



# O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA) COMO MECANISMO DE ALAVANCAGEM DA LIBERALIZAÇÃO COMERCIAL NO MERCOSUL

*Alice Rocha\**  
*Vítor Pereira Capeli\*\**

## **Resumo**

O imposto sobre o valor agregado (IVA) pode ser apontado como um importante instrumento de reforço a liberalização comercial no Mercosul. Frente as fragilidades do sistema multilateral e a necessidade de uma maior integração regional, os Estados devem buscar cada vez mais elementos de alavancagem do comércio entre eles. Para isso, permanece válida a experiência bem-sucedida de alguns blocos como fonte de inspiração para reformas e melhorias nos sistemas que participam. Nesse sentido, a experiência de utilização do IVA dentro do modelo da União Europeia pode ser interessante para os parceiros do Mercosul, apesar de alguns obstáculos e entraves para a efetiva utilização deste instrumento dentro do bloco mercosuliano.

## **Palavras-chave**

Mercosul. Imposto sobre valor agregado. IVA. União Europeia. Liberalização.

## **THE TAX ON VALUE ADDED (VAT) AS A MECHANISM FOR LEVERAGE OF COMMERCIAL LIBERALIZATION IN MERCOSUR**

## **Abstract**

The Value added tax (VAT) can be seen as an important instrument to strengthen trade liberalization in Mercosur. In view of the weaknesses of the multilateral system and the need for greater regional integration, States should increasingly seek to leverage trade between them. To

---

\* Professora da Graduação e Pós-graduação stricto sensu em Direito do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB) e da Faculdade Processus. Doutora em Direito Internacional Econômico pela Aix-Marseille Université, França, (revalidado pela Universidade Federal do Ceará – UFC). Mestrado em Direito das Relações Internacionais pelo UniCEUB. Graduação em Direito pelo UniCEUB e Graduação em Relações Internacionais e Ciência Política pela Universidade de Brasília-UnB. Email: [rochaalice@yahoo.com.br](mailto:rochaalice@yahoo.com.br).

\*\* Mestrando em Direito das Relações Internacionais pelo Centro Universitário de Brasília (UNI-CEUB). Especialista em Direito Tributário pelo IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários). MBA em Planejamento Tributário e Sucessório pela FUCAPE Business School. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Graduando em Ciência Política pela Universidade de Brasília (UNB). Advogado Militar na Assessoria Parlamentar do Comandante da Aeronáutica.

this end, the successful experience of some blocks as a source of inspiration for reforms and improvements in the participating systems remains valid. In this sense, the experience of using VAT within the model of the European Union may be interesting for Mercosur partners, despite some obstacles to the effective use of this instrument within the Mercosur block.

#### **Keywords**

Mercosur. Value added tax. VAT. European Union. Liberalization.

## 1. INTRODUÇÃO

Exaurido o progresso permitido pelos recursos disponíveis no âmbito do GATT 47 (General Agreement on Tariffs and Trade, de 1947), a OMC (Organização Mundial do Comércio) surge em 1994 como resposta de governança para o sistema internacional de comércio. O novo organismo melhorou a eficácia do sistema, permitiu aumento do número de signatários e a emergência de novos atores como participantes dos fóruns de política comercial no campo internacional.

As negociações comerciais no âmbito do GATT e da OMC se dão a partir de rodadas de negociações, sendo a Rodada Uruguai considerada uma das mais bem-sucedidas, sobretudo por ter marcado seu desfecho pelo início da OMC. A rodada atual de negociação é a Rodada Doha, também conhecida como Rodada de Doha para o desenvolvimento que se iniciou em 2001 com uma agenda bastante abrangente, mas que acabou sendo reduzida ao tema da facilitação do comércio.

A OMC é uma organização de defesa do comércio multilateral, mas que deixou sempre prevista a possibilidade de acordos regionais como mecanismos de facilitação da integração entre os Estados e consequente liberalização comercial entre eles. Todavia, a formação destes acordos deveria ser uma exceção à regra do multilateralismo, mas acabou ganhando uma proporção muito grande. Parte disso devido a um sentimento de pessimismo generalizado em relação ao multilateralismo, onde muitas vezes verifica-se uma disfunção entre a demanda por regras e sua oferta na OMC, ocasionando dúvidas sobre o papel e a efetividade da organização enquanto fórum de negociação<sup>1</sup>.

Com os obstáculos das negociações multilaterais, o anseio dos Estados por tratativas regionais que levem ao fortalecimento das economias envolvidas aumenta, inclusive como uma forma de melhorar o desempenho de força política no enfretamento multilateral. Vale ressaltar que o interesse dos Estados na formação desses acordos vai além das implicações políticas, visto que o aspecto financeiro ocupa um lugar importante nas análises de viabilidade e interesse por que passaram, e passam, os processos de integração regional e,

---

<sup>1</sup> BOUZAS, Roberto; ZELICOVICH, Julieta. La Organización Mundial de Comercio, los acuerdos megaregionales y los usos estratégicos del regionalismo. In: Estudios de economía aplicada. Vol. 32-3, 2014. pp 963-994.

claramente, encontra-se no viés tributário a principal materialização dos obstáculos a serem superados.

De modo específico, no âmbito do MERCOSUL, 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 sentido da harmonia fiscal no texto do documento constitutivo, ainda se está um tanto quanto longe de se poder denominar o bloco de um verdadeiro Mercado Comum. Aliás, quiçá União Aduaneira, 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. E, no que é mais caro ao presente artigo, logrou êxito na superação do obstáculo fiscal pela implementação do Imposto sobre Valor Agregado (Adicionado) de base comunitária, desobstruindo o fluxo de mercadorias e serviços entre Estados membros.

Comparadas as realidades, e na busca de se conferir efetividade à integração regional na América do Sul, que ainda persiste com imperfeições nos mecanismos unificadores, serviria de exemplo a tributação aos moldes europeus? Que dificuldades políticas teriam que ser superadas em âmbito brasileiro para a implementação do modelo IVA? Enfim, seria válida a análise do modelo europeu não no sentido de simplesmente implementar um transplante de regimes, mas sim uma fonte de inspiração para um regime adaptado a realidade dos Estados membros do Mercosul.

## 2. O SISTEMA MULTILATERAL E A REGIONALIZAÇÃO ESTRATÉGICA

Enfrentadas as atrocidades de duas guerras mundiais e vivenciadas ao extremo, como nunca antes, as experiências do compartilhamento de objetivos supranacionais, restava alicerçado o surgimento do fenômeno da globalização. E, no mesmo substrato, também o embrião do que viria a ser uma importante estratégia de atuação neste novo mundo globalizado: a integração regional.<sup>2</sup>

Partindo-se da implantação do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), em 1947, assentavam-se os fundamentos da busca do livre comércio entre os Estados, definindo-se regras para o respectivo comportamento em âmbito comercial com vistas a combater práticas protecionistas. Dessa forma,

---

<sup>2</sup> “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”. OLIVEIRA, Odete Maria de. União Européia, Processos de Integração e Mutação. Curitiba: Juruá, 2002. pp. 33

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

Para tal, estabelecem-se princípios como o do “tratamento nacional” e da “cláusula de nação mais favorecida”, previstos já nos primeiros artigos do GATT47. Trata-se de definir, respectivamente, que o produto de origem estrangeira deve receber o mesmo tratamento dado 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.

Todavia, o artigo XXIV do GATT autoriza a formação subsidiária de uniões 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 revolução técnico-científica-informacional, demandou dos atores nacionais ampliação do fortalecimento em âmbito regional para alcançar melhor capacidade de competição a nível mundial.

Evolui-se, então, para o que se denomina “Novo Regionalismo” (ou “Segundo Regionalismo”), de que são exemplos os novos 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.

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 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, a fim tanto de se garantir maior protagonismo no cenário global, quanto de se promover o desenvolvimento pela redução de custos e atração de investimentos externos.<sup>3</sup>

Não surpreende, pois, o 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 o GATT 47, e atualmente mais de trezentos acordos em vigor.<sup>4</sup> 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 encontram dificuldades de modelar as regras internacionais por meio dos canais tradicionais oferecidos pela institucionalidade multilateral.<sup>5</sup>

O que se nota, atualmente, pois, é já o surgimento de um “Regionalismo do Século XXI”, pós formação de blocos comerciais tradicionais como União Europeia, Mercosul ou NAFTA no âmbito do que se denominava então de “Novo Regionalismo”.<sup>6</sup>

Esses novos acordos possuem uma 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. Esses acordos poderiam inclusive ser utilizados como *template* ou laboratórios de ensaio de regras e temáticas que poderiam ser posteriormente incorporadas às negociações multilaterais, utilizando o regionalismo como estratégia de avanço da sua agenda. Estes 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.

---

<sup>3</sup> Nesse sentido: “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.” CASELLA, Paulo Borba. Instituições do Mercosul: estudos da integração. Brasília: Senado Federal. Porto Alegre: Associação Brasileira de Estudos da Integração, 1997, vol. 14, pp.17.

<sup>4</sup> Para maiores informações ver: [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/region\\_e/rt\\_a\\_pta\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/region_e/rt_a_pta_e.htm) Acesso em 03 mai 2017.

<sup>5</sup> BOUZAS, Roberto; ZELICOVICH, Julieta, op.cit., loc. cit.

<sup>6</sup> 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.

Um dos riscos desse “Regionalismo do Século XXI”, seria a intensificação de assimetrias na capacidade dos Estados de criar e estabelecer novas disciplinas. Isso porque, nesse cenário de novas regras já estabelecidas por acordos regionais entre atores internacionais de peso gigante, é possível que muitos países em desenvolvimento tenham limitadas as opções de atualização de seus 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.

### 3. A CONTROVERTIDA INTEGRAÇÃO DENTRO DO MERCOSUL

O desenvolvimento de 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 dos 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.

Com base nesta teoria, passo a passo caminhou a Europa, por exemplo, 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 se reergueu o 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 se atenuaram as tensões belicosas pelo domínio das respectivas fontes, como também se aumentaram 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 dis-

puta comercial em cenário global, não se vislumbrou acompanhamento suficiente de instrumentalização jurídica que proporcionasse às nações do bloco o intercâmbio facilitado.<sup>7</sup>

O Tratado de Assunção prevê em seu artigo primeiro “O compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração”<sup>8</sup>. Todavia, uma das áreas com maior carência de harmonização legislativa é a tributária, existindo ainda uma grande lista de exceções à Tarifa Externa Comum, bem como ainda não se logrou alcançar completa livre-circulação de bens e serviços<sup>9</sup>.

O Mercosul possui uma integração controvertida no sentido em que seus Estados membros mantêm 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.<sup>10</sup>

Vale ressaltar que o Mercosul possui a pretensão de se tornar uma União Aduaneira que requer a adoção de 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). Todavia, permanece extensa a lista de exceções dos países membro à TEC do bloco, razão pela qual se considera como uma “união aduaneira imperfeita”.

Nas palavras do Itamaraty:

“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

---

<sup>7</sup> “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.” CASELLA, Paulo Borba, op.cit. pp.13.

<sup>8</sup> Tratado de Assunção, 1991. Disponível em: [http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl\\_1270491919.pdf](http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1270491919.pdf) - Acesso em 01 dez 2016.

<sup>9</sup> <http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/integracao-regional/686-mercosul>. Acesso em 02 dez 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.”

<sup>10</sup> Informação disponível em <http://www.camara.leg.br/mercosul/blocos/introd.htm>. Acesso em 03 dez 2016.

como pela adoção de política tarifária comum em relação a terceiros países, por meio de uma Tarifa Externa Comum (TEC).<sup>11</sup>

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. [...] Diante das liberdades envolvidas no Mercado Comum, outras medidas conjuntas tornam-se necessárias, seja para harmonizar condições desiguais, seja para melhor conduzir políticas econômicas”.<sup>12</sup>

Esse configura o objetivo institucional a ser alcançado pelo Mercosul, já que prevê em seu Tratado original menciona “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”.

Neste ponto, especificamente, 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, especificamente, há delegação de capacidades e competências 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 alcançar o patamar de Mercado Comum, sabe-se estar atualmente distante disso. Ainda

---

<sup>11</sup> <http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/integracao-regional/686-mercosul>. Acesso em 03 dez 2016.

<sup>12</sup> FARIA, José Angelo Estrela. O Mercosul: princípio, finalidade e alcance do Tratado de Assunção. Brasília: Ministério das Relações Exteriores do Brasil, 1993. p. 40.

que haja também instituições mercosulinas como o Conselho do Mercado Comum, o Grupo Mercado Comum, a Comissão de Comércio, o Parlasul etc., não são comparáveis aos 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 é muito duvidosa a real força executória das diretivas e dos planos de ação do Mercosul.

#### 4. O REFORÇO DA LIBERALIZAÇÃO NO MERCOSUL PELO VIÉS TRIBUTÁRIO

Além das 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 e os regimes especiais que o próprio objetivo final da liberalização comercial dentro do bloco resta seriamente comprometido.

A harmonização pode ser definida como a adoção de regras que tendem a assegurar o bom funcionamento do mercado comum e as normas que devem se conformar com as legislações nacionais. Ou seja, seria uma legislação em duas velocidades: uma comunitária, imposta aos Estados e outra nacional que criaria direitos e obrigações aos particulares, conforme as normas comunitárias.<sup>13</sup>

Aliás, fundamental apontar que Mercado Comum não se faz simplesmente com tributação nacional equivalente a utilizada entre membros do bloco. É essencial que os modelos sejam ao menos similares, haja vista que burocracia fiscal, aduaneira, também cria obstáculos ao livre fluxo econômico entre países.

E, nesse ponto, cabe ao Brasil a maior responsabilidade pelos entraves 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. Ora, dividir-se entre os três entes federativos, União, Estados e Municípios a prerrogativa de tributar o consumo engessa maiores investidas da República quanto à harmonização da tributação internacional. Especialmente quando se observa que, no plano interno, todos os demais membros do bloco já adotam modelos de Imposto sobre Valor Agregado ou Adicionado, mesmo que com nuances particulares em cada país.

A ideia não é de retirar a competência do Presidente da República para tratar de tributos estaduais ou municipais em seara internacional. Trata-se de representação nacional, como chefe de Estado, e não da União enquanto esfera

---

<sup>13</sup> DIZ, Jamile Bergamachine Mata. "Harmonização tributária no Mercosul: da utopia à realidade." Revista de Informação Legislativa, a. 37, n. 146, abr/jun 2000, p. 196.

política federal, isto parece claro. Entretanto, no cenário político brasileiro interno, mexer na esfera federativa em matéria tributária atrai não só questões orçamentárias com consequências bastante relevantes, como também reforça preocupações quanto ao próprio pacto federativo em si, especialmente quanto à autonomia entre os três entes de governo: Municípios, Estados e União.

O modelo europeu pode ser apontado como uma fonte inspiradora na questão da harmonização no campo tributário. Nesse tem-se o chamado Sistema Comum do Imposto Sobre Valor Acrescentado, sob a égide atualmente da “Diretiva IVA” (Diretiva 2006/112/CE)<sup>14</sup>, mas que remonta aos idos da década de 1960, como aponta Clotilde Celorico Palma<sup>15</sup>:

“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 Diretivas IVA de 1967 e foi depois consagrado na Sexta Diretiva de 1977, deve-se a este inspetor 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 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.

---

<sup>14</sup> Texto integral disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112> Acesso em 03 maio 2017.

<sup>15</sup> PALMA, Clotilde Celorico. Introdução ao imposto sobre valor acrescentado. – 6a ed. Lisboa, 2014 – (Cadernos IDEFF).

(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:

“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 estágio 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 a 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.).<sup>16</sup> (publicação traduzida seguindo o português de Portugal)

Para os fins da presente análise e no que toca à essência da promoção da verdadeira integração regional também pelo viés tributário, 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:

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.

[...]

A empresa pode deduzir o IVA pago sobre as despesas relacionadas com essa venda (bens/serviços adquiridos especificamente para fins dessa venda).

[...]

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

---

<sup>16</sup> Serviço das Publicações da UE. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=URI-SER%3A131057>. Acesso em 09 dez 2016.

no ano em curso não atingir o limite fixado pelo país (35000euros ou 100000euros).

[...]

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.

[...]

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).

[...]

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).<sup>17</sup>

Ou seja:

- sujeito passivo/critério espacial de destino para aferição de relação jurídica tributária principal em transações intra-UE.
- 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.

Fazendo uma correlação com a experiência do Mercosul, duas dificuldades genéricas podem ser constatadas no que toca à deficiência de harmonização fiscal efetiva para transações intra-bloco: diferenças quanto a alíquotas nominais aplicadas pelos países de destino e quanto à burocracia tributária.

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.

---

<sup>17</sup> Comissão Europeia via [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/cross-border/index\\_pt.htm](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/cross-border/index_pt.htm). Acesso em 09 dez 2016.

O Brasil, diferentemente, adota 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, em transações internacionais. Se já é burocraticamente difícil ao contribuinte brasileiro corretamente apurar e recolher tais tributos em transações internas é ainda mais difícil aos estrangeiros compreender a infinidade 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 em peso à dos demais Estados membros. 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?

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. Nem por isso julgado inconstitucional, já que regido por um sistema conjunto que envolve as três esferas de governo: o Comitê Gestor do SIMPLES Nacional.

Outra solução poderia estar na uniformização das regras no Mercosul.<sup>18</sup> Todavia, isso se mostra inviável pela premissa de que cada tribunal nacional poderia interpretar o tratado de modo diverso. Afinal de nada adiantaria ter normas idênticas, com sistema de solução de controvérsias diferentes. O ideal seria uma corte regional para resolver as controvérsias relacionadas a tais normas uniformes<sup>19</sup> ou a partir da chamada harmonia decisória<sup>20</sup> que traria um mandamento implícito no tratado exigindo que o Estado ao adota-lo tome conhecimento das decisões de outro Estado.

---

<sup>18</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. "Harmonização Tributária no Mercosul." Revista Direito Mackenzie. N. 2, ano 1, 2000, p. 171.

<sup>19</sup> TÓRRES, Heleno Taveira. Mercosul e o conceito de harmonização na tributação das rendas de empresas. In: Dejalma de Campos (coord.) O sistema tributário e o Mercosul. São Paulo: LTr, 1998, p. 318.

<sup>20</sup> VOGEL, Klaus. Harmonia decisória e problemática da qualificação nos acordos de bitributação. In: Eduardo Schoueri e Fernando A. Zilveti (coords.). Direito tributário, estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. P. 71.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, 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 IVA é considerado o melhor tributo para fins de coordenação tributária,<sup>21</sup> visto que pode legitimamente ser deduzido das exportações. O GATT prevê que um tributo desta natureza pode ser legalmente restituído nas fronteiras, por ajustes tributários no momento da exportação.<sup>22</sup>

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.

O temor de perda de soberania parece infundado e irreal, vez que muitos deles possuem uma “soberania virtual”, entre eles o Brasil. O processo de integração poderia justamente contribuir para aprofundar laços e fortalecer a região, muitas vezes entregue e interesses alienígenas e puramente exploradores.<sup>23</sup>

No fundo, infelizmente, trata-se de duvidar da própria vontade soberana dos membros do Mercosul na consecução do objetivo a que se propôs a criação do bloco: livre-circulação de bens, serviços, pessoas e capital.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **O direito tributário no Mercosul**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

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

CÂMARA DOS DEPUTADOS. <http://www.camara.leg.br/mercosul/blocos/introd.htm>. Acesso em 03 dez 2016.

---

<sup>21</sup> NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Imposto sobre o valor agregado (IVA) e harmonização tributária e fiscal no MERCOSUL. *Scientia Iuris*, v. 4, 2000, p. 375.

<sup>22</sup> AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **O direito tributário no Mercosul**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 42.

<sup>23</sup> DIZ, Jamile Bergamarchine Mata. “Harmonização tributária no Mercosul: da utopia à realidade.” *Revista de Informação Legislativa*, a. 37, n. 146, abr/jun 2000, p. 202.

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

Comissão Europeia *via* [http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/cross-border/index\\_pt.htm](http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/cross-border/index_pt.htm). Acesso em 09 dez 2016.

DIZ, Jamile Bergamarchine Mata. “Harmonização tributária no Mercosul: da utopia à realidade.” **Revista de Informação Legislativa**, a. 37, n. 146, abr/jun 2000.

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

MRE. <http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/integracao-regional/686-mercosul>. Acesso em 02 dez 2016.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Imposto sobre o valor agregado (IVA) e harmonização tributária e fiscal no MERCOSUL. **Scientia Iuris**, v. 4, 2000.

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

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. “Harmonização Tributária no Mercosul.” **Revista Direito Mackenzie**. N. 2, ano 1, 2000.

Serviço das Publicações da UE. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=URISER%3A131057>. Acesso em 09 dez 2016.

Texto integral disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112> Acesso em 03 maio 2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. Mercosul e o conceito de harmonização na tributação das rendas de empresas. In: Dejalma de Campos (coord.) **O sistema tributário e o Mercosul**. São Paulo: LTr, 1998.

**Tratado de Assunção**, 1991. Disponível em: [http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwn\\_1270491919.pdf](http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwn_1270491919.pdf) - Acesso em 01 dez 2016.

VOGEL, Klaus. Harmonia decisória e problemática da qualificação nos acordos de bitributação. In: Eduardo Schoueri e Fernando A. Zilveti (coords.).

**Direito tributário**, estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

WTO. [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/region\\_e/rta\\_pta\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/region_e/rta_pta_e.htm) Acesso em 03 mai 2017.

**\* Submetido em: 14 maio 2017. Aceito em: 13 nov. 2017.**