



# A QUESTÃO DA EXPORTAÇÃO NO CÓDIGO ADUANEIRO - CAM

*Maria de Fátima Ribeiro\**

## **Resumo**

O artigo visa à análise do Código Aduaneiro do Mercosul (CAM), que estabelece o âmbito de aplicação e o território aduaneiro, regulando o comércio entre os países do bloco e entre outros Estados. Pretende-se discutir as implicações da adoção do CAM, a sua relevância e os obstáculos encontrados para a sua implementação, as questões relacionadas à exportação entre os países do bloco, a incidência de impostos sobre a exportação e a necessidade de sua regulamentação, entre outras questões atinentes à temática.

## **Palavras-chave**

Código Aduaneiro do Mercosul (CAM). Exportação. Impostos.

## **Abstract**

The paper aims to analyze the Mercosur Customs Code (MCC), which establishes the field of application and customs territory, regulating trades between the bloc countries and between other countries. The aim is to discuss the implications of the adoption of MCC, its relevance and the obstacles to its implementation, issues related to exportation between the bloc countries, the incidence of exportation taxes, its regulation and other matters about the theme.

## **Keywords**

Mercosur Customs Code (MCC). Exportation. Taxes.

## 1. INTRODUÇÃO

Na cidade de Buenos Aires na Argentina, nos dias 26 e 27 de agosto de 2010, a Universidade Austral e o Instituto Argentino de Estudos Tributários, promoveram e organizaram o *I Congresso Internacional de Direito Aduaneiro do MERCOSUL*<sup>1</sup> com o objetivo de discutir o Projeto do Código Aduaneiro do MERCOSUL. No entanto, em 02 de agosto de 2010, foi aprovado o *Código Aduaneiro do MERCOSUL - CAM*, pela Decisão nº 27/10 do Conselho do Mer-

---

\* Doutora em Direito Tributário pela PUC de São Paulo, Coordenadora e Professora do Curso de Mestrado em Direito da UNIMAR – Marília – São Paulo, Vice-Presidente do Instituto de Direito Tributário de Londrina – Paraná – Brasil.

<sup>1</sup> Destaca-se a importante coordenação do Congresso pelo Professor Doutor Alejandro D. Perotti da Universidade Austral de Buenos Aires – Argentina.

cado Comum<sup>2</sup>. Durante o Evento foi analisado e discutido o CAM com a participação de diversos representantes dos países que integram o MERCOSUL bem como convidados de outros países. Referido evento teve um papel preponderante na discussão da temática cujas conclusões demonstram a preocupação dos conferencistas sobre a interpretação, a vigência e a eficácia do CAM.

Durante o Congresso mencionado, participamos do Módulo V, referente aos Tributos e Restrições a Exportação, juntamente com os conferencistas Julio C. Lascano<sup>3</sup>, Juan Pérez-Cotapos<sup>4</sup> e com o moderador Julio Rodrigo Carrazana Gallo<sup>5</sup>.

O Código Aduaneiro do MERCOSUL é uma realidade. Já era uma necessidade desde a formação do bloco do Cone Sul. A decisão nº 27/10 do Conselho do MERCOSUL que aprovou o Código Aduaneiro, como um Código marco, tem como antecedente o Tratado de Assunção e o Protocolo de Ouro Preto. Inicialmente, por força da Decisão nº 25 do Conselho do Mercado Comum de 16.12.1994 o Protocolo de Ouro Preto criou o Protocolo Relativo ao Código Aduaneiro do MERCOSUL, tendo por escopo harmonizar e uniformizar os métodos e legislações dos quatro países que integram o MERCOSUL. Referido Código não entrou em vigor. Seria necessária a aprovação do mesmo, por pelo menos dois Estados do Bloco. O único país que aprovou o CAM de 1994 foi o Paraguai. De lá, até agosto de 2010, foram realizadas diversas tentativas para aprovação do Código.

O Código Aduaneiro atual estabelece o âmbito de aplicação e o território aduaneiro que regula o comércio entre os países do bloco mercosulino e entre outros Estados. Durante os próximos seis meses, os Estados Partes farão as consultas e gestões necessárias para a eficaz implementação do mesmo dentro de seus respectivos sistemas jurídicos.

É importante ressaltar que a Decisão nº 27/10 do Conselho Comum do MERCOSUL estabeleceu que os Estados Partes se comprometem a harmonizar aqueles aspectos não contemplados no Código Aduaneiro do MERCOSUL e que tal decisão deverá ser incorporada aos ordenamentos jurídicos dos Estados Partes.<sup>6</sup> Detalha que as legislações aduaneiras de cada

---

<sup>2</sup> Atualmente a Decisão CMC N° 27/10 não se encontra vigente. Está em processo de internalização aos ordenamentos jurídicos dos Estados Partes do MERCOSUL (novembro – 2012).

<sup>3</sup> Advogado em Buenos Aires – Argentina.

<sup>4</sup> Advogado em Santiago – Chile.

<sup>5</sup> Advogado e professor da Universidade Santa Maria em Caracas – Venezuela.

<sup>6</sup> As legislações aduaneiras de cada Estado Parte serão aplicáveis supletivamente dentro de suas respectivas jurisdições, nos aspectos não regulados especificamente por este Código, por suas normas regulamentares e complementares. Manterão sua validade, no que não contrariem as disposições do Código (CAM), as normas editadas no âmbito do MERCOSUL em matéria aduaneira. Manterão sua validade os tratados internacionais que se encontrem vigentes em cada Estado Parte na data de entrada em vigor do Código.

um dos Estados partes serão aplicáveis supletivamente dentro de suas respectivas jurisdições, nos aspectos que não são regulados pelo Código.

Estas normas, do referido Código, passarão a ser aplicadas pelos países integrantes do MERCOSUL, tão logo, os parlamentos nacionais ratifiquem o novo ordenamento jurídico aduaneiro, que regulará o comércio internacional dos Estados Partes do Bloco.

É corrente sinalizar que as crises econômicas têm abalado o mundo com reflexos para diversos países, entre eles os países do MERCOSUL. E isto pode afetar posicionamentos que exigem compensações diferentes daquelas que estão acordadas a partir do Tratado de Assunção. Deve-se ter em conta que as regras estabelecidas não podem ser alteradas a cada crise.

Os regimes de proibições de importação e de exportação também denominados de restrições diretas ou restrições não tarifárias devem ser considerados junto com os regimes aduaneiros como aspectos de vital importância na legislação aduaneira. Também é importante ressaltar que a questão relativa às restrições diretas de mercadorias refere-se a um tema relevante que não só tem sido regulado nos Códigos Aduaneiros dos Estados e também nos Tratados Internacionais, como é o caso do GATT (Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio).

Também em 02.08.2010 o Conselho do Mercado Comum aprovou a Decisão nº 10/10 que dispõe sobre eliminação da dupla cobrança da TEC – Tarifa Externa Comum e da Distribuição da Renda Aduaneira. De igual modo, tal decisão necessita ser incorporada no ordenamento jurídico dos Estados Partes do Bloco.

O Código Aduaneiro do MERCOSUL é o principal instrumento de regulação das relações do bloco com terceiros países, e a legislação complementar dos tributos sobre o comércio exterior devem atuar no sentido de corrigir as desigualdades regionais sociais e econômicas, promovendo a igualdade com a harmonização ou a uniformização de legislação e os procedimentos aduaneiros.

Não consiste apenas em ter uma tarifa para as importações de fora da região e também eliminar as múltiplas incidências diretas e indiretas de tributos sobre as rendas. Os produtos externos aos países do MERCOSUL, quando importados, estão sujeitos ao pagamento do imposto de importação nos termos da legislação do país de entrada.

Referido Código encontra-se em tramitação nos Estados partes do Bloco mercosulino. Em agosto de 2012, o Poder Executivo do Uruguay remeteu ao Congresso o Projeto do Código juntamente com uma nova Lei de Aduanas. No Brasil, o Projeto encontra-se em análise na Procuradoria da Fazenda. Desde agosto a Venezuela está internalizando o Código em sua legislação.

Na Argentina, no início de setembro o Congresso aprovou uma primeira análise do Código, conforme informou Ricardo Echegaray, titular da AFIP – Administração Federal de Ingressos Públicos, nas Comissões de Relações Exteriores do Senado da Argentina no processo de aprovação do Código Aduaneiro do Mercosul. Echegaray, explicou que *la aprobación de la norma fortalecerá la aplicación de la política fiscal nacional en materia de derechos de exportación*.<sup>7</sup>

## 2. A QUESTÃO DA EXPORTAÇÃO NO CÓDIGO ADUANEIRO DO MERCOSUL

A implantação e a manutenção de um Bloco de comércio é uma tarefa das mais árduas a serem enfrentadas por governos de diversos países por todo o mundo. No caso do Brasil e sua atuação no MERCOSUL dentre os muitos desafios a serem enfrentados, talvez o maior deles, seja o de harmonizar as legislações pertinentes.

Desta forma, quando entra em vigor uma resolução política, como é no caso o CAM, relacionado a participação num bloco comercial, normalmente isto significa uma vitória para a diplomacia da reciprocidade. Mas, também pode representar problemas de interpretação, de adaptação, de harmonização e questões que podem comprometer a integração econômica do MERCOSUL. Neste caso os interesses de determinados Estados Partes podem conflitar com objetivos maiores como a integração entre os países que compõem o Bloco mercosulino.<sup>8</sup>

O processo de integração aduaneira requer a efetiva realização de três bases formadoras: a livre circulação de mercadorias que ocorre com a plena união aduaneira; a legislação aduaneira, essencial e de natureza econômica, normatizando e regulamentando aspectos concernentes para importação e para exportação das mercadorias; a Tarifa Externa Comum - TEC, lista de mercadorias codificadas segundo a Nomenclatura Comum do MERCOSUL aplicáveis às mercadorias oriundas de terceiros países.

A adoção da TEC estabelece uma base tarifária que rege a incidência tributária. Excluídos da TEC estão os produtos negociados pelos Estados-Partes com os países da ALADI – Associação Latino-americana de Integração

---

<sup>7</sup> ECHEGARAY, Ricardo. *El código aduanero del Mercosur es un paso fundamental hacia la unión aduanera*. Secretaria de Comunicación Pública. Presidência da República Argentina. Disponível em: <<http://www.prensa.argentina.ar/2012/08/29/33647>>. Acesso em: 29 ago. 2012.

<sup>8</sup> No processo de integração do MERCOSUL podem ocorrer dificuldades de ajustes ou acordos que envolvam as questões de importação e de exportação, sendo as mais comuns são as que envolvem as duas maiores economias do bloco o Brasil e a Argentina. Exemplos destas relações são muitos, como as queixas contra as práticas comerciais provenientes de acordos do Bloco, feitas por produtores de arroz e trigo na região Sul do Brasil ou as barreiras impostas pela Argentina a importação de produtos de “linha branca” brasileiros como fogões geladeiras e máquinas de lavar entre outros.

e também Produtos do Regime de Adequação Final aos quais se aplica uma tarifa decrescente.

O caráter reservado da maioria dos documentos relativos à elaboração do CAM, não permite inferir quais foram avanços efetivos promovidos desde meados de 2006, quando o Grupo do MERCOSUL aprovou a Resolução 40/2006. Vale lembrar, que na ocasião, foram definidas importantes diretrizes a ser seguidas na elaboração do CAM. Dentre elas, destacaram-se<sup>9</sup>:

- *Fato Gerador da Obrigação Tributária*
- *Alcance do Código Aduaneiro*
- *Âmbito de Aplicação Espacial do CAM*
- *Território Aduaneiro*
- *Infrações Aduaneiras entre outras*
- *Mar Territorial*
- *Depósitos Aduaneiros*

Após a aprovação da Res. 40/06, os negociadores nacionais afirmaram com otimismo que mais de 80% do CAM já havia sido acordado. No entanto, dois anos mais tarde, em Tucumán os negociadores afirmaram que ainda tinham alguns obstáculos que deveriam ser superados, pelo menos em três áreas: a) Delimitação precisa do território aduaneiro do MERCOSUL; b) a definição das áreas aduaneiras especiais, inclusive o mar territorial e c) o tema dos direitos de exportação.<sup>10</sup>

Referente ao tema dos direitos de exportação, segundo o representante da Argentina, a redação do CAM contemplava três alternativas: a) não incluir os direitos de exportação no Código; b) determinar que esses direitos fossem definidos em nível comunitário ou c) permitir que cada país estabelecesse seus direitos de exportação. O representante da Argentina declarou que seu País defendia a última alternativa. Do outro lado, o Uruguai manifestou sua preferência no sentido de que os direitos de exportação ficassem sujeitos à aprovação do Conselho do Mercado Comum.<sup>11</sup>

A Decisão nº 27/10 do Conselho do MERCOSUL que aprovou o CAM, destaca no artigo 1º - 4, que as legislações aduaneiras de cada Estado Parte serão aplicáveis supletivamente dentre de suas respectivas jurisdições nos aspectos não regulados especificamente pelo Código, por suas normas regulamentares e complementares. Notadamente tais regulamentos terão como objetivos facilitar a aplicação no âmbito interno de cada país, considerando

---

<sup>9</sup> Informe MERCOSUL nº 14 – 2º sem./2008 e 1º sem./2009, CNI, pág. 78/9.

<sup>10</sup> *Ibidem*.

<sup>11</sup> Informe MERCOSUL nº 14 – 2º sem./2008 e 1º sem./2009, CNI, pág. 79, conforme reproduzida na imprensa.

suas legislações específicas, após a recepção do CAM. Trabalho este, de representativa importância para a eficácia do Código.

De igual modo, o Artigo 3º destaca como definição básica: Exportação – a saída de mercadoria do território aduaneiro do MERCOSUL. Já o Artigo 7º ressalta que a Administração Aduaneira é o órgão nacional competente, conforme as normas vigentes em cada Estado Parte, para aplicar a legislação aduaneira, prescrevendo as seguintes situações: alínea “c”) aplicar as normas emanadas dos órgãos competentes, em matéria de proibições ou restrições à importação e à exportação de mercadorias; e, alínea “d”) determinar, arrecadar e fiscalizar os tributos aduaneiros e os que lhe forem demandados.

O artigo 157 do CAM estabelece no item 4 que referido Código Aduaneiro não trata sobre imposto de exportação e, por essa razão, a legislação dos Estados Partes será aplicável no seu território aduaneiro preexistente à sanção do Código, respeitando os direitos dos Estados Partes.

Daí questionar: Como o CAM não dispõe sobre a incidência de imposto de exportação, é possível aos Estados Partes aplicar os direitos de exportação intrazona? Se o CAM não proíbe expressamente é possível os Estados recorrerem para a incidência do tributo? O Código Aduaneiro do Mercosul prevê expressamente que não se aplica às operações de exportação (art. 157 – 4), e, sim somente para a importação, destacando que normas regulamentares, em momento oportuno, tratarão da questão. Há com isso, certa inquietude uma vez que a interpretação dos artigos do CAM podem gerar outros desdobramentos que terão seus reflexos no desenvolvimento dos países do Bloco e conseqüentemente dificultará o seu processo de integração. Para esta questão podemos nos valer do artigo 1º do Tratado de Assunção que reza que os Estados Partes assumem, naquele ato, o compromisso de harmonizar suas legislações para o fortalecimento do processo de integração. Implica assim na livre circulação de bens, serviços e fatores de produção entre os países, entre eles a eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadores e de qualquer outra medida de efeito equivalente, entre outros o estabelecimento de uma tarifa externa comum. No Anexo I, artigo 2º, inciso b do Anexo I do Tratado de Assunção, vem demonstrado que se entenderá por restrições, qualquer medida de caráter administrativo, financeiro, cambiário ou de qualquer natureza, mediante a qual um Estado Parte, impeça ou dificulte por decisão unilateral o comércio recíproco.

### 3. TRIBUTAÇÃO SOBRE O COMERCIO EXTERIOR: IMPOSTO SOBRE A EXPORTAÇÃO NO BRASIL

Os principais tributos que incidem sobre as operações de comércio exterior previstos na Constituição da República Federativa do Brasil são: Imposto sobre a Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, Imposto de Importação de produtos estrangeiros, ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e COFINS/PIS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social/Programa de Integração Social). No entanto, algumas situações que envolvem a exportação de produtos estão imunes ou isentas de alguns dos tributos mencionados, conforme prevê a Constituição Federal e a legislação complementar específica.

O Decreto 6759/09 regulamenta a administração das atividades aduaneiras, a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior, incluindo os impostos acima mencionados.

Segundo a Constituição Federal (art. 153, II), o Imposto de Exportação é de competência exclusiva da União (governo central) e tem como fato gerador a saída de produto nacional ou nacionalizado do território nacional. A exportação significa, portanto, a saída a título definitivo da mercadoria do país.

Este imposto tem função fiscal e regulatória controlando a saída de produtos do país, atendendo assim, também a função extrafiscal do tributo. Não está sujeito ao princípio da anterioridade, podendo ser alterado no mesmo exercício financeiro, pelo Poder Executivo que pode a qualquer tempo, alterar (reduzir ou aumentar) suas alíquotas. Atendidas as condições e os limites previstos em lei (art. 153 § 1º e art. 150, § 1º da Constituição Federal), a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior, as alíquotas podem ser alteradas, como já exposto anteriormente. Em caso de aumento, a alíquota do imposto não poderá ser superior a 150%. Essas alterações podem surtir efeitos a partir da data da publicação no Diário Oficial da União (DOU). Atualmente, poucos produtos têm incidência do Imposto de exportação, sendo que a grande maioria é tributada com alíquota zero, devido à política governamental de incentivo às exportações<sup>12</sup>. Destacam-se entre os produtos sujeitos à incidência do Imposto de Exportação: Peles e couros de animais – 9%; armas e munições – 150%, fumo, cigarro, filtro e papel para cigarros – 150%, couros e peles curtidos de bovinos depilados mas não preparados de outra forma – 9%.

O Imposto sobre Exportação está regulado no Código Tributário Nacional nos artigos de 23 a 28, fixando a As alíquotas, base de cálculo, contribuintes e fato gerador. Referida regulamentação está disposta também no Decreto-Lei nº 1.578/77.

---

<sup>12</sup> Os produtos sujeitos ao imposto sobre a exportação estão descritos no Anexo N da Portaria SECEX nº 25/08.

O fato gerador se caracteriza com a saída de produto nacional, ou nacionalizado, para outro país, quando da expedição da Guia de Exportação ou documento equivalente, qualquer que seja a finalidade de quem remete. Com exceção dos casos pessoais, como bagagens, estabelecidos no art. 23 do CTN e art. 1º do Decreto-Lei nº 1.578/77, não importa que se trate de doação ou mercadoria do próprio remetente, o fato da saída para fora do país ocasiona o fato gerador.

Contribuinte do imposto é o exportador que deve recolher o tributo ou quem a lei a ele equiparar, considerada qualquer pessoa que promova a saída de produtos do território nacional, podendo também a lei equiparar terceiro ao exportador. O exportador deve recolher o tributo antes de efetivada a saída definitiva da mercadoria para o exterior.

O Poder Executivo indica quais são os produtos que estão sujeitos à incidência do imposto sobre a exportação, que tem como base de cálculo do imposto o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, não podendo ser inferior ao seu custo de aquisição ou de produção, acrescido dos tributos incidentes e da margem de lucro mínima de 15% sobre a soma dos custos, impostos e contribuições, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo, mediante ato do Conselho Monetário Nacional. As saídas de produtos que tenham ingressado em regime de admissão temporária ou de produtos que devam retornar ao país não configuram propriamente uma exportação.<sup>13</sup>

A lei pode adotar como base de cálculo a parcela do valor ou do preço excedente de valor básico, fixado de acordo com os critérios e dentro dos limites por ela estabelecidos.

A exportação pode ser realizada de forma direta e indireta dependendo da forma de realização da operação. Em razão da política de incentivo fiscal concedida pelo governo brasileiro, as exportações gozam de diversos benefícios tributários. Na exportação direta, o próprio produtor ou revendedor envia a mercadoria para o destinatário (importador) situado fora do Brasil, sem utilizar intermediários. Já na exportação indireta, que ocorre com a remessa com a finalidade específica de exportação, o produtor remete o produto a uma empresa comercial exportadora, com a finalidade específica de exportação, com benefícios e incentivos fiscais, conforme prevê a legislação aplicável.

---

<sup>13</sup> O preço à vista do produto, FOB ou posto na fronteira, é indicativo do preço normal. Quando o preço do produto for de difícil apuração ou for susceptível de oscilações bruscas no mercado internacional, o Poder Executivo, mediante ato do Conselho Monetário Nacional, fixará critérios específicos ou estabelecerá pauta de valor mínimo, para apuração de base de cálculo.



Atualmente todas as saídas de mercadorias, produtos ou bens com destino ao exterior gozarão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, IPI<sup>14</sup> em forma de imunidades previstas na Constituição Federal e as isenções previstas em leis e regulamentos referentes ao PIS/PASEP e COFINS, que diferenciam se é cumulativo ou não cumulativo, bem como diferencia a exportação direta e indireta quanto à incidência dos referidos tributos.

No entanto, não há benefício fiscal aplicável a apuração do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido<sup>15</sup>. Assim, o lucro, renda ou proventos provenientes das operações de exportação será tributável pelos tributos acima mencionados, quer sejam: IRPJ e CSLL, conforme dispuser a legislação federal quando da ocorrência do fato gerador, ou seja, da saída do produto do território nacional.

Todos os benefícios fiscais mencionados, aplicáveis à exportação direta e à indireta são condicionados à efetiva remessa da mercadoria para o exterior.

Há que ser considerado para fins de análise da exportação o *drawback* interno (verde-amarelo). Trata-se de operação realizada no Brasil, entre fornecedor nacional de insumos para uma indústria exportadora, que industrializará tais insumos e realizará a posterior exportação do produto resultante. Com isso ocorrerá a modalidade suspensão dos tributos federais incidentes na venda entre fornecedor e indústria exportadora (IPI, PIS/PASEP, COFINS). No entanto, ocorrerá a tributação do ICMS, podendo ocorrer alguma isenção do imposto se a legislação estadual possibilitar tal benefício.

#### 4. DO TRATADO DE ASSUNÇÃO AOS TRIBUTOS E RESTRIÇÕES ESTABELECIDOS PELO CAM

As restrições correspondem quaisquer medidas de caráter administrativo. O Programa de Liberação Comercial do MERCOSUL estabelece que os países do Bloco se comprometem a eliminar todos os gravames e restrições do comércio recíproco. Por gravame se entende os direitos aduaneiros, e, quaisquer outras medidas equivalentes, seja de caráter fiscal, cambial, monetária ou de qualquer natureza que incidam sobre o comércio exterior, conforme estabelece o Tratado de Assunção.

As restrições diretas aplicadas às importações, via de regra, são quantitativas e de mecanismos de preços. Já as restrições indiretas relacionadas às exportações correspondem às proibições e quotas derivadas da participação

---

<sup>14</sup> IPI – Imposto sobre produtos industrializados (Constituição Federal art. 153, § 3º, III); ICMS – Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (Constituição Federal art. 155, § 2º, X, alínea a);

<sup>15</sup> Instituída pela Lei nº 7.689/88.

do governo na fabricação, venda e comércio de determinados produtos; as restrições derivadas de medidas governamentais de incentivo ao desenvolvimento regional e setorial, vantagens fiscais e subvenções; as restrições aos meios de informação e comercialização interna; as restrições creditícias do setor importador bem como os impostos internos discriminatórios.<sup>16</sup> Essas restrições muitas vezes não são fáceis de identificação, o que pode impedir a livre circulação de produtos intra-zona. A harmonização ou a uniformização regulamentar é o procedimento eficaz para diminuir tais entraves ou barreiras.

Com o Tratado de Assunção, os Estados partes assumiram o compromisso de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para o fortalecimento do processo de integração. Restou claro aos Estados Partes que se tratava de um processo para implantar o Mercado Comum.

O artigo 1º do referido Tratado destaca que para construção desse mercado comum, implicaria a livre circulação de bens, serviços e fatores de produção entre os países, entre eles a eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias a circulação de mercadorias e de qualquer outra medida de efeito equivalente e estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum - TEC. Para a união aduaneira o regulamento deve ser unificado, havendo um conjunto de normas aduaneiras obedecidas por todos os Estados Partes.

Nos próximos meses as consultas poderão ser apresentadas e as regulamentações serão necessárias para a viabilidade do CAM, mas fundamentalmente, espera-se que o Código seja recepcionado pelos Estados Partes, e, que seja efetivamente aplicado.

O Artigo 135 do Código Aduaneiro estabelece nos itens 1 e 2 que serão consideradas proibições ou restrições as medidas que proíbem ou restringem de forma permanente ou transitória a introdução ou retirada de determinadas mercadorias no/ou do território aduaneiro. As proibições ou restrições serão de caráter econômico ou não econômico, de acordo com sua finalidade preponderante.

Já o artigo 136, por sua vez ressalta que as proibições ou restrições de caráter econômico somente são aplicáveis aos regimes aduaneiros de importação definitiva e exportação definitiva. E ainda completa que as proibições ou restrições de caráter econômico à importação definitiva não afetam a mercadoria que tenha sido previamente exportada temporariamente. As proibições ou restrições de caráter econômico à exportação definitiva não afetam a mercadoria que tenha sido previamente importada temporariamente.

---

<sup>16</sup> De igual modo destacam-se as restrições fitossanitárias: Qualidades de produtos e questões relacionadas ao meio ambiente; procedimentos arbitrários na classificação aduaneira e programas de investigação e desenvolvimento financiado pelo governo.

A mercadoria introduzida no território aduaneiro que não possa ser incluída em um regime aduaneiro, em virtude de proibições ou restrições, deverá ser retornada ao exterior, reexportada, destruída ou submetida à aplicação de medidas de outra natureza previstas nas normas regulamentares, complementares e nas emanadas dos órgãos competentes é o que preceitua o art. 137 do CAM.

Merecem destaques as prescrições do artigo 139 do CAM que estabelece que quando a mercadoria submetida a uma proibição ou restrição de caráter não econômico se encontre em depósito temporário de importação, ou for submetida ou se pretender submetê-la a um regime de importação, a Administração Aduaneira, exigirá que o interessado a retorne ao exterior ou a reexporte dentro do prazo estabelecido nas normas regulamentares.

No âmbito do MERCOSUL, os acordos de restrição de exportações surgiram como uma alternativa, diante das dificuldades políticas e jurídicas para a definição de salvaguardas. Por ora, concentra-se na viabilidade jurídica dessa opção, primeiramente à luz das regras do sistema multilateral e, em seguida, do regional.

## 5. CONCLUSÕES

Um dos objetivos da incidência do imposto sobre a exportação consiste em avaliar as iniciativas para a restrição do comércio no MERCOSUL, a partir de uma perspectiva econômica, política e jurídica.

É importante verificar que a retirada de gravames ou outros obstáculos são importantes para a livre circulação de bens, que é um dos objetivos fundamentais do processo de integração do MERCOSUL. E, mais importante ainda é a possibilidade da existência, no CAM, de um sistema integrado e informatizado, que em tempo real possa ter a interligação de todos os controles aduaneiros dos Estados Partes. Com isso, teriam alfândegas menos burocráticas e mais ágeis, com a diminuição de papéis e demais procedimentos administrativos tradicionais que podem ser diminuídos.

As restrições econômicas e não econômicas (se for o caso) não devem ser minuciosas suas previsões no CAM. A tendência poderia ser, no mesmo sentido, considerando as proibições ou restrições econômicas previstas no GATT. As demais limitações devem ser respeitadas em virtude da supremacia dos tratados internacionais que prevalecem sobre as leis, no Brasil, verificado pelo controle de constitucionalidade.

Deve ser observado o caráter antieconômico do imposto sobre a exportação, que, em geral pode considerar alguns obstáculos para o país na concorrência internacional, onerando os seus produtos e o seu comércio com o estrangeiro.

Diante desta constatação, a sua utilização há de ser feita com extrema prudência. Isto porque, ao incidir sobre produtos que serão adquiridos no exterior, a tributação pode tornar-se o mais das vezes em obstáculo para a conquista dos mercados estrangeiros. É por isso que o imposto de exportação deve incidir sobre produtos relativamente aos quais o país exportador apresente tais vantagens competitivas.

Deve ser incluído no Código Aduaneiro do MERCOSUL, se for o caso, tratativas no sentido de regulamentar as restrições diretas sobre a exportação, que sejam informadas as distinções entre restrições diretas e econômicas. De igual modo se se regule o âmbito temporal de aplicação das proibições à exportação.

O CAM deveria ter por finalidade alcançar o equilíbrio dos interesses contrapostos do Estado, como controlador das exportações e importações e do comércio, atendendo suas necessidades. Deverá ter disposições no Código Aduaneiro que recepcionam as necessidades do comércio, sem obstruí-lo e dar garantias para evitar possíveis abusos através discricionariedade aduaneira. Ocorre que a diferença entre os países em matéria de tributos, infrações entre outros aspectos tributários ou não tributários, requer um estudo cauteloso. Isto porque, a finalidade de uma aduana não deveria ser arrecadatória e sim de controle da exportação e importação.

O CAM integra a legislação do MERCOSUL, portanto, deverá estar em sintonia com o Artigo 1º do Tratado de Assunção, que implica na livre circulação de bens e serviços e fatores produtivos entre os países do Bloco bem como a eliminação de quaisquer direitos alfandegários, restrições não tarifárias, evitando com isso barreiras à circulação do mercado. No entanto, o que se observa é justamente o contrário. A cada dia são estabelecidas barreiras que impedem a circulação de bens, dificultando o processo de integração.

No caso do Código Aduaneiro, a definição do território aduaneiro para a aplicação do Código, o tratamento de áreas aduaneiras especiais e o tema dos impostos sobre a exportação têm sido os principais desafios enfrentados pelos governos, para estabelecer os acordos no nível político do Bloco.

O que deve ser considerado é que a imprescindibilidade de uma harmonização e cooperação entre as administrações aduaneiras para que o Código Aduaneiro do MERCOSUL se torne uma realidade e não mera ficção.

Enquanto o MERCOSUL não tratar dos direitos da exportação, os Estados Partes continuarão aplicando as suas legislações internas e os tratados que não contrariem o CAM.

A seguir são apresentadas as conclusões do Módulo V realizado no *I Congresso Internacional de Direito Aduaneiro do MERCOSUL*<sup>17</sup>, que resumidamente consistiram em:

1 - La consagración a texto expreso en el CAM de los tributos aduaneros a la exportación así como las restricciones a la exportación, sin aclaración que las mismas no son aplicables, en general, a los países miembros, son una traba a la integración del bloque com distorsiones en el mercado regional, haciendo crecer las asimetrías entre los socios.

2 - En Chile las exportaciones no pagan derechos de aduanas. En el CAM se prevé expresamente esta posibilidad.

3 - No Brasil os impostos sobre o comércio exterior podem ter alíquotas alteradas pelo Poder Executivo necessitando de alterar a Constituição da Republica nos termos dos objetivos e fundamentos do MERCOSUL.

4 - El art. 157, apart. 4, del CAM prohíbe la aplicación de derechos de exportación a las exportaciones intra Mercosur.<sup>18</sup>

## REFERÊNCIAS

ANDERSON, Patrícia. **Barreiras Não-Tarifárias às Exportações Brasileiras no MERCOSUL: O caso dos calçados**. Rio de Janeiro: IPEA, 2001.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da Tributação na Importação e na Exportação**. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

BARRAL, Welber; PIMENTEL, Luiz Otávio (org.). **Comércio Internacional e Desenvolvimento**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. CORREA, Carlos M. (org.) **Direito, Desenvolvimento e Sistema Multilateral de Comércio**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008.

CARLUCI, José Lence. **Uma introdução ao Direito Aduaneiro**. 2 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

CÓDIGO ADUANEIRO DO MERCOSUL.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

COSTA, Lígia Maura. O Código Aduaneiro do MERCOSUL. In: **MERCOSUL. Seus efeitos Jurídicos, econômicos e políticos nos Estados-Membros**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

---

<sup>17</sup> Realizado em Buenos Aires nos dias 26 e 27.08.2010 na Universidade Austral.

<sup>18</sup> Referem-se às conclusões apresentadas pelos palestrantes identificados na Introdução.

COSTA, Lígia Maura. Os Códigos Aduaneiros do MERCOSUL e da União Européia: Ficção vs. Realidade. In: **Contratos Internacionais e Direito Econômico no MERCOSUL**. São Paulo: LTR, 1996.

ECHEGARAY, Ricardo. **El código aduanero del Mercosur es un paso fundamental hacia la unión aduaner**. Secretaria de Comunicação Pública. Presidência da República Argentina. Disponível em: <<http://www.prensa.argentina.ar/2012/08/29/33647>>. Acesso em: 29 ago. 2012.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do MERCOSUL**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

FREITAS, Maxsoel Bastos de. O Direito Aduaneiro como ramo autônomo do Direito. **Revista do Direito**: Periódico PUCRS, Uruguaiana, RS, v. 3, n. 3, 2003.

FREITAS, Vladimir Passos de. **Importação e Exportação no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

INFORMATIVO MERCOSUL – 2008 e 2009.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Código Aduaneiro do MERCOSUL I**: Comentários ao Protocolo. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

ROCHA, Maria de Conceição Ramos. **MERCOSUL – Alcances da União Aduaneira no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.

TOMAZETTE, Marlon. **Comércio Internacional & Medidas Antidumping**. Curitiba: Juruá, 2008.

TREVISAN. Rosaldo. **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Lex, 2008.