VÍTOR PEREIRA CAPELI

# INTEGRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA NO MERCOSUL: OBSTÁCULOS E PERSPECTIVAS

*Biblioteca de Referência em Políticas Públicas*

UniCEUB
Centro Universitário de Brasília

CAPELI, Vítor Pereira

INTEGRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA NO MERCOSUL: OBSTÁCULOS E PERSPECTIVAS. Vítor Pereira Capeli. Brasília, 2017.

92 f.

Dissertação (Mestrado) Centro Universitário de Brasília. Programa de Mestrado em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Francisco Rezek.

A Deus, por guiar meus caminhos rumo a mais esta benção. À Força Aérea Brasileira, pela realização do sonho de servir às Forças Armadas do meu país, mesmo durante o curso deste Mestrado. E a Rafaela, refúgio acalentado de amor, que tanto me apoiou na busca deste sucesso.

# Sumário

**1. INTRODUÇÃO ..... 5**

1.1. Regionalização Estratégica: do Objetivo de Inserção Econômica Global, ao de Influenciar Novos Paradigmas Regulatórios e Temáticos no Comércio Internacional ..... 6

1.2. Níveis de Integração Regional: MERCOSUL como "União Aduaneira Imperfeita" ..... 12

1.3. MERCOSUL: Panorama Histórico e Perspectivas Atuais ..... 17

**2. OBSTÁCULOS JURÍDICOS BRASILEIROS À INTEGRAÇÃO TRIBUTÁRIA MERCOSULINA ..... 28**

2.1. Hierarquia de Tratados Internacionais em Matéria Tributária no Direito Brasileiro ..... 29

2.2. Pacto Federativo Brasileiro ..... 36

2.2.1. Competência Tributária Nacional em Âmbito Internacional – Inexistência de Conflito entre União Federal e Entes Federativos Subnacionais ..... 39

2.2.2. Tripartição de Competência Tributária Interna sobre Consumo ..... 42

**3. DIREITO TRIBUTÁRIO COMPARADO: A EXPERIÊNCIA DO IVA ..... 47**

3.1. O Sistema Tributário Argentino e o IVA ..... 48

3.2. O Sistema Tributário Paraguaio e o IVA ..... 51

3.3. O Sistema Tributário Uruguaio e o IVA ..... 54

3.4. O Exemplo do IVA no Direito Comunitário Europeu ..... 56

**4. A PROPOSTA DE UM "SIMPLES MERCOSUL" ..... 63**

4.1. Emenda ao Artigo 146 da Constituição Federal para Previsão de Regime Único de Arrecadação de Tributos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios sobre Produtos Oriundos do MERCOSUL ..... 74

4.2. Base de Cálculo Única - Semelhança ao Imposto sobre Valor Agregado (IVA), para Facilitação da Circulação de Bens e Serviços. ..... 77

**5. CONCLUSÃO ..... 86**

**REFERÊNCIAS ..... 89**

# 1. Introdução

Para que se justifique a presente dissertação, com ao menos algum grau mínimo de relevância acadêmica, é preciso se partir da motivação que a incitou.

A inquietante busca de se lograr ultrapassar a barreira da mera significação no estudo do direito tributário, seja no âmbito interno, seja no internacional, deve lastrear este trabalho páginas afora. Romper-se as amarras Kelsenianas da mera aproximação contemplativa ao objeto jurídico-tributário, pelo jurista observador, por meio do viés estritamente descritivo. Ir do ôntico da pesquisa ao deôntico da ideia de solução à problemática.

Especificamente, como desafios principais deste texto, encontram-se a análise e o aprimoramento do nível de integração tributária do Brasil no Mercado Comum do Sul (MERCOSUL). Ou seja, demonstrar o estágio brasileiro atual de desajuste normativo em relação ao bloco, quanto à seara fiscal, para passar a tratar também de sugestão que viabilize, ou ao menos inicie a superação desse entrave e a catálise decisiva do processo integracionista firmado no Tratado de Assunção[1].

O objeto do presente estudo encontra relevância sobremaneira na busca de se conferir efetividade à integração regional no MERCOSUL, que embora se preveja como mercado unificado, ainda cambaleia com imperfeições nos mecanismos harmonizadores dos sistemas jurídicos.

Como premissa, porém, ergue-se a necessidade de justificação da importância do próprio processo de integração regional em si. Perpassa-se, nesse ponto, a indicação de que o descompasso aduaneiro entre os Estados do MERCOSUL, para além de ser ilegal, gera prejuízos ao desenvolvimento econômico e geopolítico dos respectivos membros.

Desse pilar, imprescindível se partir a ilustrar, ainda que de forma breve, as formas até aqui conhecidas de faseamento prático-teórico dessas aglutinações econômicas interestatais. Assim, será possível identificar comparativamente diferenças nos patamares evolutivos de alguns blocos econômicos, bem delimitando-se tanto o objetivo mercosulino, quanto eventuais falhas na respectiva progressão integrativa.

Como não poderia deixar de ser, antes da solução, faz-se necessário destrinchar cada um dos principais obstáculos opostos a ela. Nesse sentido é que serão devidamente

1 BRASIL. Tratado de Assunção promulgado pelo Decreto n. 350 de 21 de novembro de 1991. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0350.htm. Acesso em 27 jul. de 2015.

tratadas posições doutrinárias e jurisprudenciais acerca das principais nuances em voga, legais e constitucionais, quando o assunto é o conflito entre normas nacionais e internacionais sobre tributação, ou mesmo em relação às peculiaridades singulares brasileiras na repartição federativa de competências e receitas tributárias.

Tratando-se de integração entre países diferentes, com vistas à formação de um verdadeiro bloco de nações, fundamental valer-se das técnicas do Direito Comparado para abordar, também, as características dos sistemas jurídicos dos demais membros do MERCOSUL, com foco nos aspectos tributários, de modo a apresentar convergências e discrepâncias. Diga-se, desde logo, que o Direito Venezuelano restou excluído do objeto de análise deste estudo, ante à "ruptura da ordem democrática" naquele Estado, consignada na "Declaração dos Estados Partes do MERCOSUL sobre a República Bolivariana da Venezuela", de 1º de abril de 2017, que ensejou a suspensão do país de "todos os direitos e obrigações inerentes à sua condição de Estado Parte do MERCOSUL, em conformidade com o disposto no segundo parágrafo do artigo 5º do Protocolo de Ushuaia".[2]

Importante expor, ainda, logo após, noções acerca dos mecanismos postos em funcionamento, por outras experiências de comunidades internacionais, na superação das dificuldades comuns à integração econômica. De tal forma, devem restar claras as trilhas a serem seguidas pelo bloco sulamericano, ainda que transportado por outros vetores normativos, de características próprias, tal qual aquele objeto de sugestão na última parte deste estudo.

Ao fim, assentada em sólidas bases argumentativas, será possível a esta dissertação chegar na efetiva proposição de instrumento teórico que proporcione saída palpável ao imbróglio legal brasileiro que, em boa medida, ainda atravanca a evolução do viés fiscal do processo de integração regional no MERCOSUL.

## 1.1. Regionalização Estratégica: do Objetivo de Inserção Econômica Global, ao de Influenciar Novos Paradigmas Regulatórios e Temáticos no Comércio Internacional

Enfrentadas as atrocidades de duas guerras mundiais e vivenciadas ao extremo, como nunca antes, as experiências do compartilhamento de objetivos supranacionais,

2 "Declaração dos Estados Partes do Mercosul sobre a República Bolivariana da Venezuela" e "Decisão sobre a suspensão da República Bolivariana da Venezuela do Mercosul em aplicação do Protocolo de Ushuaia sobre Compromisso Democrático no Mercosul", ambas disponíveis em http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul. Acesso em 11 set. de 2017.

restava plantado em fértil terreno o gérmen do fenômeno da globalização. E, no mesmo substrato, também o embrião do que viria a ser a estratégia de atuação nesse novo mundo globalizado: a integração regional.

Segundo Odete Maria de Oliveira:

> "O uso do termo integração a determinados fenômenos de economia internacional é recente e próprio da segunda metade do século, reconhecendo-se existir antecedentes, tanto de associações como de outros tipos de vínculos de cooperação entre nações, com registros anteriores à Segunda Guerra Mundial. Tal terminologia reporta-se a um processo que envolve duas ou mais economias dirigidas a constituir um espaço econômico de maior dimensão internacional[3]"

Especialmente a partir da implantação do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), em 1947, paulatinamente foram sendo assentados os fundamentos da busca pelo livre comércio entre os Estados, definindo-se regras para os respectivos comportamentos em âmbito negocial, com vistas a combater práticas protecionistas.

Dessa forma, permitia-se ao mundo reconstruir-se economicamente, normatizando-se em esfera internacional o intercâmbio seguro de riquezas, por meio do compromisso à eliminação progressiva de barreiras e ao respeito de um arcabouço regulatório.

Para tal, estabelecem-se, *verbi gratia*, princípios como o do "tratamento nacional" e o da "cláusula de nação mais favorecida", desdobramentos do princípio da "não-discriminação", tudo previsto já nos primeiros artigos do GATT47. Trata-se, respectivamente, de definir que o produto de origem estrangeira deve receber o mesmo tratamento dado a um produto nacional, bem assim como que o tratamento preferencial concedido a certo membro deve ser estendido aos demais, sendo vedados privilégios exclusivos a específicos participantes.

Como então terem se formado acordos regionais, inclusive notificados no seio do próprio GATT?

É que o artigo XXIV[4] de tal acordo autoriza a formação subsidiária de uniões

---

3 **OLIVEIRA**, Odete Maria de. União Europeia, Processos de Integração e Mutação. Curitiba: Juruá, 2002. pp. 33

4 ARTIGO XXIV

APLICAÇÃO TERRITORIAL -TRÁFICO FRONTEIRIÇO - UNIÕES ADUANEIRAS E ZONAS DE LIVRE TROCA

(...)

4.As Partes Contratantes reconhecem que é recomendável aumentar a liberdade do comércio desenvolvendo, através de acordos livremente concluídos, uma integração mais estreita das economias dos países participantes de tais acordos. Reconhecem igualmente que o estabelecimento de uma união aduaneira ou de uma zona de livre comércio deve ter por finalidade facilitar o comércio entre os territórios constitutivos e não opor obstáculos ao comércio de outras Partes Contratantes com esses territórios.

aduaneiras e zonas de livre comércio, desde que instituídas com o objetivo de facilitar o comércio entre os territórios constituintes, e não para erguer barreiras ao comércio de outros membros com esses mesmos constituintes.

É nessa trilha, autorizada, que surge o "Velho Regionalismo" (ou "Primeiro Regionalismo"), atinente ao estabelecimento de benefícios restritos à liberalização local de tarifas e intercâmbios comerciais, e de que são exemplos as criações das antigas CECA (Comunidade Econômica do Carvão e do Aço) e da ALALC (Associação Latino Americana de Livre Comércio).

Sem dúvida, o novo ambiente a que se evoluiu a partir de então, de maior fluidez e intercâmbio de todos os fatores de produção, no início do curso do que hoje já se denomina de revolução "técnico-científica-informacional", demandou dos atores nacionais ampliação do fortalecimento em âmbito regional para alcançar melhor capacidade de competição a nível mundial. Nas palavras de Milton Santos:

> A vontade de homogeneização do dinheiro global é contrariada pelas resistências locais à sua expansão. (…)
>
> A constituição do Mercado Comum Europeu, isto é, da Comunidade Econômica Européia, a instituição da ASEAN e o pretendido estabelecimento da ALCA obedecem a esse mesmo princípio, de modo a permitir às respectivas economias, mas sobretudo aos Estados líderes e às empresas neles situadas, que possam participar de modo mais agressivo do comércio mundial, buscando – o que lhes parece necessário – a cobiçada hegemonia.[5]

Trata-se da era do "Novo Regionalismo" (ou "Segundo Regionalismo"), de que são exemplos os acordos regionais celebrados a partir da década de 1990, que passam a desenvolver a integração regional não só como mercado favorecido, mas também como plataforma de inserção política e econômica a nível global.

Citem-se, aqui, o Tratado Norte Americano de Livre Comércio (NAFTA), o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), além da própria consolidação da União Europeia em si, pelo Tratado de Maastricht de 1993, após a inclusão de nações menos desenvolvidas como a Grécia, em 1981, e Portugal e Espanha, em 1986:

---

5.Em conseqüência, as disposições do presente Acordo não se oporão à formação de uma união aduaneira entre os territórios das Partes Contratantes ou ao estabelecimento de uma zona de livre troca ou à adoção de Acordo provisório necessário para a formação de uma união aduaneira ou de uma zona de livre troca (...).

5 **SANTOS**, Milton. Por uma outra globalização: do pensamento único à consciência universal. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Record, 2001, pg. 50.

> A Europa é o subcontinente mais avançado no que toca a essa questão. É verdade que o processo de unificação européia se inicia após a Segunda Guerra Mundial e vem realizando etapas sucessivas, sendo a última, em data, a constituição do mercado comum financeiro, do qual a moeda única, o euro, constitui o símbolo. As etapas precedentes constituíram uma espécie de preparação para unificação financeira e incluíram medidas objetivando a fluidez das mercadorias, dos homens, da mão-de-obra e do próprio território, inclusive nos países menos desenvolvidos, de modo a que a Europa como um todo se pudesse tornar um continente igualmente fluido. Sem isso e sem o reforço da idéia de cidadania – uma cidadania agora multinacional para os signatários do Tratado de Schengen -, seria impossível pensar numa moeda única sem aumentar as diferenças e desequilíbrios já existentes.[6]

Em tal nova fase, fortalecem-se laços políticos geograficamente próximos, pela via do entrelaçamento econômico, a ponto de proporcionar ganhos de expressão em foros internacionais de negociação, tais quais a Organização Mundial do Comércio (OMC), além do próprio estímulo ao crescimento econômico em si.

Incluem-se, aqui, aproximações assimétricas de poder, tanto entre países hegemônicos e seus vizinhos menos expressivos (relações típicas norte-sul), como por nações em desenvolvimento entre si (sul-sul), a fim de se garantir maior protagonismo no cenário global, além de se promover o desenvolvimento pela redução de custos e atração de investimentos externos.

É o que afirma: Paulo Borba Casella:

> "A Integração se coloca como imperativo categórico de sobrevivência e inserção competitiva no mundo atual, globalizado tanto economicamente como na circulação da informação. Mais do que gesto de boa vontade ou política de boa-vizinhança, como em outras eras, exige-se a colocação ativa nessa temática – tanto mais por parte de país que se pretende potência, e que, adequadamente, quer ver reavaliada sua posição no cenário internacional, quando se redefinem papéis de esferas de influência, no mundo pós-guerra fria[7]

Não surpreende, pois, o expressivo aumento do número de acordos preferenciais das últimas três décadas, o que evidencia o ainda crescente vigor do regionalismo (23 acordos por ano em oposição a quatro durante os quase 50 anos de GATT 47.

6 **SANTOS**, Milton, op.cit., pg. 50.

7 **CASELLA**, Paulo Borba. Instituições do Mercosul: estudos da integração. Brasília: Senado Federal. Porto Alegre: Associação Brasileira de Estudos da Integração, 1997, vol. 14, p.17.

Atualmente mais de trezentos acordos em vigor (CELLI JÚNIOR 2012)[8].

Para Bouzas e Zelicovich[9], contudo, o dado mais relevante sobre a explosão do regionalismo nas três últimas décadas não seria o número de acordos firmados, mas sim o seu uso estratégico por parte de atores-chave que estavam encontrando dificuldades de modelar as regras internacionais por meio dos canais tradicionais oferecidos pela institucionalidade multilateral.

Num breve retrospecto histórico, exaurido o espectro de progresso permitido pelos instrumentos normativos disponíveis no âmbito do GATT 47 (General Agreement on Tariffs and Trade, de 1947), surge a OMC (Organização Mundial do Comércio), em 1994, como resposta de governança para o sistema internacional de comércio, indicando crença na vitalidade do multilateralismo.

O novo organismo melhorou a eficácia do sistema, permitiu aumento do número de signatários (agrupamento mais numeroso e heterogêneo) e a emergência de novos atores como participantes dos foros de política comercial no campo internacional.

Nesse contexto inicial, a chamada Rodada Uruguai de negociações, cujo desfecho marca o início da nova OMC, foi concluída com êxito muito em razão da adoção do princípio de *single undertaking*, em que os países aderem a um bloco integral de acordos, contendo não só os temas desejados como outros possivelmente não desejados também, ao estilo "tudo ou nada".

A Rodada Doha, que se inicia na sequência com uma agenda ainda mais abrangente, acabou sendo reduzida ao tema da facilitação do comércio. O papel desempenhado por novos atores importantes como Brasil, China e Índia passa a contestar a hegemonia do "Norte", por vezes fazendo uso dos mecanismos previstos no próprio sistema da OMC até então.

Assim, as negociações posteriores à Rodada Uruguai não tiveram êxito significativo, acarretando um sentimento de pessimismo generalizado em relação ao multilateralismo. Para Roberto Bouzas e Julieta Zelicovich, a disfunção entre a demanda por regras e sua oferta na OMC seria o centro da discussão sobre o papel e a efetividade da Organização enquanto foro de negociação[10].

---

8 **CELLI JÚNIOR**, Umberto. A organização mundial do comércio e o regionalismo do século XXI. Densidades , v. 9, 2012, pp.94. Disponível em: http://www.inmercociudades.org/download/otros/50.pdf Acesso em: 01 dez 2016.

9 **BOUZAS**, Roberto; ZELICOVICH, Julieta. La Organización Mundial de Comercio, los acuerdos megaregionales y los usos estratégicos del regionalismo. In: Estudios de economia aplicada. Vol. 32, 2014, pgs. 963 et. seq.

10 **BOUZAS**, Roberto; ZELICOVICH, Julieta, op.cit., loc. cit.

Emperradas, portanto, negociações mais contundentes rumo à liberalização comercial multilateral, reaqueceu-se entre as nações o apetite por tratativas regionais que levassem agora não só ao fortalecimento das economias envolvidas, mas também à esquiva de lacunas normativas a nível de OMC.

O que se nota atualmente, portanto, é já o surgimento de um "Regionalismo do Século XXI", pós formação de blocos comerciais tradicionais como União Europeia, MERCOSUL ou NAFTA.

Tal recente contexto é guiado pelo papel da diplomacia norte-americana, que antes concentrava seus esforços no multilateralismo, mas que passou a desenvolver acordos comerciais bilaterais com países desenvolvidos e em desenvolvimento, no intuito de contornar dificuldades tanto temáticas quanto institucionais ainda presentes na Rodada Doha da OMC. Se essa tendência caminhava paralelamente a outras iniciativas de negociação regional americanas no governo de Barack Obama, passou a ser bastante reforçada a partir do início do governo de Donald Trump, que não perdeu tempo em, por exemplo, cumprir a promessa de campanha de retirar os Estados Unidos do Tratado de Parceria Transpacífico (TPP – Trans-pacific Partnership).[11]

Claramente, esses novos acordos localizados tiveram maior cobertura temática, já que incluem não só a eliminação de barreiras ao comércio, mas também novas regras para serviços e propriedade intelectual, por exemplo. No sistema multilateral havia resistência para o tratamento desses temas.

A estratégia estadunidense é a de criar um *template* que poderia ser posteriormente incorporado às negociações multilaterais, utilizando o regionalismo como estratégia de avanço da sua agenda. Esses novos acordos preferenciais valem-se da coordenação muito mais fácil em um ambiente com reduzido número de atores, para responder à demanda por instrumentos mais apropriados aos novos desafios. Têm como foco a harmonização das políticas nacionais que, caso não integradas, aumentam barreiras e fricções ao comércio, aumentam o custo de fazer negócios no exterior e limitam a mobilidade do capital.

---

11 O porta-voz da Casa Branca, Sean Spicer, afirmou nesta segunda-feira (23), que a decisão do novo presidente dos Estados Unidos, Donald Trump, de abandonar a Parceria Transpacífico (TPP, na sigla em inglês), confirmada mais cedo, é um movimento também "simbólico de uma nova era nos acordos comerciais" para o país. O funcionário disse que o novo governo dos EUA privilegiará acordos bilaterais, por considerar que nas iniciativas multilaterais se negocia pelo "mínimo denominador comum" e não se levam em conta os interesses americanos na medida em que deveriam. "Queremos conseguir algo com esses acordos comerciais", afirmou Spicer, em sua primeira coletiva à imprensa no cargo. - Jornal do Comércio. Disponível em http://jcrs.uol.com.br/_conteudo/2017/01/internacional/543129-saida-do-tpp-e-simbolo-de-nova-era-em-acordos-comerciais-diz-porta-voz-de-trump.html. Acesso em 30 jan. 2017.

Um dos riscos desse "Regionalismo do Século XXI", seria a intensificação de assimetrias na capacidade dos Estados de criar e estabelecer novas normatizações internas. Isso porque, nesse cenário de regras já estabelecidas por acordos regionais entre atores internacionais de peso gigante, é possível que muitos países em desenvolvimento tenham limitadas suas opções de atualização dos respectivos marcos regulatórios, em dependência da ação daqueles atores economicamente mais influentes.

Outro risco é que a proliferação de novas regras regionais mine a universalidade das regras multilaterais, e progressivamente as coloque de lado.

Não obstante, porém, o novíssimo viés de importância estratégica regulatória desses mais modernos modelos de integração regional, sem dúvida o aspecto financeiro ainda ocupa o primeiro lugar nas análises de viabilidade e interesse por que passaram, e ainda passam, esses movimentos de aproximação. E, como se sabe, encontra-se no viés tributário a mais frequente materialização dos obstáculos a serem superados.

No âmbito do MERCOSUL, fruto ainda do chamado Segundo ou Novo Regionalismo, 25 anos desde a assinatura do Tratado de Assunção não foram suficientes a entrelaçar de vez os regimes jurídicos dos países membros. Muito embora haja previsões no texto do documento constitutivo no sentido da harmonia fiscal, ainda se está um tanto quanto longe de se poder denominar o bloco de um verdadeiro Mercado Comum. Aliás, quiçá União Aduaneira perfeita, conforme se apresentará logo mais adiante.

Em estágio longínquo, bastante à frente do bloco sulino, a União Europeia desponta no cenário mundial como mais avançado sistema de integração regional, mesmo sendo igualmente oriunda do segundo modelo de regionalismo.

Comparadas as realidades, e na busca de se conferir efetividade à integração regional no MERCOSUL, que ainda tropeça em imperfeições nos mecanismos unificadores, fundamental lançar-se por ora na especificação e distinção de cada um dos passos já trilhados por blocos econômicos na busca da comunalidade nações.

## 1.2. Níveis de Integração Regional: MERCOSUL como "União Aduaneira Imperfeita"

Ao se teorizar a evolução dos processos de integração regional, viu-se que desenvolver bases regionais de intercâmbio favorecido de fatores de produção amplia, privilegiadamente, mercados nacionais, ao mesmo tempo que oportuniza exposição

controlada à concorrência estrangeira, limitando os riscos de possíveis efeitos mais danosos da globalização.

Além disso, fortalecer-se em blocos regionais pode propiciar ganho de influência política e poder de barganha em foros internacionais de negociação comercial.

Mas isso só é possível se atingidos níveis confiáveis de livre circulação de pelo menos bens e serviços, e tal tarefa requer, necessariamente, adequada regulação jurídica intrabloco.

Apostando nisso, passo a passo caminhou por exemplo a Europa, de harmonização à unificação de normas nos mais diversos aspectos, desde a liberalização do comércio de carvão e aço, até a regulação de diretrizes econômicas gerais: tributação, câmbio, inflação, gasto público etc.

Assim é que reergueu-se aquele continente das cinzas das guerras, com países individualmente arrasados, para o papel de co-protagonista da economia mundial. Com mercados de matérias-primas integrados, não só atenuaram-se as tensões belicosas pelo domínio das respectivas fontes, como também aumentaram-se gradativamente os níveis produtivos, ao ponto de se alcançar finalmente patamar de excedente produtor e exportador líquido.

Da soma de vantagens competitivas dentro do bloco europeu nasceu uma potência unificada, com fragilidades econômicas compensadas entre os próprios membros, que obtiveram acesso privilegiado a novos mercados, tanto consumidores quanto fornecedores, entre si mesmos, antes da expansão global.

Mesmo tendo sido essa, na esteira do exemplo europeu, a estratégia fundante do MERCOSUL desde sua origem, a de potencializar vantagens econômicas dos países membros a ponto de permitir melhores condições de disputa comercial em cenário global, não se vislumbrou acompanhamento suficiente de instrumentalização jurídica que proporcionasse às nações do bloco o intercâmbio facilitado.

Como bem aponta Casella:

> "Desejando configurar-se como Mercado Comum, O Mercado Comum do Sul, regulado pelos tratados constitutivos terá de fazer face a questões estruturais: para poder alcançar a integração, sob a configuração de mercado comum, terão de ser colocados os fundamentos, legais e institucionais, que permitam desenvolver o processo, economicamente bem encetado e bem sucedido, de forma a criar mecanismos institucionais e operacionais estáveis, que assegurem a tecnicidade da solução de controvérsias e a continuidade

das políticas de integração."[12]

E de todo esse cenário, com certeza, encontra-se na seara tributária o principal entrave, já que justamente nessa a maior carência da harmonização legislativa apregoada ao bloco pelo próprio Tratado de Assunção em seu artigo 1º :

> "(...) Este Mercado Comum implica:
>
> (...) O compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração"[13].

Assim é que, *ad exempli*, permanece grande a lista de exceções à Tarifa Externa Comum, bem como ainda não se logrou alcançar completa livre circulação de bens e serviços[14].

A fim de bem situar as diferenças sistêmicas entre os dois blocos aqui analisados, imprescindível reconhecer o atual nível de integração econômica do MERCOSUL frente aos estágios clássicos previstos pela doutrina para o processo integracionista, claramente identificados com os passos percorridos na Europa.

Para início de breve definição de cada degrau no processo integracionista, pode-se extrair do próprio texto do GATT47 a compreensão de Zona de Livre Comércio como sendo a forma de integração regional econômica em que "um grupo de dois ou mais territórios aduaneiros entre os quais os direitos aduaneiros e outras regulamentações restritivas das trocas comerciais (...) são eliminados para a maioria das trocas comerciais relativas aos produtos originários dos territórios constitutivos da zona de livre troca"[15].

A doutrina de Araminta Mercadante de Azevedo lembra que neste estágio, porém, cada país mantém sua própria política comercial e tarifas aduaneiras frente a terceiros países."[16]

Do que visto, tecnicamente, não se pode atribuir perfeição ao MERCOSUL no cumprimento dos requisitos que ele mesmo estabelece para configuração de livre

---

12 **CASELLA**, Paulo Borba, op.cit. pg.13.

13 BRASIL. Tratado de Assunção promulgado pelo Decreto n. 350 de 21 de novembro de 1991. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0350.htm. - Acesso em 01 de dezembro de 2016.

14 http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/integracao-regional/686-mercosul. Acesso em 02 de dezembro de 2016. "Em pouco mais de vinte anos, o Mercosul provou ser um grande sucesso em termos econômico-comerciais. (...) O comércio intrabloco corresponde a cerca de 15% do total global do Mercosul e **reduziram-se quase totalmente as tarifas para comércio entre os países do bloco**."

15 GATT 47, Parte III, Artigo XXIV, Item 8 'b'.

16 **AZEVEDO**, Araminta Mercadante de. Os aspectos institucionais da Integração Latino-Americana. Revista de Informação Legislativa, v. 8, n. 30, abr./jun. 1971, pg. 75.

comércio, especialmente diante das políticas concernentes aos setores automotivo e açucareiro, nos quais ainda persistem mecanismos como "cotas de importação".

Entretanto, por já ter superado a barreira da livre circulação de pelo menos 80% dos bens comercializados intrabloco, definida pelo antigo GATT 47, pode-se considerar, sim, o MERCOSUL como Zona de Livre Comércio.[17]

Do próprio Artigo 1 do tratado instituidor do MERCOSUL, tem-se que União Aduaneira requer "o estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados, ou agrupamentos de Estados, e a coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais".

Trata-se, pois, de adotar uma pauta aduaneira comum, unificando a tributação sobre importação de bens e serviços oriundos de países não-membros, via estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum (TEC).

Logo, os membros abrem mão os membros da faculdade de unilateralmente conduzirem suas políticas comerciais para com terceiros países.

Aqui também tropeça, em parte, o MERCOSUL, vez que permanece extensa a lista de itens excepcionados pelos signatários de submeterem-se à TEC do bloco, havendo previsão para um máximo de 20% de produtos excluídos do regime comum. Em razão disso, não é possível se definir o bloco como União Aduaneira, ao menos não perfeitamente, como atesta o próprio governo brasileiro:

> "O bloco pode ser caracterizado como uma união aduaneira em fase de consolidação, com matizes de mercado comum, com eliminação dos entraves à circulação dos fatores de produção, bem como pela adoção de política tarifária comum em relação a terceiros países, por meio de uma Tarifa Externa Comum (TEC)."[18]

Aponta o MRE para o conceito de Mercado Comum, que nas palavras de Faria constitui a forma mais avançada e complexa de integração econômica, "essencialmente porque não visa apenas à liberalização dos fluxos comerciais, mas sim à plena liberdade de circulação de bens, pessoas, serviços e capitais."[19]

Diante das liberdades envolvidas no Mercado Comum, outras medidas conjuntas

17 Informação disponível em http://www.camara.leg.br/mercosul/blocos/introd.htm. Acesso em 03 dez 2016.

18 http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/integracao-regional/686-mercosul. Acesso em 03 de dezembro de 2016.

19 **FARIA**, José Angelo Estrela. O Mercosul: princípio, finalidade e alcance do Tratado de Assunção. Brasília: Ministério das Relações Exteriores do Brasil, 1993. p. 40

tornam-se necessárias, seja para harmonizar condições desiguais, seja para melhor conduzir políticas econômicas.

Esse o objetivo institucional a ser alcançado pelo MERCOSUL como meta, já que prevê em seu Tratado original ser devida "A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes - de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, de transportes e comunicações e outras que se acordem -, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes"[20].

Neste ponto específico residiria, doutrinariamente, a diferença entre o objetivo do MERCOSUL e o degrau seguinte na escala da integração. Muito embora haja previsão de coordenação de políticas nas mais variadas áreas, não há previsão de uma autoridade supranacional competente para tal. Não se alcança o nível de União Econômica e Monetária por caber, ainda, aos próprios "Estados-Partes" as negociações e definições das políticas setoriais nacionais.

No caso da União Europeia, há delegação de poderes soberanos nacionais quanto à regulação de políticas econômicas (fiscal, cambial, monetária, socioeconômicas etc.), sendo essas definidas e coordenadas por uma autoridade supranacional competente para tal.

Daí dizer-se ter logrado chegar no nível de União Econômica e Monetária, mesmo que a ausência de consensos doutrinários sobre conceitos possa interferir na exata configuração nesse patamar.

Seguramente, porém, sobra arcabouço institucional ao bloco para fortalecer a ideia de integração econômica total: o Banco Central Europeu na direção da política monetária e cambial, o próprio Euro em si, o Tribunal de Contas da União Europeia, além das funções legislativas e executivas de caráter geral desempenhadas pelo Conselho da União Europeia, pelo Parlamento Europeu, pela Comissão Europeia e pelo Conselho Europeu.

Quanto ao MERCOSUL, muito embora tenha sido concebido para alçar voos ao patamar de Mercado Comum, sabe-se estar atualmente distante disso.

Ainda que haja também instituições mercosulinas como o Conselho do Mercado Comum, o Grupo Mercado Comum, a Comissão de Comércio, o PARLASUL

20 Trecho do Artigo 1 do Tratado de Assunção promulgado pelo Decreto n. 350 de 21 de novembro de 1991. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0350.htm. - Acesso em 01 de dezembro de 2016.

etc., nem de longe podem ser comparadas as extensões de amplitude das respectivas competências com os órgãos congêneres europeus. Isso não só na teoria, mas também na prática, visto que além de se tratar de blocos com objetivos institucionais diversos, ainda engatinha o MERCOSUL quanto à real força executória de suas diretivas e seus planos de ação.

A partir desse contexto de integração ainda tortuosa, cabe investigar os próximos passos na trilha da regionalização mais avançada traçada pela União Europeia, a fim de que o MERCOSUL alcance os pilares necessários ao destravamento fidedigno de relações econômicas intrabloco, especialmente quanto ao viés tributário, no que toca ao foco deste estudo.

Antes, porém, de bom alvitre ilustrar esta dissertação com panorama histórico e perspectiva atualizada do bloco sulamericano, bem contrastando genericamente metas e resultados, importância estratégica e prognósticos.

## 1.3. MERCOSUL: Panorama Histórico e Perspectivas Atuais

Até o momento, tratou-se de contextualizar o MERCOSUL no âmbito globalizado dos processos de integração regional, expondo de início os diferentes vieses de importância desse movimento de aglutinação econômica de países, para depois situar o bloco sulamericano no adequado estágio comparativo de evolução institucional.

Para concluir a parte introdutória deste trabalho, parte-se agora a trazer à tona, sucintamente, as bases históricas sobre as quais se assenta o atual MERCOSUL, caminhando desde os primórdios dos primeiros entendimentos políticos, até os últimos eventos desse enredo.

Pretende-se aqui finalizar a ambientação da dissertação, com a demonstração do longo caminho já percorrido pelo MERCOSUL, da respectiva capacidade de evolução e superação de dificuldades de diferentes matizes, seja políticos ou econômicos, para ao fim confirmar sua importância estratégica para o Brasil.

Assim, remontando a longínquas datas, desde a divisão colonial das terras da América do Sul entre Portugal e Espanha, a relação entre os atuais membros do MERCOSUL nem sempre foi amistosa. Os atritos, aliás, refletiam tanto as turbulências políticas entre as metrópoles, quanto a própria tendência da época, a envolver tensões entre vizinhos geográficos.

Cortados os laços coloniais, seguiu conflituoso o ambiente no cone sul, tendo sido a diplomacia local duramente costurada em meio a guerras historicamente bastante significativas, como a da Cisplatina (1825/1828 – Independência do Uruguai), a Guerra do Prata (1851/1852 – Guerra contra Oribe e Rosas) e a Guerra do Paraguai (1864-1870).

Já no curso do Século XX, iniciativas de maior prestígio ao diálogo podem ser apontadas, como o "Pacto ABC de 1915", acordo diplomático de alcance limitado e que não chega a entrar em vigor, mas que encaminha a política exterior de Argentina, Brasil e Chile a práticas de consultas e iniciativas mútuas, ecoando o objetivo inicial de "Não Agressão, Consulta e Arbitragem".

De simbolismo fulcral, embora não tenha chegado a vigorar, o "Tratado de Comércio e Navegação entre a República dos Estados Unidos do Brasil e a República Argentina", entabulado em 1940 sob a representação de Oswaldo Aranha, que visionariamente previa em seu Artigo I:

> Entre os territórios do Brasil e da Argentina haverá inteira liberdade de comércio e navegação, e os nacionais de cada uma das Altas Partes Contratantes gozarão, no território da outra, em suas pessoas e seus bens, da proteção de seus Governos e de todos os direitos, vantagens e liberdades (...).[21]

Caminhava-se para o que mais tarde veio ser apelidado de "Espírito de Uruguaiana", em referência aos amistosos Acordos de Uruguaiana e à Declaração de Uruguaiana, fruto do contexto do trabalho das administrações Juscelino Kubitchek/Horácio Lafer e Jânio Quadros-João Goulart/Afonso Arinos-San Tiago Dantas, entre 1958 e 1962, especialmente até a deposição militar de Arturo Frondizi, então presidente da Argentina.

Segundo Alessandro Candeas[22], as relações bilaterais entre Brasil e Argentina no período entre 1961 e 1979 são caracterizadas pela instabilidade conjuntural com predomínio da rivalidade. As ditaduras militares de ambos os lados viam o vizinho como concorrente na disputa de hegemonia regional, e como uma ameaça à segurança nacional. Os pontos mais delicados da relação bilateral eram a crise Itaipú-Corpus e o desenvolvimento da tecnologia nuclear.

---

21 BRASIL. Decreto nº 8.370/1941, que promulga o Tratado de Comércio e Navegação, entre o Brasil e a Argentina, firmado em Buenos Aires, a 23 de janeiro de 1940 Disponível em http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1940-1949/decreto-8370-11-dezembro-1941-324053-publicacaooriginal-1-pe.html. Acesso em 07 de setembro de 2017.

22 **CANDEAS**, Alessandro Warley. Relações Brasil-Argentina: uma análise dos avanços e recuos. Rev. Bras. Polít. Int. 48 (1), 2005, pgs 178-213. Disponível em http://www.scielo.br/pdf/rbpi/v48n1/v48n1a07.pdf. Acesso em 07 de setembro de 2017.

Em 1979, a rivalidade começa a arrefecer por meio do acordo Tripartite, o qual colocava fim à questão sobre aproveitamento hidrelétrico na Bacia do Paraná. Inicia-se, desse modo, um novo padrão de relacionamento bilateral que Candeas denomina "construção da estabilidade estrutural pela cooperação"[23]. A Guerra das Malvinas serviu para aproximar ainda mais os dois países. A neutralidade imperfeita brasileira, o apoio do país à pleito de soberania argentina sobre as ilhas e o apoio dado ao vizinho em foros internacionais e na representação frente a Londres, propiciaram a redução das desconfianças do setor militar argentino contra o Brasil. Esse processo de distensão e de busca de relações estáveis progrediu ainda mais com a superação das desconfianças mútuas na temática nuclear.

Saindo do contexto bilateral, a esteira de entendimentos regionais na América do Sul passa pela formação em 1960, da Associação Latinoamericana de Livre Comércio (ALALC), uma tentativa de integração comercial realizada após a fundação da Comunidade Econômica Europeia, em 1957, pelo Tratado de Roma. Pode-se dizer que a constituição da ALALC teve influência das ideias da CEPAL (Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe), que atribuíam à formação de um mercado comum local a melhor oportunidade para o desenvolvimento latino-americano sob o modelo de substituição de importações.

Em 1980, a ALALC dá lugar à ALADI (Associação Latino-Americana de Desenvolvimento e Intercâmbio), muito tendo em vista a viabilização também de acordos de alcance parcial, que não alcalçariam todos os membros do grupo, tais quais os Acordos de Complementação Econômica (ACE), que poderiam criar zonas de livre comércio segregadas dentro da ALADI.

Pois é esse o contexto de surgimento do MERCOSUL. Com a redemocratização política de Brasil e Argentina, a integração regional tornou-se uma prioridade de política externa. Em 1983, na Argentina, e em 1985, no Brasil, intalaram-se governos civis, cujo objetivo era consolidar a democracia, agenda convergente que induziu maior cooperação entre os vizinhos.

Assim, já em 1985, Brasil e Argentina assinam a "Declaração de Iguaçu" e, em 1986, o PICE (Programa de Integração e Cooperação Econômica). Em 1988, firmam o Tratado de Integração Econômica, o qual previa a formação de um mercado comum em dez anos.

Na virada dos anos 80 para os 90, com a ascensão dos presidentes Fernando Collor e Carlos Menem ao poder, a dimensão econômica do projeto regional ganhou ímpeto.

23 **CANDEAS**, Alessandro Warley, op.cit., loc.cit.

Em 1990, foi assinada a Ata de Buenos Aires, a qual reduziu o prazo de criação do mercado comum para 1995. Nesse momento, Uruguai e Paraguai aderiram ao processo negociador e, em 1991, foi assinado o Tratado de Assunção, o qual deu origem ao Mercado Comum do Sul.

O bloco estabelece, como já dito, objetivo de integrar os mercados dos Estados Partes, alcançando-se a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos; o estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum (TEC) incidente sobre importações extrabloco; a adoção de uma política comercial comum; além da coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais, tudo por meio da harmonização de legislações nas áreas pertinentes.

Como benefícios almejados estavam, como estão, o ganho de escala produtiva pela ampliação dos mercados nacionais, gerando diminuição de custos e desenvolvimento dos parques industriais; além do fortalecimento do fluxo comercial entre os membros, reduzindo os níveis de exposição a vulnerabilidades do mercado global.

Caminhando na direção do fortalecimento do bloco, em sua fase de maior vigor que durou até 1999, assina-se em 1994 o Protocolo de Ouro Preto, marco institucional que confere personalidade jurídica internacional ao bloco, até então somente composto por Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai.

Tratando dos principais mecanismos institucionais do MERCOSUL, afora diversos mecanismos de ordem social, citem-se o Conselho do Mercado Comum (CMC), responsável pela direção política da integração, emitindo Decisões e sendo composto pelos Ministros da Economia e das Relações Exteriores dos membros; o Grupo Mercado Comum (GMC), braço executivo do bloco; e a Comissão de Comércio do MERCOSUL (CCM), órgão técnico responsável pelas Diretrizes que apoiam as emissões das Resoluções pelo GCM.

Quanto à constituição, o MERCOSUL passa por importantes ampliações, passando em 2013 a contar com a participação de todos os países da América do Sul, seja como membro, seja como Associado. A Bolívia encontra-se em processo de adesão ao bloco, tendo assinado o respectivo Protocolo definitivo em Julho de 2015 (substituindo o ato de 2012 que não contou com Paraguai, suspenso do bloco à época). A Venezuela, por sua vez, encontra-se em situação *sui* generis, já que, embora tenha ingressado formalmente no bloco, não cumpriu com os prazos para internalização das legislações do MERCOSUL, além de ter sido suspensa em agosto de 2017 por violação à Cláusula Democrática prevista no Protocolo de Ushuaia II. Por tal motivo, como já exposto, o sistema jurídico venezuelano restou fora do corte metodológico empregado na definição do objeto deste estudo.

Apenas para pontuar, talvez venha do mercado de petróleo a maior importância da Venezuela para o MERCOSUL, já que possui sozinha cerca de 93% das reservas do bloco, alçando-o à maior reserva certificada pela Organização dos Países Exportadores de Petróleo (OPEP). O interesse brasileiro, quanto a esse quesito, advém do encadeamento do setor com o novo parceiro vizinho, especialmente se confirmado todo o potencial das reservas nacionais da camada "pré-sal".

Caso incluídos os dados venezuelanos, o MERCOSUL conta com uma população de cerca de 275 milhões de habitantes espalhados por um território equivalente a 3 vezes o da União Europeia. Uma continental área, e uma enorme mercado consumidor, embora o Brasil corresponda, sozinho, a quase ¾ desses números. Mas isso não arranha a relevância do bloco para o país.

Na atualidade, cresce a percepção de que o Brasil, para retomar o crescimento sustentado, precisa modernizar sua economia e elevar a produtividade. Até o final dos anos 2000, o crescimento econômico nacional ocorreu de modo extensivo, ou seja, pela acumulação de fatores de produção, especialmente trabalho e capital. O crescimento extensivo, no entanto, não se sustenta indefinidamente, de modo que, como afirma Paul Krugman "A produtividade não é tudo, mas no longo prazo ela é quase tudo. A habilidade de um país melhorar seu padrão de vida depende quase que inteiramente de sua habilidade de aumentar sua produção por trabalhador".

Nesse sentido, a maior integração do país à economia mundial mostra-se desejável, já que é um dos indutores do crescimento da produtividade.

Como ensina Jorge Arbache, "o Brasil precisa produzir mais bens e serviços que tenham valor global. Isto porque evidências empíricas mostram que a participação em cadeias produtivas internacionais são um poderoso vetor de aumento da produtividade". A adesão às cadeias globais de produção expõe as empresas a melhores práticas, disciplinas de trabalho, padrões regulatórios, tecnologias, ideais, parcerias e clientes, o que aumenta a produtividade e a competitividade.[24]

Nos anos 1990, a estratégia brasileira para internacionalizar sua economia encontrava no MERCOSUL seu principal pilar. O MERCOSUL seria o pré-vestibular da globalização, nas palavras do embaixador Marcus Azambuja. Desse modo, por meio da abertura comercial aos países do bloco, as empresas brasileiras desenvolveriam expertises que lhes permitiriam, depois, concorrer em nível global. Tratava-se, portanto, de uma estratégia gradual de adesão ao mundo globalizado, depois de meio século de

24 **ARBACHE**, Jorge. Coluna no jornal Valor Econômico, Disponível em https://scalcomt.com.br/noticias/artigos/2013/06/25/como-elevar-a-produtividad e.html. Acesso em 08 de setembro de 2017.

industrialização por substituição de importações.

Nos primeiros anos do bloco, a estratégia pareceu bem-sucedida. O comércio intrabloco aumentou exponencialmente e as fusões e aquisições corporativas indicavam um novo padrão administrativo e concorrencial. No final da década, sem embargo, a crise do Real e a crise Argentina levaram à desaceleração do processo de integração, o qual não logrou retomar sua dinâmica inicial.

Nos anos 2000, em que pesem as tentativas de destravamento do MERCOSUL, a política comercial externa brasileira priorizou o regime multilateral, enquanto a ascensão chinesa garantia uma crescente demanda pelas commodities nacionais e colaborava para a solução do histórico problema de equilíbrio do balanço de pagamentos, o que reduzia as pressões pela abertura de novos mercados.

Em 2008, contudo, a Rodada Doha chegava a um impasse que os membros da OMC não conseguiam superar. As dificuldades no regime multilateral ensejou, em muitos países, a procura por alternativas bilaterais e plurilaterais. Os Estados Unidos na década de 2010 passaram a negociar o TPP (Trans-pacific Partnership) e o TTIP (Trans-atlantic Trade and Investment Partnership), enquanto a China buscava adensar suas relações com seu entorno regional por meio do RCEP (Regional Comprehensive Economic Partnership).

Infelizmente, como se vê, nessa nova geografia do comércio internacional, o Brasil está isolado das cadeias de valor mundial, o que dificulta seu processo de desenvolvimento. E isso pode ser comprovado quando se analisam os não muito significativos acordos de livre comércio entre MERCOSUL e outras regiões (Israel e Egito – em vigor; Palestina e SACU (Southern African Customs Union) – em trâmite).

Diante desse cenário, o governo brasileiro busca, com mais ênfase na era pós Partido dos Trabalhadores, e com o apoio do novo governo argentino de Mauricio Macri, redinamizar o MERCOSUL por meio da remoção dos entraves ao comércio intrabloco, e da assinatura de acordos extraregionais de maior peso, como a tão aguardada parceria com a União Europeia.

Justamente aqui se insere a relevância e pertinência desta dissertação de mestrado, no intuito de fornecer munição apta a contribuir, de alguma forma, para a evolução do processo de integração regional na América do Sul, buscando livrar-se da mera descrição da problemática apontada.

Como termômetros indicadores do novo momento de reaquecimento a se descortinar à frente do MERCOSUL, por exemplo, podem-se citar os discursos de

posse e, quase um ano após, de passagem de cargo, do então Ministro das Relações Exteriores do Brasil, José Serra, em Maio de 2016 e Março de 2017, respectivamente:

Discurso de Posse:

> O Brasil não mais restringirá sua liberdade e latitude de iniciativa por uma adesão exclusiva e paralisadora aos esforços multilaterais no âmbito da Organização Mundial do Comércio, como aconteceu desde a década passada, em detrimento dos interesses do país. (...) essas negociações, infelizmente, não vêm prosperando com a celeridade e a relevância necessárias, e o Brasil, agarrado com exclusividade a elas, manteve-se à margem da multiplicação de acordos bilaterais de livre comércio. **O multilateralismo que não aconteceu prejudicou o bilateralismo que aconteceu em todo o mundo**. **Quase todo mundo investiu nessa multiplicação, menos nós. Precisamos e vamos vencer esse atraso e recuperar oportunidades perdidas**. (...)
>
> Um dos principais focos de nossa ação diplomática em curto prazo será a parceria com a Argentina (...) precisamos **renovar o Mercosul**, para corrigir o que precisa ser corrigido, com o objetivo de fortalecê-lo, antes de mais nada **quanto ao próprio livre-comércio** entre seus países membros, que ainda deixa a desejar (...). *(grifou-se)*

Discurso de Passagem de Cargo:

> Terceiro avanço: maior **pragmatismo e foco na integração regional**.
>
> O Mercosul encontrava-se virtualmente paralisado em função da falta de objetivos claros e problemas institucionais.
>
> Buscamos restaurar a convergência de visões entre os sócios fundadores, que hoje compartilham a convicção de que **temos de retomar a vocação original do bloco: promover o livre comércio, removendo barreiras e estimulando a convergência regulatória**.(...)
>
> As negociações com a União Europeia ganharam velocidade novamente, e tenho a esperança de que o acordo seja concluído em breve.(...)
>
> Isso é resultado do fato de que, após muito tempo, conseguimos estabelecer uma convergência de interesses entre os membros do Mercosul no sentido de melhor colher oportunidades econômicas num mundo em constante transformação. *(grifou-se)*

Resta bastante clara, pois, uma mudança de paradigma na condução do processo de integração do MERCOSUL, que volta a ter foco no viés econômico, mesmo que sem

abandonar o potencial político e as responsabilidades sociais. Trata-se de "consertar o MERCOSUL sem jogá-lo fora", nos dizeres do embaixador Marcos Azambuja[25].

Aponta-se, também, para o abandono do foco no regime multilateral de comércio adotado pelos governos petistas, movendo-se a política comercial externa do Brasil para seus dois outros eixos na estratégia de negociação: aprofundamento da integração regional na América do Sul; e negociação de acordos preferenciais de comércio com países de fora da região.

Passa-se da prioridade multilateral para a regional/bilateral. O MERCOSUL retoma sua centralidade.

Entretanto, para se sair da teoria do discurso político, e se atingir a concretização de medidas eficazes que incrementem o grau de integração regional, é passo fundamental a harmonização das legislações, pois sem essa não são criadas as oportunidades para que os setores privados de fato se agreguem.

Sabe-se que o MERCOSUL possui um enorme potencial, representando números equivalentes à quinta maior economia do mundo. Fala-se de um Produto Interno Bruto de cerca de 2,7 trilhões de dólares! Mesmo tendo multiplicado em quase 13 vezes o fluxo comercial interno, o bloco ainda não é páreo para os níveis de trocas da União Europeia ou do NAFTA, por exemplo. Os números são, sim, positivos[26], mas ainda distam do que poderiam ser, mesmo que sejam otimistas os discursos, como o do ex-ministro Mauro Vieira, por ocasião do aniversário de 25 anos do MERCOSUL:

> Com o salto quantitativo e qualitativo do comércio do Brasil com os parceiros (de US$ 4,5 bilhões em 1991 para US$ 30,3 bilhões em 2015), o Mercosul tornou-se nosso maior mercado para exportações de diversos bens industriais de alto valor agregado, assumindo enorme relevância para muitos setores da indústria brasileira, como o automotivo.[27]

---

25 **SERRA**, José. Discurso Disponível em http://blogs.oglobo.globo.com/miriam-leitao/post/diplomata-propoe-consertar-o-mercosul-sem-joga-lo-fora.html. Acesso em 09 de setembro de 2017.

26 "Em 2017, os dados até julho mostram crescimento de 22,1% nas exportações brasileiras (US$ 13 bilhões) e de 53% no saldo comercial do Brasil com o bloco (US$ 5,9 bilhões) em relação ao mesmo período de 2016. Além disso, o MERCOSUL é o principal receptor de Investimentos Estrangeiros Diretos (IEDs) no continente. Nos últimos dois anos, recebeu 47% (2015) e 46% (2016) dos Investimentos Estrangeiros Diretos na América Latina e Caribe e 65% (2015 e 2016) da América do Sul (dados da UNCTAD). Houve também aumento da participação percentual do bloco como destino de investimentos estrangeiros no mundo: nos anos pré-crise (2005-2007), o MERCOSUL recebia 2% do investimento mundial; em 2015, recebeu 4,4%; e, em 2016, 3,7%." Disponível em http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul. Acesso em 09 de setembro de 2017

27 Disponível em http://www1.folha.uol.com.br/mundo/2016/03/1754184-os-25-anos-de-mercosul-momento-de-reconhecer-os-ganhos.shtml. Acesso em 01 de agosto de 2017.

São rubricas estratégicas para o Brasil. Representam não só superávits nos últimos 10 anos. Significam um comércio de qualidade significativa, capaz de ao menos atenuar a tendência de primarização das exportações nacionais e gerar desenvolvimento tecnológico e empregos de melhor nível. Segundo o Ministério das Relações Exteriores brasileiro[28]:

> Em pouco mais de vinte anos, o MERCOSUL provou ser um grande sucesso em termos econômico-comerciais. O comércio intrabloco multiplicou-se mais de dez vezes, saltando de US$ 5,1 bilhões (1991) para US$ 58,2 bilhões (2012). No mesmo período, o comércio mundial cresceu apenas cinco vezes. O comércio do Brasil com o MERCOSUL quase multiplicou-se por dez – ao passo que, com o resto do mundo, o aumento foi de oito vezes. O comércio intrabloco corresponde a cerca de 15% do total global do MERCOSUL e reduziram-se quase totalmente as tarifas para comércio entre os países do bloco.

Ao que mais importa para apontar a relevância do MERCOSUL, diga-se que em 2016, por exemplo, 84% das exportações do Brasil para membros do bloco foram de bens industrializados, enquanto o mesmo perfil vendido para o mundo representa apenas 56% do total[29]. Em 2012, chegou-se a 92% de produtos manufaturados e semimanufaturados exportados para o MERCOSUL.

Boa parte desse mercado, vale ressaltar, está atrelado ao comércio de veículos, seja o bem final, seja toda cadeia de peças e insumos. E isso em função de terem Argentina e Brasil integrado suas cadeias produtivas, formando o terceiro maior mercado de carros do mundo, atrás apenas de China e Estados Unidos.[30]

Perceba-se que, nesse caso, não se trata simplesmente de investir no MERCOSUL como forma de aumentar o fluxo de comércio exterior. Trata-se atualmente de questão vital para ambas as economias, vez que possuem alta participação do mercado automotivo em suas pautas produtivas, mesmo possuindo indústrias relativamente atrasadas neste setor, sem maior competitividade a nível global, e encontrando dentro da própria ALADI concorrente muitíssimo forte, a indústria mexicana.

---

28 Disponível em http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/integracao-regional/686-mercosul. Acesso em 09 de setembro de 2017.

29 Disponível em http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul. Acesso em 09 de setembro de 2017.

30 Em 2013, 47% da produção de automóveis argentinos foram exportados para o Brasil. O mercado brasileiro foi o destino de 85% das exportações argentinas de veículos no ano passado. As exportações para a Argentina representaram, em 2013, 16% da produção brasileira de automóveis e 80% das exportações de veículos do Brasil. Disponível em http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/integracao-regional/686-mercosul. Acesso em 09 de setembro de 2017.

Claro que não se pode omitir o fato de que o comércio intrabloco vem enfrentando resistência ao crescimento desde 2013, com tendências de retração, mas isso pode ser atribuído tanto às crises econômicas Argentina e Brasileira, como ao próprio avanço da concorrência chinesa. Aliás, a China já ultrapassou os Estados Unidos e a União Europeia, e hoje é o segundo maior parceiro comercial da Argentina, ainda que bem atrás do Brasil.

Esse traço é particularmente preocupante, levando-se em conta que a China não conta com os benefícios que as mercadorias brasileiras têm no MERCOSUL, afora os custos superiores de frete, etc. Observa-se que a expansão da participação dos manufaturados chineses vem ocorrendo em todo o mundo, impondo perdas aos brasileiros tanto na África, quanto na própria ALADI. Mais um forte motivo, portanto, para preservação e ampliação de mercados privilegiados para o Brasil no setor, a ponto de fortalecer e entrelaçar cada vez mais as cadeias produtivas regionais para um melhor enfrentamento da competição asiática.

Em suma, para se destacar a relevância de se investir, doravante com maior ênfase, na superação de barreiras intrabloco que dificultem a consecução do pretendido mercado comum do MERCOSUL, lídimo voltar a atenção para o que se está sendo produzido de conteúdo fora do mundo jurídico. Aqui, especificamente, o Instituto de Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro (IE/UFRJ)[31]:

> A emergência das cadeias regionais e globais de produção afetou a natureza da competição internacional e renovou o debate acerca da importância da integração regional para uma melhor inserção internacional dos países. Os resultados aqui obtidos sugerem que o padrão de especialização do Brasil não tem posicionado o país nas etapas mais dinâmicas do comércio internacional fragmentado. O país tem se localizado predominantemente como fornecedor nas etapas iniciais dos processos produtivos, a única exceção sendo no intercambio com a ALADI, que é, na realidade, fortemente influenciado pelo comércio bilateral de veículos automotores entre Brasil e Argentina.
>
> (...)
>
> A reversão dessa tendência claramente negativa para as exportações brasileiras de manufaturados depende, por um lado, de uma

31 **DA COSTA**, Kaio Glauber Vital, **CASTILHO**, Marta dos Reis e **TORRACA**, Julia. Desempenho e perspectivas das exportações brasileiras de produtos manufaturados – perfil e perda de mercado do Brasil na América Latina. 2016. Disponível em https://www.anpec.org.br/encontro/2016/submissao/files_I/i7-eba2390e6b60f31feb1480fa89eb7c18.pdf. Acesso em 10 de setembro de 2017.

melhora na competitividade dos produtos brasileiros e, por outro, de iniciativas que estimulem o comércio regional. Essas iniciativas devem possibilitar aprofundamento dos acordos com os vizinhos latino-americanos dentro de uma estratégia mais ampla de articulação produtiva na região: nesse caso, os efeitos seriam benéficos não somente para a indústria brasileira, mas também para os seus vizinhos latino-americanos.

# 2. Obstáculos Jurídicos Brasileiros à Integração Tributária Mercosulina

Uma vez introduzida a sistemática de integrações econômicas regionais como grande fundação sobre a qual se assenta a premissa deste trabalho, mirada na necessidade e nos benefícios de um melhor entrelaçamento dos sistemas tributários dos países do MERCOSUL, passa-se a tratar do que efetivamente o impediria, a partir da análise da legislação brasileira.

Trata-se de deitar olhos sobre as barreiras técnicas identificadas no sistema constitucional tributário nacional, que dificultam a genuína configuração de um mercado interno unificado no MERCOSUL.

O objetivo deste capítulo é, pois, criar consciência no trabalho acerca do que de fato pode ser apontado como causa dos desajustes identificáveis no comércio intrabloco. Volta-se a atenção, aqui, especialmente ao que concerne a previsões normativas pátrias que importam em violação, direta ou indireta, do princípio básico do tratamento nacional dentro do bloco.

Importante esclarecer, porém, desde logo, que não se trata apenas de exemplificação prática das mazelas por que passam importadores e exportadores dos países signatários.

Diferente disso, o alvo está em atacar os argumentos jurídicos que, embasados em exegese de textos legais e constitucionais do direito nacional, dão azo à manutenção em vigor de um tal "carnaval tributário"[32] também no âmbito do comércio exterior brasileiro.

Como não poderia deixar de ser, antes da solução, faz-se necessário destrinchar cada um dos principais entraves que ela se prestaria a resolver. Nesse sentido é que serão devidamente analisadas posições doutrinárias e jurisprudenciais acerca das principais nuances legais e constitucionais em voga quando se trata tanto do conflito entre normas nacionais e internacionais sobre tributação, quanto das peculiaridades singulares brasileiras na repartição federativa de competências e receitas tributárias.

Em breve suma: afinal, é lícito ao Brasil enunciar legislação interna que fira de morte norma firmada em pacto internacional? Possui a União Federal competência para tratar internacionalmente de matéria tributária que envolva competência

32 Expressão utilizada em referência ao célebre livro, de mesmo metafórico nome, do não menos aplaudível Alfredo Augusto Becker.

legislativa de outros entes da federação? É possível se unificar a base de cálculo, ou ao menos a burocracia, referente aos tributos dos três entes federativos, no que toca ao comércio exterior brasileiro? Isso seria consectário previsto no Tratado de Assunção e indispensável para se harmonizar verdadeiramente a legislação fiscal brasileira à dos demais países do MERCOSUL?

## 2.1. Hierarquia de Tratados Internacionais em Matéria Tributária no Direito Brasileiro

Ao se abordar o tema da integração mercosulina, diversas são as dificuldades teóricas imediatamente apontadas pela doutrina para que se alcance aqui o nível de um mercado comum.

De uma forma ou de outra, parece nos escapar a ideia de que a decisão sobre a imprescindibilidade da superação de toda e qualquer barreira já foi tomada em 1991, ao ser assinado o Tratado constitutivo do bloco[33].

De fato, da literatura disponível sobre o tema, raríssimas são as proposições que indiquem caminhos aptos a se contornar tal ou qual empecilho. Diferente disso, abundam materiais que se limitam a indicar o atual estágio de incompatibilidade entre os sistemas jurídicos dos Estados membros.

E nem se fale do arsenal tributário, sacralizado, que mais parece voltado à guerra do que sujeito a modificações para se adequar ao que outrora definido no ajuste entre nações.

E não é pra menos. Há muito já se tem posicionamento razoavelmente estável acerca do enquadramento hierárquico de tratados internacionais no sistema jurídico brasileiro. A exemplo do que assentado no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.480/DF[34] (na esteira do considerado *leading case* Recurso Extraordinário 80.004/

33 Tratado de Assunção: CAPÍTULO I Propósitos, Princípios e Instrumentos - ARTIGO 1 Os Estados Partes decidem constituir um Mercado Comum, que deverá estar estabelecido a 31 de dezembro de 1994, e que se denominará "Mercado Comum do Sul" (MERCOSUL). Este Mercado Comum implica: A livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida de efeito equivalente;

34 STF - ADI 1.480/DF. Relator Mininistro Celso de Mello (08.08.2001): "Os tratados internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequencia, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes [...] No sistema jurídico brasileiro, os tratados ou convenções internacionais estão hierarquicamente subordinados à autoridade normativa da Constituição da República. Em consequencia, nenhum valor jurídico terão os tratados internacionais, que, incorporados ao sistema de direito positivo interno, transgredirem, formal ou material-

SE), normas internacionais que não tratem de direitos humanos possuem *status* de lei ordinária no sistema jurídico brasileiro. Assim sendo, eventuais conflitos (aparentes que sejam) resolvem-se pelos critérios habituais de especialidade, cronológico etc.

Quanto a enunciados internacionais de direitos humanos ratificados pelo Brasil, impensável hoje em dia alegar-se que se submetam à observância da legislação ordinária brasileira. Se internalizados segundo o trâmite especial, ingressarão no ordenamento nacional com status de Emendas Constitucionais, conforme nova previsão do artigo 5º, paragrafo 3º da Constituição Federal[35]. Caso contrário, seguindo trâmite regular de incorporação, serão recebidos ao nível supralegal, acima portanto de normas infraconstitucionais, mas abaixo da Carta Magna.

Assim restou decidido no histórico caso do RE 466.343/SP[36], no qual a Suprema Corte afastou a possibilidade de haver no Brasil prisão civil do depositário infiel, haja vista vedação encartada na Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica)[37].

Não obstante, na específica seara tributária, inexiste a mesma segurança jurídica, restando férteis ainda os debates acerca da prevalência normativa ora de enunciados internacionais ora de prescrições internas nacionais.

Trata-se de contenda interpretativa pendente ainda de definição jurisprudencial, acerca do artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN), que assim prevê:

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

Válido lembrar o conceito de "tratado", segundo o que estabelece o artigo 2, item 1, da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, norma internalizada no Brasil por meio do Decreto nº. 7.030, de 14 de dezembro de 2009:

> " Artigo 2
>
> Expressões Empregadas

mente, o texto da Carta Política".

35 Emenda Constitucional n. 45/2004 inclui o §3º no artigo 5º da CF: "Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais".

36 STF- RE 466.343/SP. Relator Ministro Cezar Peluso (22.11.2006).

37 "Artigo 7. Direito à liberdade pessoal – (...) 7. Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar."

> 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;**";

Nada a questionar pois, no ponto, quanto à terminologia adotada pelo CTN, "tratados e convenções internacionais", já que anterior à própria existência da Convenção de Viena, que, por sinal, só foi promulgada pelo Brasil mais de 30 anos após a entrada em vigor do código.

Assim, independente da denominação que receba, um Tratado Internacional se define pelo respectivo conteúdo e implicação de dois ou mais países.

Partindo-se, pois, da redação do enunciado tributário, algumas normas podem essurgir da intelecção do jurista, e doutrinadores do mais alto gabarito já se posicionaram sobre o tema.

Para Paulo de Barros Carvalho não se pode contornar o erro contido no texto legal do art. 98 do CTN, haja vista que, de fato, não seriam os tratados ou as convenções a possuir idoneidade jurídica para revogar ou alterar a norma interna, e sim os decretos legislativos que incorporam o tratado ao ordenamento jurídico pátrio, hierarquicamente inferiores à legislação ordinária, pois.[38]

Hugo de Brito Machado caminha por trilha semelhante, criticando a terminologia empregada. Na superação do eventual conflito, porém, aponta conceito diferente, o da moralidade, para invalidar a alteração de tratado por legislação ordinária interna:

> Os tratados internacionais, portanto, devem ser respeitados pelo Congresso Nacional, que os referenda, e somente devem ser alterados pela via própria. Não por leis internas. Por outro lado, a alteração por lei interna, de um tratado internacional, não tem apoio nos princípios da moralidade, que devem presidir também as relações internacionais. Alterando, por lei interna, regras de tratado internacional, o país perde credibilidade. Assim, temos fortalecido o nosso entendimento, no sentido de que os tratados internacionais não podem ser revogados por lei interna. Tanto no plano da ciência do Direito, como no plano ético.[39]

Como sempre, de clareza solar Francisco Rezek, ao inicialmente também abordar a significação da norma pela terminologia usada, mas arrematando o tema com firmeza:

---

38 **CARVALHO**, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pg. 95

39 **MACHADO**, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 31ª ed. São Paulo, Malheiros, 2011, pg. 136.

> "Essa linguagem sugere mais uma norma preventiva de conflitos do que uma regra de solução do conflito consumado; mas se assim for entendida ela é virtualmente supérflua. Não há dúvida de que o tratado revoga, em qualquer domínio, a norma interna anterior; nem tampouco de que o legislador, ao produzir direito interno ordinário, deve observar os compromissos externos da república, no mínimo para não induzi-la em ilícito internacional. Assim, para que se dê ao art. 98 efeito útil, é preciso lê-lo como uma norma hierarquizante naquele terreno onde o CTN foi qualificado pela Constituição para ditar "normas gerais". (...) Em matéria tributária, há de buscar-se com mais zelo ainda que noutros domínios a compatibilidade. Mas se aberto e incontornável o conflito, prevalece o tratado, mesmo quando anterior à lei."

Sobre o tema, este trabalho posiciona-se no sentido de não se poder negar vigência à previsão do artigo 98 do CTN. Com efeito, seguindo o aforismo romano de que *verba cum effectu, sunt accipienda* (a lei não contém palavras inúteis), impossível se ignorar a intenção específica do legislador ao pretender normatizar o posicionamento hierárquico dos tratados em matéria tributária.

Parece claro que a *mens legislatoris* enunciada por meio do suprarrefrido artigo de lei, aponta na direção de que acordos entre nações no campo tributário merecem tratamento especial, ressalvado da lida ordinária dos demais temas.

Fato, pois, que a sensibilidade do assunto fiscal entre dois ou mais Estados soberanos não passou despercebida do órgão competente para introduzir normas no ordenamento jurídico brasileiro. Buscou o Congresso Nacional preservar, por exemplo, tratos tão complexos e sensíveis como aqueles sobre dupla tributação, evasão de tributos, facilitação dos fluxos de comércio exterior, e todos os outros quanto à tributação.

Seguramente, poucos poderiam ser os temas em condição de maior preocupação por qualquer nação, quiçá somente a segurança internacional, motivo pelo qual tão complicados e trabalhosos os entendimentos fiscais entre os países. Afinal, trata-se da manutenção e viabilidade do próprio Estado em si, pelo viés financeiro, condição *sine qua non* da respectiva existência.

Como se relegar, pois, o fruto de tão delicado labor internacional à simples sujeição a normas internas, anteriores ou posteriores?

Lembre-se, por oportuno, que de acodo com Constituição, para serem internalizados no sistema jurídico brasileiro, tratados internacionais submetem-se a processo complexo, trifásico (celebração, aprovação e promulgação), a envolver pelo menos dois dos três poderes da República: Executivo e Legislativo. O Judiciário, porém, da

mesma forma pode ser chamado a tomar parte no processo, desde que provocado processualmente por parte legítima para tanto.

Do texto constitucional extrai-se ser da competência privativa do Presidente da República a celebração de atos internacionais, a ser referendada pelo Congesso Nacional.[40]Cabe, pois, ao Poder Legislativo[41], via Decreto Legislativo, autorizar a ratificação do tratado pelo Presidente da República, que o promulgará para imediato cumprimento interno.

Além disso, para deixarem de produzir efeitos no Brasil, tratados internacionais devem seguir caminho inverso, o da denúncia, que implica manifestação seja do Presidente da República seja do Congresso Nacional, mesmo que individualmente, conforme ensina Rezek[42]:

> Parece bastante lógico que, onde a comunhão de vontades entre governo e parlamento seja necessária para *obrigar* o Estado, lançando-o numa relação contratual internacional, seja suficiente a vontade de um daqueles dois poderes para *desobrigá-lo* por meio da denúncia.

Assim, tratam-se notoriamente de procedimentos distintos de enunciação e "revogação" em relação à legislação interna, não havendo que se confundi-los.

De uma forma ou de outra, em matéria tributária, como já dito, não resta outra alternativa senão a denúncia do tratado para expurgá-lo do sistema brasileiro, sendo descabida a superação por mero procedimento legislativo regular.

Nota-se que optou o legislador por já deixar definido que normas fruto de acordo internacional devem prevalecer em relação a enunciados nacionais, ressalvando a matéria do trato dos chamados conflitos de normas, inclusive os "aparentes". Assim, mesmo que possivelmente apartado da melhor precisão terminológica, ou da boa técnica jurídica, antecipou-se a eventuais debates casuísticos acerca de se tratar de normas especiais ou gerais, mais novas ou mais antigas.

Abstratamente, os tratados (e convenções internacionais) em matéria tributária foram alçados a patamar supralegal, tal qual o fez a jurisprudência pátria, tempos

---

40 "Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: VIII-celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional"

41 Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

42 **REZEK**, Francisco. Direito internacional público: curso elementar. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014, p.149.

depois, com relação àqueles de conteúdo de direitos humanos que não tenham percorrido o rito das emendas constitucionais.

Se enunciado proveniente de fonte judicial o fez, sem previsão legal específica, o que impede o legislador, fonte de normas gerais por execelência, de também fazê-lo em relação ao âmbito fiscal? Nada.

Aliás, o Supremo Tribunal Federal caminha para ratificar tal entendimento, a depender do resultado do julgamento do Recurso Extraordinário 460.320/PR. Nele já se pronunciou inequivocamente o Ministro Gilmar Mendes, relator do caso, proferindo substancioso voto em que rejeita a possibilidade de superação de legislação internacional por normas nacionais.

> "Portanto, parece evidente que a possibilidade de afastar a aplicação de normas internacionais tributárias por meio de legislação ordinária (treaty override), inclusive no âmbito estadual e municipal, está defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual cenário internacional e, sem sombra de dúvidas, precisa ser refutada por esta Corte.
>
> (…)
>
> Dessa forma, à luz dos atuais elementos de integração e abertura do Estado à cooperação internacional, tutelados no texto constitucional, o entendimento que privilegie a boa-fé e a segurança dos pactos internacionais revela-se mais fiel à Carta Magna.
>
> No mínimo, a Constituição Federal permite que norma geral, também recebida como lei complementar por regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II e III, da CF/1988), garanta estabilidade dos tratados internacionais em matéria tributária, em detrimento de legislação infraconstitucional interna superveniente, a teor do art. 98 do CTN.
>
> (…)
>
> Dessa forma, conclui-se que, na espécie: (…) (ii) o art. 98 do CTN foi recepcionado pela Constituição Federal e sua subsunção, na espécie, não ofende aos arts. 2º, 5º, II e § 2º, 49, I, 84, VIII, da Constituição Federal"[43]

Como visto, ao menos se considerado o atual estágio do processo, estão lançadas pelo Ministro Relator as fundações do que se encaminha pra ser a nova definição da

43 STF RE 460.320/PR. Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgamento suspenso após pedido de vista do

primazia dos tratados internacionais em matéria tributária sobre a legislação congênere interna.

E, para o que mais importa ao presente trabalho, é bom que assim o seja!

Afinal, após o desfecho do supracitado julgamento restará assentada a perfeita recepção do artigo 98 do CTN pela CF/88, reconhecendo-se inclusive o status de supralegalidade aos acordos internacionais no âmbito fiscal.

A partir disso, e no que mais importa ao presente estudo, garante-se eficácia e força normativa inquestionável ao Tratado do MERCOSUL, especialmente em suas implicações intrabloco de cunho tributário, frente a quaisquer violações legais pelo legislador interno brasileiro, seja por lei anterior ou posterior, específica ou genérica!

Fincar os marcos em que recepcionado o artigo 98 do CTN traduz-se em preservar direito subjetivo individual albergado em Tratado (tratado-contrato) de que signatário o Brasil. Trata-se de específica regulação de limitação constitucional ao poder de tributar, impedindo-se que o Estado tribute em desacordo com obrigações assumidas. Atenção devida, portanto, à proteção garantida constitucionalmente no artigo 5º, paragrafo 2º:

> § 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.

E de tudo isso, quais os benefícios para o Brasil? Ora, do estudo das Relações Internacionais, uma das mais elementares lições é a ideia de que respeitar obrigações assumidas internacionalmente garante aos países credibilidade para quaisquer negociações. Quando se trata de integração regional, nada mais importante que confiança para acelerar processos de aproximação estratégica.

Nesse sentido, sem dúvida, dar um passo no sentido de se garantir coercibilidade ao direito do contribuinte brasileiro ou mercosulino de não se ver tolhido pelo legislador brasileiro, no que em desacordo com o Tratado do MERCOSUL, significa ajustar engrenagens rumo à consecução do ideal do Mercado Comum.

---

Ministro Dias Toffoli.

## 2.2. Pacto Federativo Brasileiro

Para uma análise atual de como a questão do modelo federativo brasileiro pode se mostrar um obstáculo à uma verdadeira integração regional mercosulina, em especial no aspecto tributário, imprescindível se partir de uma breve incursão histórica sobre o tema.

De uma visão panorâmica, macro, torna-se visível o constante movimento de oscilação pendular entre centralização e descentralização político-administrativa ao longo de pelo menos 2 séculos de história recente, o que refletirá, até os dias de hoje, como uma marca de disputa por preservação ou ampliação de autonomia por parte dos entes subnacionais, como um trauma de guerra.

De início, sabe-se que durante o chamado período colonial brasileiro, a grosso modo, pouco havia que se discutir acerca de desconcentração de poder político, muito embora já possam ser apontadas medidas administrativas adotadas pela Coroa Portuguesa num sentido ou n'outro, vide o sistema de capitanias hereditárias *versus* o de governador-geral.

De todo modo, com o monopólio do comércio sendo exercido por Portugal, por bom tempo uma interação autônoma não muito significativa foi observada ao nível local, prevalecendo a centralização ligada à Metrópole.

Especialmente a partir de 1808, porém, com a transferência provisória da Corte Portuguesa para o Rio de Janeiro, rivalidades entre províncias começam a aflorar, vindo à tona com ainda mais clareza diante da Indenpendência do Brasil. O novo governo independente viu-se desde logo enfrentado por movimentos separatistas: Pernambuco, Pará, Bahia etc.;

A partir da outorga da Constituição do Império de 1824, reforça-se o poder central sobre as províncias na busca de se preservar a integridade nacional e o controle único sobre o imenso território, em muito expandido pela Metrópole desde 1500.

Fato curioso é que a reforma eleitoral de 1834, a qual criou a figura do poder legislativo das províncias com competência, por exemplo, para instituir impostos e organizar as finanças locais, atingiu fim contrário ao que lhe motivara a aprovação: contribuiu para um aumento da centralização de poder, na medida em que municípios perdem autonomia relativa que antes detinham.[44]

44 **REZENDE**, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de (organizadores). Federalismo e Integração Econômica Regional: desafios para o Mercosul. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2004, p.305.

Além disso, sabe-se que as Assembleias Legislativas então criadas ainda se encontravam subordinadas ao presidente da província, figura essa discricionariamente escolhida pelo governo central.

Não bastasse isso, logo em 1840, sob a tutela do conservador Araújo Lima, regente da época, implementa-se a Lei de Interpretação do Ato Adicional de 1834, revogando a competência legislativa das províncias.

Também em 1840, em retrocesso ainda maior a qualquer tentativa de descentralização política, e a fim de supostamente se garantir a manutenção da integridade nacional, o chamado "Golpe da Maioridade" aumentou a restrição sobre as províncias, muito em função dos temores de fragmentação territorial advindos de revoltas como a Cabanada (Pará), a Sabinada (Bahia), a Balaiada (Maranhão) e a Farroupilha (Rio Grande do Sul).

Após um período de relativa estabilidade interna durante o Segundo Reinado, mas de ativo envolvimento no cenário externo, vide Guerra do Prata (1851/1852) e Guerra do Paraguai (1864-1870), o Brasil volta a caminhar por trilhas mais descentralizadoras tão logo iniciada a República, 1889.

A Constituição de 1891, descentralizadora e federalista, aumentava a força dos recém nominados Estados, relegando um governo central enfraquecido e mais sujeito à influência política das Oligarquias locais, permanecendo nessa tendência até o começo da Era Vargas em 1930.

O populismo de Getúlio volta a concentrar as rédeas do país no governo central até 1945, integrando as aspirações de poder em torno de um programa de desenvolvimento nacional, umbilicalmente ligado às ideias de fortalecimento da indústria de base e do modelo de substituição de importações.

Encerrada a 2ª Guerra Mundial, e com Vargas impedido de continuar no poder, floresce entre o Governo Dutra e a queda de João Goulart novo viés de autonomia dos Estados, mesmo com Juscelino.

Como não podia deixar de ser, o Regime Militar iniciado em 1964 conduziu novamente o país pela senda do poder central fortalecido, embora seja dessa época o estabelecimento da base atual de repartição de receitas tributárias que, pode-se dizer, abriu as portas novamente para uma "lenta e gradual" descentralização política, *pari passu* com a redemocratização. Por esse modelo, Estados e Municípios ganham maior força de autonomia efetiva ao partilharem de porcentagem das receitas fiscais federais.

Não obstante, é somente com a promulgação da Constituição Federal de 1988 que o país se envereda de vez na forma federalista de Estado, em muito pelo aprofundamento da partilha de receitas tributárias, além do incremento de novas fontes de rubricas, como aponta Varsano et alii[45]:

> Com a nova Constituição, a porcentagem de impostos federais que compõem o FPE *(Fundo de Participação dos Estados)* e o FPM *(Fundo de Participação dos Municípios)* subiu novamente durante cinco anos consecutivos, atingindo 22,5% em 1993. Outros 10% do IPI *(Imposto sobre Produtos Industrializados)* formaram um fundo separado para compensar os estados por não tributarem as exportações de bens manufaturados. Além do mais, 3% do IR e do IPI foram destinados a um fundo de desenvolvimento regional para financiar investimentos no Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Por outro lado, a mesma Carta Magna optou politicamente por aprofundar as políticas públicas ligadas à assistência social, semeando o que viria a ser o embrião da desorganização do próprio ideal federalista de tributação, tal como descrevem Fernando Rezende e José Roberto Afonso[46]:

> Na prática, a nova Constituição instalou um regime fiscal duplo. O tradicional, que atribuía poderes tributários na Federação e criava mecanismos de participação nas receitas, e um novo, relacionado especificamente ao financiamento de políticas sociais, ao qual se aplicam normas mais frouxas. Uma vez que mais da metade das receitas arrecadadas pelos mais importantes tributos federais – imposto de renda e imposto sobre produtos industrializados – seria transferida aos estados e municípios, o resultado era fácil de prever. As autoridades federais tiveram de contar cada vez mais com contribuições sociais para cumprir suas responsabilidades sociais, o que não somente interrompia a tendência à descentralização observada desde a metade dos anos 70, como também levou a uma deterioração indesejável na qualidade do sistema tributário brasileiro.

Dessa forma, do balanço entre um aumento da partilha de receitas tributárias com Estados e Municípios, e o também aumento significativo de responsabilidades assistenciais às suas expensas, restou à União Federal o caminho de investir cada vez mais sobre a instituição e a majoração voraz de Contribuições de toda sorte

Fonte de receitas vultosas, mesmo que direcionadas ao financiamento de certas atividades, as Contribuições passam desde de 1988 a novamente inverter a tendência de descentralização,

45 **VARSANO** et alii apud **REZENDE**, Fernando, op.cit. pg.311.

46 **REZENDE**, Fernando, op.cit. pg. 313.

colocando novamente os demais entes federados pressionados contra a expansão dos Impostos de que participam, tendo em vista o grande volume do campo fiscal já ocupado pelas Contribuições da União Federal.

Como visto, as raízes históricas de luta por efetivação da autonomia federalista inaugurada pela Constituição de 1891 transmitem até os dias de hoje um espírito de resistência dos entes subnacionais em relação a qualquer mudança que insinue viés minimamente centralizador.

No Congresso Nacional, em que ainda presentes diversos parlamentares constituintes de 1988, o clima é de oposição *a priori* a medidas que indiquem retrocesso às garantias federalistas obtidas com a Constituição Cidadã.

Seguramente, portanto, o ambiente interno brasileiro não é dos mais propensos à flexibilização normativa em prol do avanço de processos de integração regional. Isso porque é inerente a tais movimentos algum tipo de uniformização nacional, centralizada, que possibilite harmonização com as legislações dos demais países do bloco a que se adere.

Nesse contexto, partindo da premissa já analisada, de que Tratado Internacional em matéria tributária possui status supralegal no sistema jurídico brasileiro, poderia se dizer ser apto a ensejar superação de legislação tributária de competência estadual ou municipal?

Não estaria a União aumentando a centralização político-administrativa no Brasil, em detrimento do pacto federativo e da autonomia dos demais entes subnacionais?

### 2.2.1. Competência Tributária Nacional em Âmbito Internacional – Inexistência de Conflito entre União Federal e Entes Federativos Subnacionais

Apontado breve esboço de histórico fático sobre conflitos federativos brasileiros, é possível se partir para aspecto mais detido dessa contenda. Afinal, de que mecanismo teórico poderiam se valer entes federativos insatisfeitos com o processo de integração do MERCOSUL, a fim de barrá-lo, ou ao menos, submetê-lo a seu crivo político direto?

Tratar-se-á, nesta altura, de argumento doutrinário voltado à limitação de conteúdo de Tratados Internacionais, há muito utilizado por partidários de uma federação politicamente mais descentralizada no Brasil.

Fala-se, aqui, do questionamento de Estados e Municípios acerca de possíveis violações por parte da União Federal, cuja representação incumbe ao Presidente da República, às previsões constitucionais acerca da autonomia dos entes federados.

Em especial, o foco da análise recai agora sobre o artigo 150, inciso III da Constituição Federal:

Seção II

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

Art. 151. É vedado à União:

(...)

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Em resumo: se é vedado à União proceder como descrito acima, não é lícito que Tratado assinado pelo Presidente da República atinja matéria de competência tributária constitucional atribuída a Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nessa esteira, para o foco deste trabalho, inválidas seriam quaisquer consequências desonerantes advindas do Tratado de Assunção em relação a outras pessoas políticas que não a União Federal. E fatalmente comprometido, portanto, o propósito de integração de legislações tributárias dentro do bloco, ao menos acaso impingisse qualquer tipo de diminuição de arrecadação a entes subnacionais.

Sobre o tema, Kiyoshi Harada afirma que, na consecução do interesse do Estado brasileiro, "a União, enquanto órgão de representação perante os Estados estrangeiros (art. 21, I, da CF), pode firmar Tratados e Convenções disciplinando tributos estaduais e municipais, inclusive concedendo isenções". Na opinião do autor, a vedação insculpida no artigo 151, inciso III da CF não se direciona à União Federal enquanto órgão cujo chefe exerce a representação legítima do Estado brasileiro no exterior, mas, sim, à pessoa política de direito público interno, como um dos entes que compõe a Federação do Brasil.[47]

Em sentido contrário se posiciona José Augusto Delgado, asseverando que não é dado ao Tratado de Assunção, como acordo internacional, o trato de tributos estaduais e municipais, salvo se o respectivo conteúdo for consentido por legislação própria dessas entidades.[48]

Parece partilhar do mesmo entendimento Ives Gandra da Silva Martins, que afirma:

"É a União, portanto, quem, através do Presidente da República e aval do Congresso, obriga a Nação nos Tratados, que, todavia, não podem afrontar a Constituição

47 **HARADA**, Kiyoshi. Tributação no Mercosul. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Tributação no Mercosul. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 210

48 **DELGADO**, José Augusto. Aspectos tributários no Tratado de Assunção. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Tributação no Mercosul. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 71.

> (...) pois, nesta hipótese, o Tratado seria inconstitucional e não surtiria efeitos no país.
>
> Ora, se o art. 151, inc. III, proíbe a União de decretar isenções de tributos estaduais e municipais, à nitidez, não está o Presidente da República autorizado a desconsiderar dispositivo constitucional para firmar Tratados veiculadores de isenções que só as entidades federativas com competência impositiva poderiam conceder."[49]

Sob outra ótica, entrelaçando esse debate com a ideia do item anterior dessa dissertação, Alberto Xavier lembra que o artigo 98 do Código Tributário Nacional define expressamente a superioridade hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária, sem estabelecer ressalvas quanto ao mérito do tratado. Logo, mesmo que não se esteja diante de norma de direitos humanos, os tratados tributários sempre terão status supralegal, inclusive acima de lei de competência específica estadual.[50]

Sobre o tema, com clareza já se manifestou o STF, nos autos do Recurso Extraordinário n. 229.096-0/RS[51]. Na oportunidade, assentou a Suprema Corte que a isenção de tributo estadual prevista em tratado internacional firmado pela República Federativa do Brasil não caracteriza hipótese de isenção heterônoma, vedada constitucionalmente.

Restou chancelado o raciocínio de que ao celebrar Tratados Internacionais, o Presidente da República encontra-se no exercício do papel de Chefe de Estado, e não de chefe do Poder Executivo da União Federal. Logo, descabido o argumento de ter havido a chamada isenção heterônoma (de um ente sobre tributo do outro).

Não se trata aqui da União Federal enquanto pessoa jurídica de direito público interno, mas de representante externo do Brasil, que é dotado de soberania.

Lembre-se, por oportuno, que o raciocínio implica via de mão dupla, sendo associado no âmbito interno com o respeito ao princípio do Tratamento Nacional. Ou seja, se a República do Brasil pode se comprometer internacionalmente em qualquer matéria tributária, mesmo que envolva competência estadual ou municipal, por via

---

49 **MARTINS**, Ives Gandra da Silva. Tributação no Mercosul. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Tributação no Mercosul. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 34-35.

50 **XAVIER**, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 5ª ed., reform. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 117.

51 Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 229.096-0 Rio Grande do Sul. Relator originário: Min. Ilmar Galvão. Relatora para o acórdão: Min. Cármem Lúcia. Recorrente: Central Riograndense de Agro-insumos LTDA. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Ementa: Direito Tributário. Recepção pela Constituição da República de 1988 do Acordo Geral de Tarifas e Comércio. Isenção de tributo estadual 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. Rescurso Extraordinário conhecido e provido.

inversa Estados e Municípios não podem negar vigência a preceitos internacionais com os quais se comprometeu o Brasil, e fazer incidir tributações de suas competências, por exemplo, de modo distintivo entre objetos locais e importados.

O tema, aliás, é alvo da Súmula de Jurisprudência do STF, sob o enunciado nº. 575:

> À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional.

Outro exemplar episódio foi o voto do Ministro Gilmar Mendes, relator do já mencionado RE 460.320/PR, cujo julgamento ainda se encontra em andamento:

> Igualmente, não se justifica a restrição da cooperação internacional pela República Federativa do Brasil, resguardada no art. 4º, IX, da Carta Magna, em razão de regramentos típicos do âmbito interno, aplicados analogicamente, como reservas de iniciativa, distribuição de competências internas, ritos e procedimentos legislativos.
>
> Os acordos internacionais, de forma geral e na medida em que atendidos seus específicos requisitos constitucionais, respeitam, a princípio, a separação de Poderes, a autonomia dos entes federativos e o princípio da legalidade. Na espécie, inexiste qualquer elemento concreto que enseje violação aos arts. 2º, 5º, II e § 2º, da Constituição Federal, seja por parte do acordo contra a bitributação entre Brasil e Suécia, seja por parte do entendimento esposado pelo acórdão do STJ.

Absolutamente afastados, portanto, quaisquer argumentos politicamente descentralizadores que visem a infirmar as obrigações assumidas pelo Brasil no Tratado de Assunção, mesmo que impliquem, como implicam, ainda que indiretamente, a concessão de isenções tributárias estaduais ou municipais.

O objetivo da Integração Mercosulina é nacional, e cabe aos entes da Federação Brasileira esforçarem-se de toda forma para que cada vez mais as barreiras caiam e se alcance o mercado comum que beneficiará a todos.

### 2.2.2. Tripartição de Competência Tributária Interna sobre Consumo

O estudo sobre integração tributária no MERCOSUL dificilmente poderia escapar ao debate acerca dos prejuízos advindos da diferença entre a incidência fiscal brasileira sobre o consumo e a vigente nos demais Estados-Partes do Tratado de Assunção.

No Brasil, como se sabe, optou-se por uma tributação semelhante ao sistema não

cumulativo do Imposto sobre Valor Agregado Argentino, Paraguaio e Uruguaio, porém com peculiaridades restritivas de creditamento e a engenhosa diferença de se subdividir em três, a grosso modo, a competência tributária e os correlatos critérios materiais da regra-matriz exacional.

Dessa forma, simplificadamente claro, a fabricação de mercadorias (IPI), a comercialização dessas (ICMS) e a prestação de serviços (ISSQN) restaram individualizadas como hipóteses de incidência privativas de um dos três entes federativos no Brasil, como bem aponta Misabel Abreu Machado Derzi:

> (...) o *IPI*, que sucedeu ao antigo Imposto sobre o Consumo, é federal, o *ICMS* – sucedâneo do *ICM*, que, por sua vez, substituiu o antigo Imposto de Vendas e Consignações – é de competência dos estados, e, finalmente, como se sabe, o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza, antes Indústrias e Profissões, é de suma relevância à economia dos principais e maiores municípios brasileiros.[52]

Buscou-se atender, assim, aos anseios de autonomia e descentralização política carreados culturalmente no Brasil por todo o histórico de efetivação do modelo federativo de Estado, já ilustrado alhures.

Lúcidas novamente as lições de Misabel Derzi:

> A forma federal de Estado e a unidade político econômica do território nacional são os principais obstáculos à instituição de um *IVA*, no Brasil, à moda europeia. (...) Pressionados por suas prementes necessidades financeiras, nenhum ente político-estatal aceita perder receita. Acresce-se ainda que Estados e Municípios ressentem-se ainda do recente centralismo autoritário, que caracterizou o federalismo concentracionista do regime militar e resistem, com razão, à perda de suas conquistas advindas com a Constituição de 1988.[53]

Característica brasileira, portanto, não a subdivisão político-administrativa em três esferas de pessoas políticas federadas, mas a atribuição a elas de competências tributárias e financeiras quase sagradas.

Logo, de difícil, quiçá improvável chancela legislativa, qualquer proposta que vise à unificação das incidências tributárias sobre consumo no Brasil. Diz-se isso especialmente da observação do funcionamento do Congresso Nacional quando

52 **DERZI**, Misabel Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org). Reforma Tributária e MERCOSUL. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 22.

53 **DERZI**, Misabel Abreu Machado, op.cit.,loc.cit.

diante de questões que de alguma forma maculem a autonomia federativa, ou mesmo ameacem indiretamente restringir competências ou receitas de Estados e Municípios.

Em ocasiões como tais, cada vez maior e eficaz é a pressão política exercida por Governadores e Prefeitos sobre Deputados e Senadores de cada Estado, e bem forte também sempre é a repercussão eleitoral de votações sobre o tema.

Correr o risco de perder força tanto entre pares políticos conterrâneos, quanto perante o eleitorado de origem, não parece atrativo ao congressistas brasileiros, mesmo que se lhes apresentem possíveis vantagens jurídicas advindas de uma modificação no atual sistema tributário nacional.

Apenas como exemplo doutrinário de oposição, cite-se Ozíres Lopes Filho, ao se posicionar contrário à unificação da hipótese prestação de serviços dentro do campo de incidência de um eventual IVA. Para o autor, essa medida colocaria sob perigo a própria estrutura federativa apregoada pela Constituição Federal de 1988, que conferiu autonomia e competência tributária aos entes subnacionais, o que a torna incompatível com propostas de centralização tributária.[54]

Nessa esteira, movimentos de reforma tributária como o agora em curso sob a relatoria do Deputado Federal Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), em Comissão Especial sobre o tema na Câmara dos Deputados, embora contem com o apoio tanto do Governo Federal do Presidente Michel Temer, quanto de classes empresariais, não parecem dispor da boa vontade do parlamento brasileiro.

Isso porque, ao contrário do que informa prever, a proposta parece apenas remexer a já complexa salada de frutas de tributos, alterando algumas competências de um ente federado para outro. Ao mesmo tempo, de fato propõe uma tentativa de unificação dos tributos sobre consumo, mas de forma quase tão complexa quanto a que existe hoje e, pasme-se, instituindo pelo menos mais um tributo, incidente "seletivamente" sobre alguns bens e serviços, e destinado à União Federal.[55]

Ora, de pronto, somente pelo último destaque, já se poderia dizer não ser apto a encaminhar solução ao cerne do problema, haja vista que o projeto de um lado unifica tributos sobre bens e serviços em um IVA sob competência dos Estados, e de outro cria nova exação, também sobre consumo, e novamente de responsabilidade de ente

54 **LOPES FILHO**, Ozíres. A necessidade (ou não) de inclusão dos serviços no campo de incidência do IVA. In. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org). Reforma Tributária e MERCOSUL. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 58-64.

55 Disponível em http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/541571-RELATOR-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-APRESENTA-OS-PRINCIPAIS-PONTOS-DA-PROPOSTA.html. Acesso em 03 set. 2017.

diverso da federação, que colheria o consumo de certos produtos, seletivamente.

Às escâncaras a incoerência e a impropriedade, *data vênia*.

Quanto ao aspecto mais técnico de uma eventual proposta de introdução do IVA no Brasil, como facilitador da integração tributária com países do MERCOSUL, unificando-se possivelmente IPI, ICMS e ISSQN, conquanto seja objeto de atenção mais detida desta dissertação alguns capítulos adiante, válido citar de logo a opinião de Misabel Derzi sobre ser necessário à manutenção da unidade político-econômica do território nacional, o sistema de tributação na origem quando incidente sobre operações entre Estados.

Para a autora, essa seria a única forma adequada a uma verdadeira comunidade:

> Se já somos um gigantesco mercado interno, profundamente integrado em povo, serviços, mercadorias e produtos que, entre nós, circulam livremente, sem barreiras interestaduais políticas, jurídicas ou econômicas, é preciso manter o que já temos, sem riscos de desagregação, e apenas somarmos a esse mercado interno os demais Países do Mercosul[56]

Com o benefício de ser escrita 22 anos depois, modificado inclusive o suporte legal do contexto em que escrita, esta dissertação ousa discordar.

Antes de mais nada, dizer que ao menos desde o Protocolo 21/2011 do CONFAZ, julgado inconstitucional em setembro de 2014 pelo STF por meio das ADIs 4.628 e 4.713 (e do RE 680.089/RG), mas cujo conteúdo foi reinserido no ordenamento, mais adequadamente, pela Emenda Constitucional 87/2015, não se pode dizer que a sistemática de tributação entre diferentes Estados no Brasil seja do tipo "na origem".

Note-se ser preciso se levar em conta que, atualmente, em transações cujo destinatário seja consumidor final de outra unidade da federação brasileira, a tributação é no mínimo repartida: alíquota interestadual para o Estado de origem e para o Estado de destino cabe um diferencial de alíquotas, obtido da diferença entre a respectiva percentagem quantitativa e aquela interestadual.

Para além disso, diverso do que exposto pela professora Derzi ao defender a opinião acima, a União Europeia não almeja mais alcançar a tributação no Estado de origem, tendo já solidificado o entendimento de que a incidência fiscal no destino facilita a integração e impulsiona a comunalidade, conforme se verá no item 3.4 do presente trabalho.

56 **DERZI**, Misabel Abreu Machado, op. cit. pg. 23.

Assim, a melhor análise do tema parece mesmo guiar à conclusão de que sim, de fato a tripartição de competência tributária interna sobre o consumo no Brasil dificulta e é um obstáculo ao melhor progresso da integração mercosulina. E isso seja em razão das disputas federativas históricas, seja pela carcterística de repartição de uma das próprias incidências tributárias sobre consumo entre Estado de origem e de destino do bem comercializado.

Logo, torna-se evidente que qualquer medida que vise à solução do problema, e à facilitação da integração tributária dentro do MERCOSUL, que inclua o Brasil, deve necessariamente superar desconfianças de perda de autonomia e de receita por Estados e Municípios.

E, indo mais longe, deve também contemplar forma de compatibilização entre a circulação de bens e serviços provindos de países membros para dentro do Brasil em relação a transações interestaduais internas brasileiras, de sorte a se conferir realmente tratamento nacional ao que tiver origem no MERCOSUL.

Antes, porém, fundamental voltar olhos rapidamente aos sistemas jurídico-tributários das demais nações signatárias do Tratado de Assunção, a fim de assentar com segurança mais específica o esteio sobre o qual se pretende firmar direcionamento propositivo ao final desta dissertação.

# 3. Direito Tributário Comparado: A Experiência do IVA

Afora todas as demais dificuldades políticas no âmbito da integração regional, especificamente quanto ao viés fiscal carece o MERCOSUL de previsão normativa harmonizadora que instrumentalize os próximos passos do processo aglutinador.

Não que inexista normatização alguma quanto ao comércio de bens e serviços intra-MERCOSUL. O que se observa, contudo, é que por vezes tão significativas são as exceções, os regimes especiais, os licenciamentos não automáticos, ou seja lá como se queira chamar os obstáculos à livre-circulação de bens, que o próprio objetivo final da liberalização comercial dentro do bloco resta seriamente comprometido.

O que se viu politicamente nos últimos anos, infelizmente, nas palavras do diplomata e caro professor Paulo Roberto de Almeida, foi que em prol de um protagonismo político regional buscado pelo governo brasileiro durante a década de 2000, inclusive mediante a assunção do papel de pagador líquido do processo de desenvolvimento regional, houve um:

> (...) nítido afastamento (...) dos objetivos econômicos basilares do TA *(Tratado de Assunção)*, em especial a liberalização comercial recíproca e a continuidade da abertura econômica no plano global. (...)
>
> (...) foi uma espécie de fuga para a frente, em direção de objetivos sociais e políticos não concebidos originalmente como partes essenciais do processo de integração: tratou-se nitidamente de um efeito substituição[57].

Aliás, fundamental apontar que Mercado Comum não se funda simplesmente em tributações nacionais internas equivalentes àquela incidente entre os países do bloco. É essencial que os modelos sejam símiles ao menos, haja vista que burocracia fiscal, aduaneira, também atravanca livre fluxo econômico entre países.

E, nesse ponto, cabe ao Brasil, deve-se admitir, a maior culpa pela obstaculização do avanço da integração. Isso devido ao emaranhado da legislação tributária nacional. Não só pelas exações previstas em si, mas pelas competências tributárias instituídas na Constituição brasileira.

57 **ALMEIDA**, Paulo Roberto de. Mercosul, do otimismo à resignação. Boletim de Economia e Política Internacional, v. 16, p. 43-56, 2014.

Ora, como já visto, dividir-se entre os 3 entes federativos, União, Estados e Municípios, a prerrogativa de tributar o consumo, engessa maiores investidas do Brasil quanto à harmonização de sua legislação ao padrão de tributação internacional.

Isso se comprova, especialmente, ao se observar que, mesmo no plano mercosulino, todos os demais membros do bloco já adotam modelos de Imposto sobre Valor Agregado (ou Adicionado), ainda que com nuances particulares em cada país.

Não que o Presidente da República não tenha competência para tratar de tributos estaduais ou municipais em seara internacional. Como já tratado, trata-se de representação nacional, e não da União enquanto esfera política federal interna, isto parece claro. Entretanto, no cenário político brasileiro, mexer no vespeiro federativo em matéria tributária atrai não só questões orçamentárias com consequências bastante relevantes, como também ressuscita preocupações quanto ao próprio pacto federativo em si, especialmente quanto à autonomia entre os 3 entes de governo: Municípios, Estados e União.

Para que se continue, portanto, no caminho do objetivo proposto nesta dissertação, rumo à proposição de medidas concretas que superem os problemas apontados e possibilitem ao Brasil melhor se adequar ao compromisso de harmonização fiscal assumido no Tratado de Assunção, válido visitar ao menos noções básicas acerca dos sistemas tributários dos demais países do MERCOSUL.

Daí, certamente, boas experiências devem ser extraídas, inclusive com relação à tributação sobre o consumo na Argentina, no Paraguai e no Uruguai. A partir disso, por que não buscar beber da fonte europeia de integração regional para ao menos entender o modelo de harmonização tributária que vem dando certo por lá?

## 3.1. O Sistema Tributário Argentino e o IVA

A República Federativa da Argentina, segundo prevê o artigo 1° da *Constitución de la Nación Argentina*[58], adota a forma representativa republicana federal de governo. Segundo Altamirano, existem "três níveis de imposição: a Nação, as Províncias e os Municípios. Cada um deles é titular de poderes tributários para efeitos de estabelecer gravames"[59]

58 Artículo 1.- La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución.

59 **ALTAMIRANO**, Alejandro C. Estrurura básica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) em la Republica Argentina. In. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org). Reforma Tributária e MERCOSUL. Belo Horizonte: Del

Tal qual defendido por alguns no Brasil, também na Argentina são três as espécies tributárias básicas: os Impostos, conceituados como a prestação patrimonial geralmente exigível em dinheiro e sem contraprestação específica com o fim de satisfazer necessidades coletivas; as Taxas, definidas como prestação em dinheiro devida em virtude de um serviço público aproveitado; e as Contribuições de Melhorias, que são prestações pecuniárias devidas por quem obtém um aumento de valor em um bem de que é proprietário em razão de uma obra pública.[60]

Em 1974, o IVA (Imposto sobre Valor Agragado) foi implantado na Argentina, seguindo uma tendência mundial. Trata-se de um imposto indireto que incide sobre toda e qualquer transação dentro da cadeia de produção e circulação de serviços e bens.

Seguindo a característica básica não cumulatividade deste tributo, o IVA argentino não tem por base imponível o valor total do bem ou serviço, mas tão somente o valor agregado, acrescido a cada nova etapa, da fabricação às comercializações.

Assim, como destaca Altamirano[61], o IVA argentino tem como características fundamentais ser indireto, real, sem efeito piramidal, plurifásico e não-cumulativo. Indireto porque incide economicamente sobre o consumidor final, gravando o consumo; real porque não considera condições pessoais do sujeito passivo da incidência; sem efeito piramidal porque não denota o chamado "efeito cascata", em que o aumento do preço final do bem ou serviço é superior ao imposto efetivamente arrecadado ao Estado; plurifásico e não-cumulativo em razão da incidência do tributo ocorrer em as todas as fases de fabricação e comercialização dos bens e serviços, porém incidindo somente sobre o valor adicionado ao produto a cada etapa.

O autor sustenta ainda que o IVA argentino é um tributo de fácil controle, vez que requer simplesmente mecanismos usuais para já reduzir consideravelmente a evasão fiscal. Ao mesmo tempo, trata-se de um imposto que favorece a integração econômica internacional, devido a não produzir efeito cascata, podendo-se, assim, determinar com razoável precisão a carga fiscal interna, justamente o motivo de maior dificuldade no cenário brasileiro. Dessa forma, o Estado fica em condições mais simplificadas de quantificar o valor a ser eventualmente restituído no caso de exportação, pelo regime de crédito.[62]

Quanto ao critério quantitativo do consequente da regra-matriz de incidência tributária, a alíquota do IVA está prevista em 21% como taxa geral, podendo haver

---

Rey, 1998, p. 71-72.

60 Idem, p.72.

61 **ALTAMIRANO**, 1998, pg.73.

62 Idem, loc. cit..

oscilação de até 6% pelo Poder Executivo central por questões de interesse nacional. Como critérios materiais da hipótese de incidência estão as vendas em geral (toda transferência a título oneroso em transmissão do domínio de coisa móvel), as obras, as locações e as prestações de serviços.

Sofrem ainda incidência do IVA as importações definitivas de bens móveis, ou seja, destinados ao consumo, à exceção das importações temporárias qualificadas na lei[63].

No que concerne ao critério pessoal da regra-matriz do imposto, a "Ley del Impuesto al Valor Agregado" estabelece, em seu artigo 4º, que os sujeitos passivos são todas as pessoas físicas ou jurídicas que tenham habitualidade na venda de coisas móveis; que realizem atos de comércio casuais; bem como os herdeiros e legatários quando alienem bens do autor da herança ou do testador; os que realizem em nome próprio, compra e venda por conta de terceiros; aqueles que importem definitivamente coisas móveis em seu nome, para si ou por conta de terceiros; empresas construtoras de obras; prestadores de serviços listados; aos que pratiquem locações listadas; além de uniões transitórias, consórcios e associações de empresas que não possuam personalidade jurídica.

Genericamente, pode-se apontar como sujeitos passivos do IVA argentino industriais, os comerciantes, os importadores e os prestadores de serviço em geral.

Questão mais relevante para o objeto de estudo deste trabalho está nas operações de exportação argentinas. Sobre elas, a legislação sobre o IVA argentino adotou o "critério do destino", e não o da "origem". Nesse sistema, tributam-se as importações definitivas, deixando isentas as exportações de bens e serviços. Tal como ocorre no Brasil, isso garante um mecanismo de créditos fiscais aos exportadores, na medida da carga fiscal suportada em operações anteriores de aquisição de bens e serviços vinculados efetivamente à exportação que posteriormente se consumou.

No sistema argentino de créditos fiscais, existe a possibilidade de compensação tanto com débitos do próprio IVA, quanto de outros impostos, além de estar autorizada a transferência de créditos, tudo fiscalizado pela "Dirección General Impositiva", congênere à Receita Federal brasileira.[64]

63 Ibidem, pg. 74-77.

64 **ALTAMIRANO**, op.cit., p. 93-94.

## 3.2. O Sistema Tributário Paraguaio e o IVA

Segundo previsto no artigo 156 da "Constitución de la República de Paraguay"[65], trata-se de um Estado cuja estrutura política e administrativa é dividida em Departamentos, Municípios e Distritos, os quais, nos termos da Constituição e das leis, gozam de autonomia política, administrativa e normativa para a gestão de seus interesses, e autossuficiência na arrecadação e investimento de seus recursos.

A exemplo da Argentina, também no Paraguai são três as espécies tributárias definidas constitucionalmente (Art. 178): impostos, taxas e contribuições.

Bastante similar ao Brasil, o Paraguai também ergue expressamente ao patamar constitucional os princípios tributários da legalidade, da tipicidade, do não-confisco e da vedação à bitributação, além da igualdade e da capacidade contributiva[66].

Em 1991, o país incorporou o IVA a seu arcabouço legal por meio da Lei n. 125/92, em meio a uma vasta reforma tributária. Seguindo o padrão internacional, a exação é do tipo plurifásica, não-cumulativa, e incidente sobre o valor agregado essencialmente econômico acrescido a cada etapa do processo de produção e comercialização.

Os critérios materiais da hipótese de incidência do IVA paraguaio, conforme disposto no artigo 77 da Ley n° 125/92, são a alienação de bens, a importação deles e a prestação de serviços, excluídos os de caráter pessoal prestados com relação de dependência, relegados ao caráter trabalhista. A lei especifica, entretanto, que o conceito de alienação abarca não só a transferência onerosa da propriedade, como também a entrega gratuita de bens a terceiros para uso e gozo, mesmo que não haja efetivamente a transmissão do direito de propriedade[67].

---

65 "Artículo 156 - DE LA ESTRUCTURA POLITICA Y LA ADMINISTRATIVA
A los efectos de la estructuración política y administrativa del Estado, el territorio nacional se divide en departamentos, municipios y distritos, los cuales, dentro de los límites de esta Constitución y de las leyes, gozan de autonomía política, administrativa y normativa para la gestión de sus intereses, y de autarquía en la recaudación e inversión de sus recursos"

66 ARTICULO 179 - DE LA CREACION 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.
ARTICULO 180 - DE LA DOBLE IMPOSICION
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.
ARTICULO 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.

67 **BLANCO**, Sindolfo. El Impuesto al Valor Agregado en el Paraguay. In. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar

Além disso, o artigo 78 da mesma lei vale-se expressamente da técnica da "equiparação" para eleger novas hipóteses de incidência pelas quais algumas ficções jurídicas são tomadas como se alienações fossem, especialmente em se tratando da movimentação do patrimônio de pessoas jurídicas.

Em geral, a alíquota do IVA paraguaio é de 10%, mas há produtos que sofrem incidência diferenciada, tais como a soja e os produtos farmacêuticos, sobre os quais recai alíquota de 5%, conforme autorizado ao chefe do Poder Executivo pelo inciso *d* do artigo 79 da lei 125/92.

Os critérios temporais da regra-matriz do IVA paraguaio na alienação de bens móveis, segundo previsto no artigo 80 da supracitada lei, são a entrega do bem, a emissão da fatura (ou ato equivalente) e, quando se tratar de uso ou consumo de bens, o momento da retirada dos bens. Já em relação às importações, deflagra-se a relação jurídica tributária no momento da abertura do registro da entrada dos bens na Aduana. Por fim, quando se trata de prestação de serviços, colhe-se como critério temporal a emissão da respectiva fatura, o auferimento do valor total ou parcial pelo serviço a se prestar, ou o vencimento do prazo previsto para pagamento, concluído o serviço.

Aspecto relevante é a previsão legal em abstrato de poder haver creditamento do valor do tributo pago, pelo vendedor, no caso da dívida tornar-se incobrável, desde que haja transcorrido o prazo de 36 meses da formalização do negócio.

Quanto ao critério pessoal da incidência, a lei elege como sujeitos passivos do IVA paraguaio as pessoas físicas ou jurídicas que prestem serviços, as jurídicas que desempenhem atividades industriais ou comerciais, as autarquias e empresas públicas, assim como os importadores, desde que, em certos casos, tenham como receita bruta do ano anterior valores superiores a certo montante estabelecido pelo Poder Executivo.

Para o cálculo do tributo, em razão da não-cumulatividade, deve se apurar mensalmente a diferença entre débito e crédito fiscais, sendo de regra irrecuperáveis os créditos não aproveitados.

Seguindo o padrão moderno de tributação, o IVA paraguaio não incide sobre as exportações, tendo sido adotado também neste país o princípio da tributação no destino. Tal fato, como já dito, longe de dificultar a integração regional, em muito contribui para ela, pois ao mesmo tempo estimula o comércio exterior e a geração de emprego e renda no país de origem e gera divisa tributária para o Estado de destino, que supostamente não se beneficiou do processo produtivo do bem ou do serviço, compensando-o.

(Org). Reforma Tributária e MERCOSUL. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 128.

Claro que, dentro de uma mesma nação, como o Brasil, é possível serem adotadas técnicas que equilibrem esses dois fatores no comércio interestatal, a fim de se promover o desenvolvimento em regiões menos favorecidas do país, por exemplo. Isso, claro, levando-se em conta que cada ente estatal da federação conta com o tributo sobre consumo como base principal de receita. Entretanto, pensar em uma tributação que mescle incidências tanto na origem quanto no destino soa impensável no contexto de um bloco econômico internacional, já que atravancaria e sobretaxaria demasiadamente fluxo comercial, o que não contribuiria para estimular a livre-circulação de bens e serviços rumo à constituição de um veradeiro mercado comum.

Interessante no caso paraguaio, é que além da exportação, há outras previsões expressas de isenção do IVA, podendo-se citar os produtos agropecuários em estado natural; a moeda estrangeira, valores públicos e privados, ações, bilhetes e assemelhados de jogos e apostas; combustíveis derivados do petróleo; bens havidos por herança a título universal; cessão de créditos; importações de petróleo cru, bens com imunidade diplomática ou amparados pela lei de investimento; além de livros, periódicos e revistas.

E não só bens são desgravados, havendo também isenções subjetivas a entidades educacionais; partidos políticos, entidades de assistência social de toda espécie (científica, cultural,literária artística, desportiva), desde que sem fins lucrativos; entidades religiosas; além de diversas previsões acerca do sistema financeiro paraguaio[68].

Nota-se, assim, ser extenso o rol de isenções presentes no sistema do IVA do Paraguai, fato que enseja críticas do ponto de vista estrutural por não atendimento ao critério da incidência geral na economia. A falha apontada pode gerar assimetrias de mercado e distorções subjetivas, por vezes atreladas a preferências políticas variáveis de um mandato a outro, o que ofusca o sucesso da implementação de alíquota praticamente única para qualquer hipótese, com poucas exceções.

O panorama se mostra potencialmente mais danoso, ao se observar que do malferimento a princípios como o da Igualdade, insculpido no já citado artigo 181 da Constituição Paraguaia, normalmente advêm malefícios como o aumento exponencial de créditos tributários no patrimônio de determinados setores, criando um mercado paralelo à margem inclusive do objetivo econômico, atrelado que passa a estar principalmente à meta financeira.

Se esse contexto já não se mostra perfeito internamente, nem se fale no âmbito do MERCOSUL, em que distorções internacionais ganham proporções ainda maiores,

68 **BLANCO**, op.cit., pgs. 137-38.

de comprometimento do próprio processo da integração em si, podendo inclusive incentivar retaliações de outros membros.

## 3.3. O Sistema Tributário Uruguaio e o IVA

A República Oriental do Uruguai é a associação política de todos os habitantes do respectivo território. Assim é aberta a Constituição uruguaia, impondo foco na reunião de pessoas para organizarem um Estado, aos moldes mesmo de um "Contrato Social". Nesse aspecto, parece diferir das demais Cartas genericamente analisadas até aqui, que partem da descrição do funcionamento do Estado para daí garantir direitos aos seus cidadãos.

De toda forma, ao passar à organização político-administrativa do país, sabe-se ser um Estado unitário, cabendo ao Presidente da República o exercício do Poder Executivo, embora o território esteja dividido em 19 Departamentos, cada um administrado por uma Junta Departamental e um Intendente, de acordo com o previsto no artigo 262 da "*Constitución de la República Oriental del Uruguay*".[69]

Não tão diverso dos demais membros do MERCOSUL, subdivide-se a tributação uruguaia em 3 espécies elementares: impostos, taxas e as contribuições de melhoria. Assim como no Brasil, os impostos indiretos uruguaios preponderam sobre os diretos, com grande relevância econômica e destaque para o IVA, que chega a representar cerca de metade de toda a receita tributária.[70]

Contemporâneo das primeiras diretivas sobre este tributo na União Europeia, o IVA uruguaio foi instituído pela Lei nº 13.637 de 1967, tendo recebido na época o nome de *Impuesto a las Ventas y Servicios*, passando por uma reformulação em 1972, com a edição da Lei nº 14.100.

Trata-se de imposto indireto a colher o consumo como evento imponível, tendo sido escolhidos como critérios materiais da hipóteses de incidência a importação ou a circulação interna de bens, bem como a prestação de serviços.

Seguindo o padrão desse modelo de tributo, o IVA uruguaio caracteriza-se por ser não-cumulativo e plurifásico, incidindo sobre o valor agregado a cada nova etapa do

69 No original: "Artículo 262. El Gobierno y la Administración de los Departamentos con excepción de los servicios de seguridad pública, serán ejercidos por una Junta Departamental y un Intendente. Tendrán sus sedes en la capital de cada departamento e iniciarán sus funciones sesenta días después de su elección"

70 **VALDES**, Nelly. El Impuesto al Valor Agregado en el Uruguay. In. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org). Reforma Tributária e MERCOSUL. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 97-98.

ciclo econômico, sob o sistema de débito e crédito referente às etapas anteriores.

A partir da reformulação que recebeu pela Lei 14.100/1972, a exação deixou de ter alíquota única de 10%, passando a conceber uma alíquota mínima e outra básica, hodiernamente em 10% e 22%, respectivamente.

Quanto ao sujeitos passivos do IVA uruguaio, nehuma consideração mais específica requer ser feita, uma vez se tratar exatamente dos comerciantes, industriais, importadores e prestadores de serviços.

Note-se que também o Uruguai elegeu o critério do local de destino como critério pessoal ativo do tributo, optando como os demais países do MERCOSUL por desgravar as exportações, havendo creditamento do exportador do tributo pago nas etapas anteriores da cadeia.

Do estudo deste tributo, sabe-se dever ser idealmente neutro, incidente de forma generalizada e uniforme, a fim de serem evitadas distorções como o acúmulo de créditos por atores em determinados setores da economia, cmo já se comentou no item anterior, referente ao Paraguai.

Caminhando em sentido contrário, tal qual ocorre com os demais membros do MERCOSUL, a política fiscal uruguaia também opta não só por prever diversas isenções, a exemplo de produtos agropecuários *in natura*, mas também estabelece alíquotas diferenciadas, básica e mínima, elegendo discriminadamente o alvo das benesses.

Uma peculiaridade estrutural do IVA uruguaio é a ausência da imposição fiscal sobre os serviços exportados, diferentemente daqueles sistemas tributários que alcançam resultados similares por meio do critério da extraterritorialidade, considerando localizados os serviços no lugar de sua utilização.

Para o viés de Direito Comparado perseguido no presente capítulo, válido colacionar a observação de Nelly Valdes sobre o fato de o IVA Uruguaio ter caráter nacional, decorrência natural da própria forma unitarista de Estado. Assim, os Governos Departamentais daquele país não possuem competência para instituir o IVA, peculiaridade que afasta dificuldades que experimentam nações como Brasil e a Argentina quanto à circulação de bens e serviços no território nacional.[71]

Vistas as nuances quase idênticas tanto dos sistemas tributários dos 3 membros expostos acima, quanto dos respectivos modelos de IVA, pode-se alçar voo ainda mais

71 Idem, p. 124

ousado. Com efeito, para o início de um vislumbre reformista para o Brasil e para o MERCOSUL, fundamental analisar agora de que forma o IVA deixou de ser um imposto de cada nação da União Europeia e passou a ser o tributo do próprio bloco em si, com legislações tanto supranacionais quanto internas bem integradas.

## 3.4. O Exemplo do IVA no Direito Comunitário Europeu

Ao correr d'olhos no *mapa mundi*, salta à atenção o modelo europeu, não só no campo tributário, mas também genericamente quanto ao exemplo de integração regional.

Extrai-se de lá o chamado "Sistema Comum do Imposto Sobre Valor Acrescentado", sob a égide atualmente da "Diretiva IVA" (Diretiva 2006/112/CE), mas que remonta aos idos da década de 1960, como aponta Clotilde Celorico Palma[72]:

> O embrião deste imposto encontra-se nos impostos sobre o volume de negócios bruto das empresas adoptados no início do séc. XX em alguns países europeus, entre eles a França e a Alemanha.
>
> A concepção do modelo comunitário do IVA, tal como resultou das primeiras Directivas IVA de 1967 e foi depois consagrado na Sexta Directiva de 1977, deve-se a este inspector de finanças francês, conhecido como o pai deste imposto. Com efeito, Maurice Lauré, através do aperfeiçoamento do imposto à produção, mantendo os respectivos mecanismos essenciais, criou uma espécie tributária que incidia apenas no valor acrescentado dos produtos.

A "Diretiva IVA", para além de definir elementos da respectiva Regra-Matriz de Incidência Tributária em si, discorre em fase preambular sobre 67 "considerando"(s) que enunciam prescritivamente a *ratio essendi* de toda a tributação intracomunitária propriamente dita.

Apenas para ater-se ao núcleo teórico, válido colacionar quatro dessas "considerações" genéricas, verdadeiras fontes teleológicas do sistema:

> (4) A *realização do objectivo de criação de um mercado interno pressupõe* a aplicação, nos Estados-Membros, de legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios *que não falseiem as condições de concorrência e não impeçam a livre circulação de mercadorias e*

72 **PALMA**, Clotilde Celorico. Introdução ao imposto sobre valor acrescentado. – 6ª ed. Lisboa, 2014 – (Cadernos IDEFF).

*serviços*. Por conseguinte, é necessário realizar uma harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios mediante um sistema de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), a fim de eliminar, tanto quanto possível, os factores que possam falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário.

(5)

Um sistema de IVA atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços. Por conseguinte, é do interesse do mercado interno e dos Estados–Membros *adoptar um sistema comum* que se aplique igualmente ao comércio a retalho.

(6)

É necessário *proceder por fases*, uma vez que a harmonização dos impostos sobre o volume de negócios implica, nos Estados-Membros, modificações das suas estruturas fiscais e consequências significativas nos domínios orçamental, económico e social.

(7)

O sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma *neutralidade concorrencial*, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição. *(grifou-se)*

Quanto à definição específica, o artigo 1º da mencionada Diretiva IVA bem define no geral a incidência do tributo em questão:

Artigo 1º

2. O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estádio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia

> dedução do montante do imposto que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

No Sistema do IVA europeu, passo a passo desenvolvido desde as primeiras previsões datadas de 1967, fronteiras fiscais vão paulatinamente sendo abolidas, passando-se a tributar produtos transacionados entre Estados membros diversos, como se nacionalmente comercializados.

Evidente que o caminho da harmonização passa por definir alguns regimes especiais e, também, por estipular alíquotas mínimas, nem sempre havendo igualdade nominal de um país a outro.

Não obstante, da análise do modelo europeu, nota-se à toda evidência o alvo bem definido na coesão harmônica entre as taxações dos diversos membros, seja internamente, seja no comércio entre nações, de modo tanto a impedir concorrências desleais quanto protecionismos fiscais.

De um modo geral, quanto às alíquotas, assim funciona o IVA comunitário segundo divulga o "Serviço das Publicações da União Europeia" na base de dados eletrônica EUR-Lex:

> A UE adotou regras gerais em matéria de IVA, mas a aplicação destas regras pode variar de país para país. (...)
>
> A taxa de IVA normal a aplicar por todos os países da UE aos bens e serviços não pode ser inferior a 15%. Os países da UE podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas não inferiores a 5% a bens ou serviços específicos enumerados no anexo III da diretiva. São, além disso, aplicáveis, em determinadas condições, diversas disposições em derrogação destas regras (taxas inferiores, taxas reduzidas sobre outros bens ou serviços, etc.).[73] (*publicação traduzida seguindo o português de Portugal*)

Para os fins da presente dissertação, e no que toca à essência da promoção da verdadeira integração regional também pelo viés tributário (que deveria ser ainda mais óbvio no caso do MERCOSUL), um último destaque cabe ser feito.

Trata-se da adoção, em regra, do "Princípio do Destino" como base a aferir sujeição passiva ou critério espacial. Em simples palavras, aos exatos e singelos termos expostos pela Comissão Europeia:

---

73 Serviço das Publicações da UE. http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=URISER%3Al31057. Acesso em 09 dez 2016.

Em princípio, todos os bens e serviços estão sujeitos ao pagamento do IVA, incluindo na venda ao consumidor final. Isso significa que poderá ter de pagar o IVA em qualquer fase do processo de produção, como, por exemplo, aquando da compra de componentes, de operações de montagem, do transporte marítimo, etc.

Para as empresas estabelecidas na UE, a maioria das vendas e compras realizadas na UE estão sujeitas ao IVA.

(...)

Se a sua empresa vender bens a outra empresa e esses bens forem enviados para outro país da UE, não deve cobrar IVA, desde que o cliente tenha um número de identificação para efeitos de IVA. (*Tributação no Destino/ Isenção de Exportações*)

(...)

A empresa pode deduzir o IVA pago sobre as despesas relacionadas com essa venda (bens/serviços adquiridos especificamente para fins dessa venda). (*Créditos de Exportação. Comparar Art. 155, § 2º, X, 'a'*)

(...)

Se a sua empresa vender e enviar bens para consumidores de outro país da UE, deve registar-se nesse país e cobrar o IVA à taxa aplicável no mesmo, exceto se o valor total das vendas nesse país no ano em curso não atingir o limite fixado pelo país (35000euros ou 100000euros). (*Venda para consumidor final: Tributação na Origem. Ver Art. 155, § 2º, VII*)

(...)

Se a sua empresa comprar e receber bens de outro país da UE para fins comerciais, deve calcular o IVA sobre a operação à taxa em vigor no seu país, como se tivesse ela própria vendido esses bens. Em princípio, esse montante pode ser deduzido posteriormente. (*Tributação no Destino*)

(...)

Se a sua empresa vender bens a clientes estabelecidos em países que não pertencem à UE, não deve cobrar IVA, embora possa deduzir o IVA pago sobre as despesas relacionadas com a venda (bens/ serviços adquiridos especificamente para fins dessa venda). (*Isenção na Exportação*)

(...)

> Se a sua empresa comprar bens relacionados com a sua atividade a um fornecedor estabelecido num país que não pertence à UE, regra geral, deve pagar o IVA no local da importação (podendo deduzi-lo na sua próxima declaração de IVA se fizer vendas tributáveis). (*Incidência no Destino para Importações Extracomunitárias*)[74]

Em resumo:

- sujeito passivo/critério espacial de destino para aferição de relação jurídica tributária principal em transações entre contribuintes do IVA intra-UE;

- Incidência da Tributação na Origem em vendas para consumidor final de outro membro;

- Importação de fora da UE também sujeita ao IVA no país de destino;

- Exportação a não membro da UE isenta de IVA, sendo autorizada porém a dedução de IVA relativa a fases anteriores, não cumulatividade;

Como já observado em itens anteriores, em conjunto com a experiência europeia agora revelada, percebe-se que para a harmonização das tributações indiretas entre membros de um bloco econômico, deve-se optar abstratamente por qual o critério a ser adotado para a incidência em transações de bens e serviços internacionais: princípio da origem ou destino.

Migrando-se de volta à realidade Mercosulina, viu-se que todos os membros do MERCOSUL já adotam a tributação exclusiva no destino, como princípio em comércio exterior.

Assim, não são tributadas as exportações, havendo creditamento do operador em restituição ao que se pagou de tributos nos custos do produto.

Relega-se, portanto, ao momento de entrada no país estrangeiro a imposição exacional, ou seja, no local de consumo do bem, garantindo-se que o produto de fora receba o mesmo tratamento dispensado ao nacional.

Diferente da União Europeia, duas dificuldades genéricas podem ser constatadas no que toca à deficiência de harmonização fiscal efetiva para transações intra-MERCOSUL: diferenças quanto a alíquotas nominais aplicadas pelos países de destino e quanto às burocracias tributárias.

74 Comissão Europeia *via* http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/cross-border/ index_pt.htm. Acesso em 09 dez 2016.

Para o primeiro problema, tem-se que o peso efetivo da tributação "sobre importação" varia de membro a membro, carecendo o sistema de definições mais objetivas quanto a limites mínimos e, quiçá, máximos.

Em relação ao segundo item apontado, nota-se que, à exceção do Brasil, todos os demais membros adotam o conceito IVA em seus regimes de tributação, ainda que as receitas possam ser subdivididas internamente após a cobrança na importação.

O Brasil, diferentemente, transborda ao cenário mercosulino a tripartição da competência de tributação sobre consumo, fazendo incidir exações federais (IPI, PIS/COFINS-Importação), Estadual (ICMS-Importação) e Municipal (ISS-Importação), por exemplo, na entrada em seu território de produtos de transações internacionais.

Se já é burocraticamente difícil ao contribuinte brasileiro corretamente apurar e recolher tais tributos em transações internas, imagine-se para estrangeiros mensurar essa salada de siglas para projeções de custo, preço de mercado etc. Ora, se o objetivo é criar um Mercado Comum de fato, irrestrito ao máximo à livre-circulação de bens e serviços entre membros, como insistir em tamanha discrepância tributária?

É certo que defensores do atual sistema poderiam alegar que, feitos os cálculos, a tributação brasileira se assemelha (embora diferente) em peso à do país membro X, Y ou Z. Mas, mesmo em o sendo, significa facilitação ao livre-comércio? Aponta para o objetivo institucional do MERCOSUL?

Parece aos mais sensatos que não.

E quanto à tripartição de competências ser cláusula federativa pétrea da Constituição Federal? Ora, não seria mais uma questão política passível de ser resolvida pela distribuição regrada de receitas oriundas da cobrança conjugada desses tributos em um IVA-MERCOSUL? Ou seria um SIMPLES-MERCOSUL?

A referência obviamente não é nova. Claro que o problema político da autonomia dos entes federativos já foi enfrentado e perfeitamente contornado pela instituição do SIMPLES Nacional, que nada mais é que verdadeiro novo tributo, único, integrando diversos outros federais, estaduais e municipais, com base de cálculo diversa desses, embora o suporte da doutrina a essa tese esteja longe de ser unânime. Nem por isso o SIMPLES foi julgado inconstitucional, já que regido por um sistema conjunto que envolve as 3 esferas de governo, o Comitê Gestor do SIMPLES Nacional.

De tudo quanto exposto até o momento, conclui-se muito além do fato do sistema IVA-UE ser bastante apto a servir de exemplo para o destrancamento do MERCOSUL rumo ao atingimento da meta de formação de um Mercado verdadeiramente Comum.

O impulso ao MERCOSUL perpassa questões de economia política, diretamente afetas a inclinações ideológicas dos governos dos países membros que ainda pouco estão dispostos, de fato, a caminhar mais firmemente rumo a concessões de soberania nacional para o alcance de diretivas gerais e eficazes a todo o bloco.

No fundo, infelizmente, trata-se de duvidar da própria vontade soberana dos membros do MERCOSUL (ou seria de seus últimos governos mais à esquerda?) na consecução do objetivo a que se propôs a criação do bloco: livre-circulação de bens, serviços, pessoas e capital.

Agora que governos aparentemente mais inclinados à centro-direita eclodem dentre os membros do bloco, quem sabe não são dados os passos politicamente mais decisivos rumo à comprometida integração regional? Vamos a um dos meios possíveis, quanto ao viés tributário, no capítulo seguinte.

# 4. A Proposta de um "SIMPLES MERCOSUL"

Expostos os percalços a serem superados, doutrinária ou juriprudencialmente, rumo ao atingimento de uma efetiva integração regional, que supere especialmente as assimetrias tributárias, para livrar de fato o fluxo de bens e serviços entre membros do MERCOSUL, volta-se o foco deste trabalho para a proposição de mecanismo que adequadamente possa contribuir nesse sentido.

Como visto, muito embora tenha sido grande entusiasta do Tratado de Assunção, não é demais admitir recair sobre o Brasil a pecha de grande desvirtuador da necessária harmonização de legislações fiscais intrabloco.

A exemplo do que pratica internamente, o Brasil transpõe para a cena internacional o emaranhado tributário que insiste em fazer pesar sobre o consumo de bens e serviços. E se o panorama interno já pode ser apontado como causa de atraso econômico, de empecilho ao desenvolvimento, como causador de ineficiência a gerar prejuízos e perda de competitividade, no contexto de um processo de integração regional, que almeja atingir o nível de mercado comum, isso é não só incoerente como desonesto.

A rigor, não escapam aos olhos do tributarista mais atento as discrepâncias identificáveis entre o projeto mercosulino de livre circulação de fatores de produção, e o sistema brasileiro de incidência exacional nas importações oriundas de outros membros do bloco.

Isso em dois aspectos: tanto em relação ao alto nível nominal de imposições fiscais por parte do Brasil, quanto ao próprio desrespeito ao princípio básico do "Tratamento Nacional", que deveria ser conferido a bens e serviços advindos de qualquer lugar do mundo segundo a OMC (GATT-1994)[75], quiçá do próprio MERCOSUL. Isso,

75 Trecho do GATT-1947, Disponível em http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/negociacoes-internacionais/1885-omc-acordos-da-omc. Acesso em 10 de janeiro de 2017.
Os Acordos da Organização Mundial de Comércio (OMC) incluem o "Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio de 1994 (GATT 94)", o qual incorpora o "Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio de 1947 (GATT 47)":
PARTE II
ARTIGO III
TRATAMENTO NACIONAL NO TOCANTE A TRIBUTAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO INTERNAS.
(..)
2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. (…)

afora o alto grau burocrático que escolheu manter internamente e compartilhar com exportadores dos outros membros do bloco.

Ora, decerto que as transações entre países do MERCOSUL não são gravadas de imposto de importação. Mas o segundo passo, o de tratamento isonômico desses produtos em relação aos nacionais, após terem ingressado no território brasileiro, seguramente não alcança a eficácia que merecia. Lembre-se o que prevê o Tratado de Assunção:

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

Como explicar, portanto, a incidência de tributos como ICMS-Importação, IPI-Importação, PIS/COFINS-Importação, sobre bens provindos do MERCOSUL, se o comércio intrabloco é desgravado? Simples, trata-se de tributá-los tal qual um produto brasileiro. Mas em alíquotas diferentes das aplicadas sobre bens nacionais? E superiores?

Afinal, um bem produzido no Brasil sujeita-se à mesma carga tributária que outro importado da Argentina, do Paraguai ou do Uruguai? A resposta é negativa! Como justificar tal diferença?

Diversos fatores influem nas aferições dessas alíquotas para um bem nativo daqui, tais como o regime cumulativo ou não-cumulativo de créditos, de apuração de lucro da empresa produtora ou comercial (real ou presumido) e, por que não, mesmo o montante de faturamento anual da empresa pode definir imposições diferenciadas, diga-se, privilegiadas.

Sobre esse último aspecto, até se poderia dizer que é lícito a um membro proteger diferenciadamente as respectivas micro e pequenas empresas, a fim de estimulá-las. Desde que se admita, *ipso facto*, que cerca de 85%[76] das empresas nacionais recebem benefícios fiscais que as desigualam na competição com produtos do MERCOSUL.

---

(…)

4. Os produtos de território de uma Parte Contratante que entrem no território de outra Parte Contratante não usufruirão tratamento menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional, no que diz respeito às leis, regulamento e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no mercado interno(…)

76 Disponível em https://oglobo.globo.com/economia/numero-de-micro-pequenas-empresas-mais-que-dobrou-em-sete-anos-mostra-novo-empresometro-14592574. Acesso em 01 mai 2017.

Produtos brasileiros não sofrem sempre a incidência de alíquotas de 12,75% de PIS/COFINS, por exemplo, como o fazem produtos importados do MERCOSUL atualmente, caso incidam nas hipótese do adicional de alíquota de 1% para COFINS[77]. Com efeito, produtos nacionais podem pagar desde 0% até no máximo 9,25%, a depender do regime de apuração, cumulativo ou não cumulativo, e de se estar ou não enquadrado no SIMPLES Nacional.

Assim, *verbi gratia*, produtores de doce de leite de Uruguaiana, no Brasil, se não estiverem enquadrados no SIMPLES, contarão com, no mínimo, 3,5% de vantagem tributária apenas de PIS/COFINS em relação a produtores das cidades fronteiriças de *Pasos de los Libres*, do outro lado do rio, na Argentina, ou de *Bella Unión*, no Uruguai.

Pelo panorama acima, estamos mesmo dispostos a caminhar rumo a um Mercado Comum?

Tampouco em relação à base de cálculo pode-se dizer serem equivalentes os tratamentos, haja vista não ser difícil notar que o valor aduaneiro inclui rubricas diversas, afora o montante dos próprios tributos no chamado "cálculo por dentro", praticado até bem pouco tempo, 2013, antes de ser essa inconstitucionalidade extirpada da base de cáculo de PIS/PASEP/COFINS-Importação, por exemplo, pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 559.937.

Didático o voto condutor do acórdão, da relatora então Ministra Ellen Gracie, cujo ponto nodal foi exposto em breve resumo noticiado no próprio site do STF:[78]

> No RE, a União questionava acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) que considerou inconstitucional a norma quanto à base de cálculo dessas contribuições nas operações de importação de bens e serviços. Na ocasião do voto da relatora, em outubro de 2010, ela considerou correta a decisão do TRF-4 que favoreceu a empresa gaúcha Vernicitec Ltda. Em seu voto, a ministra destacou que a norma extrapolou os limites previstos no artigo 149, parágrafo 2º, inciso III, letra 'a', da Constituição Federal, nos termos definidos pela Emenda Constitucional 33/2001, que prevê o "valor aduaneiro" como base de cálculo para as contribuições sociais.

77 Lei 10.685/2004: Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7o desta Lei, das alíquotas:
I - na hipótese do inciso I do caput do art. 3o, de:
a) 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação;
b) 9,65% (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Cofins-Importação;
§ 21. As alíquotas da Cofins-Importação de que trata este artigo ficam acrescidas de um ponto percentual na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

78 Disponível em http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=233986. Acesso em 10 de maio de 2017.

> A União chegou a argumentar que a inclusão dos tributos na base de cálculo das contribuições sociais sobre importações teria sido adotada com objetivo de estabelecer isonomia entre as empresas sujeitas internamente ao recolhimento das contribuições sociais e aquelas sujeitas a seu recolhimento sobre bens e serviços importados. Mas a ministra-relatora afastou esse argumento ao afirmar que são situações distintas. Para ela, pretender dar tratamento igual seria desconsiderar o contexto de cada uma delas, pois o valor aduaneiro do produto importado já inclui frete internacional, adicional ao frete para renovação da Marinha Mercante *(contribuição de intervenção no domínio econômico - AFRMM)*, seguro, Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) sobre câmbio e outros encargos. Trata-se, portanto, de ônus a que não estão sujeitos os produtores nacionais.

Verdade seja dita, portanto, que restou asseverado no julgamento acima, pela mais alta corte da justiça brasileira, que ao ampliar ilegalmente a base de cálculo de PIS/COFINS-Importação, o país passou cerca de 9 anos em claro descumprimento não só de sua própria norma constitucional, mas também do Tratado de Assunção e do GATT-1994. Trata-se de franca burla ao princípio do tratamento nacional, um dos vetores do princípio máximo da não-discriminação, pedra angular de todo sistema multilateral de comércio regrado pela Organização Mundial do Comércio.

No mesmo julgamento, tratou a ministra relatora de também trazer à tona a diferença de tratamento entre as bases de cálculo de ICMS interno e ICMS-Importação (afora o IPI-Importação), o que reforça o argumento de violação da não-diferenciação e do tratamento nacional:

> Submetem-se as importações, ainda, ao ICMS-Importação, o qual, diferentemente do ICMS interno, tem como base de cálculo a soma do valor da mercadoria com o imposto de importação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações de câmbio e quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras (art. 13, V, da LC 87/96, com a redação da LC 114/02). E não deixam de gerar a obrigação de pagar IPI, o qual, na importação, incide sobre o valor aduaneiro acrescido do imposto de importação, das taxas exigidas para entrega do produto no País e dos encargos cambiais (arts. 47, I, do CTN e 14, I, b, da Lei 4.502/64, com a redação da Lei 7.798/89).[79]

Após o julgamento acima, como reagiu o governo brasileiro? Admitiu o erro e se curvou à facilitação comercial que poderia advir da simplificação da forma de cálculo

79 Disponível no site do STF: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033. Acesso em 10 de maio de 2017.

tributário? Buscou analisar pelo lado positivo sobre ser finalmente um passo a mais no caminho da harmonização fiscal no MERCOSUL? Que o resultado do julgamento aproximaria o país da base de cálculo semelhante ao IVA dos vizinhos parceiros no almejado mercado comum do sul?

Em parte, mas não sem contar com a astúcia da comezinha voracidade tributária nacional, predatória, imbatível mundialmente, que cuidou de compensar perdas.

Explica-se: o julgamento do RE 559.937 foi finalizado em 20 de março de 2013. Diante da inconstitucionalidade apontada, da invalidação do alargamento do conceito de "valor aduaneiro" para incluir rubricas como o valor do ICMS-Importação e das próprias PIS/COFINS-Importação nas respectivas bases de cálculo, o Congresso Nacional aprova em 09 de Outubro de 2013 a Lei nº 12.865. Tal diploma altera o inciso I do artigo 7º da Lei 10.865/2004 adequando a base de cálculo de PIS/COFINS-Importação para o que definido pelo Supremo, ou seja, limitando-a ao valor aduaneiro.

Como compensar as perdas fiscais com o fim da inconstitucionalidade, rechaçada pelo STF?

Em 30 de Janeiro de 2015 o Governo Federal edita a Medida Provisória (relevante e urgente?) – MP nº 668, convertida posteriormente na Lei 13.137/2015, pura e simplesmente aumentando o outro braço do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária de PIS/COFINS-Importação, do total anterior de 9,25% para 11,75%.

Isso sem falar no chamado "adional de alíquota" de COFINS-Importação, atualmente em 1% a ser acrescido à alíquota geral de 9,65% para o caso de uma bastante extensa lista de produtos.

Curisoso apontar que a Exposição de Motivos da MP 668/2015[80] vale-se da escusa de ser necessário elevar as alíquotas de PIS/COFINS-Importação para se equiparar à tributação interna após a decisão do STF, em referência à permanência da fórmula "base de cálculo por dentro" de PIS/COFINS internas, com ICMS incluso nas respectivas bases de cálculo:

> (...)
>
> 2. Em face da recente decisão do Supremo Tribunal Federal - STF que entendeu inconstitucional parcela da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidente

80 Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Exm/ExmMP-668-15.pdf. Acesso em 01 de junho de 2017.

> na importação de mercadorias, faz-se necessário adequar o marco legal de regência dessas contribuições. Ressalte-se, preliminarmente, que a decisão do STF já se encontra plasmada na legislação tributária federal. A Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, alterou a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, adequando-a aos ditames do acórdão exarado.
>
> 3. Com o intuito de evitar-se que a importação de mercadorias passe a gozar de tributação mais favorecida do que aquela incidente sobre os produtos nacionais, desprotegendo as empresas instaladas no País, torna-se necessário elevar as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

Em descuido, final, entretanto, deixa-se escapar no mesmo documento a real preocupação do governo brasileiro:

> O aumento proposto apenas repõe a arrecadação dessas contribuições ao patamar existente previamente à decisão do STF e à consequente alteração legislativa.

Evidente que a intenção mor era arrecadatória, e não de justiça fiscal como se quis fazer transparecer.

E não é difícil provar. Sabe-se que recentemente, em 15 de março de 2017, o mesmo Supremo Tribunal Federal decidiu no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706, sob relatoria da Ministra Carmen Lúcia, que o ICMS também não pode compor a base de cálculo de PIS/COFINS internas, incidentes sobre o faturamento das empresas:

> (...) apreciando o tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".[81]

Saliente-se que a decisão supra foi tomada sob regime de Repercussão Geral, apenas confimando o posicionamento da Corte acerca do assunto já manisfestado no Recurso Extraordinário 240.785, que à época produziu efeitos somente no caso concreto.

E agora? Tratará a União Federal de correr a editar Medida Provisória para reduzir as alíquotas de PIS/COFINS-Importação, antes elevadas, para adequá-las "isonomicamente" ao tratamento recebido na tributação interna brasileira após esse

81 Trecho de andamento processual disposnível em http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2585258. Acesso em 01 de junho de 2017.

novo julgamento?

Nota-se claramente aqui um paradoxo entre o discurso brasileiro de política externa, em que altamente valorizado o MERCOSUL, e a prática fiscal nacional, que empurra o país para o extremo oposto!

Veja-se que se o debate se detiver ao exame da tributação estadual de ICMS, por exemplo, ainda outra celeuma surge de pronto: que tratamento merecem as operações com bens provenientes do MERCOSUL?

Cabe de fato serem tratadas como importações, comércio entre nações diversas, ou, diante dos objetivos de integração regional, seria mais adequado considerá-las transações interestatais, pura e simplesmente?

Ao se debruçar sobre o assunto, José Augusto Delgado advoga pela opinião de que constituem-se em meras "importações", como quaisquer outras, sujeitas ao ICMS-Importação, sendo necessário "um acordo específico para que tais operações deixem de ser consideradas como sendo de importação de mercadoria e, conseqüentemente, recebam o mesmo tratamento que é seguido para as operações interestaduais".[82]

Marco Aurélio Greco, por outro lado, arvora-se na premissa do respeito ao que estipulado no Tratado de Assunção, defendendo merecer o bem do MERCOSUL "o mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional". Isso porque impor a alíquota referente à transação externa, sem distinção, seria tributar em excesso o comércio do MERCOSUL em relação ao que praticado no fluxo interestatal no Brasil[83]

Fato é que, embora possa se pensar, como ideal, em um rompimento futuro de qualquer barreira, administrativa que seja, ao fluxo de comércio entre nações do MERCOSUL, esse ainda não é o tratamento estabelecido pelo recém aprovado novo Código Aduaneiro do MERCOSUL (CAM), de 2010, que assim prevê em seu 178º artigo:

> Artigo 178º – 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;

82 **DELGADO**, José Augusto. Aspectos tributários no Tratado de Assunção. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Tributação no Mercosul. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 69.

83 **GRECO**, Marco Aurélio. Tributação no Mercosul. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Tributação no Mercosul. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 42-44.

Claro, pois, ser meta do MERCOSUL o alcance do patamar da circulação absolutamente irrestrita de mercadorias, por meio da União Aduaneira perfeitamente eficaz. Entretanto, como ainda não se chegou a tal nível, consideram-se movimentos de comércio exterior mesmo as transações intrabloco, ainda que não sujeitas a imposto de importação propriamente dito.

Todo o raciocínio traçado até o momento conduz a duas premissas fundamentais:

1 - para lograr êxito na efetiva integração regional almejada via Mercado Comum do Sul, é imprescindível que o Brasil de alguma forma traduza a respectiva burocracia tributária para moldes mais simples, mais harmonizados com as legislações ficais dos três demais membros do bloco;

2 - é preciso que o Brasil identifique e reconheça as discrepâncias tributárias que pratica no comércio intrabloco, em ofensa ao princípio do tratamento nacional e flagrante desrespeito ao Tratado de Assunção, a fim de que atinja eficácia na equalização entre incidência fiscal interna e intrabloco;

Daí surgir a ideia de se buscar mecanismo apto a aproximar a forma de incidência fiscal brasileira no comércio intrabloco, do modelo de tributação já praticado nos demais membros do MERCOSUL, bem como na maioria dos países mais desenvolvidos do mundo.

Ao mesmo tempo, fazer com que esse instrumento se preste a aumentar o nível de transparência na burocracia do comérco exterior brasileiro para, a partir daí, expor e eliminar as assimetrias de tratamento tributário conferido a bens e serviços advindos do MERCOSUL, em comparação aos nacionais.

Tudo isso, claro, tendo em vista o contexto de sensibilidade histórica do assunto federativo no Brasil, sobretudo no que concerne ao respeito à autonomia dos entes subnacionais, em grande medida atrelada à capacidade de autogestão e autofinanciamento, com base nas competências tributárias garantidas na Constituição de 1988, não sem muito esforço político.

Caminhando na direção da real integração dos mercados mercosulinos, e para evitar tropeços políticos como os que emperram, e sempre emperraram, os passos de quaisquer projetos da tão sonhada "reforma tributária brasileira, imprescindível partir-se de alguma experiência positiva no Brasil, que inspire confiança tanto no sentido do prognóstico de sucesso, quanto na honestidade com que garantido o respeito a Estados e Municípios.

Com efeito, bastante improvável conseguir se identificar no histórico de reformas e alterações do sistema tributário nacional, exemplo de maior êxito que a implementação do SIMPLES Nacional.

Basicamente, trata-se de construção legal, introduzida por meio de Emenda Constitucional (42/2003), que enunciou previsão normativa de que as micro e pequenas empresas brasileiras poderão submeter-se a regime opcional de recolhimento simplificado de tributo.

A partir disso, Lei Complementar (LC) nº 123/2006 definiu o funcionamento do mecanismo, que estabelece forma de cobrança unificada de tributos federais, estaduais e municipais, com esteio em base de cálculo única: o faturamento da empresa.

Para contornar a dificuldade da tripartição constitucional de competências tributárias, e garantir legalmente a estrita observância da autonomia de todos os entes federados, o novo sistema previu que a própria administração restaria aos auspícios de um "Comitê Gestor", no qual estão representadas as três esferas políticas, em conjunto, conforme previsto no artigo 146, parágrafo único, inciso IV da CF e no artigo 2º, inciso I da LC 123/2006:

> Constituição Federal
>
> Art. 146. Cabe à lei complementar:
>
> (...)
>
> d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte (...).
>
> IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.
>
> Lei Complementar 123/2006
>
> Art. 2º O tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte de que trata o art. 1o desta Lei Complementar será gerido pelas instâncias a seguir especificadas:
>
> I - Comitê Gestor do Simples Nacional, vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por 4 (quatro) representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como representantes da União, 2 (dois) dos Estados e do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios, para tratar dos aspectos tributários;

Com o passar do tempo, menos importância foi dada às implicações teóricas do novo sistema, se se trataria da criação de novo tributo, com nova base de cálculo, e se isso seria constitucional ou não, e mais relevância foi atribuída ao alto nível de sucesso da medida.

Diversos apectos positivos podem ser citados com facilidade, como a ampla aderência das micro e pequenas empresas ao SIMPLES, o que aumenta a percentagem de formalização do empreendedorismo no país; as altas taxas de adimplemento fiscal observadas dentro do sistema; a redução siginificativa dos custos burocráticos brasileiros, além da própria carga tributária em si, o que se traduz em estímulo ao desenvolvimento econômico, entre outros.

Se grande parte dos problemas tributários dessa faixa de pessoas jurídicas brasileiras, cerca de 85%, foi resolvida ou pelo menos bastante atenuada, com uma medida desse jaez, e se isso já foi sacramentado como constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, por que não utilizar a mesma exitosa fonte para enfrentar obstáculos semelhantes referentes ao comércio dentro do MERCOSUL?

Por que não se criar um sistema que unifique e simplifique a forma de cobrança de tributos incidentes sobre a importação de bens e serviços de membros do bloco? Por que não um SIMPLES MERCOSUL?

Por um lado, é notório que a característica principal de desmistificação e redução da burocracia fiscal brasileira, observada no SIMPLES Nacional, seria replicada na eventual implantação de um SIMPLES MERCOSUL. Afinal, é de gigantesca relevância e flagrante distinção, substituir diante do importador brasileiro, ou mesmo do exportador argentino, paraguaio ou uruguaio, uma lista de tributos com respectivas alíquotas e formas de incidência, por um só valor, concentrado, recolhido por instrumento e em momento únicos, e que já englobaria todas as exações incidentes sobre a mercadoria ou o serviço transacionado.

Isso certamente implicaria redução de custos administrativos para cumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais relativos à importação no Brasil.

Além disso, contribuiria sem dúvidas para o aumento da transparência quanto ao regime fiscal brasileiro, tão intrincado, facilitando sobremaneira as análises de investimento no Brasil que envolvem, entre outros aspectos monetários, a avaliação da segurança jurídica conferida às diversas nuances do negócio pretendido.

Por outro viés, em muito seria impulsionada a busca pela concretização de um mercado comum intrabloco, já que a unificação da incidência e do recolhimento

tributários aceleraria consideravelmente o processo de harmonização legal imprescindível para se atingir a livre-circulação de fatores de produção.

Isso porque, como já dito, as demais nações do MERCOSUL adotam o modelo do IVA para imposição fiscal sobre consumo, em tributação singular a colher o evento imponível, em clara semelhança à forma de incidência do SIMPLES Nacional, a ser replicada no SIMPLES MERCOSUL.

Veja-se que, ao se expor alíquota final unificada a recair sobre o que importado, naturalmente será mais fácil identificar eventuais discrepâncias entre o tratamento conferido a bens e serviços nacionais e aquele verificado quanto ao consumo não-nacional.

Dessa forma, o efetivo respeito ao princípio do tratamento nacional, consagrado no texto do Tratado de Assunção, afora em outros normativos internacionais, restará significativamente mais garantido, já que eventuais violações por parte do governo brasileiro serão com maior clareza notados e combatidos. E não só pelo jurista nacional, como por qualquer operador do sistema aduaneiro, ou mesmo pelo próprio comerciante ou prestador de serviços estrangeiro.

E nem se diga que o estabelecimento de tal sistemática resultaria em concessão de vantagem competitiva para bens e serviços importados, por restarem sujeitos ao recolhimento unificado! Ora, 85% das empresas brasileiras já podem se sujeitar à incidência singular do SIMPLES Nacional. As demais já possuem vantagem considerável pela própria natureza do comércio interno em si, facilidade com transporte, idioma, familiaridade com instituições fiscais e judiciais etc. Não há, portanto, que se falar em concorrência desleal por parte dos importados.

Trata-se, em verdade, de conferir eficácia plena à previsão do tratado constitutivo em que quatro países se comprometeram a envidar esforços na busca da implementaçãoo de um mercado comum, o que implica livre-circulação de bens, serviços, pessoas e capital.

Como já dito, não cabe hoje, quase 27 anos depois, discutir se deve ou não ser facilitada definitivamente a circulação de todos os fatores de produção dentro do MERCOSUL, salvo se denunciado o Tratado de Assunção e abandonado formalmente o objetivo de conformação de um mercado comum. Não parece ser essa a tendência política ou econômica nem local, nem mundial.

Os próximos itens deste capítulo se prestarão justamente a propor teoricamente meio normativo apto a materializar os anseios acima expostos, bálsamo à angústia de superação, ou ao menos, atenuação, dos empecilhos legais hoje existentes à conformação

de efetivo mercado comum que englobe os 4 países do cone sul, e quantos mais vierem a integrar esse bloco regional.

## 4.1. Emenda ao Artigo 146 da Constituição Federal para Previsão de Regime Único de Arrecadação de Tributos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios sobre Produtos Oriundos do MERCOSUL

Apontadas as vantagens e a real necessidade da implantação do que já se convencionou aqui chamar "SIMPLES MERCOSUL", inclusive por medida de respeito a tratados internacionais celebrados pela República Federativa do Brasil, em manifestação soberana de vontade nacional, cabe agora perquirir-se a forma pela qual seria mais adequada a instauração de tal sistema.

Sabe-se que, constitucionalmente, estão segregadas no Brasil as competências tributárias de cada ente da federação, sendo vedado alterá-las por legislação de hierarquia inferior.

Por outro prisma, já se viu que o legislador constituinte derivado decidiu por prever, licitamente, forma de tributação diferenciada para certos tipos de pessoas jurídicas no Brasil, atribuindo-se-lhes a possibilidade de optarem por regime de recolhimento unificado de tributos federais, estaduais e municipais.

Segundo o Supremo Tribunal Federal, aliás, isso não significou, de forma alguma, burla às balizas tributárias constitucionais, ou qualquer violação à autonomia dos entes subnacionais, vez que os respectivos tributos continuam incidindo sobre os eventos imponíveis, mesmo que a forma de cumprimento da obrigação fiscal pelo sujeito passivo tenha passado a se dar de forma unificada.

Além disso, respeitada também restou a competência de Estados e Municípios para tratarem de tributos de suas alçadas, já que a gestão do sistema é atribuída a um comitê em que representadas aquelas pessoas políticas (CF: Art.146, parágrafo único, inciso IV).

Da mesma forma, mantidas as receitas fiscais dos entes federados, autonomamente, haja vista que embora o recolhimento seja único, a repartição do quantum arrecadado permanece sendo feita a cada unidade federativa, separadamente, consoante definido no inciso III do parágrafo único do artigo 146 da CF:

> III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento.

Logo, não poderia ser outra a resposta sobre a forma apta a introduzir no sistema jurídico brasileiro, mecanismo que replique a sistemática do SIMPLES Nacional no tratamento a ser conferido pelo Brasil às transações comerciais dentro do MERCOSUL: Emenda Constitucional.

A exemplo da EC 42/2003, esse é o adequado vetor introdutor de norma cujo jaez interfira no sensível tema do pacto federativo brasileiro, regulando delimitação específica da forma de exercício da competência tributária para o cenário da circulação de bens e serviços intramercosul.

Assim, na esteira da sobredita Emenda, para implementação do SIMPLES MERCOSUL, da mesma forma se faria necessária modificação no artigo 146 da Constituição Federal, de maneira a prever método de tributação diferenciada, e não privilegiada, para o MERCOSUL, até mesmo sob a justificativa da viabilização do cumprimento de pacto internacional assumido após a promulgação da CF de 1988.

Veja-se que é medida que se impõe a atuação do constituinte derivado para melhor regular o exercício das competências tributárias pelos três entes federativos, de forma a se garantir ao contribuinte brasileiro, e mercosulino, direito previsto em tratado internacional.

Tributar em excesso, em descumprimento a acordo internacional de que signatário o Brasil, é ferir direito individual constitucionalmente protegido, refletindo ataque inclusive à propriedade privada do sujeito passivo de fato e à livre iniciativa do de direito.

Nada mais imperioso, portanto, que vestir rédeas no ímpeto estatal de avançar ilegalmente sobre parcela do patrimônio de consumidores brasileiros. E, melhor, colher o ensejo para a um só tempo, desanuviar o embaçado modelo tributário nacional, ao menos no que concerne à incidência sobre importados mercosulinos.

Tendo em conta que a criação do SIMPLES Nacional se fez mediante técnica constitucionalmente já chancelada pelo Poder Judiciário, sugere-se aqui seguir na mesma trilha. Assim, cabível materializar-se o SIMPLES MERCOSUL por meio de Emenda Constitucional que, por exemplo, preveja a inclusão de uma alínea 'e' no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, estabelecendo a sujeição ao rito da lei complementar da "definição de tratamento tributário nacional às importações de bens e serviços provindos de membros do MERCOSUL".

Alçada, dessa maneira, a status constitucional específico, a obrigatoriedade do respeito ao tratamento nacionalizado a ser conferido no âmbito do MERCOSUL, em observância ao que definido no Tratado de Assunção. Restariam expressamente vedadas, consoante previsão em lei complementar a ser editada, burlas à exigência de tributação nacional às importações mercosulinas, ainda que sob o manto de subterfúgios de nomenclatura furtiva, tal qual o "adicional de PIS/COFINS", previsto no parágrafo 21 do artigo 8º da Lei 10.685/2004.

Em complemento, deve ser enunciada a possibilidade da mesma lei complementar acima também "instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, tal como já determinado no caput do parágrafo único do artigo 146 da CF para o SIMPLES Nacional, inclusive sob os mesmos critérios estabelecidos nos incisos I a IV desse mesmo parágrafo.

De forma didática, assim sugere-se restarem as redações da alínea 'e' a ser incluída no inciso III do artigo 146, e do parágrafo único do mesmo artigo da Constituição Federal:

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
>
> (...)
>
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
>
> (...)
>
> e) definição de tratamento tributário nacional às importações de bens e serviços provindos de membros do MERCOSUL".
>
> Parágrafo único. A lei complementar de que tratam os incisos III, 'd' e 'e', também poderão instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (...).

Como visto, pois, toda a sistemática do SIMPLES Nacional, já consagrada juridicamente, absolutamente adequada a todos os princípios constitucionais tributários, seria estendida à tributação brasileira de bens e serviços do MERCOSUL.

Simplificada a incidência fiscal, tornando mais transparente e racional o sistema; harmonizado o modelo tributário ao dos demais países do bloco; equalizada a carga nominal sobre importações do MERCOSUL ao devido tratamento nacional; muito

mais bem integrado regionalmente estaria o Brasil, pelo menos no que toca à esfera tributária. Assentado estaria no mínimo o pavimento para que o tão sonhado mercado comum pudesse ser, finalmente, concretizado, deixando as páginas dos discursos políticos dos últimos 27 anos.

## 4.2. Base de Cálculo Única - Semelhança ao Imposto sobre Valor Agregado (IVA), para Facilitação da Circulação de Bens e Serviços.

Definido o vetor introdutor de norma e o ponto objeto de enunciação reformadora do sistema jurídico nacional, apta a implantar o SIMPLES MERCOSUL no Brasil, parte-se a esmiuçar o nó górdio do novo mecanismo de recolhimento unificado de tributos incidentes na importação intrabloco.

Trata-se aqui da previsão da base de cálculo a servir de suporte para a incidência da alíquota singular, somatória de todos os tributos, que se pretende ver aplicada às importações.

Sabe-se que em relação ao Simples Nacional, definiu-se que o cálculo mensal do *quantum debeatur* deveria ser feito mediante a aplicação da soma conglobante das alíquotas de todos os tributos, sobre o valor do faturamento da pessoa jurídica, de forma única, seguindo fácil tabela-resumo demonstrativa de níveis percentuais correspondentes a faixas de faturamento.

A essa altura, não é difícil prever que a proposta do SIMPLES MERCOSUL deve seguir a mesma noção, com uma diferença instrumental, entretanto. Para o caso do bloco regional, por se tratar de introdução no mercado nacional de produto oriundo do estrangeiro, mais adequada se mostra a utilização do já conhecido "valor aduaneiro" como base para o cálculo do montante a ser recolhido unificadamente em pagamento de todos os tributos devidos.

A medida se justifica plenamente pela adequação ao modelo já praticado tanto internamente no Brasil, quanto no MERCOSUL, de apropriação do valor aduaneiro como base de cálculo para incidência do Imposto de Importação, via aplicação das alíquotas da Tarifa Externa Comum (TEC).

No cenário nacional, a referência maior advém, claramente, da própria Constituição Federal, que já prevê a medida como base de cálculo de PIS/COFINS incidentes na Importação:

> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais (...)
>
> § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:
>
> (...)
>
> II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;
>
> III - poderão ter alíquotas:
>
> a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro*; (grifou-se)*

Da mesma forma, quanto ao Imposto de Importação, extrai-se do artigo 75 do Decreto 6.759/2009:

> Art. 75. A base de cálculo do imposto é *(Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 2º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º, e Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 - Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994)*:
>
> I - quando a alíquota for ad valorem, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994; e

Quanto ao MERCOSUL, pode-se apontar a adoção do valor aduaneiro, como critério quantitativo da regra matriz tributária na importação, pela análise da Decisão n. 13/07 do Conselho do Mercado Comum (CMC), que ratifica submissão do bloco ao Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (GATT94), também conhecido como "Acordo de Valoração Aduaneira" – AVA-GATT.

Veja-se que, idealmente, num mercado absolutamente unificado, não há necessidade de serviços de aduana fronteiriça entre países, senão para mero controle de trânsito comercial. No entanto, certo é que o MERCOSUL ainda se encontra em busca desse patamar, não sendo por isso oportuno o momento para se pensar em outras formas de incidência.

Ao se falar de valor aduaneiro, então, válido é relembrar que se trata do valor da mercadoria transacionada, acrescida de outras rubricas de custo, conforme previsões tanto do artigo 77 do já mencionado Decreto 6.759/2009, do Brasil, como do próprio novo Código Aduaneiro do MERCOSUL (CAM):

> Artigo 164º – 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.

Sobre o assunto, aliás, digna de destaque a iniciativa de consolidação do CAM, que basicamente serve à eliminação da bitributação sobre produtos provenientes de fora do bloco ao circularem entre membros.[84]

Trata-se da implementação do que definido na Decisão CMC nº 54/04 sobre "Eliminação da Dupla Cobrança da TEC e Distribuição da Renda Aduaneira". O artigo 4 da referida norma estabelece que, "para permitir a implementação da livre circulação de mercadorias importadas de terceiros países ao interior do MERCOSUL, o Código Aduaneiro do MERCOSUL deverá estar aprovado e em vigência até 2008".

Importante lembrar que a primeira versão do Código comum fora aprovada em 1994, nunca porém tendo entrado em vigor por ausência de internalização da legislação

84 "Segundo o Ministério da Fazenda, a eliminação da bitributação é uma forma de acabar com as assimetrias porque haverá uma redistribuição dos tributos. Com essa eliminação, o bloco vai, de fato, estabelecer uma zona aduaneira comum, como existe na União Européia, e depois fazer uma divisão das arrecadações de forma a beneficiar os países menos desenvolvidos.
"Foram resolvidas questões essenciais que estavam pendentes havia mais de seis anos", disse a ministra argentina de Indústria, Débora Giorgi. Ela acrescentou que a eliminação da dupla cobrança da TEC "permite criar instrumentos que aprofundem a integração da união aduaneira".
Há seis anos o texto do código estava em negociação entre os sócios, mas sofria uma dura resistência do Paraguai porque cerca de 20% de sua arrecadação de tributos é gerada pelas tarifas de importação. Atualmente, as mercadorias de origem de fora do Mercosul pagam a TEC para entrar em qualquer um dos mercados dos quatro sócios, e se for "reexportada" acaba pagando a taxa novamente.
O texto ressalva, no entanto, que a não-incidência da alíquota em caso de "reexportação" do produto só vale se não houver nenhuma complementação industrial ou agregação de valor." Reportagem de 03 de agosto de 2010, Disponível em http://g1.globo.com/mundo/noticia/2010/08/mercosul-aprova-codigo-aduaneiro-comum.html. Acesso em 15 de julho de 2017.

nos sistemas jurídicos dos Estados Partes. O Brasil, por exemplo, conseguiu aprovar o texto na Câmara dos Deputados à época, mas esbarrou na assessoria técnica da Consultoria Legislativa do Senado Federal, que recomendou ao então relator, Senador Pedro Simon, a revisão de diversos aspectos do texto.[85]

Após atuação do Ministério das Relações Exteriores brasileiro junto ao Conselho do bloco, foi criado grupo *ad hoc* responsável pela edição de novo Código, tendo recebido diversas prorrogações de prazo para conclusão do trabalho.

A versão atual do CAM, aprovada em 2010 pela Decisão CMC n° 27/10, também pende de internalização pelos países membros, inclusive Brasil, cuja representação no Parlamento do MERCOSUL (Parlasul) somente aprovou o texto em 20 de junho de 2017. Desse ponto, "o código será encaminhado para análise de três comissões (de Relações Exteriores e de Defesa Nacional; de Finanças e Tributação; e de Constituição e Justiça e de Cidadania) e para o Plenário da Câmara dos Deputados".[86]

Quanto à correta identificação do bem comerciado, importante apontar que se encontra em vigor o código de "NCM", Nomenclatura Comum do MERCOSUL, fruto de muito trabalho entre os países membros para unificar as referências numéricas aos produtos em fluxo internacional.

Cabe pontuar que a NCM é uma codificação de mercadorias de emprego comum pelos membros do MERCOSUL, tendo por base o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias da Organização Mundial de Aduanas.[87] Assim, é possível evitar as hipóteses de divergência na identificação do objeto transacionado entre fronteiras, restando mais fácil o correto enquadramento aduaneiro e tributário.

Superada, pois, a fase de se "falar a mesma língua" na especificação do objeto do comércio intrabloco, é perfeitamente possível adotar-se o valor aduaneiro declarado para sofrer a incidência das alíquotas do SIMPLES MERCOSUL.

Diga-se, porém, que também há mecanismos previstos no aludido Acordo de Valoração Aduaneira, aplicado pelo MERCOSUL, para se aferir o correto *quantum*

85 Conforme voto do relator, Senador Humberto Costa, na apreciação pela representação brasileira no Parlasul, da Mensagem Presidencial n. 199/2017. Disponível em http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1559884&filename=PRL+1+MERCOSUL+%3D%3E+MSC+199/2016. Acesso em 20 de Julho de 2017.

86 Disponível em http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-mistas/cpcms/noticias/representacao-no-parlasul-aprova-codigo-aduaneiro-do-mercosul-20-06-2017-22h49. Acesso em 20 de julho de 2017.

87 A numeração da NCM é idêntica à do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias da Organização Mundial de Aduanas "até o nível da subposição tarifária (seis dígitos). A NCM utiliza dois dígitos adicionais para oferecer melhor detalhamento aos códigos, utilizando oito dígitos". Disponível em http://www.mercosur.int/innovaportal/v/5838/12/innova.front/perguntas-frequentes#estatistica. Acesso em 21

aduaneiro para o caso de algum erro, omissão ou fraude na declaração de importação que dificulte a correta incidência fiscal.

Basicamente, são 6 os métodos utilizáveis na aferição do valor aduaneiro, de forma sucessiva e sequencial, apenas para o caso de ser inviável a utilização do valor real.: Valor da Transação; Valor de Mercadoria Idêntica; Valor de Mercadoria Similar; Valor Dedutivo; Valor Computado da Mercadoria; e Valor Arbitrado por Critérios Razoáveis.

Obviamente que cada espécie citada mereceria extenso detalhamento explicativo. Não sendo, porém, o foco deste trabalho, que se pretende direto e objetivo, pode-se sucintamente apenas indicar breve noção de cada método. Assim, pelo "Valor da Transação" tem-se o valor efetivo da transação, corretamente declarado que tenha sido; pelo "Valor de Mercadoria Idêntica", vale-se a aduana de comparação com experiências anteriores envolvendo o mesmo bem para determinar o valor; o "Valor de Mercadoria Similar" é utilizado para casos em que não haja mercadoria igual já comerciada no local, motivo por que é usado bem semelhante na identificação do valor correto; para usar o "Valor Dedutivo", deve a administração aduaneira aferir o valor do bem por meio de cálculo em que subtrai da rubrica de revenda apurada os tributos e o lucro estimado; o "Valor Computado da Mercadoria" é válido quando se tem acesso à planilha de custos da transação; e, por fim, o "Valor Arbitrado por Critérios Razoáveis" resta normalmente como última alternativa para hipóteses em que carecem meios objetivos de aferição do correto valor tributável.

Note-se, vez mais, que o valor aduaneiro normalmente já é relativamente superior ao de mercadorias nacionais, vez que embutidos ali rubricas outras que não somente o custo do produto em si.

Com efeito, a principal vantagem de se utilizar o valor aduaneiro como base de cálculo para o SIMPLES MERCOSUL é, sem dúvida, o enorme passo que representa no processo de harmonização de legislações entre os países membros do bloco.

Se os debates brasileiros nunca avançaram rumo à instituição de um Imposto sobre Valor Agregado, de incidência única e não cumulativa, tal como existente em todos os outros membros do MERCOSUL, ao menos fazer incidir o recolhimento unificado sobre uma base de cálculo única, semelhante ao valor da mercadoria vendida (embora acrescido de outras rubricas atinentes ao comércio exterior de bens), já significa ponto positivo para o que proposto neste trabalho.

E isso não só em razão de favorecer o desenvolvimento ainda maior do fluxo

---

de julho de 2017.

de comércio entre membros do MERCOSUL, pela via da simplificação e da harmonização, mas também porque certamente sinaliza ao mercado interno as vantagens da implantação de um sistema como o do IVA, assim como já vem fazendo o SIMPLES Nacional.

Definido o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária do novo SIMPLES MERCOSUL, tratando aqui do subcritério base de cálculo, cabível partir-se a amarrar também o momento posterior à extinção da obrigação tributária pelo pagamento, ou seja, tratar da repartição entre esferas federativas do produto arrecadado de forma unificada, espancando de vez quaisquer receios falaciosos de ofensa à tão sagrada autonomia de Estados, Distrito Federal e Municípios.

**4.3** Preservação de Autonomia Político-Orçamentária Federativa, pela Manutenção da Competência Tripartida e da Destinação Imediata e Irrestrita da Arrecadação Tributária do SIMPLES MERCOSUL.

Prosseguindo na senda da formatação específica do novo mecanismo de recolhimento unificado de tributos incidentes na importação proveniente de membros do MERCOSUL, quase simplória resta a tarefa de amainar eventuais resistências de Estados e Municípios à implementação do sistema.

Trata-se de garantir aos entes subnacionais federativos que não terão comprometido qualquer viés de autonomia política. Isso porque, conforme se demonstrará, deverá restar preservado o exercício das respectivas competências constitucionais tributárias, além da própria receita orçamentária.

O modelo não é inédito, já encontra guarida constitucional para a tributação de micro e pequenas empresas. Afinal, pela redação dos incisos III e IV do parágrado único do artigo 146 da Constituição Federal:

> III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;
>
> IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Observe-se que, também para o SIMPLES MERCOSUL, uma vez cobrados os tributos, ainda que unificadamente, inexiste qualquer possibilidade de retenção por parte da União Federal de rubricas atinentes às exações estadual ou municipal. A

distribuição deve ser automática, via sistema bancário, não havendo que se falar em compensações de dívidas, negociações políticas ou tentativa de ingerência na forma como o dinheiro será empregado por cada pessoa política interna.

Sob o mesmo modelo do SIMPLES Nacional, também quanto às importações do MERCOSUL deve haver compartilhamento de responsabilidades e direitos na administração fiscal, mesmo porque, em se tratando de entrada de bens e serviços do estrangeiro, obviamente há de ser escolhido um Estado e um Município onde ocorrerá o desembaraço aduaneiro.

Além disso, deve caber a um Comitê Gestor, em que representadas as três esferas federativas, a incumbência de acompanhar a rotina operacional do sistema, regulando os mais importantes aspectos tributários por meio de resoluções. Assim já ocorre no Comitê Gestor do SIMPLES Nacional (CGSN), de que trata o inciso I do caput do art. 2º da Lei Complementar nº 123/2006, e segundo previsto no Artigo 4º-A do respectivo regimento interno, aprovado pela Resolução CGSN n.1/2007 (alterada dentre outras pela Resolução n.102/2012):

> Art. 4º-A Compete ao CGSN tratar dos aspectos tributários da Lei Complementar nº 123, de 2006, especialmente:
>
> I - regulamentar a opção, exclusão, vedações, tributação, fiscalização, arrecadação e distribuição de recursos, cobrança, dívida ativa, recolhimento, rede arrecadadora, fatores modificadores da base de cálculo, tributação por valores fixos, isenções e reduções, abrangência, restituição, compensação, consultas, processos administrativos e judiciais, regimes de apuração de receita, cálculo, declarações e outras obrigações acessórias, parcelamento e demais matérias relativas ao Simples Nacional, incluído o Microempreendedor Individual, observadas as disposições da Lei Complementar nº 123, de 2006;
>
> IV - expedir resoluções necessárias ao exercício de sua competência

Logo, havendo atuação conjunta de Municípios, Estados, Distrito Federal (DF) e União Federal na gerência do sistema, garante-se o respeito a divisão de competências tributárias definida pelo constituinte originário, não havendo que se falar em mácula a qualquer aspecto do pacto federativo.

Válido lembrar que muito embora sejam tributos diferentes a incidir sobre o consumo de bens e serviços importados, cada qual com um ente federado competente, ainda que sejam cobrados de forma unificada, não há afetação ao modelo de repartição de receitas tributárias estabelecido na CF.

Assim, por exemplo, mesmo que o IPI-Importação seja de competência da União Federal, e que a respectiva cobrança passe a ser feita conjuntamente com o tributo Estadual (ICMS-Importação), nada interferirá na já existente obrigação constitucional da União de destinar 49% da renda daquele imposto para fundos de participação de Estados e Municípios e programas de financiamento regionais, além de outros 10% para Estados e Distrito Federal na medida de suas exportações de produtos industrializados, exatamente como determinado pelo artigo 159, incisos I e II da CF:

> Art. 159. A União entregará:
>
> I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:
>
> a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
>
> b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;
>
> c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;
>
> d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;
>
> e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;
>
> II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

Da mesma forma deverá prosseguir ocorrendo com 25% da renda de ICMS dos Estados, que continuarão pertencendo aos Municípios conforme mandamento constitucional do artigo 158, inciso IV:

> Art. 158. Pertencem aos Municípios:
>
> (...)
>
> IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Aliás, especificamente sobre a repartição de receita acima, colha-se o ensejo para destacar que, curiosamente, já se encontra na própria Constituição Federal a referência ao valor adicionado como medida para cálculo da divisão percentual da parcela de cada município na receita de ICMS cobrado pelos Estados:

> Art. 158 (...)
>
> Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:
>
> I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

Não obstante o exposto, é preciso destacar que nessa repartição secundária de receitas sim, pode haver condicionamento da entrega de valores por parte da União e de Estados ao pagamento dos respectivos créditos, inclusive de suas autarquias, ou mesmo ao cumprimento por Estados e Municípios da aplicação do *quantum* mínimo do orçamento em ações e serviços públicos de saúde, tudo sob a guarida do artigo 160 e parágrafo único da CF.

Veja-se que tal previsão já existe na Constituição, e nada tem a ver com o sistema de recolhimento unificado de tributos aqui proposto, o SIMPLES MERCOSUL, que deve seguir os moldes básicos do SIMPLES Nacional e relegar intactas as parcelas de receita tributária referentes aos tributos federais, estaduais e municipais, imediata e irrestritamente destinadas a cada ente competente.

Plenamente preservado, assim, o pacto federativo e a autonomia político-orçamentária de Municípios, Estados, DF e União.

# 5. Conclusão

Percorrida a trilha prometida, chega-se ao desfecho da presente dissertação com a esperança de terem sido ao menos provocadas reflexões não só analíticas, mas propositivas acerca da integração tributária brasileira no MERCOSUL.

Afinal, de que servem os estudos senão ao menos aventarem perpectivas de superação de eventuais problemas identificados?

Certo é que não costuma ser dado à Dogmática Jurídica mais que a linguagem descritiva como método e ferramenta de trabalho. Sem embargo, isso não deve impedir o jurista mais aguçado de encontrar exemplos que se prestem ao avanço da melhor técnica legislativa, na própria significação dos enunciados normativos, em plano sistêmico (S4) da espiral hermenêutica apropriada por Paulo de Barros Carvalho em seu percurso gerador de sentido[88].

Ora, se dada norma, internacional que seja, prevê que determinado objetivo deve ser alcançado, e sob o respeito de certos outros princípios também enunciados positivamente, que trabalho mais digno ao hermeneuta senão o de encontrar no próprio ordenamento jurídico a fórmula intelectiva de progresso rumo à perfeita produção de efeitos de todos os enunciados, harmonicamente?

Nesse sentido, antes de se chegar a qualquer sugestão de melhoria, foi preciso demonstrar, primeiro, como funcionam basicamente os processos de integração regional por que passam diversas partes do mundo, situando o MERCOSUL como técnica de facilitação da inserção econômica a nível global, mas também como ambiente privilegiado de concertação de regras de política comercial, a serem transpostas com maior força nos foros temáticos internacionais.

Ao depois, mostrou-se útil identificar comparativamente o grau de evolução integrativa do MERCOSUL, como União Aduaneira e, quiçá, Zona de Livre Comércio com imperfeições, bastante aquém tanto do nível da União Europeia quanto do objetivo próprio do bloco de conformação em mercado comum.

Como não poderia deixar de ser, em um trabalho que se pretende justificado, lançou-se essa dissertação a apontar traços comprobatórios da relevância estratégica do MERCOSUL para o Brasil, seja pelo estímulo, ampliação, diversificação e

88 **CARVALHO**, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. São Paulo, Saraiva: 2009, pgs. 99-102.

entrelaçamento de cadeias produtivas de produtos industrializados, de maior valor agregado, seja pelo fortalecimento regional diante da competição mundial, especialmente chinesa, por mercados de interesse nacional, não sem antes regredir historicamente pelo processo de formação do bloco, atrelado principalmente às relações bilaterais com a Argentina.

Ao se partir para a análise dos entraves à melhor integração tributária do Brasil no MERCOSUL, buscou-se debater os principais obstáculos comumente opostos ao avanço da integração fiscal entre os membros do bloco.

Definiu-se, assim, ser acertada a posição do voto do relator do Recurso Extraordinário 460.320 no STF, Ministro Gilmar Mendes, no sentido de haver no sistema jurídico brasileiro prevalência de tratados internacionais em matéria tributária sobre legislações infraconstitucionais, seja anteriores ou posteriores, restando torcer para o sucesso da tese no prosseguimento do julgamento após pedido de vistas do Ministro Dias Toffoli.

Em relação às características do sistema federativo brasileiro, que impõe respeito não só a tripartição da competência tributária sobre consumo, como também à autonomia política e financeira dos entes federados, tratou-se de defender o exercício de uma "competência nacional" pela União Federal quando na representação internacional da República Federativa do Brasil, inexistindo qualquer violação ao pacto federativo ainda que de tal resultem isenções ou redução de arrecadação de Estados e Municípios.

Da mesma forma, apontou-se a dificuldade de harmonização entre os sistemas tributários dos demais membros do MERCOSUL e o brasileiro, especialmente pela adoção naqueles países do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que unificadamente grava o consumo de bens e serviços, diferente das incidências de IPI, ICMS e ISS no Brasil, afora as próprias PIS/COFINS, no caso de importações.

Visitada brevemente a experiência europeia de integração tributária, que apontou também a instituição do IVA nos países membros como benéfica ao processo de integração, partiu-se na tentaiva de amoldar o exemplo europeu às peculiaridades do sistema tributário nacional, com vistas à proposição de sugestão satisfativa à problemática.

Assim é que chegou-se, por fim, à apresentação de modelo de recolhimento unificado de tributos federais, estaduais e municipais, incidentes sobre a importação de bens e serviços oriundos do MERCOSUL, de forma a possibilitar aproximação dos sistemas de IVA dos vizinhos parceiros do bloco.

Para tanto, colheu-se como suporte de exemplo legal e prático de sucesso, convalidado tanto jurisprudencialmente quanto na rotina empresarial, o SIMPLES Nacional, demonstrando-se a pertinência comparativa com o novo mecanismo proposto, o SIMPLES MERCOSUL. Restou justificada a implementação de sistema análogo para o caso das importações intrabloco, tanto na similaridade com que poderiam ser superadas as barreiras técnicas e doutrinárias de funcionamento, quanto no próprio alto grau de êxito alcançado pelo modelo já ofertado às micro e pequenas empresas brasileiras quanto à incidência fiscal interna.

Tratando-se de instrumento técnico-fiscal, voltado à facilitação e estímulo do fluxo de comércio intrabloco, e inserido no ordenamento jurídico pátrio mediante Emenda Constitucional ao artigo 146 da Constituição da República, importante ter restado indicado o valor aduaneiro como critério quantitativo, base de cálculo, da regra-matriz de incidência tributária do proposto SIMPLES MERCOSUL, de forma que bem definida a semelhança com o Imposto sobre Valor Agregado Argentino, Paraguaio e Uruguaio (e também Venezuelano), de subsunção única, sobre base imponível singular e recolhimento tributário simples e unificado.

E para que não restassem dúvidas acerca da preservação da autonomia político-orçamentária de Estados, Distrito Federal e Municípios, atrelou-se a sugestão do novo sistema à repartição imediata e automática das receitas fiscais arrecadadas a cada ente federativo, na medida de suas competências tributárias, vedando-se qualquer condicionamento ou restrição de valores por parte de quem quer que seja.

No entusiasmo de ver acelerado o processo de integração regional efetiva na América do Sul, talvez não ao ponto da união política, mas no estágio objetivo do Tratado de Assunção, mercado comum, propõe-se à comunidade acadêmica a presente sugestão. Certamente não como ideia acabada, pronta a ser implementada, e com a pretensão de resolver de pronto as dificuldades na conformação do Mercado Comum do Sul. Mas como ponto de partida para novas reflexões, que ao menos removam o MERCOSUL do marasmo demagógico dos discursos políticos populistas, rumo a resultados práticos ainda mais contundentes.

# Referências


ALMEIDA, Paulo Roberto de. **Mercosul, do otimismo à resignação**. Boletim de Economia e Política Internacional, v. 16, p. 43-56, 2014.

ALTAMIRANO, Alejandro C. Estrurura básica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) em la Republica Argentina. In. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org). **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. O preço de transferência no Mercosul. In. CAMPOS, Dejalma (Coord). **O sistema tributário e o Mercosul**. São Paulo: LTr, 1998.

_____. Tributação no Mercosul. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ARBACHE, Jorge. Coluna no jornal Valor Econômico, Disponível em https://scalcomt.com.br/noticias/artigos/2013/06/25/como-elevar-a-produtividad e.html. Acesso em 08 de setembro de 2017.

ARGENTINA. **Constitución de la Nación Argentina**. Promulgada em 22 de agosto de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 11 nov. 2004.

ARRIOLA, José Tomás. El tratamiento de los precios de transferencia en el Mercusur. In. CAMPOS, Dejalma (Coord). **O sistema tributário e o Mercosul**. São Paulo: LTr, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

AZEVEDO, Araminta Mercadante de. **Os aspectos institucionais da Integração Latino-Americana.** Revista de Informação Legislativa, v. 8, n. 30, abr./jun. 1971, pg. 75.

BLANCO, Sindolfo. El Impuesto al Valor Agregado en el Paraguay. In. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org). **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

BOUZAS, Roberto; ZELICOVICH, Julieta. **La Organización Mundial de Comercio, los acuerdos megaregionales y los usos estratégicos del regionalismo**. In: Estudios de economia aplicada. Vol. 32-3, 2014, pgs. 963-994

BRASIL. Tratado de Assunção promulgado pelo Decreto n. 350 de 21 de novembro de 1991. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0350.htm. Acesso em 27 jul. de 2015

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 10 set. 2017.

CANDEAS, Alessandro Warley. **Relações Brasil-Argentina: uma análise dos avanços e recuos.** Rev. Bras. Polít. Int. 48 (1), 2005, pgs 178-213. Disponível em http://www.scielo.br/pdf/rbpi/v48n1/v48n1a07.pdf. Acesso em 07 de setembro de 2017.

CAMPOS, Dejalma (Coord). **O sistema tributário e o Mercosul**. São Paulo: LTr, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 7ª ed. São Paulo, Saraiva: 2009, pgs. 99-102.

CASELLA, Paulo Borba. **Instituições do Mercosul: estudos da integração.** Brasília: Senado Federal. Porto Alegre: Associação Brasileira de Estudos da Integração, 1997, vol. 14, p.17.

CELLI JÚNIOR, Umberto. **A organização mundial do comércio e o regionalismo do século XXI**. Densidades , v. 9, 2012, pp.94. Disponível em: http://www.inmercociudades.org/download/otros/50.pdf Acesso em: 01 dez 2016.

COZZI, José Maria García. Precios de tranferencia en el Derecho Argentino. In. CAMPOS, Dejalma (Coord). **O sistema tributário e o Mercosul**. São Paulo: LTr, 1998.

DA COSTA, Kaio Glauber Vital, CASTILHO, Marta dos Reis e TORRACA, Julia. **Desempenho e perspectivas das exportações brasileiras de produtos manufaturados – perfil e perda de mercado do Brasil na América Latina.** 2016. Disponível em https://www.anpec.org.br/encontro/2016/submissao/files_I/i7-eba2390e6b60f31feb1480fa89eb7c18.pdf. Acesso em 10 de setembro de 2017.

DELGADO, José Augusto. Aspectos tributários no Tratado de Assunção. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org). **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

FARIA, José Angelo Estrela. **O Mercosul: princípio, finalidade e alcance do Tratado de Assunção**. Brasília: Ministério das Relações Exteriores do Brasil, 1993. p. 40

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Tributação Internacional e nova ordem mundial. Disponível em <http://www.arnaldogodoy.adv.br/publica/tributacao_internacional_e_a_nova_ordem_mundial.html> Acesso em 15 set. 2015.

GRECO, Marco Aurélio. Tributação no Mercosul. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

HARADA, Kiyoshi. Tributação no Mercosul. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord).**Tributação no Mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

LAFER, Celso. **Mercosul: desafios a vencer**. Conselho Brasileiro de Relações Internacionais, 1994.

LOPES FILHO, Ozíres. A necessidade (ou não) de inclusão dos serviços no campo de incidência do IVA. In. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org). **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31ª ed. São Paulo, Malheiros, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. Tributação no Mercosul. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação no Mercosul**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

OLIVEIRA, Odete Maria de. **União Europeia, Processos de Integração e Mutação**. Curitiba: Juruá, 2002.

PALMA, Clotilde Celorico. **Introdução ao imposto sobre valor acrescentado**. – 6a ed. Lisboa, 2014 – (Cadernos IDEFF).

PARAGUAY. **Constitución de la República de Paraguay**. Promulgada em 20 de junho de 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 11 nov. 2004.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

REZEK, Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de (organizadores). **Federalismo e Integração Econômica Regional: desafios para o Mercosul.** Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2004, p.305

SANTOS, Milton. **Por uma outra globalização: do pensamento único à consciência universal**. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Record, 2001.

SERRA, José. Discurso Disponível em http://blogs.oglobo.globo.com/miriam-leitao/post/diplomata-propoe-consertar-o-mercosul-sem-joga-lo-fora.html. Acesso em 09 de setembro de 2017

URUGUAY. **Constitución de la República Oriental del Uruguay**. Promulgada em 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 11 nov. 2004.

VALDES, Nelly. El Impuesto al Valor Agregado en el Uruguay. In. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org). **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil.** 5ª ed., reform. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002.