



HARMONIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ENTRE OS PAÍSES FUNDADORES DO MERCOSUL

Eduardo Orlandini¹

RESUMO

Este trabalho examina em que medida ocorre a harmonização da legislação tributária entre os países que fundaram o MERCOSUL, na medida em que, embora esse seja um dos propósitos estabelecidos pelo Tratado de Assunção, escassa é a atuação nesse sentido. Justifica-se esse estudo, então, por ser a citada harmonização uma importante ferramenta de integração regional e, por consequência, de fortalecimento do bloco e dos países que o fundaram. Através de uma pesquisa bibliográfica, documental e normativa, com abordagem qualitativa, bem como utilizando como marco teórico preceitos de direito internacional, teorias do neoconstitucionalismo e do novo constitucionalismo latino-americano, teoria relacionada aos direitos e garantias fundamentais, especificamente dos contribuintes, além do exame do papel de organizações como a OCDE e o ILADT, a pesquisa se desenvolve e conclui que a pouca atuação até hoje do MERCOSUL relativamente à harmonização da legislação tributária poderá ser substituída pela oportunidade de protagonismo que o bloco comercial em exame poderá desempenhar nos próximos anos, não desprezando as iniciativas já existentes, mas sim alinhando-se e somando forças às iniciativas mais presentes que se têm acerca de uma tentativa de padronização de legislação tributária em nível mundial, sobretudo que efetive os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Palavras-chave: Harmonização tributária; Tratado de Assunção; MERCOSUL.

ABSTRACT

This study explores the extent of tax legislation harmonization among the founding countries of MERCOSUR, considering that, despite being one of the objectives outlined by the Treaty of Asunción, there has been little progress in this area. The study is justified by the importance of such harmonization as a tool for regional integration and, consequently, for strengthening both the bloc and its founding countries. Through bibliographic, documentary, and normative research with a qualitative approach, and grounded in the theoretical frameworks of international law, neoconstitutionalism, new Latin American constitutionalism, and theories related to fundamental rights and guarantees—specifically those of taxpayers—this study also examines the role of organizations such as the OECD and ILADT. It concludes that MERCOSUR's limited efforts toward harmonizing tax legislation could transform into a leadership opportunity for the trade bloc in the coming years. This would involve building on existing initiatives, aligning with them, and collaborating with current global efforts toward standardizing tax legislation, particularly in ways that uphold the fundamental rights and guarantees of taxpayers.

Keywords: Tax Harmonization; Treaty of Asunción; MERCOSUR.

INTRODUÇÃO

Os países que, através do Tratado de Assunção (TA) fundaram o MERCOSUL (Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai) estabeleceram o compromisso de harmonizar as

¹ Especialista em Direito Civil pela Uniritter, Especialista em Direito Tributário pela Universidade de Caxias (UCS) e Mestre em Direito das Relações Internacionais e Integração na América Latina pela Universidad de la Empresa (UDE), Montevideu, Uruguai. dudaorlandini81@gmail.com



suas legislações em determinadas áreas. E uma dessas áreas eleitas parece ter sido a seara tributária. Contudo esse propósito foi pouco trabalhado até então.

Dessa forma, além do objetivo geral do trabalho, consistente em examinar em que circunstância ocorre a harmonização da legislação tributária entre os países que fundaram o MERCOSUL, inclusive considerando os três planos temporais: como foi eleita a pretensão, como ela ocorre no momento e o que se pode esperar da pretensão de harmonização, importante tratar dos objetivos específicos, que seguem trabalhados em cada um dos capítulos desenvolvidos, ou seja, de que maneira institutos gerais como integração, consitucionalismo, direitos e garantias fundamentais, sobretudo dos contribuintes, e outros, levam ao desiderato da harmonização. Um outro objetivo específico é tornar presente o porquê do MERCOSUL ter eleito a harmonização como uma pretensão e, mais especificamente, a harmonização da legislação tributária. Ademais, tem-se como objetivo específico examinar em que contexto a padronização da legislação tributária ocorre de outras maneiras (OCDE, Instituto Latinoamericano de Direito Tributário - ILADT - e tomando em conta os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes), bem como ainda pode ocorrer e ser incentivada no âmbito do próprio bloco estudado.

Assim, mais especificamente, no primeiro capítulo, o foco está no estudo de alguns institutos como a integração regional, MERCOSUL, constitucionalismo e outros, que auxiliam para o desenvolvimento progressivo das teses relacionadas ao tema principal. No segundo capítulo, a abordagem é sobre a previsão, no MERCOSUL, de harmonização da legislação dos países que fundaram o bloco e como aconteceu essa harmonização relativamente à matéria tributária e de que forma segue acontecendo. E, encaminhando a pesquisa para o seu terço final, aborda-se o cenário atual da harmonização estudada, inclusive com alguns indicativos de como os sistemas tributários dos países que fundaram o MERCOSUL se apresentam. Analisa-se também de que forma atuam as fontes alternativas para a constante evolução da pretensão de harmonização, abordando cada uma das três fontes que se considera mais relevante diante do resultado da pesquisa bibliográfica promovida: através da teoria vinculada à consagração e à efetivação dos direitos e garantias fundamentais, notadamente no âmbito tributário, os exemplos de harmonização trabalhados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento (OCDE) e, por fim, os exemplos de harmonização extraídos da atuação do Instituto Latino-Americano de Direito Tributário (ILADT), além das oportunidades para o MERCOSUL avançar na temática.

Cada um desses itens é objeto de referência doutrinária, verificando-se, a partir daí, o referencial teórico. Importante registrar que a primeira limitação feita é quanto aos



sujeitos, pois o foco está na harmonização da legislação tributária no âmbito dos quatro países que fundaram o MERCOSUL. Relativamente aos limites temporais sujeitos à investigação, destaca-se que o período estudado é de março de 1991 até março de 2024. Apesar dessa limitação temporal, encaminha-se a finalização da pesquisa com uma breve sobreposição dos limites temporais estabelecidos, abordando-se o futuro do tema, tentando-se projetar como seguirá a harmonização da legislação tributária no MERCOSUL.

Indicados os assuntos a serem abordados nos três capítulos da pesquisa, faz-se necessário referir algumas premissas metodológicas que foram seguidas na pesquisa. Do ponto de vista metodológico, o trabalho melhor se adequa ao método dogmático jurídico. Também utilizado o método comparativo (microcomparação), já que foram pesquisados os direitos internos dos países que fundaram o MERCOSUL. Além disso, segue-se com verificação de fontes bibliográficas que confirmam as premissas que se compreendem definitivas para se alcançar as conclusões, assim como fontes documentais e normativas. Assim, o artigo envolve uma pesquisa bibliográfica, documental e normativa, além de qualitativa. Ainda, quanto ao nível da pesquisa realizada, o tipo exploratório foi bastante empregado. Segue-se com o desenvolvimento natural dos três capítulos aqui propostos.

1 INTEGRAÇÃO REGIONAL E MERCOSUL

Para se chegar ao ponto central do objeto de pesquisa - harmonização (também dita por alguns coordenação) tributária no Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) -, imperioso tratar, inicialmente, de algumas outras matérias. Sem nunca perder de vista o aspecto tributário, passa-se a trabalhar, neste capítulo inaugural, temas que são elementares para se compreender o estágio atual que se vivencia nesse mundo globalizado e as repercussões que o momento gera no âmbito das relações tributárias. Aqui, interessante começar com as lições de Alberto Nogueira², que, citando o mundo globalizado e outras circunstâncias, explica e sintetiza a repercussão que os tributos sempre tiveram na humanidade, além do contexto atual e o que se espera do futuro da tributação:

Na seqüência desses estudos, entendemos o vértice da tributação para o contexto desse novo mundo, o mundo da globalização. Dentro desse campo específico, duas importantes funções foram apontadas para o tributo. A primeira se refere ao humanismo. Através dela se postula a utilização do instrumental tributário para viabilizar a concretização de uma sociedade voltada para o homem. Na segunda, o mesmo papel é proposto com objetivos mais ambiciosos, o de tornar a globalização também uma esfera

² Nogueira, 2000, pp. 4-6.



de concretização de valores humanistas em escala planetária.[...] [...] Aquilo que se não se conseguiu resolver a contento, através da tributação, no Estado clássico (Estado-Nação), pode agora sê-lo por intermédio de instituições globais (ONU e suas agências) e regionais. Mais uma vez ingressa em cena o tributo, uma das mais antigas criações da humanidade, para cumprir seu destino. Servir de instrumento de liberdade ou de servidão [...].

Prosseguindo, importante destacar que ao se trabalhar a integração surge a necessidade de tratar de alguns outros temas, como algumas concepções de Estado e outras questões. Pois bem, o professor uruguaio Ruben Correa Freitas³ aborda a necessidade de o Estado se consolidar não só do ponto de vista formal, mas, especialmente, do ponto de vista substancial, o que significa dizer que o Estado deve ser compreendido através de um instrumento para um desenvolvimento harmônico da sociedade, perseguindo valores importantes para os indivíduos - ligação com o elemento povo/população - estimulando sua confiança neste Estado. Também na linha de uma concepção mais atual de Estado, em que ele não só tem a prerrogativa e o dever de manifestar sua soberania para a manutenção de suas atividades, seja na ordem interna, seja na ordem externa, mas que tem a tarefa especial e o foco direcionado à concreção de direitos humanos e fundamentais, salutar expor a opinião dos professores Roberto Correia da Silva Gomes Caldas, Anderson Vichinkeski Teixeira e Luciane Klein Vieira, acerca de noções de cooperação e de concerto democrático, essenciais para a integração⁴:

E ante tal soberana função sistêmico-integradora da Constituição de cada Estado, é que se deflagra o novel espaço normativo voltado a uma salutar interreferência entre os sistemas jurídico, político, econômico e social (cultural), de sorte a ter-se, em conclusão, o surgimento de um cada vez mais qualificado canal dialógico, heterárquico e cooperativo de equalização dos interesses recíprocos no concerto democrático (Direito Transnacional) da Integração, devidamente potencializado pelos recursos tecnológicos principalmente da internet para a concreção dos direitos humanos e/ou fundamentais.

Das noções de Estado, sobretudo a partir do elemento soberania e dos objetivos que se apresentam mais consentâneos com a nova ordem mundial - harmonizar a sociedade, garantir e dar concretude a direitos fundamentais -, a evolução do assunto acontece por meio da análise do tema relacionado ao que alguns chamam de relativização da soberania. E aí já se afastando um pouco da pura concepção de Estado e examinando um de seus elementos - soberania - importante destacar que a relativização do conceito de soberania

³ Correa Freitas, 2017, pp. 76 e 77.

⁴ Teixeira; Caldas; Vieira, 2021, p. 366.



pode ser entendida a partir do momento posterior à Segunda Guerra Mundial, em que ficou evidente a necessidade de frear constantes violações a direitos humanos. Aliás, esse contexto parece bastante atual (ano de 2024), em que se tem dois grandes conflitos em destaque na mídia internacional (Ucrânia e Rússia, além de Israel e Palestina).

As lições de Ricardo Seitenfus também são importantes para expressar o que vem acontecendo desde o final da Segunda Guerra Mundial, ou seja, a partir do ano de 1945, destacando ele que as relações internacionais contemporâneas têm um duplo sentido⁵: “[...] por um lado, o entrelaçamento do mundo, transnacionalizando os interesses e, por outro, multiplica-se o número de atores cuja ação incide sobre as relações internacionais”. Há, então, um novo cenário nas relações internacionais, em que os países individualmente considerandos cedem espaço para um mundo repleto de organizações e blocos econômicos criados para se buscar uma solução para problemas globais, afastando violações a direitos fundamentais e, passo seguinte, efetivando esses direitos.

O mundo jurídico também não está alijado desse fenômeno e, no constitucionalismo, muito se tem trabalhado. Exemplo do que ora se afirma pode ser extraído da lição da professora Carolina Cyrillo⁶, que bem ensina que o novo constitucionalismo latino-americano objetiva incentivar uma efetiva democracia, valor constitucional esse sobre o qual há muita desconfiança nos países latino-americanos, especialmente a partir da história recente nessas regiões (ditaduras e processos recentes de redemocratização). O também constitucionalista Virgílio Afonso da Silva⁷, ao falar da integração sob a perspectiva do direito constitucional latino-americano, refere muito bem o quanto ainda estamos longe de um tipo de integração que não esteja necessariamente vinculado às formas mais conhecidas e usuais de integração - institucional ou jurídica -, mas sim de outros tipos que igualmente podem potencializar a integração entre os países latino-americanos e que não seriam menos reais e efetivas, tipos esses relacionados ao constitucionalismo, como, por exemplo, através de “empréstimos” e “migrações constitucionais”, o que ocorreria por meio de um maior interesse entre os países latino-americanos nas decisões e costumes de seus países.

Ora, se o Estados são compreendidos de maneira diferente atualmente, em que suas sobernias são relativizadas, que novos atores e relações internacionais surgem e que a própria interpretação jurídica igualmente se direciona para uma abordagem mais integrativa, possível avançar para o segundo capítulo, tomando por base esse contexto

⁵ Seitenfus, 2004, p. 66.

⁶ Cyrillo, 2021, pp. 23-48; pp. 44 e 45.

⁷ Silva, 2010, pp. 517-518.



para se ter a exata dimensão de como a harmonização da legislação tributária ocorre entre os países que fundaram o MERCOSUL.

Antes, contudo, ainda é oportuno se utilizar do magistério de Paulo Henrique Castex e ressaltar que a integração através desses blocos econômicos acontece, basicamente, a partir de quatro marcantes fases (considerando que também há doutrina elencando mais fases). As principais, portanto, seriam: a) zona de livre comércio; b) união aduaneira; c) mercado comum; e d) união política e econômica. E convém também mencionar que, atualmente, o MERCOSUL é considerado uma união aduaneira imperfeita, dadas as inúmeras exceções de tarifas externas comuns que existem, sendo que o MERCOSUL, apesar de ser evidente a base econômica de sua criação, igualmente se encarregou de ampliar em muito o processo de integração, tal como leciona Rabinovich-Berkman⁸. É a partir desse centário que se passa ao exame mais detalhado da harmonização referida.

2 HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS PAÍSES QUE FUNDARAM O MERCOSUL

O art. 1º do TA define expressamente como objetivo a criação de um mercado comum e que tal criação implica perseguir os seguintes propósitos: 1) livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países; 2) estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados; 3) coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegárias, de transporte e comunicações e outras que se acordem, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes; e 4) harmonizar suas legislações nas áreas pertinentes.

Interessa a partir de agora os dois últimos propósitos, ou seja, a “coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes no âmbito fiscal” e de “harmonizar suas legislações em áreas pertinentes”, pois é deles que se extrai a ideia de harmonização da legislação tributária entre os países que fundaram o bloco. Então, “harmonização” é a palavra que constou do TA e, por essa razão, é a designação mais utilizada. Por sua vez, “coordenação” é um nome mais próximo, atualmente, do fenômeno ora estudado na etapa da integração denominada de união aduaneira (imperfeita), ou seja,

⁸ Rabinovich-Berkman, 2021, p. 251.



a legislação dos países que fundaram o MERCOSUL, nas áreas pertinentes, são atualmente mais passíveis de definição no âmbito do direito interno, ainda que levem em consideração algumas orientações políticas do cenário regional internacional. Aqui, portanto, malgrado opiniões doutrinárias bem importantes, como a de Schoueri⁹, que propõe o uso de denominações conforme a fase do processo de integração e até mesmo o tipo de tributo envolvido, admitidas ambas as expressões “harmonização” e “coordenação”, porém com a harmonização sendo mais utilizada.

Apresentada a questão da denominação do fenômeno estudado, igualmente mostra-se oportuno revolver e realçar a conexão existente entre a harmonização da legislação dos países fundadores do MERCOSUL e o estágio de evolução do bloco em estudo. E, nesse diapasão, Jamile Bergamaschine Mata Diz¹⁰ tece importantes considerações:

Ao contrário do sistema europeu, o Tratado de Assunção não implica a aceitação ou aplicação de um direito comunitário, pelo menos durante o período de transição, isto é, descartou-se o princípio da supranacionalidade até 31 de dezembro de 1994, e até o presente momento não foram envidados maiores esforços no sentido de efetivá-lo [...].

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

Mais uma vez se verifica que o fenômeno da harmonização da legislação dos países-membros está relacionado a uma série de outras questões, como, por exemplo, de soberania ou de transferência de capacidade decisória - necessidade de existência de um órgão com competência supranacional -, de direito da integração, ou, mais especificamente, de direito comunitário - TA não fez tal previsão e, até agora, esforços não foram envidados para mudança de cenário -, e conformação das legislações internas com as regras comunitárias. Novamente interessante se valer das lições de Jamile¹¹ para registrar o quão difícil conciliar a soberania que detêm os países que fundaram o MERCOSUL na definição de seus interesses e, por conseguinte, de concepção de suas legislações internas, com a submissão que se dispuseram tais países ao assinar o TA.

Além disso, interessante referir que a harmonização/coordenação da legislação tributária acaba, de uma forma mais direta, encontrando seu fundamento de validade,

⁹ Schoueri, 2000, pp. 172-173.

¹⁰ Diz, 2000, p. 196.

¹¹ *Ibid.*, p. 195.



primeiramente, no último parágrafo do art. 1º do TA, e, além dessa referência, no penúltimo parágrafo do mesmo art. 1º, o qual fala em coordenação de políticas macroeconômicas. Ora, em sendo a matéria tributária relevante para a definição de políticas macroeconômicas, importante destacar que também se extrai desse ponto a legitimação para a orientação de harmonização/coordenação de legislação tributária.

Muito ainda poderia ser dito quanto à escolha de questões tributárias como objeto de harmonização entre os países que fundaram o MERCOSUL, como, por exemplo, a influência de questões históricas como as reformas pombalinas e reformas borbônicas, que tiveram impacto direto na América Latina, todavia importante avançar para que outros pontos possam ser adequadamente explorados.

2.1 Outras fontes para a harmonização da legislação tributária entre os países que fundaram o MERCOSUL

A despeito da pouca produção legislativa tributária no MERCOSUL e nos seus países (do ponto de vista do bloco), o mundo parece passar por um momento de transformação, no qual justamente a cooperação e os processos de integração, sejam em blocos ou em outras formas, são incentivados. Enfim, tem-se a ideia de que uma normatização mundial está ocorrendo em alta velocidade. Convém, então, examinar essa situação, conectando ao cerne deste capítulo, que é a harmonização da legislação tributária dos países que fundaram o MERCOSUL. E, conectando o cenário mundial atual e tudo o que foi visto até agora com fontes outras que se encarregam de trabalhar a propalada harmonização da legislação tributária, mais uma vez cabe referir os autores Caldas, Vieira e Teixeira¹², os quais inclusive fazem menção aos instrumentos de *soft law* nessa nova governança global:

[...] A governança glocal e global, inclusive quando devidamente internalizada e territorializada em âmbito nacional com respeito aos valores culturais de cada Estado-nação em busca da pacificação de seus conflitos sociais, conforme uma ótica de desenvolvimento sustentável alicerçado numa dita paz-como-governança, procura regular, sob um dado modelo consensualmente estabelecido (ainda que fundado em padrões regulatórios de *soft law*), as relações tanto privadas como públicas e, ainda, público-privadas (como se tem, v. g., não apenas a partir dos Tratados, Acordos e Convenções Internacionais, mas, outrossim, de instrumentos inclusive de adesão voluntária, [...]).

¹² Teixeira; Caldas; Vieira, 2021, p. 370.



Nesse contexto, uma primeira fonte alternativa para a harmonização da legislação tributária entre os países que fundaram o MERCOSUL pode ser compreendida a partir da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), que é uma “organização internacional que trabalha para construir melhores políticas para vidas melhores”¹³.

Ao abordar a entrada do Brasil na OCDE, Fábio Costa Morosini e Laura Martins Miller¹⁴ muito bem sintetizam e descrevem como tal organização é considerada mundialmente, sobretudo por países subdesenvolvidos, e como o ingresso nessa organização é tido como relevante do ponto de vista de uma governança global e, por via de consequência, para a atração de investimentos estrangeiros. A OCDE, nesse mister de ser um “club de boas práticas”, também se dedica a orientar essas boas práticas em matéria tributária. Dentro de alguns cenários anteriormente referidos, como, por exemplo, de globalização, comércio internacional etc., bem como do atual cenário abordado, de um “club de boas práticas”, Leonardo Thomaz Pignatari¹⁵, ao tratar do art. 2º da Convenção-Modelo da OCDE, expressa a dificuldade de um cenário mundial sem uma espécie de padronização das regras tributárias internacionais e, por outro lado, o quanto organismos internacionais como a OCDE se encarregam de traçar orientações.

Com efeito, se o MERCOSUL e os países que o fundaram, mesmo tendo assumido o compromisso de trabalhar para harmonizar a legislação interna dos Estados membros, não cumpriram e não cumprem a contento o mister, surge espaço para que as necessidades sejam atendidas em outros fóruns, tal como no ambiente da OCDE. A harmonização de legislações tributárias é e será uma realidade, senão pelo MERCOSUL diretamente, através de outras formas, como através de mecanismos de *soft law* e, dentre eles, as orientações e os preceitos da OCDE. A lição de César García Novoa corrobora isso e avança quanto ao tema da proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes¹⁶:

Quizás la afirmación es exagerada pero lo que sí es cierto es que el contribuyente en las disposiciones de soft law es un auténtico convidado de piedra, no hay disposiciones ni reglas que piensen o e las recomendaciones de la OCDE y si me apuran ustedes tampoco en otros instrumentos de soft law más consolidados como pueden ser los dictámenes o recomendaciones de la Comisión o del Consejo de la Unión Europea, pero esta situación es además especialmente curiosa en normas, como puede ser la guía de precios de transferencia de la OCDE, donde curiosamente a la hora de implementar el régimen de precios de transferencia no hay prácticamente

¹³ OECD. Home. Disponível em: <https://www.oecd.org>. Acesso em: 5 mar. 2024.

¹⁴ Morosini; Miller, 2021, p. 53.

¹⁵ Pignatari, 2023, p. 30.

¹⁶ García Novoa, 2012, p. 945.



disposiciones relativas a cómo se ha de llevar a cabo una corrección de un precio y cómo se ha de preservar la garantía de los contribuyentes en esos casos, sobre todo en relación con la otra parte de la operación que es objeto de corrección por aplicación del principio de independencia, la otra parte de la operación que se encuentra en otro Estado. A lo que hay que unir por ejemplo, el ejercicio de ciertas facultades como la posibilidad de instar la aplicación del ajuste correlativo en precios de transferencia, normalmente a través de la vía del procedimiento amistoso.

Além da OCDE, o Instituto Latinoamericano de Direito Tributário (ILADT) tem desempenhado um protagonismo na disseminação de uma ideia de padronização do direito tributário na América Latina. E aqui já se está tratando de uma segunda fonte alternativa para a harmonização da legislação tributária entre os países que fundaram o MERCOSUL. O ILADT tem fundamental importância na disseminação de conhecimento tributário para a América Latina, aliás conforme o uruguaio Ramón Valdés Costa¹⁷ já havia ensinado, notadamente quanto a influência que o ILADT exerceu para o surgimento de diversos códigos tributários na América Latina. Esse fato já seria suficiente para se depreender a importância do ILADT, porém oportuno avançar, registrando que Antonio Hugo Figueroa¹⁸, ao escrever sobre o projeto de um tratado para evitar dupla tributação, dá dimensão do quanto se espera do ILADT e, por outro lado, relativamente à falta de referência do MERCOSUL, como o bloco não é visto como referência.

Além dessas duas fontes alternativas ao processo de harmonização da legislação tributária dos países que fundaram o MERCOSUL, convém mencionar que a proteção dos direitos fundamentais e, aqui, dos direitos e garantias fundamentais do contribuintes, igualmente se revela como um importante vetor interpretativo para se trabalhar a aludida harmonização, do qual não se pode esquecer ao se trabalhar a aludida harmonização.

3 CENÁRIO ATUAL E FUTURO DA HARMONIZAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS PAÍSES QUE FUNDARAM O MERCOSUL

Se é possível verificar que o MERCOSUL quase nada trabalhou no propósito da harmonização da legislação tributária entre os países que fundaram tal bloco (localizou-se apenas a criação do Foro de Assuntos Tributários, criado através da Decisão de n. 031, de 2008), verifica-se que os países que estão envolvidos nesse contexto igualmente quase nada trabalharam a harmonização tributária em seus sistemas no âmbito do bloco. É claro

¹⁷ Valdés Costa, 2001, p. 81.

¹⁸ Figueroa, 2010, pp. 267 e 268.



que os quatro países que fundaram o MERCOSUL utilizam-se de estruturas semelhantes ao definirem tributos incidentes sobre renda, patrimônio e consumo, porém nada além disso parece ter sido trabalhado entre tais países, ao menos formalmente.

Exemplificativamente, o sistema tributário brasileiro caracteriza-se, atualmente, por uma predominância de sua constitucionalização. Há disposições de conteúdo tributário em diversos setores da Constituição Federal, todavia preponderam as regras específicas tributárias no Título VI do texto constitucional, denominado de “Da tributação e do orçamento”. E vale ressaltar que houve uma recente reforma constitucional tributária, promovida pela Emenda Constitucional n. 132 (2023), que conversa diretamente com a harmonização tributária das legislações dos Estados que fundaram o MERCOSUL, por meio da implementação do modelo do chamado Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Não obstante a introdução do IVA no sistema tributário brasileiro, o que vem trazer uma ideia de harmonização da legislação tributária dos países que fundaram o MERCOSUL, passando todos a adotar esse modelo de imposto para o consumo, é preciso mencionar que, na pesquisa realizada, não se localizou qualquer referência de que a utilização do IVA, pelo Brasil, ocorreu em função da harmonização da legislação tributária buscada pelo MERCOSUL, ou seja, aconteceu uma harmonização, porém possivelmente não através do bloco ou influenciado de alguma forma nele. Há referências de que o Brasil, ao implementar seu IVA, inspirou-se na Índia e no Canadá, mas não nos países pares do MERCOSUL.

Já em se tratando do sistema tributário uruguaio, não há um sistema constitucional formalmente constituído, tal como presente na Constituição brasileira, conforme explicado anteriormente. Isso não significa, contudo, que o direito tributário é mais ou menos respeitado no Uruguai, ou que é mais ou menos importante para a doutrina constitucional. O fato é que igualmente o sistema uruguaio não parece dar importância à questão da harmonização aqui trabalhada.

No mais, quanto ao sistema tributário argentino, também possível concluir que segue a lógica de incidência sobre renda, patrimônio e consumo, tal como se extrai de informações públicas e oficiais disponibilizadas pelo governo argentino. Ainda sobre o sistema tributário argentino, Edison Carlos Fernandes¹⁹ bem ensina que, embora a Constituição argentina não tenha expresso uma ordem jurídico-tributária em seu texto, resta claro que alguns princípios tributários consagrados no Brasil e no Uruguai igualmente estão presente.

¹⁹ Fernandes, 1999, p. 73.



E, relativamente ao sistema tributário paraguaio, depreende-se de sua Constituição²⁰ que, diferentemente do Brasil, o texto constitucional em questão não é bastante analítico. Por outro lado, se comparado aos sistemas uruguaio e argentino, a Constituição paraguaia é um pouco mais detalhada quanto à presença de normas tributárias, conforme se vê da “Seccion II”, denominada de “La Organizacion Financiera”. Relativamente à principiologia inserta na Constituição paraguaia, igualmente se pode extrair que há princípios bastante consagrados presentes em seu texto, como, por exemplo, os princípios da legalidade, igualdade e irretroatividade da lei. Além disso, de forma bastante inovadora e consentânea com a realidade internacional, a Constituição paraguaia traz uma previsão bastante interessante para o que está relacionado ao presente trabalho, consistente em regra constitucional que veda a dupla tributação e autoriza o Estado, em relações internacionais, firmar convênios para evitar a dupla tributação.

Enfim, os sistemas tributários dos países que fundaram o MERCOSUL não apresentam claramente o ideal de harmonização, tampouco a trabalham efetivamente a partir do compromisso firmado via TA. Ainda que tragam questões semelhantes, pode-se afirmar que tais sistemas não foram erigidos ou estão sendo trabalhados sob a perspectiva da harmonização referida. Oportuno prosseguir, tratando-se de situações que atualmente podem contribuir para a propalada harmonização.

3.1 Os direitos fundamentais dos contribuintes como ponto de partida para a harmonização da legislação tributária

Os direitos fundamentais podem ser compreendidos como aplicáveis também aos contribuinte, estando presentes nas relações tributárias, fiscais, sendo direitos constitucionalmente consagrados, assim como assegurados por leis e tratados internacionais, tal como leciona Addy Mazz²¹, sendo, ainda, permitido referir que não há problemas em se compreender direitos e garantias fundamentais da mesma forma para a finalidade ora trabalhada. Os direitos fundamentais dos contribuintes devem ser considerados para além de uma “limitação constitucional ao poder de tributar”, ou seja, para além de uma circunstância que acaba trazendo a noção de restrições à atuação estatal, do Fisco. Mais do que a compreensão de restrição, os direitos fundamentais reclamam afirmação e, por isso, devem ser entendidos como uma política que os Estados

²⁰ *Ibid.*, p. 89.

²¹ Mazz, 2015, pp. 749 e 750.



devem pensar de forma afirmativa, e não como uma mera restrição às suas atuações.

Também é imperativo que se afirme que os direitos fundamentais dos contribuintes, justamente por serem direitos que devem ser incentivados pelos Estados - afastada a mera ideia de limitação para eles - acabam por ocasionar uma ressignificação de suas soberanias na comunidade internacional, com a ocorrência de uma relativização, justificada essencialmente pelo dever não só de observância, mas também de promoção e efetivação na ordem jurídica internacional.

Por fim, essa noção de direitos fundamentais dos contribuintes está ligada a uma falsa impressão de tranquilidade, em face das diversas referências nas legislações e por já existir um bom número de trabalhos doutrinários acerca do tema. Impende que se continue trabalhando exaustivamente esse tema, pois os contribuintes continuam em uma posição de desigualdade em comparação com o Fisco, especialmente na América Latina, em que os exemplos de violações a direitos e garantias fundamentais são frequentes, quiçá por algumas inconsistências democráticas, ou pelo estágio de subdesenvolvimento que tais países enfrentam, ante suas sucessivas crises financeiras e, em contrapartida, a necessidade de receitas.

3.2 Harmonização da legislação tributária através da OCDE

A OCDE, nos últimos anos, tem se caracterizado como um organismo, na área tributária, a estabelecer diretrizes e, de certa forma, ditar regras no cenário internacional tributário, inclusive no âmbito do MERCOSUL, alcançando um protagonismo que poderia estar sendo ocupado, por exemplo, pelo citado bloco econômico, já que o mesmo ideal de harmonização da legislação tributária foi eleito como um dos preceitos pelo Tratado de Assunção. Diante disso, é preciso minimamente interessar-se pelo fenômeno em que uma organização internacional sem força cogente acaba superando um bloco econômico que, por livre disposição de vontade de seus membros, comprometeu-se a uma tarefa que não vem executando da maneira mais efetiva, em contraposição à aludida organização.

Para o que interessa aqui, portanto, a orientação dada pela OCDE sobre alguns temas tributários serve de inspiração para provocar o MERCOSUL sobre o quanto também poderia e poderá atuar nesse mister. E, seguindo nessa concepção de exemplos, destaca-se que, em pelo menos duas matérias, as orientações da OCDE são referências no mundo: auxílio na prestação de informações fiscais entre países e, o caso mais famoso, a tentativa de evitar dupla tributação, em que a OCDE, exemplificativamente, formulou um modelo de



Convênio para Evitar a Bitributação, ou, em espanhol, *Convenio para Evitar Doble Imposición* (CDI). Desse modo, indubitável que a OCDE vem sendo uma referência no que se refere a padrões universais de tributação e isso importa a caracterização de uma espécie de harmonização da legislação tributária promovida pela citada organização, ainda que inúmeras críticas sejam formuladas relativamente às suas orientações.

3.3 Harmonização da legislação tributária através do ILADT

A referência do ILADT na questão da harmonização da legislação tributária entre os países do MERCOSUL está na mesma linha do tópico anteriormente desenvolvido, ou seja, é um belo exemplo, não sendo feita no sentido de abordar especificamente tal Instituto, ainda que fosse digno de tanto. O ideal desse ponto é traduzir como a doutrina pode auxiliar e o ILADT parece ser o melhor exemplo de como essa fonte do direito é relevante, bem como que uma organização com foco em determinado tema pode ser útil para a melhoria do ordenamento jurídico dos países que fundaram o MERCOSUL.

O ILADT já foi bem importante no passado, sendo essencial para que alguns países do MERCOSUL pudessem editar seus códigos tributários. As recomendações do ILADT também foram relevantes para a valorização de princípios como o da legalidade tributária nos sistemas tributários latino-americanos. Através do ILADT, portanto, torna-se possível verificar o quanto a doutrina jurídica ainda é importante, mas, mais do que isso, o quanto ela é destacada para a atividade de harmonização da legislação de países, aqui, de países que fundaram o MERCOSUL. E esse ideal de harmonização da legislação dos países latino-americanos e, por via de consequência, dos países que fundaram o MERCOSUL, segue bastante vivo no âmbito do ILADT, com outro exemplo, agora mais recente: o ILADT se encarregou de estudar e elaborar um *Modelo Latinoamericano de Convênio para Evitar la Doble Imposición* (MLCDI). Além do MLCDI, o ILADT, na XX Jornada, realizada em Salvador, Bahia, recomendou a elaboração de “estatuto do contribuinte” ou “código de defesa do contribuinte”; também já foi provocado a trabalhar um “Modelo Latino-Americano de Código de Defesa dos Contribuintes”. E o ILADT, recentemente, renovou a ideia de formulação de uma Carta de Direito dos Contribuintes.

3.4 Oportunidade para o MERCOSUL avançar

Ora, em mais de 30 anos de concepção do bloco, raros foram os exemplos em que o



MERCOSUL efetivamente trabalhou para uma harmonização. Pelo menos no que aparece nas pesquisas institucionais e bibliográficas. Se não for isso e a pesquisa que apresentou problemas para alcançar resultados diferentes, desde já se aponta a oportunidade de o MERCOSUL divulgar mais e melhor suas informações sobre a harmonização tributária de sua legislação tributária e da legislação dos países que o fundaram.

Se o MERCOSUL se comprometeu a tanto, objetivou tratar da harmonização, vislumbra-se uma oportunidade única para o desenvolvimento desse mister. Diferentemente de outras situações, como as decorrentes da OCDE e ILADT, o MERCOSUL tem o diferencial de ser institucionalmente já mais aceito, por seu fundamento de validade estar na própria disposição que os países que o fundaram empregaram ao ceder parte de suas soberanias, ou capacidades decisórias a uma organização supranacional. Pode parecer inicialmente vago, mas o MERCOSUL tem um mundo de oportunidades que ainda não desbravou no tocante ao seu objetivo de harmonização da legislação tributária. A tarefa não é fácil, mas a oportunidade existe, tanto que já foram citados exemplos de outras instituições com muito menos força institucional que estão se encarregando da tarefa de indicar algum norte para a harmonização das legislações tributárias que impactam nos países que fundaram o bloco em destaque.

CONCLUSÃO

O MERCOSUL pareceu ter ido muito bem ao estabelecer como um de seus propósitos a busca pela coordenação de políticas econômicas e fiscais e, na mesma direção, pretender harmonizar a sua legislação tributária e as legislações tributárias dos países que o fundaram. Essa pretensão do MERCOSUL parece ter sido muito bem definida e, mesmo tomada no ano de 1991, apresenta-se, mais de 30 anos depois, como uma decisão acertada, já que consentânea com o que está sendo praticado atualmente.

Assim, a primeira conclusão objetiva quanto ao cerne do tema é que o MERCOSUL, depois de ele próprio lançar o ideal de harmonização, produziu muito pouco em termos de harmonização da legislação tributária dos países que fundaram o bloco. Não se está a colocar uma pressão para que o MERCOSUL avance significativamente e efetive a sua pretensão. Vislumbra-se, isso sim, uma oportunidade de o MERCOSUL, ao atender o seu anseio de harmonização da legislação tributária dos países que fundaram o bloco, ocupe um espaço que é seu de direito e que vem sendo ocupado por outros atores. O que se pretende concluir é que o objetivo de harmonização da legislação tributária, que não vem



sendo muito desenvolvido pelo MERCOSUL, está ocorrendo, atualmente, por meio de outras instituições (OCDE e ILADT), e, mais indiretamente, poderá se fortalecer por meio do ideal da asseguaração e efetivamente dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. A harmonização da legislação tributária serve de auxílio justamente para se buscar esse ideal integracionista e ajuda também no desafio que a tributação enfrentará no cenário atual.

Oportuno enfatizar que, para auxiliar nesse objetivo de integração e, ao mesmo tempo, adaptar-se às atuais necessidades dos povos, sobretudo daqueles situados em países ainda não plenamente desenvolvidos, como é o caso dos países que fundaram o MERCOSUL, a harmonização da legislação tributária deve partir da compreensão de asseguaração dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. Servindo-se desse contexto, a segunda conclusão mais direta que se chega é que o MERCOSUL, muito mais do que uma obrigação, tem uma oportunidade de protagonizar uma necessidade mundial que o TA já reconhecia, qual seja, harmonizar a legislação tributária. E, na sequência dessa conclusão, entende-se que uma das principais ferramentas para se promover a harmonização tributária das legislações é focalizar a promoção dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, pois se apresenta como uma ideia mundial e, ao mesmo tempo, ainda é uma área em que os desrespeitos estão muito presentes.

Se os direitos fundamentais dos contribuintes ainda são desconsiderados em diversas oportunidades e geralmente não são relevados na hora de se pensar em tributação, havendo um clamor mundial para a promoção e a asseguaração desses direitos, compreende-se que é nesse contexto que o MERCOSUL tem a oportunidade de pensar uma melhor harmonização das legislações tributárias envolvidas, ainda que outros assuntos sejam igualmente relevantes para o ideal integracionista via harmonização legislativa tributária. Ao se incentivar o protagonismo do MERCOSUL não se está a desmerecer o papel que outros atores já estão desempenhando na tarefa de harmonizar legislações tributárias. Muito antes pelo contrário, entende-se como especial a tarefa que a OCDE e o ILADT têm se preocupado em cumprir em matéria tributária. Sem excluir esses atores, é desejável que o MERCOSUL se empodere e busque desempenhar papel semelhante até mesmo porque, repise-se, comprometeu-se a isso quando de sua fundação.

Enfim, espera-se que, quando outras pesquisas forem desenvolvidas a partir do tema central da harmonização da legislação tributária do MERCOSUL e dos países que o fundaram, algum grau maior de evolução já se possa perceber, o que será ainda mais especial se, nessa evolução, bem estiverem caracterizadas a promoção e a asseguaração dos direitos fundamentais dos contribuintes.



REFERÊNCIAS

- CASTEX, Paulo Henrique. Os blocos econômicos como sociedade transnacional. *In*: CASELLA, Paulo Borba (coord.). **Mercosul: integração regional e globalização**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 279-304.
- CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. **Harmonização tributária, integração regional e Constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2009.
- CORREA FREITAS, Ruben. **Los Derechos Humanos en la Constitución uruguaya**. 2. ed. atualizada. Montevideo: AMF, 2017.
- CYRILLO, Carolina. O constitucionalismo Sul-Americano: uma introdução. *In*: PEDRA, Adriano Sant'ana. (org.). **Perspectivas Latino-Americanas sobre o Constitucionalismo no Mundo**. 1. ed. Belo Horizonte: Conhecimento, 2021. p. 515- 530.
- DIZ, Jamile Bergamaschine Mata. Harmonização tributária no Mercosul: utopia ou realidade. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 37, n. 146, p. 195-202, jun. 2000.
- FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.
- FIGUEROA, Antonio Hugo. Proyecto de Tratado tributario bilateral para evitar la doble imposición. *In*: MAZZ, Addy; PISTONE, Pasquale (coord.). **Reflexione en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición**. 1. ed. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2010. pp. 267 e 268.
- GARCÍA NOVOA, César. Los Derechos Y Garantías del Contribuyente em el Marco de la Internacionalización del Derecho Tributario. **Revista Tributaria, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios**, Montevideo, t. XXXIX, n. 231, p. 933-957, nov./dic. 2012.
- MAZZ, Addy. Imposición y derechos fundamentales de los contribuyentes: derechos procedimentales de los contribuyentes en un mundo globalizado. **Revista Tributaria, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios**, Montevideo, t. XLII, n. 248, p. 749-768, set./oct. 2015.
- MONTORO, André Franco. Perspectivas de integração da América Latina em um mundo multipolar. *In*: CASELLA, Paulo Borba (coord.). **Mercosul: integração regional e globalização**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 673-689.
- MOROSINI, Fabio Costa; MILLER, Laura Martins. A entrada do Brasil na OCDE e seus acordos de investimento: oportunidades para promoção de investimento direto de baixo carbono. **Boletim de Economia e Política Internacional**, v. 28, p. 51-68, 2021.
- NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, regionalização e tributação: a nova matriz mundial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.



PIGNATARI, Leonardo Thomaz. **O artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e os *Digital Services Taxes***. São Paulo: IBDT, 2023.

RABINOVICH-BERKMAN, Ricardo D. **Principios generales del derecho latino- americano. 4. reimpresión**. Buenos Aires: Astrea, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Harmonização Tributária no Mercosul. **Revista Direito Mackenzie**, São Paulo, v. 2, ano 1, p. 171-178, 2000.

SEITENFUS, Ricardo Antônio Silva. **Relações Internacionais**. Barueri: Manole, 2004.

SILVA, Virgílio Afonso da. Integração e diálogo constitucional na América do Sul. *In*: VON BOGDANDY, Armin; PIOVESAN, Flávia; ANTONIAZZI, Mariela Morales (org.). **Direitos humanos, democracia e integração jurídica na América do Sul**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 515-530.

TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski; CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes; VIEIRA, Luciane Klein. Constitucionalismo cooperativo global e Direito Internacional Privado: instrumentos para uma governança de Direito transnacional na integração. **Revista de Direito Internacional**, v. 18, p. 362-377, 2021.

VALDÉS COSTA, Ramón. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2001.