
A TRIBUTAÇÃO ENTRE OS ESTADOS PARTES DO MERCOSUL E DA UNIÃO EUROPÉIA

*THE TAXATION BETWEEN STATES OF MERCOSUL AND THE
EUROPEAN UNION*

Cecília Álvares Machado
Procuradora da Fazenda Nacional
Especialista em Direito Tributário- PUCAMP
Especialista em Direito da Economia e da Empresa -FGV

SUMÁRIO: Introdução; 1 O Mercosul - evolução história; 1.1 Características do Mercosul; 1.2 As disposições tributária inseridas no Tratado de Assunção; 1.3 A Incorporação das normas do Mercosul no sistema Jurídico dos Estados partes; 2. A União Européia – constituição e fundamentos; 2.1 Características do Direito Comunitário; 2.2 Fiscalidade indireta; 2.2.1 IVA – Imposto sobre valor agregado; 2.2.2 Impostos especiais sobre o consumo; 3 Conclusão; Referências.

RESUMO: Partindo de uma sintética exposição sobre a constituição e características do Mercosul e da União Européia, o presente artigo busca demonstrar quais as medidas adotadas por esses grupos para permitir a livre circulação de bens e serviços no âmbito da tributação. Serão abordadas as características da TEC-Tarifa Externa Comum, o regime tributário aplicado às importações intrabloco no âmbito do Mercosul e da União Européia, assim como as diferenças essenciais encontradas nesses grupos quanto a formação e incorporação do direito ao sistema jurídico dos Estados membros.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário Internacional. Comércio Internacional. Mercosul. União Européia. TEC. Imposto sobre Importação. IVA.

ABSTRACT: From a synthetic exposition of the constitution and characteristics of Mercosur and the European Union, this article intend to demonstrate the measures adopted by these groups to allow free movement of goods and services regarding taxation. It will address the characteristics of CET-Common External Tariff, the tax regime applied to imports within Mercosur and European Union participants, as well as the essential differences found in these groups regarding the formation and incorporation of the legislation into each legal system of the member states.

KEYWORDS: International Tax Law. International Trade. Mercosur. CET. Import Duty.

INTRODUÇÃO

A necessidade de fortalecimento e melhor inserção no mercado econômico internacional fez com que os países da América do Sul buscassem uma forma de integração, estabelecendo sua opção em torno da formação de um bloco econômico regional. O passado comum de colônia dos países da América do Sul reforça esse objetivo de integração. O Mercosul foi formado inicialmente pelo Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai. Não houve desde sua formação um aumento de países integrantes, além da Venezuela, mas isso não desqualifica o bloco, que representa um grande espaço territorial e um numeroso contingente populacional.

Neste artigo, dedicamo-nos aos aspectos tributários da integração no Mercosul, com exposição das principais regras tributário-aduaneiras do Mercosul, abrangendo a denominada TEC -Tarifa Externa Comum e a tributação intrabloco.

Do outro lado do Atlântico vem a inspiração para a formação do Mercosul. Constituída por razões diversas, a Comunidade Européia, hoje denominada União Européia, adotou em sua formação um modelo pioneiro e inovador de integração regional, forte na supranacionalidade.

Fazemos um relato do processo de formação do bloco e demonstramos as características dos tributos vigentes na União Européia, a fiscalidade direta, a fiscalidade indireta, o IVA e o imposto especial sobre o consumo.

1 O MERCOSUL - EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Na busca de melhores oportunidades econômicas os países da América do Sul sentiram a necessidade de integração regional. Com isso, em meados do séc. XX, a Comissão Econômica para a América Latina e Caribe entendeu que o caminho seria a integração regional, tendo como paradigma a realidade européia.

Em 1960, é assinado o Tratado de Montevideo, que cria a ALALC (Associação Latino-Americana de Livre Comércio), com objetivo de estabelecer de forma gradual e progressiva um mercado comum, e de imediato, uma zona de livre comércio.

Em 1969, alguns dos países que participavam do Tratado de Montevideo (Bolívia, Chile, Colômbia, Equador, Peru e posteriormente, Venezuela) decidem formar um subgrupo, com a instituição de um Tribunal de Justiça e de um Parlamento andino. Criaram-se o Pacto Andino, que embora ainda válido, não produz efeitos práticos. Uma década depois, foi criada a ALADI (Associação Latino-Americana de

Integração), fruto de renegociação do Tratado de Montevidéu, dispendo exclusivamente sobre preferências tarifárias de caráter bilateral.

O marco inicial do processo político que resultou na criação do Mercosul foi dado pela Argentina e Brasil, em 1985, quando firmaram a Declaração de Iguazu com vistas à defesa dos interesses comuns dos dois países. Os dois países continuaram a trabalhar para incrementar o intercâmbio comercial, e firmaram em 29/11/1988 um Tratado de Integração, Cooperação e Desenvolvimento, estabelecendo um prazo de dez anos para formação de um espaço econômico comum, através da eliminação de barreiras tarifárias e não tarifárias e a elaboração de políticas conjuntas.

Posteriormente, alteraram esta data, estabelecendo a data de 31 de dezembro de 1994 para a constituição de um mercado comum, bem como tiveram a participação do Paraguai e Uruguai, que juntos formularam o projeto de criação do Mercosul. Em 26 de março de 1991 firmaram o Tratado de Assunção, acordando a ampliação dos mercados nacionais, com fundamento na máxima de que a integração constitui condição fundamental para acelerar o processo de desenvolvimento econômico e social de seus povos.

O MERCOSUL visa à formação de um mercado comum entre seus Estados Partes. De acordo com o art. 1º do Tratado de Assunção, a criação de um mercado comum implica, entre outras coisas, a livre circulação de bens, serviços e fatores de produção entre os países do bloco; o estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial conjunta em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados.

Para a criação de um mercado comum, o tratado previu o estabelecimento de programa de liberação comercial, com vistas à aplicação de tarifa zero. A criação do bloco tem por objetivo não só o incremento do comércio intrazona, mas também o estímulo às trocas com terceiros países, caracterizando-se como um regionalismo aberto.

Além das disciplinas relativas ao comércio de bens, foram negociados dispositivos em matéria de serviços e circulação de trabalhadores e desenvolvidas diversas atividades de cooperação – envolvendo coordenação de políticas, harmonização normativa e realização de projetos conjuntos em áreas variadas, como em matéria de regulamentos técnicos, regulamentos sanitários e fitossanitários – para facilitar a livre circulação intrazona.

São Estados Associados do Mercosul¹ a Bolívia (desde 1996), o Chile (desde 1996), o Peru (desde 2003), a Colômbia e o Equador (desde

1 Disponível em < <http://www.mercosul.gov.br>>. Acesso em: 04 set.2012.

2004). Além disso, o Tratado de Assunção é aberto, mediante negociação, à adesão dos demais Países Membros da ALADI.

Nesse sentido, foi assinado, em 4 de julho de 2006, o Protocolo de Adesão da República Bolivariana da Venezuela ao Mercosul, prevendo que sua incorporação será de forma gradual, no mais tardar em quatro anos.

Em 31/07/2012 a Venezuela foi definitivamente incorporada ao Mercosul. O ingresso da Venezuela constitui-se em significativa conquista para o bloco, pois se trata de um grande mercado, maior do que muitos países europeus. Atualmente, o Paraguai está suspenso do Mercosul, em razão de problemas políticos na sucessão presidencial.

O processo de integração do Mercosul vem sendo caracterizado pelo cumprimento gradual das metas estabelecidas no Tratado de Assunção.

No Protocolo de Ouro Preto, de 1994, foi definida a estrutura do Mercosul e afirmada a necessidade de formação de uma união aduaneira como etapa para a construção do Mercado Comum do Sul. Neste Protocolo foi definido que a Comissão de Comercio do Mercosul é o órgão responsável por velar pela aplicação dos instrumentos comuns de política comercial intra Mercosul e com terceiros. O Protocolo reconhece a personalidade jurídica de direito internacional do bloco, atribuindo-lhe, assim, competência para negociar, em nome próprio, acordo com terceiros países, grupos de países e organismos internacionais.

1.1 CARACTERÍSTICAS DO MERCOSUL

Podemos afirmar que há cinco classificações para definir o tipo de integração adotada pelos países, que variam de acordo com o alcance e grau de cooperação econômica estabelecidos: 1- Zona de Livre Comércio; 2- União Aduaneira; 3- Mercado Comum; 4- Uniões Monetárias; 5- Uniões Políticas.

A União Européia, por exemplo, aspira ser uma União Política, que compreende além da adoção de uma política monetária comum e de uma moeda única, a harmonização das políticas externa, de segurança e interior, e a adoção de uma Constituição Única.

O Mercosul, de acordo com o Tratado de Assunção, está predisposto a se tornar um Mercado Comum, mas ainda não se consolidou como uma verdadeira União Aduaneira. A constituição de um Mercado Comum, além de uma política comercial comum, pressupõe a harmonização da legislação referente a áreas fundamentais, criando normas comunitárias para despacho aduaneiro de mercadorias, controles

sanitários e fitossanitários, defesa comercial extrazona e concessão de incentivos à produção, alcançando a livre circulação de pessoas e fatores de produção.

O modelo desenvolvido em Ouro Preto previu a implementação da Tarifa Externa Comum (TEC) como medida necessária à convergência das políticas comerciais comuns. A TEC entrou em vigor em 1º de janeiro de 1995, passando os quatro países a aplicar a mesma tarifa de importação para a maior parte do universo tarifário.

A evolução da TEC ao longo dos anos demonstra que vem sendo possível consolidar um regime tarifário comum para a maior parte dos setores econômicos. Esse é um requisito essencial para a consolidação do Mercosul como uma União Aduaneira, porque garante segurança jurídica aos setores produtivos que investem na região. No esforço de continuar o aperfeiçoamento da União Aduaneira, foi aprovada, em 2004, a Decisão CMC nº 54/04 sobre a uniformização da legislação aduaneira entre os Estados Partes e a eliminação da dupla cobrança da Tarifa Externa Comum (TEC). A eliminação da dupla cobrança da TEC é importante elemento para o aperfeiçoamento da União Aduaneira, ao fazer com que um bem que cumpra com a Política Tarifária Comum (isto é, o pagamento da TEC) ao ser importado seja considerado originário e possa circular dentro do Mercosul sem pagar novamente o imposto de importação.

Importante explicar que a denominação Tarifa Externa Comum, é uma tabela que abriga alíquotas de imposto sobre a importação. Portanto, em relação à legislação brasileira o termo é inadequado, porque tarifa tem significado diverso em nosso ordenamento jurídico.

O Brasil, a Argentina, o Paraguai e o Uruguai adotam, desde janeiro de 1995, a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), que tem por base o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH). É um método internacional de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições e que foi ratificado pelo Brasil e incorporado ao ordenamento jurídico pelo Decreto nº 97.409/1988. Esse Sistema foi criado para promover o desenvolvimento do comércio internacional, assim como aprimorar a coleta, a comparação e a análise das estatísticas, particularmente as do comércio exterior. Além disso, o SH facilita as negociações comerciais internacionais, a elaboração de tarifas de fretes, as estatísticas relativas aos diferentes meios de transporte de mercadorias e outras informações utilizadas pelos diversos intervenientes no comércio internacional.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado compreendem as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição e constituem material extenso e pormenorizado, que estabelece, detalhadamente, o alcance e o conteúdo da Nomenclatura abrangida pelo SH.

Assim, nas importações brasileiras, por exemplo, dos oito dígitos que compõem a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), os seis primeiros são formados pelo SH, enquanto o sétimo e oitavo dígitos correspondem a desdobramentos específicos atribuídos no âmbito do Mercosul. No Regulamento Aduaneiro está prescrito que se aplica a alíquota do imposto de importação correspondente ao posicionamento da mercadoria na TEC, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal de acordo com a NCM. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da NCM será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares, das Normas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Alfândegas (OMA).

A partir de 01/01/2012, entrou em vigor no Brasil a nova versão da NCM adaptada à V Emenda do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, aprovado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira.

1.2 AS DISPOSIÇÕES TRIBUTÁRIAS INSERIDAS NO TRATADO DE ASSUNÇÃO

Um dos objetivos principais do Tratado de Assunção é permitir a livre circulação de bens e serviços. Para tanto, é importante seja acordado um tratamento especial na parte tributária entre os Estados Membros.

No Anexo I do Tratado foi estabelecido um cronograma de eliminação gradual dos gravames, entendido este como “direitos aduaneiros e quaisquer outras medidas de efeito equivalente, sejam de caráter fiscal, monetária, cambial ou de qualquer natureza, que incidam sobre o comércio exterior.”

A previsão era de alcançar a total eliminação dos gravames até dezembro de 1994, mas tal objetivo não foi alcançado, no que concerne ao imposto de importação, que teve vigência até o final de 1999.

O Tratado incorporou o princípio da não discricionariedade, pelo qual deve ser aplicada a mesma regulamentação a duas relações que possuam características iguais, considerando injustificável qualquer diferença de tratamento.

Artigo 7:

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

Veja-se que o dispositivo visa eliminar desigualdades de tratamento tributário ante aos nacionais dos Estados contratantes, impedindo o tratamento discriminatório sobre qualquer nacional e qualquer espécie de tributo aplicável. Trata-se de um princípio de reciprocidade no relacionamento entre os Estados membros.

Este princípio é corrente em outros Tratados Internacionais, como se vê no art. 3º do Acordo GATT, em matéria de tributação sobre comércio internacional e no artigo 24 do Modelo OCDE de Convenção para evitar a dupla tributação internacional e prevenir a evasão fiscal.

No âmbito do direito internacional, não existe uma definição única para a discriminação fiscal. Trata-se de um conceito decorrente do princípio da igualdade, reconhecendo-se a discriminação quando há aplicação de condições mais severas das que seria aplicadas normalmente a pessoas que se encontrem em situações equivalentes, sem um fundamento com base constitucional para a discriminação.

Atualmente, é quase completa a desoneração do imposto de importação entre os Estados Partes intrabloco, remanescendo a cobrança do tributo no setor automotivo e para o açúcar.

Os bens importados que ingressem no território de algum dos Estados partes receberão o tratamento de originários, tanto no que respeita à sua circulação entre os Estados partes do Mercosul quanto à sua incorporação em processos produtivos. Para que isso ocorra e não haja o pagamento de Imposto de Importação, é necessária a apresentação do Certificado de Origem, que dá conta de que o produto efetivamente é produzido num dos Países Membros do Mercosul.

Os bens importados de terceiros países (extrazona) por um Estado Parte do Mercosul que tenham cumprido com a Política Tarifária Comum do Mercosul, também receberão o tratamento de originários, sendo identificados automaticamente pelo sistema informatizado de comércio exterior do Estado Parte responsável pela primeira importação da mercadoria no Mercosul, mediante a geração de um código alfanumérico denominado “Certificado de Cumprimento da Política Tarifária.

O entrave que impede o enquadramento do Mercosul como uma União Aduaneira completa é o estabelecimento integral da TEC para

os países extra-bloco. Nesse ponto, a integração encontra empecilhos, em face da possibilidade de indicação de produtos não sujeitos à mesma alíquota, denominada de “exceções às alíquotas comuns”.

A lista de exceções contemplam temporariamente alíquotas inferiores ou superiores à TEC. Com base na Decisão 58/10 do Conselho do Mercado Comum, permanece autorizada a manutenção de lista de exceções à TEC para os quatro Estados Partes, a qual pode ser alterada a cada seis meses, em até 20% dos códigos. Dessa forma, o Brasil poderá aplicar alíquotas de importação distintas da TEC para 100 códigos tarifários até 31/12/2015. Segundo O contido nas Decisões CMC 39/05, 13/06, 27/06, 61/07, 58/08 e 57/10. Também está permitida a adoção, pelo Brasil, até 31/12/2015, de alíquotas diferenciadas para Bens de Informática e Telecomunicações (BIT).

O Conselho do Mercado Comum admite, em casos excepcionais, estudar a adoção de uma TEC superior a 20%, como foi a de 35% para vários códigos do setor automotivo, entre o Brasil e Argentina. O Mercosul também aceita analisar pedido de alteração da NCM e da TEC, de forma permanente, mediante roteiro estabelecido e alguns critérios previamente definidos. A partir de 2002, para facilitar a compilação de estatísticas e ajustes nos sistemas de comércio exterior, o GMC decidiu que as alterações da TEC somente serão internalizadas duas vezes por ano.

A Lista relativa ao setor automotivo autoriza os países a praticar alíquota do imposto sobre importação de até 35% para importação de fora do bloco, de veículos. Em relação às transações intrabloco, o Acordo estabelece limite para margem de preferência de 100% - alíquota zero do imposto sobre a importação e outros limites com margem reduzida – havendo imposto alíquota reduzida.

Outro ponto que impede a constituição completa da União Aduaneira, são as chamadas “perfurações da TEC”. Em relação a alguns produtos a alíquota indicada na TEC é superior, para um ou mais dos países do Mercosul, em razão da alíquota consolidada na Organização Mundial do Comércio – OMC. No âmbito do OMC é permitida as integrações regionais, que podem conceder preferências tributárias não concedidas a países fora do bloco, desde que o imposto sobre a importação incidente sobre bens destes países não seja superior àquele exigido antes da constituição do bloco.

Em 02/08/2010 o Conselho do Mercado Comum – CMC aprovou o Código Aduaneiro do Mercosul - CAM, estabelecendo que os Estados Partes fariam, nos seis meses seguintes, as consultas e gestões necessárias para a implementação do mesmo dentro de seus respectivos

sistemas jurídicos. A adoção do Código criará condições para avançar no aprofundamento do processo de integração, tendo em conta que eliminará a bitributação.

Na parte tributária, o CAM trata do imposto de importação (ou direito de importação), cujo fato gerador é a importação definitiva de mercadoria para o território aduaneiro, e das taxas, referente à atividade ou serviço realizados ou postos à disposição pela Administração Aduaneira. O Código não trata sobre o imposto de exportação, devendo ser aplicada a legislação dos Estados Partes.

1.3 A INCORPORAÇÃO DAS NORMAS DO MERCOSUL NO SISTEMA JURÍDICO DOS ESTADOS PARTES

Importa para compreensão do tema conhecer a distinção da ordem jurídica comunitária da ordem jurídica internacional clássica. A ordem jurídica comunitária internacional advém de tratados internacionais que ocasionaram subordinação do direito interno ao direito comunitário. Há total primazia do direito comunitário sobre o direito interno, fruto de um processo de integração verdadeira, no qual os Estados Partes tem sua soberania limitada e partilhada.

Desta forma, a comunidade internacional clássica, na qual se enquadra o Mercosul, diverge do modelo comunitário adotado pela União Européia. Na comunidade internacional clássica, formada por estados soberanos, inexistem normas comunitárias e supranacionalidade. Predomina um sistema de cooperação entre os Estados, que não perdem sua soberania: sistema horizontal. No modelo comunitário, os Estados abrem mão de parte de sua soberania, que assegura o processo de integração, a ordem jurídica comunitária e o poder supranacional. Trata-se de uma relação com bases verticais.

A União Européia é o exemplo do modelo de direito comunitário. Foi uma inovação no cenário jurídico internacional, porque abandonou o conceito de soberania, instituindo o direito comunitário decorrente de uma soberania partilhada que estabeleceu um quadro jurídico único, constituído de normas que prevalecem sobre o direito nacional.

Para tanto, criaram o Tribunal de Justiça – TJCE, assegurando uniformidade de aplicação e implementação do direito comunitário.

Aqui transparece a diferença essencial entre o Mercosul e a União Européia. O mecanismo de incorporação do direito do Mercosul aos direitos dos países membros segue as regras clássicas do direito internacional, advindas dos Tratados Internacionais negociados pelos governos e posteriormente aprovados pelo Congressos e ratificados

pelos Estados Partes. Após esse processo, passam a incorporar a norma do Mercosul ao sistema jurídico de cada Estado integrante.

Para superar essas barreiras e adotar o modelo comunitário são necessárias sérias mudanças de caráter prático e constitucional. As Constituições das Repúblicas da Argentina e do Paraguai contêm dispositivos que permitem a adoção de normas de Direito Comunitário, sobretudo a constituição paraguaia.

O art. 145 da Constituição do Paraguai traz menção expressa a uma ordem jurídica supranacional, pela qual seja garantida a vigência dos direitos humanos, da paz, da justiça, da cooperação e do desenvolvimento, no campo político, econômico e cultural, em condições de igualdade com outros Estados.

A Constituição da Argentina admite a supranacionalidade, desde que se encontre em condições de igualdade e reciprocidade e respeito à ordem democrática e aos direitos humanos.

As Constituições das Repúblicas do Brasil e Uruguai, por sua vez, apresentam maiores dificuldades. A constituição do Uruguai, em seu art. 2º, repele a intervenção de qualquer Estado estrangeiro, por se tratar de um país soberano. O art. 6º dispõe acerca da integração econômica e social da região latino americana. Mas a defesa do conceito de soberania, como uma forma de defesa do Estado em relação a intervenções externas, constituiu-se num entrave para a adoção do modelo comunitário.

A Venezuela, recentemente incorporada ao bloco, afirma em sua Constituição a soberania do Estado. No Art. 73, expõe possibilidade de referendo do Presidente da República, em Conselho de Ministros, aprovar tratados e acordos que possam transferir poder para organismos supranacionais.

A Constituição Brasileira dispõe que a soberania é o fundamento da República brasileira (art.1º), tendo como fundamentos de suas relações internacionais a independência nacional e a não intervenção (art. 4º, I e IV). Também há disposição expressa acerca do controle de constitucionalidade dos tratados internacionais (art. 102, III, b).

A Constituição de 1988 define os procedimento de inclusão dos tratados internacionais no Direito interno, mas não trata do grau normativo destes, o que produz controvérsias em sua interpretação e aplicação. Atualmente, o Supremo Tribunal Federal mantém a concepção firmada em 1977, no julgamento do RE 80.004², prevalecendo o

2 Convenção de Genebra, Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias – Aval Aposto a Nota Promissória não Registrada no Prazo Legal – Impossibilidade de ser o Avalista Acionado, mesmo pelas Vias Ordinárias. Validade do Decreto-lei nº 427, de 22.01.1969. Embora a Convenção de Genebra que previu uma lei uniforme sobre letras de câmbio e notas promissórias tenha aplicabilidade no direito interno

entendimento de que os tratados internacionais são inseridos na legislação brasileira com força de lei ordinária federal, motivo pelo qual podem ser revogados por lei ordinária posterior, conforme o critério cronológico. A partir do julgamento do HC 72.131, o STF acrescentou ao critério cronológico a regra da especialidade (a lei específica prepondera sobre a geral). O STF está indicando uma possível mudança de orientação, como se depreende do julgamento do RE 460320³, em tramitação, em que se discute o potencial conflito travado entre o art. 75 da Lei nº 8.383/91 e o tratado internacional de natureza tributária celebrado entre o Brasil e a Suíça com o fito de instituir tratamento não discriminatório entre os súditos de ambos os países.

A harmonização legislativa fiscal e a aplicação das normas do Mercosul pelos Estados partes é essencial para a realização dos seu objetivo. O art. 1º do Tratado de Assunção reafirma que a harmonização das legislações dos Estados Partes nas áreas pertinentes é um dos aspectos essenciais para conformar um Mercado Comum. O Código Aduaneiro do Mercosul deu um importante passo no processo, especialmente quando estabelece a aplicação supletiva da legislação aduaneira dos Estados Partes⁴, priorizando assim a aplicação da legislação comum.

2 UNIÃO EUROPÉIA – CONSTITUIÇÃO E FUNDAMENTOS

Apesar da idéia de integração dos países europeus ter surgido antes da segunda guerra mundial, foi com esse episódio que ela começou a se materializar. Ainda durante a segunda guerra, em 1944, foi criado o BENELUX, união aduaneira entre Bélgica, Holanda e Luxemburgo.

Em 1947, durante a Guerra Fria, França e Inglaterra assinaram um tratado com vistas a criar uma proteção em face da hostilidade soviética, que se expandia pela Europa. Aliás, a expansão do comunismo no continente era um dos problemas que incentivavam a integração dos países, com o objetivo especial em assegurar a manutenção da paz.

brasileiro, não se sobrepõe ela às leis do País, disso decorrendo a constitucionalidade e consequente validade do Dec-lei nº 427/69, que instituiu o registro obrigatório da Nota Promissória em Repartição Fazendária, sob pena de nulidade do título. Sendo o aval um instituto do direito cambiário, inexistente será ele se reconhecida a nulidade do título cambia a que foi aposto. Recurso extraordinário conhecido e provido. RE 80.004/SE, Pleno, Rel., Min. Xavier de Albuquerque, julgado em 1º.6.1977, DJ de 29.12.1977,p.9.433.

3 Informativo 638 STF, set/11.

4 CAM-Título I – Capítulo I – Artigo 1º - Âmbito de aplicação: 4- As legislações aduaneiras de cada Estado Parte serão aplicáveis supletivamente dentro de suas respectivas jurisdições nos aspectos não regulados especificamente por este Código, por suas normas regulamentares e complementares.

Nesse contexto, foi instituído o Plano Marshall, em 1947, que se traduzia pelo auxílio econômico fornecidos pelos Estados Unidos à Europa para reconstrução do continente, sendo criado para sua gestão a Organização Européia de Cooperação Econômica – OECE, mais tarde sucedida pela OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, instituída com vistas a criar um sistema de economia de mercado, ligado por relação fundadas na liberalização, trocas comerciais e expansão da economia.

A instituição da CECA – Comunidade Européia do Carvão e do Aço, instituída pelo Tratado de Paris, em 1951, foi um marco no processo de criação da Comunidade Européia. O alvo principal da CECA eram as relações entre Alemanha e França, justamente os dois principais Estados produtores de carvão e aço utilizados nas indústrias bélicas. Entre os objetivos do Tratado estavam a abolição de impostos, a proibição de qualquer prática restritiva e a otimização dos potenciais de produção. Aqui se dá o início do direito comunitário, com a criação da Alta Autoridade, que foi a primeira instituição em que se partilhava a soberania.

O Tratado de Roma de 1957 cria duas instituições: A CEE – Comunidade Econômica e a CEEA – Comunidade de Energia Atômica. Desaparece a liberdade da Alta Autoridade e cria-se um órgão máximo que é o Conselho de Ministros, com representantes dos Estados partes, com prerrogativas executivas e legislativas. Alemanha, França e Itália detinham, pela sua importância, mais prerrogativas dentro do Conselho.

O primeiro passo para uma real união política foi consolidado com o Ato Único Europeu, assinado em 1986, que fez uma revisão do Tratado de Roma, através da cooperação nas áreas de política externa e segurança comum. Prosseguindo nesse caminho, em 1992, o Tratado de Maastricht, cria um Mercado Comum Europeu, com livre circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais e a instituição de uma moeda única. Foi a segunda maior revisão do Tratado de Roma. As três comunidades CECA, CEE e CEEA permanecem, mas altera-se a denominação da organização, de Comunidades Européias passou a ser chamada de União Européia.

Para concluir esse resumo histórico, há que se mencionar o Tratado de Amsterdam, assinado em 1997 e que consolidou o que foi estabelecido no Tratado de Maastricht. Segundo Joana Stelzer⁵ o Tratado de Amsterdam possui quatro grandes objetivos: “a) fazer do emprego e dos direitos do cidadão o ponto fulcral da União; b) suprimir os últimos entraves à livre circulação e reforçar a segurança; c) permitir

5 STELZER, Joana. *União Européia e Supranacionalidade*. 2. ed. 2004, 5ª tir. 2009. Juruá. p.46

que a Europa faça ouvir melhor a sua voz no mundo; e, d) tornar mais eficaz a arquitetura institucional da União.”

Atualmente a União Européia é composta por 27 países, sendo que apenas 17 adotam a moeda única, o euro. Este bloco dos 17 países é conhecido como “zona do euro”. Os problemas econômicos enfrentados pela Europa dificultam a adesão do outros países à moeda única.

Os dez Estados integrantes do bloco que não adotam o euro como moeda oficial tiveram índices melhores de crescimento no primeiro trimestre de 2012. Cinco destes países tiveram índices positivos⁶ de crescimento, ao contrário dos países da zona do euro que tiveram índices negativos.

2.1 CARACTERÍSTICAS DO DIREITO COMUNITÁRIO

Para compreender a política fiscal da União Européia é preciso conhecer um pouco a formação do direito comunitário, em razão do seu ineditismo e de suas peculiaridades.

O direito comunitário⁷ advém de um processo de integração verdadeira, no qual os Estados Partes têm sua soberania limitada e partilhada.

O Direito Comunitário constitui-se de fontes primárias e secundárias.

As primárias são retratadas por atos jurídicos com dispositivos inovadores, sem fundamento anterior que o vincule. É conhecido como direito comunitário originário. Sua expressão são os Tratados que originam o fundamento constitutivo da ordem jurídica comunitária.

As fontes secundárias consistem no conjunto de atos jurídicos adotados pelos órgãos da Comunidade que complementam e determinam os Tratados. Tais atos provêm dos Conselhos e Comissões e da Corte de Justiça, podendo assumir a forma de atos administrativos ou jurisdicionais. São os seguintes: regulamentos, diretivas, decisões, pareceres e recomendações.

Cabe esclarecer que o Tribunal de Justiça da Comunidade Européia somente poderá interpretar as regras de direito originário, mas não controlar sua legalidade. Em se tratando de direito derivado, a Corte pode controlar a legalidade das normas.

6 Folha de São Paulo, 04/09/2012.

7 Segundo Umberto Forte, Direito comunitário pode ser definido como conjunto de normas vinculantes para as instituições comunitárias e para os Estados -Membros, sancionadas principalmente pelos Tratados, e, de outro, como o conjunto de normas contidas em alguns atos qualificados das instituições comunitárias. FORTE, Umberto. União Européia. p.31

Por fim, temos a jurisprudência do Tribunal de Justiça Européia e os princípios gerais de direito, ambos de grande relevância para o direito comunitário.

2.2 FISCALIDADE INDIRETA

Os impostos podem ser diretos (pagos diretamente pelo contribuinte) ou indiretos (pagos por um intermediário, que por sua vez os repercute no contribuinte que se segue na cadeia de produção ou no consumidor final).

As disposições fiscais abrangidas pelo Tratado de Roma estão definidas nos arts. 95^s a 99.

Assim como no art. 7^o do Tratado de Assunção, vigora o princípio da não discriminação, proibindo que os Estados façam incidir sobre os produtos importados de outros Estados membros impostos internos superiores aos que gravam direta ou indiretamente os produtos nacionais, protegendo a neutralidade fiscal.

A regra ainda vigente é a tributação no país do destino, tendo em vista que todos os Estados membros tributam o consumo havido dentro de seus territórios, sendo que a receita proveniente dos impostos que gravam o consumo representa a parcela mais significativa das receitas fiscais dos Estados.

A tributação no país do destino evita uma guerra fiscal, mas não é o ideal buscado pela Comissão, porque traz a possibilidade do protecionismo fiscal da produção nacional através da tributação diferenciada da importação.

Por essa razão, o parágrafo segundo do art. 95 prevê a proibição ao protecionismo fiscal da produção nacional.

Segundo o art. 95 do Tratado não há limites à soberania fiscal dos Estados membros, eles podem adotar a tributação mais indicada a alguns produtos específicos, devendo somente respeito à não discriminação e ao tratamento isonômico. A jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidade Européia fixou alguns limites, estabelecendo que a tributação diferenciada deve ser pautada em critérios objetivos como,

8 Art. 95. Nenhum Estado-membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-membros, imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre os produtos nacionais similares.

Além disso, nenhum Estado-membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.

Os Estados-membros eliminarão ou corrigirão, o mais tardar, no início da segunda fase, as disposições existentes à data da entrada em vigor do presente tratado que sejam contrárias às disposições precedentes.

por exemplo, a seletividade, respeitando-se sempre a livre circulação e a concorrência justa dentro da União Européia.

2.2.1 IVA- IMPOSTO SOBRE VALOR ACRESCENTADO

Os principais esforços em matéria de harmonização fiscal no direito comunitário centraram-se em dois impostos: o imposto especial sobre o consumo e o IVA.

O IVA, Imposto sobre Valor Acrescentado (no sentido de agregado, adicionado), foi introduzido na Comunidade Economica Européia em 1970, a partir da primeira e da segunda Diretiva sobre IVA, substituindo os diferentes impostos sobre produção e consumo existentes nos Estados membros.

Esses impostos, pelo seus efeitos cumulativos, constituíam-se em obstáculo para as operações de importações/exportações, dificultando o conhecimento do valor exato dos impostos incidentes no preço dos bens e dos serviços.

O IVA possibilita saber o valor exato do imposto incidente sobre um produto em toda a cadeia de produção e distribuição, evita o efeito cumulativo dos impostos em cascata e assegura a neutralidade fiscal.

Por essa razão, ele foi selecionado para ser o imposto indireto aplicado em todos os Estados membros.

O IVA é um imposto geral de consumo diretamente proporcional ao preço dos bens e serviços, cobrado de forma fracionada em cada fase do ciclo econômico.

É um imposto geral, porque em princípio deve incidir sobre todas as atividades econômicas de produção e de distribuição de bens, assim como sobre as prestações de serviços.

É também é um imposto de consumo, porque a carga deve incidir, em última instância, sobre as despesas de consumo efetuadas pelos consumidores finais.

O IVA não se constitui como uma carga que incida sobre as empresas; é proporcional ao preço, o que permite em cada fase do processo de produção e de distribuição conhecer o montante da carga fiscal real nele incorporada; é cobrado de forma fracionada pelo sistema de deduções que permite ao sujeito passivo deduzir do imposto de que é devedor, o montante do imposto que liquidou aos outros sujeitos passivos relativamente às compras que utiliza na sua atividade sujeita a tributação.

Esse mecanismo assegura a neutralidade do imposto qualquer que seja a extensão dos circuitos econômicos.

A sexta diretiva referente ao IVA (77/388/CEE) garantiu que ele abrangesse as mesmas operações em todos os Estados membros.

A mesma estabeleceu um quadro legislativo com disposições comunitárias e estabeleceu um programa de trabalho visando a eliminação das fronteiras fiscais.

Para alcançar esse objetivo, a Comissão propôs, em 1987, o pacote Cockfield, que visava a implantação imediata do sistema de tributação na origem, complementado por um sistema de compensação para evitar transferências de receitas entre os Estados membros.

Ante a dificuldade para se implementar esse sistema, foi adotado um sistema transitório, abolindo-se o controle nas fronteiras fiscais mediante combinação de regras de tributação na origem e no destino: as trocas comerciais entre os Estados membros deixaram de se tratadas como importação/exportação.

A vista da complexidade do sistema transitório, a Comissão propôs em 1996 alterações substanciais no regime do IVA.

Os Estado Membros foram poucos receptivos em aprovar as propostas que conduzem à introdução do regime definitivo porque ainda não estão preparados para aceitar uma harmonização suplementar das taxas do IVA e das estruturas do imposto, apesar de tal fato ser uma condição prévia à introdução do regime definitivo.

Desta forma, a Comissão Européia ainda trabalha para implementar o regime definitivo, que priorizará a tributação no país de origem.

Para que se analise o sistema comum de IVA na União Européia, é primordial que se relacione a expressão harmonização com esse sistema, que consiste no somatório dos sistemas tributários de cada um dos Estados-membros naquilo que tenham de tratamento em comum, com certo equilíbrio entre eles, principalmente no que se refere a tipologia dos impostos, às bases de cálculo e às alíquotas.

A harmonização tributária é um instrumento para a racionalização e para a eficiência da gestão do Mercado Único.

2.2.2 IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO

Desde 1983 a UE harmonizou a estrutura e estabeleceu várias taxas mínimas para os impostos especiais de consumo (impostos indiretos que incidem sobre o consumo ou utilização de determinados produtos) sobre o *álcool*, o *tabaco* e os *produtos energéticos*. As suas taxas são geralmente expressas num valor por unidade de produto, por vezes sob a forma de uma percentagem do valor do produto.

A seleção dos produtos sujeitos a impostos especiais obedece igualmente a considerações de saúde pública, de proteção do ambiente e de economia de energia.

O fato gerador do imposto é normalmente a produção dos bens ou a sua importação na Comunidade. Todavia, o pagamento é normalmente suspenso até o momento em que os produtos são declarados para introdução no consumo, que corresponde geralmente a uma fase avançada do circuito comercial.

Essa regra garante o pagamento do imposto especial de consumo no Estado Membro de consumo, que é igualmente o beneficiário.

As mercadorias importadas de países extrabloco podem circular livremente no interior da Comunidade, enquanto não forem introduzidas no consumo, mediante o abrigo de um sistema suspensivo.

Os Estados membros podem ter outros tipos de tributos, como as conhecidas taxas verdes e impostos incidentes sobre a circulação de veículos, desde que não incidam sobre o volume de negócio e não dificultem a livre circulação de mercadorias.

2.3 FISCALIDADE DIRETA

Há poucos atos legislativos em matéria de fiscalidade direta editados pela União Européia, essencialmente devido ao fato de a sua adoção exigir a unanimidade por parte dos Estados-Membros.

Somente o art. 98 do Tratado de Roma⁹ ocupa-se dos impostos diretos e proíbe a aplicação de isenções e de reembolso à exportação para outros Estados membros dos impostos que não sejam os de transações, os diretos de sisa e os outros impostos indiretos.

Os países da UE têm liberdade para conceber os seus sistemas de fiscalidade direta a fim de alcançarem os objetivos da sua política interna, desde que respeitem os princípios da livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais e o princípio da não discriminação.

Não há uma harmonização dos impostos diretos, visto que para a constituição de um mercado comum o essencial era a harmonização dos impostos indiretos, que se incorporam ao custo das mercadorias. Mas foram realizados estudos na direção de uma possível harmonização da tributação

9 Art. 98. Relativamente às imposições que não sejam os impostos sobre o volume de negócios, sobre consumos específicos e outros impostos indiretos, só podem ser concedidas exonerações e reembolsos à exportação para outros Estados-membros, ou lançados direitos de compensação às importações provenientes de Estados-membros, desde que as medidas projetadas tenham sido previamente aprovadas pelo Conselho, deliberando por maioria qualificada sobre proposta da Comissão, para vigorarem por um período de tempo limitado.

direta, que levaram ao programa de harmonização apresentado ao Conselho em 1967, sendo que este programa nunca foi aprovado. Em 1976 a Comissão apresentou ao Conselho uma proposta de diretiva que foi adotado, quanto à assistência mútua dos Estados membros referente aos impostos diretos.

Os impostos diretos englobam aqueles que incidem sobre os rendimentos das empresas e dos particulares, sem um imediato e efetivo reflexo no preço de custo para a venda.

Os impostos mais comuns registrados no continente europeu são aqueles que incidem sobre a renda e sobre a fortuna e para os quais não há previsão legislativa de harmonização no Tratado de Roma.

A título ilustrativo citamos o caso da França, onde há uma alíquota alta de impostos sobre as grandes fortunas: o atual presidente daquele país, François Hollande, ao acenar com a pretensão de aumentar ainda mais a tributação sobre grandes fortunas, tem provocado uma espécie de “corrida” de milionários franceses em busca da cidadania belga.

No domínio da fiscalidade das empresas, foram adotadas três diretivas, estando outra a ser discutida: a diretiva sobre as sociedades-mãe e as sociedades afiliadas garante que não há dupla tributação dentro do mesmo grupo de empresas estabelecidas em diferentes países da UE no caso de pagamentos transfronteiras de dividendos ; a diretiva relativa às fusões visa atenuar as consequências fiscais negativas das reestruturações transfronteiras de empresas dentro da UE; a diretiva sobre os juros e os direitos de autor prevê a eliminação da dupla tributação dos juros e direitos de autor de empresas associadas estabelecidas em diferentes países da UE, isentando-as da imposição no Estado de proveniência;

Algumas iniciativas recentes da Comissão visam promover uma maior *coordenação dos sistemas de fiscalidade direta dos países da União Européia*, a fim de eliminar as atuais barreiras fiscais que afetam o bom funcionamento do mercado único. A coordenação neste domínio assenta em três elementos fundamentais: eliminação da discriminação e da dupla tributação; prevenção da não tributação involuntária; e redução dos custos de cumprimento da legislação incorridos pelos sujeitos passivos de mais de um sistema fiscal.

O objetivo que preside à coordenação dos sistemas de fiscalidade direta dos países da UE, que não estão harmonizados, é torná-los compatíveis não só com o direito europeu mas também entre si.

Até ao momento, a Comissão lançou iniciativas de coordenação específicas nos domínios de *tributação de saída, do tratamento fiscal dos prejuízos num contexto transfronteiras* para empresas e grupos e das *medidas antiabuso* na área da fiscalidade direta, tanto na União Européia como em relação a países terceiros.

3 CONCLUSÃO

O Mercosul pretende ser um Mercado Comum, como preconizado pelo art. 1º do Tratado de Assunção, com a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos, mediante a eliminação de barreiras tarifárias e não tarifárias à circulação desses fatores produtivos; com o estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum – TEC e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados.

Na prática, o Mercosul pode ser considerado, atualmente, uma zona de livre comércio e uma união aduaneira em fase de consolidação, com matizes de mercado comum.

Importante ressaltar que a consecução dos objetivos do Mercosul depende essencialmente que suas deliberações seja efetivamente acatadas pelos Estados Partes e, para tanto, é indispensável que haja um rápido e eficaz processo de harmonização legislativa do direito internacional para o interno, o que na prática não vem ocorrendo em razão das divergências constitucionais dos Países Partes.

O art. 1º do Tratado de Assunção reafirma que a harmonização das legislações dos Estados Partes nas áreas pertinentes é um dos aspectos essenciais para conformar um Mercado Comum.

A aprovação do Código Aduaneiro do Mercosul marcou um estágio importante nesse processo, mais relevante quando estabelece a aplicação supletiva da legislação aduaneira dos Estados Partes, priorizando a aplicação do direito comum ao direito nacional.

O mesmo fenômeno ocorre na União Européia. As regulamentações fiscais divergentes constituem um entrave residual importante à plena realização do mercado único.

As eventuais incompatibilidades entre os diferentes sistemas nacionais de tributação em vigor na União Européia traduzem-se por obstáculos às trocas comerciais e uma fragmentação do Mercado Comum, resultando na redução do desempenho na competitividade internacional dos operadores europeus.

A essência da política fiscal na União Européia é que a política fiscal do Estado membro não prejudique os outros Estados membros.

O art. 99 do Tratado de Roma traz a cláusula da unanimidade, que dificulta a harmonização da fiscalidade nos Estados membros.

A exigência de aprovação por unanimidade por parte do Conselho das propostas sobre harmonização fiscal impede a aprovação de medidas

que desagradem os interesses de um Estado membro, fato inconciliável com a idéia de supranacionalidade que vigora no direito comunitário, dificultando o objetivo da integração.

Ao mesmo tempo, o art. 99 estabelece uma regra programática para a concretização da harmonização das legislações dos Estados membros em matéria de tributação, visando a construção de um Mercado Comum.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Elizabeth Accioly Pinto de. *Mercosul & União Européia – Estrutura Jurídico-Institucional*. Curitiba: Juruá, 1996.

FORTE, Umberto. *União Européia. Comunidade Econômica Européia*. (Direito das Comunidades Europeias e harmonização fiscal). São Paulo: Malheiros, 1994.

STELZER, Joana. *União Européia e Supranacionalidade Desafio ou Realidade?* Curitiba: Juruá, 2009.

SALDANHA, Eduardo. *Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia*. Curitiba: Juruá, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. Capital Estrangeiro e Princípio da Não-discriminação Tributária no Direito Interno e nas Convenções Internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 87, dezembro 2002.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, Senado, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2005.

MEIRA, Liziane Angelotti. Integração Regional e Tributos sobre o Comércio Exterior no Mercosul. *Revista da PGFN*. Brasília. v. 2, dezembro, 2011.

