 2013.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: saraiva, 1997.

KEEDI, Samir. *ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas*. 2. ed. São Paulo: aduaneiras. 2005.

KFOURI JR., Anis. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: saraiva, 2012.

LAFER, Celso. *A OMC e a regulamentação do comércio internacional: uma visão brasileira*. Porto Alegre: livraria do advogado, 1998.

LUPI, André Lipp Pinto Bastos. *Soberania, OMC e MERCOSUL*. São Paulo: aduaneiras, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: malheiros, 1998.

MAIA, Cristiana C. Mamed; CUNHA, Leopoldo Faiard da. *Direito de Integração in: RIBEIRO, Elisa de Sousa (Coord.). Direito do Mercosul*. Curitiba: appris, 2013.

MERCADANTE, Aramita de Azevedo (Org.). *Blocos Econômicos e integração na América Latina, África e Ásia*. Curitiba: juruá, 2011.

MERCOSUL. *Saiba mais sobre o MERCOSUL*. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br/index.php/saiba-mais-sobre-o-mercopol>>. Acesso em: 20 out. 2015.

OLIVEIRA, Celso Maran de. *Mercosul: livre circulação de mercadorias*. Curitiba: juruá, 2002.

PARBST, Haroldo. *Mercosul: direito da integração*. Rio de Janeiro: forense, 1998.

RAINELLI, Michel. *A Organização Mundial do Comércio*. Lisboa: Terramar, 1998.

RAYMUNDO, Lenice S. Mroreira. *Harmonização tributária na União Européia: um estudo sobre a teoria da integração fiscal*. Disponível em: <<http://www.revistaunirn.inf.br/revistaunirn/index.php/revistaunirn/article/viewFile/96/108>>. Acesso em: 23 março 2016.

REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 13. ed. São Paulo: Saraia, 2011.

RULLI NETO, Antonio (Coord.). *MERCOSUL: espaço de integração; soberania; jurisdição; harmonização; cidadania; tribunal de justiça supranacional do Mercosul; parlamento do Mercosul*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

SACCO, Rodolfo. *Introdução ao direito comparado*. São Paulo: revista dos tribunais, 2001.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003*. 4. ed. São Paulo: atlas, 2014.

SILVA, Carlos Roberto Lavallo da; et. al. *Harmonização Tributária no Mercosul, In: Antônio Salazar Pessoa Brandão; Lia Valls Pereira (Org.). Mercosul - Perspectivas da Integração*. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1996.

SILVA FILHO, Antonio Rodrigues da; CATÃO, Marcos André Vinhas. *Harmonização tributária no Mercosul*. São Paulo: aduaneira, 2001.

SILVA, Roberto Luiz. *Direito Comunitário e da Integração*. Porto Alegre: síntese, 1999.

SOUZA, Claudio Luiz Gonçalves de. *Roteiro prático de exportação e importação: sistema básico operacional*. Belo Horizonte: líder, 2003.

TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: mandamentos, 2002.

TIXIER, Gilbert. *O direito fiscal internacional*. Lisboa: Europa-America, 1990.

TOSTES, Ana Paula B. *União Européia: o poder político do direito*. Rio de Janeiro: renovar, 2004.

ZANETTI, Augusto. *Comércio internacional: do GATT à OMC*. São Paulo: claridade, 2011.

## **ANEXO A – TRECHOS RELEVANTES DO CÓDIGO ADUANEIRO DO MERCOSUL**

### **MERCOSUL/CMC/DEC. Nº 27/10**

#### **CÓDIGO ADUANEIRO DO MERCOSUL**

**TENDO EM VISTA:** O Tratado de Assunção, o Protocolo de Ouro Preto, as Decisões Nº 01/92, 25/94, 26/03, 54/04, 25/06 do Conselho do Mercado Comum e a Resolução Nº 40/06 do Grupo Mercado Comum.

#### **CONSIDERANDO:**

Que o Tratado de Assunção, em seu artigo 1º, reafirma que a harmonização das legislações dos Estados Partes nas áreas pertinentes é um dos aspectos essenciais para conformar um Mercado Comum;

Que a Decisão CMC Nº 54/04 “Eliminação da Dupla Cobrança da TEC e Distribuição da Renda Aduaneira”, em seu artigo 4º, estabelece que para permitir a implementação da livre circulação de mercadorias importadas de terceiros países dentro do MERCOSUL, os Estados Partes deverão aprovar o Código Aduaneiro do MERCOSUL;

Que foi conformado um Grupo Ad Hoc dependente do Grupo Mercado Comum encarregado da redação do Projeto de Código Aduaneiro do MERCOSUL; e

Que a adoção de uma legislação aduaneira comum, conjuntamente com a definição e o disciplinamento dos institutos que regulam a matéria aduaneira no âmbito do MERCOSUL, criará condições para avançar no aprofundamento do processo de integração.

#### **O CONSELHO DO MERCADO COMUM**

#### **DECIDE:**

Art. 1º - Aprovar o Código Aduaneiro MERCOSUL, que consta como Anexo e faz parte da presente Decisão.

Art. 2º - Durante os próximos seis meses, os Estados Partes farão as consultas e gestões necessárias para a eficaz implementação do mesmo dentro de seus respectivos sistemas jurídicos.

Art. 3º - Os Estados Partes se comprometem a harmonizar aqueles aspectos não contemplados no Código Aduaneiro MERCOSUL que se aprova no artigo 1º.

Art. 4º - Esta Decisão deverá ser incorporada a ordenamento jurídico dos Estados Partes.

**XXXIX CMC – San Juan, 02/VIII/2010**

## **TÍTULO I - DISPOSIÇÕES PRELIMINARES E DEFINIÇÕES BÁSICAS**

### **CAPÍTULO I - DISPOSIÇÕES PRELIMINARES**

#### **Artigo 1º - Âmbito de aplicação**

1. O presente Código e suas normas regulamentares e complementares constituem a legislação aduaneira comum do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), estabelecido pelo Tratado de Assunção, de 26 de março de 1991.
2. A legislação aduaneira do MERCOSUL será aplicada à totalidade do território dos Estados Partes e aos enclaves concedidos a seu favor, e regulará o comércio internacional dos Estados Partes do MERCOSUL com terceiros países ou blocos de países.
3. A legislação aduaneira do MERCOSUL não será aplicada aos exclaves concedidos em favor de terceiros países ou blocos de países.
4. As legislações aduaneiras de cada Estado Parte serão aplicáveis supletivamente dentro de suas respectivas jurisdições nos aspectos não regulados especificamente por este Código, por suas normas regulamentares e complementares.
5. Manterão sua validade, no que não contrariem as disposições deste Código, as normas editadas no âmbito do MERCOSUL em matéria aduaneira.
6. Manterão sua validade os tratados internacionais que se encontrem vigentes em cada Estado Parte na data de entrada em vigor deste Código.

#### **Artigo 2º- Território aduaneiro**

O território aduaneiro do MERCOSUL é aquele no qual se aplica a legislação aduaneira comum do MERCOSUL.

## CAPÍTULO II - DEFINIÇÕES BÁSICAS

### Artigo 3º - Definições básicas

Para os efeitos deste Código, entender-se-á por:

**Análise documental:** o exame da declaração e dos documentos complementares, para efeitos de constatar a exatidão e a correspondência dos dados neles consignados.

**Controle aduaneiro:** o conjunto de medidas aplicadas pela Administração Aduaneira, no exercício de suas competências, para assegurar o cumprimento da legislação.

**Declaração de mercadoria:** a declaração realizada do modo prescrito pela Administração Aduaneira, mediante a qual se indica o regime aduaneiro que deverá ser aplicado, fornecendo-se todos os dados que sejam requeridos para a aplicação de tal regime.

**Declarante:** toda pessoa que realiza ou em cujo nome seja realizada uma declaração e mercadoria.

**Depósito aduaneiro:** todo lugar habilitado pela Administração Aduaneira e submetido a seu controle, no qual podem ser armazenadas mercadorias nas condições por ela estabelecidas.

**Enclave:** a parte do território de um Estado não integrante do MERCOSUL na qual se permite a aplicação da legislação aduaneira do MERCOSUL, termos do acordo internacional que assim o estabeleça.

**Exclave:** a parte do território de um Estado Parte do MERCOSUL na qual se permite a aplicação da legislação aduaneira de um terceiro Estado, nos termos do acordo internacional que assim o estabeleça.

**Exportação:** a saída de mercadoria do território aduaneiro do MERCOSUL.

**Fiscalização aduaneira:** o procedimento pelo qual são examinados meios de transporte, locais, estabelecimentos, mercadorias, documentos, sistemas de informação e pessoas, sujeitos a controle aduaneiro.

**Importação:** a entrada de mercadoria no território aduaneiro do MERCOSUL. Legislação aduaneira: as disposições legais, as normas regulamentares e complementares relativas à importação e à exportação de mercadoria, aos destinos e operações aduaneiros.

**Liberação:** o ato pelo qual a Administração Aduaneira autoriza o declarante ou quem tiver a disponibilidade jurídica da mercadoria a dela dispor para os fins previstos no regime aduaneiro autorizado, após o cumprimento das formalidades aduaneiras exigíveis.

**Mercadoria:** todo bem suscetível de um destino aduaneiro.

**Normas complementares:** as disposições editadas ou a editar pelos órgãos do MERCOSUL em matéria aduaneira que não constituam normas regulamentares.

**Normas regulamentares:** as disposições editadas ou a editar pelos órgãos do MERCOSUL necessárias à aplicação deste Código.

**Pessoa estabelecida no território aduaneiro:** a pessoa física que nele tenha sua residência habitual e permanente e a pessoa jurídica que nele tenha sua sede, sua administração ou estabelecimento permanente.

**Regime aduaneiro:** o tratamento aduaneiro aplicável à mercadoria objeto de comércio internacional, de acordo com o estabelecido na legislação aduaneira.

**Verificação de mercadoria:** a inspeção física da mercadoria pela Administração Aduaneira, a fim de constatar que sua natureza, qualidade, estado e quantidade estão de acordo com o declarado, e obter informações em matéria de origem e valor da mercadoria, de forma preliminar e sumária.

### **CAPÍTULO III - ZONAS ADUANEIRAS**

#### **Artigo 4º - Zona primária aduaneira**

Constituem zona primária aduaneira a área terrestre ou aquática, ocupada pelos portos, aeroportos, pontos de fronteira e suas áreas adjacentes, e outras áreas do território aduaneiro, delimitadas e habilitadas pela Administração Aduaneira, onde se efetua o controle da entrada, permanência, saída ou circulação de mercadorias, meios de transporte e pessoas.

#### **Artigo 5º - Zona secundária aduaneira**

Zona secundária aduaneira é a parte do território aduaneiro não compreendida na zona primária aduaneira.

#### **Artigo 6º - Zona de vigilância aduaneira especial**

Zona de vigilância aduaneira especial é a parte da zona secundária aduaneira especialmente delimitada para assegurar um melhor controle aduaneiro e na qual a circulação de mercadorias se encontra submetida a disposições especiais de controle em virtude de sua proximidade da fronteira, dos portos ou dos aeroportos internacionais.

## **TÍTULO II - SUJEITOS ADUANEIROS**

### **CAPÍTULO I - ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA**

#### **Artigo 7º - Competências gerais**

1. A Administração Aduaneira é o órgão nacional competente, conforme as normas vigentes em cada Estado Parte, para aplicar a legislação aduaneira.
2. Compete à Administração Aduaneira:
  - a) exercer o controle e a fiscalização sobre a importação e a exportação de mercadorias, os destinos e operações aduaneiros;
  - b) emitir normas ou resoluções para a aplicação da legislação aduaneira, em conformidade com a legislação de cada Estado Parte;
  - c) aplicar as normas emanadas dos órgãos competentes, em matéria de proibições ou restrições à importação e à exportação de mercadorias;
  - d) determinar, arrecadar e fiscalizar os tributos aduaneiros e os que lhe forem demandados;
  - e) autorizar a devolução ou restituição de tributos aduaneiros, quando for o caso;
  - f) habilitar áreas para a realização de operações aduaneiras;
  - g) autorizar, registrar e controlar o exercício da atividade das pessoas habilitadas para intervir em destinos e operações aduaneiros;
  - h) exercer a vigilância aduaneira, a prevenção e a repressão dos ilícitos aduaneiros;
  - i) requisitar de qualquer órgão público ou pessoa privada as informações necessárias para o cumprimento de suas atribuições, no âmbito de sua competência;
  - j) participar, em todos os assuntos que estiverem relacionados com as atribuições que este Código lhe outorga, perante os órgãos do MERCOSUL;

k) participar em todas as instâncias negociadoras internacionais referentes à atividade aduaneira;

l) participar na elaboração e modificação das normas destinadas a regular o comércio exterior que tenham relação com a fiscalização e o controle aduaneiros; e

m) fornecer os dados para a elaboração das estatísticas do comércio exterior.

3. As competências referidas no numeral 2 serão exercidas sem prejuízo de outras estabelecidas neste Código, nas normas regulamentares, complementares e nas legislações aduaneiras dos Estados Partes.

#### **Artigo 8º - Competências em zona primária aduaneira**

Na zona primária a Administração Aduaneira poderá, no exercício de suas atribuições, sem necessidade de autorização judicial ou de qualquer outra natureza:

a) fiscalizar mercadorias, meios de transporte, unidades de carga e pessoas, e, em caso de flagrante delito cometido por estas, proceder à sua detenção, colocando-as imediatamente à disposição da autoridade competente;

b) reter e apreender mercadorias, meios de transporte, unidades de carga e

documentos de caráter comercial ou de qualquer natureza, vinculados ao comércio internacional de mercadorias; e

c) inspecionar depósitos, escritórios, estabelecimentos comerciais e outros locais ali situados.

#### **Artigo 9º - Competências em zona secundária aduaneira**

Na zona secundária a Administração Aduaneira poderá exercer as atribuições previstas no Artigo 8º, devendo solicitar, quando exigível, de acordo com o disposto nas legislações aduaneiras dos Estados Partes, prévia autorização judicial.

#### **Artigo 10 - Competências em zona de vigilância aduaneira especial**

Na zona de vigilância aduaneira especial a Administração Aduaneira, além das atribuições outorgadas em zona secundária, poderá:

a) adotar medidas específicas de vigilância com relação aos locais e estabelecimentos ali situados quando a natureza, o valor ou a quantidade de mercadoria o tornarem aconselhável;

- b) controlar a circulação de mercadorias, meios de transporte, unidades de carga e pessoas, assim como determinar as rotas de ingresso na e saída da zona primária aduaneira e as horas hábeis para transitar por elas;
- c) submeter a circulação de determinadas mercadorias a regimes especiais de controle; e
- d) estabelecer áreas nas quais a permanência e a circulação de mercadorias, meios de transporte e unidades de carga, estão sujeitas a autorização prévia.

### **Artigo 11 - Precedência da Administração Aduaneira**

1. No exercício de sua competência, a Administração Aduaneira tem precedência sobre os demais órgãos da Administração Pública em zona primária aduaneira.
2. A precedência de que trata o numeral 1 implica a obrigação, por parte dos demais órgãos, de prestar auxílio imediato, sempre que solicitado, para o cumprimento das atividades de controle aduaneiro e de por à disposição da Administração Aduaneira o pessoal, as instalações e os equipamentos necessários para o cumprimento de suas funções.
3. A Administração Aduaneira, no exercício de suas atribuições, poderá requerer o auxílio de força pública.

### **Artigo 12 - Assistência recíproca entre as Administrações Aduaneiras**

As Administrações Aduaneiras dos Estados Partes prestar-se-ão assistência mútua e trocarão informações para o cumprimento de suas funções.

Artigo 13 - Validade dos atos administrativos da Administração Aduaneira Os atos administrativos referentes a casos concretos editados pela Administração Aduaneira de um Estado Parte na aplicação deste Código e de suas normas regulamentares e complementares terão presunção de validade em todo o território aduaneiro.

## **TÍTULO IV - DESTINOS ADUANEIROS DE IMPORTAÇÃO**

### **CAPÍTULO I – CLASSIFICAÇÃO**

#### **Artigo 35 - Classificação**

1. A mercadoria ingressada no território aduaneiro deverá receber um dos seguintes destinos aduaneiros:

- a) inclusão em um regime aduaneiro de importação;
- b) retorno ao exterior;
- c) abandono; ou
- d) destruição.

2. As normas regulamentares estabelecerão os requisitos, formalidades e procedimentos para a aplicação dos destinos aduaneiros previstos neste Título, podendo exigir-se o cumprimento de outros procedimentos, em casos determinados, por razões de segurança ou controle.

## **CAPÍTULO II - INCLUSÃO EM UM REGIME ADUANEIRO DE IMPORTAÇÃO**

### **Seção I - Disposições gerais**

#### **Artigo 36 - Regimes aduaneiros**

A mercadoria ingressada no território aduaneiro poderá ser incluída nos seguintes regimes aduaneiros:

- a) importação definitiva;
- b) admissão temporária para reexportação no mesmo estado;
- c) admissão temporária para aperfeiçoamento ativo;
- d) transformação sob controle aduaneiro;
- e) depósito aduaneiro; ou
- f) trânsito aduaneiro.

## **TÍTULO V - SAÍDA DA MERCADORIA DO TERRITÓRIO ADUANEIRO**

### **CAPÍTULO I - DISPOSIÇÕES GERAIS**

#### **Artigo 74 - Controle, vigilância e fiscalização**

1. A saída das mercadorias, dos meios de transporte e das unidades de carga do território aduaneiro está sujeita a controle, vigilância e fiscalização por parte da Administração Aduaneira, de acordo com o estabelecido neste Código e suas normas regulamentares.
2. As mercadorias, meios de transporte e unidades de carga que atravessem o território de um dos Estados Partes com destino a outro Estado Parte ou ao exterior poderão ser objeto de fiscalização aduaneira com base em análise de risco ou indícios de infração à legislação aduaneira.

#### **Artigo 75 - Saída por lugares e em horários habilitados**

1. A saída de mercadorias, meios de transporte e unidades de carga do território aduaneiro somente poderá efetuar-se pelas rotas, locais e nos horários autorizados pela Administração Aduaneira.
2. A permanência, a circulação e a saída de mercadorias estarão sujeitas aos requisitos estabelecidos neste Código e em suas normas regulamentares.
3. A Administração Aduaneira estabelecerá os requisitos necessários para a saída de mercadorias por dutos fixos, como oleodutos, gasodutos ou linhas de transmissão de eletricidade, ou por outros meios não previstos neste Código, a fim de garantir o devido controle e a fiscalização aduaneira.

### **CAPÍTULO 2 - DECLARAÇÃO DE SAÍDA**

#### **Artigo 76 - Declaração de saída**

1. Considera-se declaração de saída a informação fornecida à Administração Aduaneira dos dados relativos ao meio de transporte, às unidades de carga e à mercadoria transportada, contidos nos documentos de transporte, efetuada pelo transportador ou por quem seja responsável por essa informação.
2. O manifesto de carga do meio de transporte ou documento de efeito equivalente poderá ser aceito como declaração de saída sempre que contenha todas as informações requeridas.
3. Serão aplicadas à declaração de saída, no que couberem, as disposições relativas à declaração de chegada previstas no Capítulo II do Título III deste Código.

## **TÍTULO VI - DESTINO ADUANEIRO DE EXPORTAÇÃO**

### **CAPÍTULO I - DISPOSIÇÕES GERAIS**

#### **Artigo 78 - Inclusão em um regime aduaneiro**

1. A mercadoria que sair do território aduaneiro deverá receber como destino aduaneiro sua inclusão em um regime aduaneiro de exportação.
2. Serão aplicadas aos regimes aduaneiros de exportação, no que couberem, as disposições relativas aos regimes aduaneiros de importação previstas na Seção I do Capítulo II do Título IV deste Código.
3. As normas regulamentares estabelecerão os requisitos, formalidades e procedimentos para a aplicação dos regimes aduaneiros previstos neste Título.

#### **Artigo 79 - Regimes aduaneiros**

A mercadoria de livre circulação que sair do território aduaneiro poderá ser incluída nos seguintes regimes aduaneiros:

- a) exportação definitiva;
- b) exportação temporária para reimportação no mesmo estado;
- c) exportação temporária para aperfeiçoamento passivo; ou
- d) trânsito aduaneiro.

#### **Artigo 80 - Apresentação da declaração de mercadoria**

1. A solicitação de inclusão da mercadoria em um regime aduaneiro deverá ser formalizada perante a Administração Aduaneira por meio de uma declaração de mercadoria.
2. A declaração de mercadoria deverá ser apresentada antes da saída do meio de transporte, de acordo com o estabelecido nas normas regulamentares.

## **TÍTULO VII - TRÂNSITO ADUANEIRO**

### **Artigo 91 - Definição**

1. O regime de trânsito aduaneiro é o regime comum à importação e à exportação pelo qual a mercadoria circula pelo território aduaneiro, sob controle aduaneiro, de uma Aduana de partida a outra de destino, sem pagamento dos tributos aduaneiros nem aplicação de restrições de caráter econômico.
2. O regime de trânsito também permitirá o transporte de mercadoria de livre circulação de uma Aduana de partida a uma de destino, passando por outro território.

### **Artigo 92 - Modalidades**

O regime de trânsito aduaneiro pode apresentar as seguintes modalidades:

- a) de uma Aduana de entrada a uma Aduana de saída;
- b) de uma Aduana de entrada a uma Aduana interior;
- c) de uma Aduana interior a uma Aduana de saída; e
- d) de uma Aduana interior a outra Aduana interior.

## **CAPÍTULO IX - COMÉRCIO FRONTEIRIÇO**

### **Artigo 114 - Definição**

O regime de comércio fronteiriço é aquele pelo qual se permite a importação ou exportação, sem pagamento ou com pagamento parcial dos tributos aduaneiros sobre mercadoria transportada por residentes nas localidades situadas em fronteiras com terceiros países e destinada à subsistência de sua unidade familiar, de acordo com o estabelecido nas normas regulamentares.

## **TÍTULO IX - ÁREAS COM TRATAMENTOS ADUANEIROS ESPECIAIS**

### **CAPÍTULO I - ZONAS FRANCAS**

#### **Artigo 126 - Definição**

1. Zona franca é uma parte do território dos Estados Partes na qual as mercadorias introduzidas serão consideradas como se não estivessem dentro do território aduaneiro, no que respeita aos impostos ou direitos de importação.

2. Na zona franca, a entrada e a saída das mercadorias não estarão sujeitas à aplicação de proibições ou restrições de caráter econômico.
3. Na zona franca, serão aplicáveis as proibições ou restrições de caráter não econômico, conforme o estabelecido pelo Estado Parte em cuja jurisdição ela se encontre.
4. As zonas francas deverão ser habilitadas pelo Estado Parte em cuja jurisdição se encontrarem e estar delimitadas e cercadas perimetralmente de modo a garantir seu isolamento do restante do território aduaneiro.
5. A entrada de mercadorias na zona franca e a sua saída desta serão regidas pela legislação que regula a importação e a exportação, respectivamente.

#### **Artigo 127 - Prazo e atividades permitidas**

1. A mercadoria introduzida na zona franca pode nela permanecer por tempo indeterminado.
2. Na zona franca poderão ser realizadas atividades de armazenamento, comerciais, industriais ou de prestação de serviços, de acordo com o que determinem os Estados Partes.

#### **Artigo 128 - Controle**

1. A Administração Aduaneira poderá efetuar controles seletivos sobre a entrada, permanência e saída de mercadorias e pessoas.
2. A Administração Aduaneira poderá contar com instalações dentro da zona franca para o exercício das funções de controle que lhe competem.
3. A zona exterior contígua ao perímetro da zona franca até a extensão que seja estabelecida pelas normas regulamentares será considerada zona de vigilância especial.

#### **Artigo 129 - Exportação de mercadoria de território aduaneiro à zona franca**

1. A saída de mercadoria do restante do Território Aduaneiro com destino a uma zona franca será considerada exportação e estará sujeita às normas que regulam o regime de exportação solicitado.
2. Quando a operação a que se refere o numeral 1 gozar de algum benefício, este será confirmado após o registro da saída da mercadoria com destino a terceiros países.

### **Artigo 130 - Importação de mercadoria ao território aduaneiro procedente da zona franca**

A entrada de mercadoria no restante do Território Aduaneiro procedente de uma zona franca será considerada importação e estará sujeita às normas que regulam o regime de importação solicitado.

## **CAPÍTULO II - ÁREAS ADUANEIRAS ESPECIAIS**

### **Artigo 131 - Definição**

Área Aduaneira Especial é a parte do território aduaneiro na qual se aplica um tratamento temporário especial, com um regime tributário mais favorável que o vigente no resto do território aduaneiro.

## **TÍTULO X - DISPOSIÇÕES COMUNS À IMPORTAÇÃO E À EXPORTAÇÃO**

### **CAPÍTULO I - PROIBIÇÕES OU RESTRIÇÕES**

#### **Artigo 135 - Definição**

1. Serão consideradas proibições ou restrições as medidas que proíbem ou restringem de forma permanente ou transitória a introdução ou retirada de determinadas mercadorias no ou do território aduaneiro.
2. As proibições ou restrições serão de caráter econômico ou não econômico, de acordo com sua finalidade preponderante.

#### **Artigo 136 - Aplicação**

1. As proibições ou restrições de caráter econômico somente são aplicáveis aos regimes aduaneiros de importação definitiva e exportação definitiva.
2. As proibições ou restrições de caráter econômico à importação definitiva não afetam a mercadoria que tenha sido previamente exportada temporariamente.
3. As proibições ou restrições de caráter econômico à exportação definitiva não afetam a mercadoria que tenha sido previamente importada temporariamente.

#### **Artigo 137 - Tratamento**

A mercadoria introduzida no território aduaneiro que não possa ser incluída em um regime aduaneiro, em virtude de proibições ou restrições, deverá ser retornada ao exterior, reexportada, destruída ou submetida à aplicação de medidas de outra natureza previstas nas normas regulamentares, complementares e nas emanadas dos órgãos competentes.

#### **Artigo 138 - Ingresso de mercadorias submetidas a proibições**

O fato de que a mercadoria esteja submetida a uma proibição à importação não será impedimento para a cobrança dos tributos incidentes na importação, sem prejuízo das sanções aplicáveis.

#### **Artigo 139 - Exigência de retorno ao exterior ou reexportação no caso de**

##### **mercadoria submetida a uma restrição de caráter não econômico**

1. Quando a mercadoria submetida a uma proibição ou restrição de caráter não econômico se encontrar em depósito temporário de importação, ou for submetida ou se pretender submetê-la a um regime de importação, a Administração Aduaneira exigirá que o interessado a retorne ao exterior ou a reexporte dentro do prazo estabelecido nas normas regulamentares.
2. Transcorrido o prazo estabelecido sem que o interessado retorne a mercadoria ao exterior ou a reexporte, esta será considerada abandonada e a Administração Aduaneira determinará obrigatoriamente sua imediata destruição a cargo do interessado, sem prejuízo das sanções aplicáveis.

## **TÍTULO XI - TRIBUTOS ADUANEIROS**

### **CAPÍTULO I - DISPOSIÇÕES GERAIS**

#### **Artigo 157 - Tributos Aduaneiros**

1. O presente Código regula os seguintes tributos aduaneiros:
  - a) o imposto ou direito de importação, cujo fato gerador é a importação definitiva de mercadoria para o território aduaneiro; e
  - b) as taxas, cujo fato gerador é a atividade ou serviço realizados ou postos à disposição pela Administração Aduaneira, em uma importação ou exportação.

2. Consideram-se ainda de natureza tributária as obrigações pecuniárias originadas do descumprimento da obrigação tributária aduaneira.
3. Para os fins deste Código, o conceito de imposto de importação é equivalente ao conceito de direito de importação.
4. O presente Código Aduaneiro não trata sobre imposto de exportação e, por essa razão, a legislação dos Estados Partes será aplicável no seu território aduaneiro preexistente á sancao deste Código, respeitando os direitos dos Estados Partes.

### **Artigo 158 - Modalidades**

Os tributos aduaneiros poderão ser:

- a) ad valorem: quando sejam expressos em porcentagem do valor aduaneiro da mercadoria;
- b) específicos: quando sejam expressos em montantes fixados por unidade de medida da mercadoria; ou
- c) uma combinação de tributos ad valorem e específicos.

### **Artigo 159 - Âmbito de aplicação das disposições em matéria tributária**

1. As disposições deste Código em matéria tributária aplicam-se exclusivamente aos tributos aduaneiros.
2. A Administração Aduaneira poderá ser autorizada a exigir, arrecadar e fiscalizar tributos não regidos pela legislação aduaneira por ocasião da importação ou da exportação.

## **CAPÍTULO II - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ADUANEIRA**

### **Artigo 160 - Definição**

A obrigação tributária aduaneira é o vínculo de caráter pessoal que nasce com o fato gerador estabelecido por este Código e que tem por objeto o pagamento dos tributos aduaneiros.

### **Artigo 161 - Responsabilidade**

É responsável pela obrigação tributária aduaneira o declarante ou quem tenha a disponibilidade jurídica da mercadoria, podendo cada Estado Parte estender essa responsabilidade de maneira solidária a quem exerça a representação de tais sujeitos.

### **Artigo 162 - Modos de extinção**

A obrigação tributária aduaneira ser extingue com:

- a) o pagamento;
- b) a compensação;
- c) a transação em juízo;
- d) a prescrição; ou
- e) outros meios que estabeleçam as legislações de cada Estado Parte.

## **CAPÍTULO III - DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO**

### **Artigo 163 - Elementos de base**

1. O imposto de importação ad valorem será determinado aplicando-se as alíquotas previstas na Tarifa Externa Comum, estruturada com base na Nomenclatura Comum do MERCOSUL, sobre o valor aduaneiro da mercadoria, determinado em conformidade com as normas do Acordo Relativo à Aplicação de Artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio de 1994 (GATT).
2. A aplicação das alíquotas previstas na Tarifa Externa Comum referidas no numeral 1 será efetuada sem prejuízo das exceções que se estabelecerem.
3. O imposto de importação específico se determinará aplicando um valor fixo por unidade de medida.

### **Artigo 164 - Elementos de valoração**

No valor aduaneiro da mercadoria serão incluídos os seguintes elementos:

- a) os gastos de transporte da mercadoria importada até o local de sua entrada no território aduaneiro;
- b) os gastos de carga, descarga e manuseio, relativos ao transporte da mercadoria importada até o local de sua entrada no território aduaneiro; e
- c) o custo do seguro da mercadoria.

### **Artigo 165 - Regime legal aplicável**

A data de registro da declaração aduaneira relativa ao regime aduaneiro de importação definitiva solicitado determinará o regime legal aplicável.

### **Artigo 166 - Pagamento**

O pagamento do imposto de importação deve ser efetuado antes ou no momento do registro da declaração de mercadoria, sem prejuízo da exigência de eventuais diferenças apuradas posteriormente.

2. As normas regulamentares poderão fixar outros momentos para o pagamento do imposto de importação.

### **Artigo 167 - Devolução**

1. A devolução dos tributos aduaneiros será efetuada na forma e nas condições estabelecidas nas normas regulamentares, quando a Administração Aduaneira verifique que foram pagos indevidamente.

2. Também se procederá à devolução dos tributos aduaneiros quando a declaração para um regime aduaneiro tenha sido cancelada ou anulada, com exceção das taxas cobradas por serviços prestados ou postos à disposição.

### **Artigo 168 - Restituição**

1. A autoridade competente poderá autorizar a restituição, total ou parcial, dos tributos aduaneiros, com exceção das taxas, pagos por ocasião da importação definitiva de mercadorias utilizadas em operações de aperfeiçoamento, complementação, acondicionamento ou outras autorizadas, de mercadorias exportadas de forma definitiva.

2. As normas regulamentares estabelecerão os requisitos, condições, formalidades e procedimentos necessários para a restituição.

### **Artigo 169 - Classificação da mercadoria**

A mercadoria objeto de operação aduaneira será individualizada e classificada de acordo com a Nomenclatura Comum do MERCOSUL, baseada no Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, assim como em suas notas explicativas e interpretativas.

### **Artigo 170 - Regras de origem**

1. As regras de origem têm por objeto determinar o país onde uma mercadoria foi efetivamente produzida, de acordo com critérios nelas definidos, a fim de aplicar impostos preferenciais de importação ou instrumentos não preferenciais de política comercial.
2. As regras de origem preferenciais são as definidas nos acordos comerciais subscritos pelo MERCOSUL, a fim de determinar se a mercadoria pode receber um tratamento tarifário preferencial.
3. As regras de origem não preferenciais são as utilizadas na aplicação do tratamento da nação mais favorecida, de direitos antidumping, de direitos compensatórios e de medidas de salvaguarda no âmbito do GATT 1994, de qualquer restrição quantitativa ou cota tarifária e de outros instrumentos de política comercial.

### **Artigo 171 - Procedência da mercadoria**

A mercadoria considera-se procedente do local em que foi expedida com destino final ao local de importação.

## **TÍTULO XII - DIREITOS DO ADMINISTRADO**

### **CAPÍTULO I - PETIÇÃO E CONSULTA**

#### **Artigo 172 - Petição**

Toda pessoa tem o direito de peticionar à Administração Aduaneira.

#### **Artigo 173 - Consulta**

O titular de um direito ou interesse legítimo poderá formular consultas à Administração Aduaneira sobre aspectos técnicos vinculados à aplicação da legislação aduaneira referentes a um caso concreto.

### **CAPÍTULO II – RECURSOS**

#### **Artigo 174 - Interposição de recursos**

Toda pessoa que se considere lesada por um ato administrativo editado pela Administração Aduaneira poderá interpor os recursos cabíveis perante as autoridades competentes.

### **Artigo 175 - Decisão fundamentada do recurso**

O ato administrativo que decida o recurso deverá ser motivado.

## **CAPÍTULO III - DISPOSIÇÕES GERAIS**

### **Artigo 176 - Acesso à via judicial**

O interessado terá o direito de acesso a uma autoridade judicial ou tribunal com função jurisdicional, conforme o caso.

### **Artigo 177 - Requisitos, formalidades e procedimentos**

Os requisitos, formalidades e procedimentos necessários para o exercício dos direitos de que trata este Título serão regidos pela legislação de cada Estado Parte.

## **TÍTULO XIII - DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS**

### **Artigo 178 - Circulação de mercadorias entre os Estados Partes**

1. Durante o processo de transição até a conformação definitiva da União Aduaneira:

a) o ingresso ou a saída de mercadorias de um Estado Parte para outro serão considerados como importação ou exportação entre distintos territórios aduaneiros; e

b) tanto as mercadorias originárias quanto as mercadorias importadas de terceiros países poderão circular entre os Estados Partes nos termos estabelecidos nas normas regulamentares e complementares.

2. A circulação de mercadorias entre os Estados Partes se efetivará a partir da implementação conjunta de um documento aduaneiro unificado, preferencialmente eletrônico, de acordo com o estabelecido nas normas regulamentares e complementares.

### **Artigo 179 – Documentação. Reconhecimento**

Toda documentação comercial procedente das Ilhas Malvinas, Georgias do Sul e Sanduíche do Sul e seus espaços marítimos circundantes não emitidas por autoridades argentinas, somente serão recebidas em caráter de prova supletoria da descrição e origem das mercadorias sem que isso implique reconhecimento algum das autoridades emissoras de tal documentação.

## **TÍTULO XIV - DISPOSIÇÕES FINAIS**

## **CAPÍTULO I - DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES**

### **Artigo 180 - Descumprimento de obrigações**

1. O descumprimento das obrigações impostas neste Código será sancionado conforme a legislação dos Estados Partes.
2. Sem prejuízo das sanções administrativas, civis ou penais previstas em suas legislações internas, os Estados Partes poderão estabelecer conseqüências tributárias aos descumprimentos a que se refere o numeral 1.

## **CAPÍTULO II - COMITÊ DO CÓDIGO ADUANEIRO**

### **Artigo 181 - Comitê do Código Aduaneiro**

1. Será criado um comitê do Código Aduaneiro do MERCOSUL, integrado por servidores das Administrações Aduaneiras e representantes designados pelos Estados Partes.
2. Ao comitê do Código Aduaneiro do MERCOSUL competirá zelar pela aplicação uniforme das medidas estabelecidas neste Código e em suas normas regulamentares.