PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD

JEFERSON TEODOROVICZ

INTEGRAÇÃO ECONÔMICA E TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO SOB A PERSPECTIVA DA SUSTENTABILIDADE – ASPECTOS CIENTÍFICOS E POLÍTICOS

CURITIBA 2009

JEFERSON TEODOROVICZ

INTEGRAÇÃO ECONÔMICA E TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO SOB A PERSPECTIVA DA SUSTENTABILIDADE – ASPECTOS CIENTÍFICOS E POLÍTICOS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico e Socioambiental da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, na linha de pesquisa "Estado, Atividade Econômica e Desenvolvimento Sustentável", como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.
Orientador: Professor Doutor **Roberto Catalano Botelho Ferraz**

CURITIBA 2009

TERMO DE APROVAÇÃO

JEFERSON TEODOROVICZ

INTEGRAÇÃO ECONÔMICA E TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO SOB A PERSPECTIVA DA SUSTENTABILIDADE – ASPECTOS CIENTÍFICOS E POLÍTICOS

A Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico e Socioambiental da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, na linha de pesquisa "Estado, Atividade Econômica e Desenvolvimento Sustentável", como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, foi aprovada pela seguinte banca examinadora.

_____

Dr. Roberto Catalano Botelho Ferraz
Orientador

_____

Dr. James Marins de Souza
Membro

_____

Dr. Luís Eduardo Schoueri
Convidado

Curitiba, 11 de fevereiro de 2009.

Dedicatória

Dedico este trabalho a Deus, por ter me dado forças para realizar este trabalho.

Dedico este trabalho aos meus pais, Lourival Teodorovicz e Juliana Finta Teodorovicz, e ao meu irmão, Élder Teodorovicz.

Agradecimentos

Agradeço ao Professor Doutor Roberto Catalano Botelho Ferraz, meu orientador, por me proporcionar uma pesquisa saudável, incentivando prontamente meus estudos e sempre disponível para discussões acadêmicas – muitas vezes demoradas -, sempre dispondo pacientemente do seu tempo para ensinar aqueles que buscavam um pouco do seu conhecimento.

Agradeço ao Professor Doutor James Marins de Souza, por apoiar irrestritamente meus estudos, pelo incentivo quase diário para a Ciência do Direito Tributário, e por fornecer amplo material para minhas pesquisas. Sem dúvida, nossas discussões epistemológicas afetaram "duramente" os rumos deste trabalho.

Agradeço ao Professor Doutor José Roberto Vieira, por ter me aceitado como seu aluno no curso de Mestrado em Direito da Universidade Federal do Paraná. Nossas discussões, aliadas à sua irrestrita generosidade intelectual, permitiram que eu compreendesse a importância da Teoria da Norma Jurídica, e suas aplicações no Direito Tributário.

Agradeço à Professora Doutora Fabiane Lopes Bueno Bessa, por ter me aceitado como seu estagiário de docência, e também pelas excelentes aulas sobre Sustentabilidade Econômica e Social, que influenciaram fortemente a elaboração deste estudo.

Agradeço também aos amigos e colegas, à Dra. Sarah Maria Linhares, ao Dr. Leandro Marins de Souza e à Dra. Francielli Morêz, pela amizade por nós construída e pelo auxílio na elaboração deste trabalho.

Agradeço às secretárias da PPGD, Eva e Isabel, e aos demais colegas e professores da PPGD por toda a ajuda que me proporcionaram.

Agradeço também aos professores e demais membros do Grupo de Pesquisa de Direito Internacional da PUC, liderados pelo Professor Doutor Luís Alexandre Carta Winter, e que proporcionou meus primeiros encontros com a pesquisa científica. A vocês, eu sempre terei muito a agradecer.

Agradeço à UNIDROIT, Instituto Internacional para a Unificação do Direito Privado, sediado em Roma, que me enviou generosamente vários textos – muitos deles raríssimos – e de grande importância para meu tema de pesquisa.

Agradeço à CAPES, pelo apoio financeiro que viabilizou meu aprofundamento nos estudos.

“Os problemas significativos que enfrentamos não podem ser resolvidos no mesmo nível de pensamento em que estávamos quando os criamos.”

Albert Einstein.

“Comece fazendo o que é necessário, depois o que é possível, e de repente você estará fazendo o impossível”.

São Francisco de Assis.

INTEGRAÇÃO ECONÔMICA E TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO SOB A PERSPECTIVA DA SUSTENTABILIDADE – ASPECTOS CIENTÍFICOS E POLÍTICOS

RESUMO

O presente estudo pretende analisar – sob a perspectiva da Ciência das Finanças e da Política Fiscal – o fenômeno referente à integração econômica, enquanto instrumento para alcançar a sustentabilidade de determinada estrutura tributária. Em especialização temática, foram selecionados alguns aspectos tributários da integração econômica e, nesse sentido, a investigação recai especialmente sobre a Teoria da Harmonização Fiscal referente aos impostos gerais sobre o consumo – mais precisamente, ao Imposto sobre o Valor Agregado - IVA. Analisando o IVA, verifica-se a existência dessa modalidade tributária em praticamente todos os países do mundo. O IVA, enquanto instrumento da Harmonização Fiscal, merece ser estudado – e discutido – no que diz respeito aos processos de integração econômica contemporâneos, notadamente no MERCOSUL – Brasil, Uruguai, Paraguai e Argentina. Nesse contexto, serão apresentadas considerações relativas à possibilidade de se alcançar uma maior harmonização entre os citados sistemas fiscais – no concernente ao IVA – para acelerar, e fortalecer, o processo de integração econômica regional.

Palavras-chave: Integração Econômica Regional – Política Fiscal – Ciência das Finanças - Harmonização Fiscal – Imposto sobre o Consumo - IVA.

ECONOMIC INTEGRATION AND CONSUMPTION TAXATION UNDER THE PERSPECTIVE OF SUSTAINABILITY – SCIENTIFIC AND POLITICAL ASPECTS

ABSTRACT

The present study intends to analyze - under the perspective of the Financial Sciences and the Fiscal Policy - the phenomenon referring to the economic integration, while an instrument to achieve sustainability of a certain taxation structure. Some taxation aspects of the economic integration were selected for the specialization in this theme, and this approach particularly relies on the Theory of the Fiscal Harmonization referring to general taxes over consumption – more precisely the VAT [Value Added Tax]. By analyzing the VAT, the existence of this modality of taxation in observed practically in every country of the world. The VAT, while an instrument of Fiscal Harmonization deserves to be studied - and discussed - where the contemporaneous processes of economic integration are concerned, particularly relating to MERCOSUL – Brazil, Uruguay, Paraguay and Argentine. Some considerations relating to the possibility of reaching a better harmonization among the mentioned fiscal systems – concerning VAT – shall be presented in order to accelerate and consolidate the process of regional economic integration.

Key-words: Regional Economic Integration - Fiscal Policy - Financial Sciences - Fiscal Harmonization - Consumption Taxation - VAT.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.

I - Objetivos da Investigação.....01
II - Brevíssimas Considerações sobre o Sentido do Termo "Sustentabilidade" Empregado para os Objetivos do Presente Estudo.....05

CAPÍTULO I - CONSIDERAÇÕES EPISTEMOLÓGICAS PRELIMINARES.

I - PROBLEMAS METODOLÓGICOS E EPISTEMOLÓGICOS DE QUALQUER INVESTIGAÇÃO.....17
1.1. Noções Preliminares sobre o Conhecimento e a Ciência.....17
1.2. O Problema Metodológico.....26
1.3. Aspectos Preliminares: A "Ciência" e a "Política".....33
1.4. A Divisão Epistemológica entre a Ciência das Finanças e o Direito Financeiro.....35

CAPÍTULO II - TEORIA DA INTEGRAÇÃO ECONÔMICA INTERNACIONAL – A NECESSIDADE DO RECORTE EPISTEMOLÓGICO.

I - INTEGRAÇÃO REGIONAL E O SEU RECORTE EPISTEMOLÓGICO.....40
1.1. Considerações Preliminares.....40
1.2. Considerações Terminológicas.....45
1.3. Construção Conceitual da Integração Econômica.....49
1.4. Uma Aproximação da Idéia de Integração Econômica Internacional.....53
1.5. Etapas da Integração Econômica Internacional - Regional.....60
1.5.1. Zona de Livre Comércio.....66
1.5.2. Área de Preferência Tarifária.....68
1.5.3. União Aduaneira.....69
1.5.4. O Mercado Comum.....71
1.5.4.1. As Quatro – ou Cinco – Liberdades.....73
1.5.5. União Econômica.....75
1.5.6. União Total.....77
1.5.7. A Classificação de Vera Lúcia Viegas.....78

CAPÍTULO III – A INTEGRAÇÃO E A TRIBUTAÇÃO

I – ASPECTOS PRELIMINARES – ENTRE A POLÍTICA FISCAL E A CIÊNCIA FISCAL.....82
1.1. Uma noção de Política Fiscal. Questões Terminológicas.....82
1.2. Política Fiscal e Ciência das Finanças: Entre a Teoria e a Prática.....88
1.3. A Política Fiscal: Um Instrumento a Serviço do Estado.....94
1.4. A Política Fiscal, Ciência das Finanças e a Integração Econômica: Introdução à Harmonização Fiscal. 100
1.5. A Supressão da Distorção Fiscal como Meta da Política Tributária Integrativa – A Busca pela Neutralidade Fiscal.....107

CAPÍTULO IV – A HARMONIZAÇÃO FISCAL

I - DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO.....119
1.1. A Gênese da Doutrina.....119
1.2. O Marco Teórico para a Harmonização Fiscal – "*Fiscal Harmonization in Common Markets"*.....128

II - A HARMONIZAÇÃO FISCAL – TRIBUTÁRIA - E A FLEXIBILIDADE TERMINOLÓGICA..... 130
2.1. A necessidade da especialização temática.....130
2.2. Harmonização Legislativa.....139
2.3. Harmonização Fiscal e Unificação Fiscal.....149
2.4. Aproximações terminológicas.....152

III - AS ETAPAS DA INTEGRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....160
3.1. Antecedentes.....160
3.2. A Teoria da "União de Tributos".....162
3.3. A Contribuição de *Alberto Barreix, Fernando Vellayos* e *Luiz Villela.* A Teoria das *Escalas* de Harmonização.....175
3.3.1. Graus – ou *Escalas* - de Harmonização Fiscal.....178

IV - INTEGRAÇÃO ECONÔMICA INTERNACIONAL E A MATÉRIA TRIBUTÁRIA: EXEMPLOS HISTÓRICOS.....182
4.1. EUROPA.....184
4.1.1. A Benelux e a CECA.....184
4.1.2. Comunidade Econômica Européia.....187
4.1.3. EFTA.....192
4.1.4. COMECON.....194
4.2. AMÉRICA LATINA.....197
4.2.1. MCCA.....199
4.2.2. ALALC e ALADI.....201
4.2.3. Outros Exemplos da Integração Latino-Americana.....208
4.2.4. MERCOSUL.....210

V - A IMPORTÂNCIA DA CODIFICAÇÃO PARA A INTEGRAÇÃO DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS LATINO-AMERICANOS.....214
5.1. Considerações Introdutórias.....214
5.2. O Modelo de Código Tributário para a América Latina. BID-OEA.....215
5.3. O Modelo de Código Tributário do CIAT – Centro Inter-Americano de Administrações Tributárias.....222
5.4. Considerações sobre o Modelo da OEA/BID e o Modelo do CIAT.....231

VI - PROPOSTAS METODOLÓGICAS DA HARMONIZAÇÃO FISCAL.....233
6.1. Considerações Preliminares.....233
6.2. Harmonização Fiscal Positiva e Negativa.....234
6.3. Harmonização pelo Livre Mercado ou pelo Mercado Controlado.....235
6.4. Harmonização Horizontal e Harmonização Vertical.....236
6.5. O Relatório *Newmark* e a Metodologia de Harmonização Fiscal.....238
6.6. Influência da Metodologia do *Informe Newmark* na Doutrina e nos Processos integrativos.....242
6.7. Propostas de Harmonização Fiscal Direta.....247

VII - INTRODUÇÃO À "HARMONIZAÇÃO FISCAL INDIRETA".....250

VIII - O PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO NA ORIGEM E NO DESTINO.....254

IX – "INFORME SOBRE A HARMONIZAÇÃO DOS IMPOSTOS GERAIS SOBRE O CONSUMO NO MERCOSUL".....260

CAPÍTULO VII - OS IMPOSTOS "SOBRE O CONSUMO". UMA ANÁLISE A PARTIR DA CIÊNCIA DAS FINANÇAS E DA POLÍTICA FISCAL. DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO E ESTRUTURA.

I – O IMPOSTO SOBRE O CONSUMO.....265
1.1. Dificuldades Terminológicas. O "Consumo".....265
1.2. Aspectos Históricos.....271
1.3. Classificação e Estrutura do Imposto sobre Venda.....278

II - INTRODUÇÃO AO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO.....290
2.1. Estrutura Conceitual.....290
2.2. Tipologia..... 297
2.2.1. Classificação Conforme o Método de Cálculo do IVA – Sistema de Dedução.....298
2.2.2. Classificação do IVA Conforme o Sistema de Dedução Física e sistema de Dedução Financeira.....302
2.2.2.1. Especificações Conceituais.....303
2.2.2.1.1 Sistemas Específicos de Dedução e Sistema de Crédito e Débito do IVA - Limites às Deduções.....303
a) Sistema de Dedução "Imposto Contra Imposto".....304
b) Regra de "*Prorrata*" ou de "*Porcentagem de Dedução*" - ou de "*Pro Rata"*.....304
c) Regra de Dedução Imediata e Sistema de Dedução "*Prorrata Temporis*".....306
d) Regra de Reversão ou de Mecanismo de Regularizações.....307
e) Regra de "*Butoir*" ou do Limite..... 308
f) Regra de Sistema de Crédito do Imposto.....309
g) Regra de "*Décolage*" ou de "*Desfase*".....309
h) Isenções Aplicáveis ao IVA..... 310
i) Alíquota Zero.....311
j) Débito e Crédito Fiscal.....312
k) Saldo Favorável ao Contribuinte e Possibilidade de Devolução do Imposto Pago "A Mais".....312
2.2.3. Classificação do IVA segundo a Amplitude da Incidência – Horizontal – ou Conforme a Amplitude da Matéria Tributável.....314
2.2.4. Classificação do IVA, segundo a Amplitude "Vertical"- IVA sobre o Valor Agregado de Campo Geral – ou Geral - e de Campo Limitado – ou Limitado.....315
2.2.5. Classificação do IVA Conforme a Modalidade de Alíquota Aplicável.....316

2.2.6. Classificação do IVA Conforme o Princípio da Origem ou do Destino.....316
2.2.7. Classificação do IVA – Tipo Produto, Renda ou Consumo.....317

III - O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE FISCAL.....325

IV - CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA E NOÇÕES GERAIS SOBRE O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO – ENFOQUE DA CIÊNCIA DAS FINANÇAS.....329
4.1. Considerações preliminares.....329
4.2. As Primeiras Tentativas De Implantação do IVA na Alemanha.....330
4.3. A Missão *Shoup* – IVA para o Japão.....333
4.4. As Primeiras tentativas de implantação do IVA na Inglaterra.....335
4.5. A Introdução do Imposto sobre o Valor Agregado na França.....336
4.6. A Implantação do IVA Espanhol.....340
4.7. A Implantação do IVA na Itália.....342
4.8. A Implantação do IVA nos Estados Unidos – Imposto Estadual.....343
4.9. A Implantação do IVA em Portugal.....344
4.10. A adoção do IVA no Brasil.....346
4.11. A Implantação do IVA Comunitário – Comunidade Econômica Européia.....354
4.11.1. Objetivos da Harmonização Fiscal na União Européia.....357
4.11.2. As Diretivas IVA.....359
4.11.2.1. A Sexta Diretiva IVA.....361
4.11.3. Dificuldades da Harmonização Fiscal – IVA.....363

V - SÍNTESE HISTÓRICA DO TRATAMENTO JURÍDICO DOS TRIBUTOS NOS ORDENAMENTOS JURÍDICOS POSITIVOS E NA DOUTRINA ESTRANGEIRA – E BRASILEIRA.....370

VI - A ATUAL ESTRUTURA DO IVA NA UNIÃO EUROPÉIA – ENFOQUE JURÍDICO COMUNITÁRIO.....378

VII - A INTRODUÇÃO DO IVA HARMONIZADO NA COMUNIDADE ANDINA DAS NAÇÕES.....385
7.1. O Processo de Harmonização Fiscal na CAN.....385
7.2. Estrutura do IVA harmonizado.....390

VIII - BREVE ANÁLISE DO IVA NA ARGENTINA, PARAGUAI, URUGUAI E BRASIL - MERCOSUL.....397
8.1. Considerações Preliminares.....398
8.2. Breve Resumo dos Regimes Especiais para Pequenos Contribuintes.....404
8.3. Estrutura Jurídica Fundamental.....406
8. 3.1. IVA na Argentina.....406
8.3.2. IVA no Uruguai.....414
8.3.3. IVA no Paraguai.....421
8.3.4. O IVA e demais Sistemas Tributários.....427
8.3.5. Tributação sobre o Consumo no Brasil.....429
8.3.5.1. O Regime Jurídico-Constitucional da Tributação sobre o Consumo no Brasil.....431

8.3.5.1.1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Inter-Estadual e Inter-Municipal e de Comunicação – ICMS.....432
8.3.5.1.2. Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI 441
8.3.5.1.3. O ISS brasileiro.....451
8.3.5.2. Notas sobre o Comércio Exterior.....463
8.3.5.3. O ICMS é um IVA?.....469

IX - SÍNTESE COMPARATIVA: IVA PARAGUAIO, URUGUAIO E ARGENTINO, E IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO BRASILEIRO – IPI, ICMS E ISS.....474
9.1. Considerações Preliminares.....474
9.2. – Síntese Comparativa.....477

X - SÍNTESE DAS TENTATIVAS DE REFORMAS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.....491
10.1. Contextualização Preliminar.....491
10.2. Breve Relato da PEC Elaborada em 2008 pelo Ministério da Fazenda....496

CAPÍTULO FINAL – ASPECTOS NORMATIVOS DO ESTUDO. UMA PROPOSTA METODOLÓGICA PARA A HARMONIZAÇÃO FISCAL DO IVA NOS PAÍSES MEMBROS DO MERCOSUL.

I - ASPECTOS PRELIMINARES.....505

II - SOBRE A POSSIBILIDADE DA HARMONIZAÇÃO FISCAL NO MERCOSUL.....508
2.1. Identificação dos Objetivos a serem Alcançados pela Política Fiscal Integrativa – Especializada na Harmonização Fiscal.....509
2.2. Identificação dos Obstáculos para Alcançar tais Finalidades.....510

III - PROPOSTA DE POLÍTICA FISCAL EMPREGADA PARA SUPRIMIR – OU DIMINUIR – ESSAS DIFICULDADES. 519

IV - CONSIDERAÇÕES FINAIS COMPLEMENTARES – EM BUSCA DO REDIMENSIONAMENTO DA TEORIA DA HARMONIZAÇÃO FISCAL.....525

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....530

INTRODUÇÃO

I - Objetivos da Investigação.

A escolha do campo da Ciência das Finanças e da Política Fiscal, enquanto campo investigativo destinado a possibilitar maior compreensão do fenômeno integrativo, requer uma tomada de posição epistemológica frente a outras possibilidades de estudo. Nada obstante, precisamos destacar que, muito embora nosso objeto de estudo seja complexo, e possibilite ampla ramificação de temas conexos ao nosso tema, pretendemos delimitar, na medida do possível, as nossas investigações, procurando – ao mesmo tempo – desenvolver raciocínios sobre os assuntos pertinentes de modo a apresentarmos ao leitor uma redação clara – mas nem por isso superficial. Reconhecemos que a estrutura do trabalho talvez peque pela didática, pois este trabalho é caracterizado por tópicos extensos, com poucas divisões de temas.

Optamos pelos tópicos extensos, pois em nossa opinião, a maior extensão de tópicos possibilitou desenvolver com maior liberdade os assuntos que geralmente não são abordados com a profundidade que deveriam. Muitos dos assuntos discutidos nesse trabalho sequer foram lembrados pela maioria da doutrina nacional. Alguns textos e autores de grande importância para o assunto sequer foram lembrados e reconhecidos como tais pela doutrina brasileira. A busca pelo conhecimento “imediato”, “a curto prazo”, descomprometido com o aprofundamento dos problemas presentes neste trabalho, acometeu a generalidade das obras de Juristas sobre o tema, e, pasmem, também esteve presente nas obras dos Financistas e Políticos Fiscais nacionais.

A pesquisa produzida neste trabalho procura apresentar uma contribuição – ainda que superficial – para mostrar algumas dificuldades – e vícios metodológicos – que os estudiosos do tema geralmente manifestaram. Por esse motivo, tentando evitar o maior número de informações equívocas possíveis, decidimos ir atrás da “fonte” desses

estudos. Buscamos alguns representantes da doutrina "*fundacional*"[1] da Teoria da Integração Econômica Internacional, representada por *Bela Balassa*, *Peter Robson*, *Gunnar Myrdal* e outros, e descobrimos que a Teoria da Integração Econômica Internacional foi mais bem recebida – e refletida - pela doutrina brasileira do que o segundo tema que nos propomos investigar.

Também fomos atrás da fonte da Teoria da Harmonização Fiscal, e nesse sentido, o leitor encontrará valiosas contribuições de autores e estudos que ditaram os rumos da criação dessa teoria na Europa e nos Estados Unidos dos anos 50 e 60, tais como *Carl Shoup, Douglas Dosser, Hirofumi Shibata*, *Cesare Cosciani e John F. Due.* A lista é extensa, e obras clássicas sobre o tema foram analisadas neste estudo. Procuramos manter a fidelidade no conteúdo dessas obras, para demonstrar que o tema da Teoria da Harmonização Fiscal não evoluiu tanto dos anos 60 para o século XXI, como poderíamos imaginar. No entanto, no âmbito da Teoria da Harmonização Fiscal, no decorrer dessa pesquisa, certamente fomos inundados de informações, e opiniões, que sequer imaginávamos existirem. Por esse motivo, pedimos a compreensão e a paciência do leitor, se por acaso algumas idéias expostas nesse trabalho soem um tanto quanto complexas, confusas, ou errôneas. Nossa imaturidade científica para uma missão dessa magnitude certamente foi um prejudicial para a qualidade do trabalho. O tempo disponível e os recursos escassos – físicos e financeiros – também limitaram a possibilidade de investigar todas as obras existentes sobre o tema. Sem dúvida, com maiores recursos, e com maior tempo disponível, poderíamos apresentar um trabalho mais completo. Este é – sem dúvida – o tipo de trabalho no qual usamos todos os segundos disponíveis, e nem um milionésimo de segundo *"a menos"*. Tentamos compensar essa falha investigativa – talvez inerente a todo investigador – com uma redação didática, simples e sem "floreios".

Todos os textos versados em língua estrangeira foram por nós automaticamente traduzidos, de maneira a evitar frases, ou parágrafos, que prejudiquem ou interrompam a dinamicidade da leitura. Para diferenciar os textos com tradução oficial das obras cuja tradução foi livremente elaborada por nós, basta observar a nota de rodapé

[1] O termo "*doutrina fundacional*" foi adotado por *Fernando Sainz de Bujanda* para se referir aos primeiros estudiosos do Direito Financeiro, referindo-se à doutrina que fundou a disciplina científica. Por expressa influência do mestre espanhol, decidimos adotar esse termo no que se refere aos primeiros estudiosos da matéria que é objeto de nossa investigação. *SAINZ DE BUJANDA, Fernando*. ***Sistema de Derecho Financiero.*** *Tomo I. Volumen Segundo. Análisis Estructural del Derecho Financiero. Ramos del Derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera. Madrid. Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985.* p. 24.

correspondente, pois os títulos das obras foram mantidos na língua estrangeira original. Os autores estrangeiros também apresentam uma mínima diferenciação textual, pois cada nome de autor ou termo estrangeiro foi escrito em "*itálico*", o que também poderá servir de orientação ao leitor.[2]

A primeira grande dificuldade desse estudo foi a definição do caminho metodológico que poderia trazer melhores frutos à nossa pesquisa. Depois de alguma meditação, verificamos três possibilidades investigativas: a) investigar o tema a partir da doutrina brasileira; b) investigar o tema a partir das informações de autores estrangeiros contemporâneos, sobre as obras fundacionais do tema; c) investigar diretamente as obras fundacionais do tema.

Optamos pela terceira alternativa, muito embora as duas primeiras tenham se apresentado imediatamente mais atraentes devido à menor dificuldade de encontrá-las no Brasil. Acreditamos que nosso esforço rendeu bons frutos, apesar das inerentes limitações do autor deste estudo. Certamente este estudo apresenta numerosos equívocos, em todos os campos do conhecimento que ousamos dissecar. Esperamos que

---

[2] **As notas de rodapé referentes às citações obedecerão a seguinte estrutura metodológica**:
A primeira citação da obra sempre terá a descrição completa: ex: SILVA, João. Imposto sobre o Valor Agregado. Curitiba: Editora Jurídica, 2008, p. 01. (obra fictícia)
Após ter sido citada pelo menos uma vez, a obra – em notas de rodapé posteriores – terá sua descrição reduzida à seguinte expressão: SILVA, João. *Op.cit*., p. 01.
Se o mesmo autor possuir mais de uma obra utilizada neste trabalho, acrescentaremos o nome completo do título do trabalho, como forma de diferenciar as obras produzidas pelo mesmo autor: ex.: SILVA, João. Imposto sobre o Valor Agregado. *Op.cit.*, p.
SILVA, João. Comunidade Européia. *Op.cit.*, p.
Em caso de citações seguidas do mesmo autor, mas com obras distintas, procederemos à seguinte técnica, suprimindo apenas o nome do autor, mas mantendo o restante da citação: SILVA, João. Imposto sobre o Valor Agregado. *Op.cit.*, p.
_____. Comunidade Européia. *Op.cit.*, p
Em caso de citações seguidas, utilizaremos a seguinte técnica: 1º Citação: SILVA, João. Imposto sobre o Valor Agregado. *Op.cit.*, p. – em caso de já ter sido citada uma vez na obra; 2º citação: Idem – se a citação seguida se situa na mesma página da citação anterior; Idem, p. – se a citação seguida se situa em página diversa da citação anterior; 3º citação e seguintes: Ibidem, ou Ibidem, p. – mesma regra referente à 2º citação.
Exemplo: SILVA, João. Imposto sobre o Valor Agregado. *Op.cit.*, p.01
Idem, p. 02.
Ibidem, p. 03.
Ibidem.
Livros redigidos em língua estrangeira serão escritos em *"itálico"*, assim como os nomes dos autores estrangeiros. Ex: *CARTOU, Louis.* ***Droit Financier et Fiscal Européen****. Paris: Précis Dalloz*, 1972.
Se o livro foi traduzido em edição brasileira, apenas manteremos em itálico o nome do autor estrangeiro: *DUE, John F.* **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento.** Traduzido por Camila Perret. São Paulo: Editora Perspectiva, 1974.
Livros e autores portugueses – ou traduzidos para a língua portuguesa – originalmente traduzida em Portugal – também foram mantidos em itálico, pelas sutis diferenças existentes entre alguns conceitos entre a nossa realidade lingüística e a realidade portuguesa, como maneira de diferenciá-las.

esse trabalho seja valorizado pela tentativa de apresentar uma "ponte" entre a doutrina atual e a doutrina fundacional, pelo menos.

No último capítulo optamos por investigar os impostos sobre o consumo e, em especialização temática, o Imposto sobre o Valor Agregado. O mesmo pressuposto metodológico mencionado nos parágrafos anteriores foi inserido na análise desse imposto, e os resultados dessa investigação também foram interessantes. Optamos claramente por uma especialização temática gradativa, passando da Teoria da Integração Econômica, para a Teoria da Harmonização Fiscal, e especializando na "Teoria do Imposto sobre o Valor Agregado". A escolha dessa espécie de imposto foi impulsionada pela importância desse instituto para a Teoria da Harmonização Fiscal e, conseqüentemente, para a Teoria da Integração Econômica. A Teoria da Harmonização Fiscal encontrou no IVA o seu mais eficiente instrumento tributário e, por esse motivo, não poderíamos deixar de evidenciar a importância instrumental do IVA para a harmonização fiscal que, por sua vez, é instrumento para a integração econômica, geralmente direcionado à construção de um mercado comum. A estreita relação do IVA com a Teoria da Harmonização Fiscal é facilmente verificável, pois os primeiros grandes estudiosos da Harmonização Fiscal foram também os elaboradores de alguns dos mais importantes textos sobre o imposto, dentre os quais citamos *Carl Shoup, John F. Due, Clara K. Sullivan, Cesare Cosciani, Ricardo Calle Sainz, Maurice Lauré,* etc.

Ademais, obviamente, o sucesso da Harmonização Fiscal protagonizado pelo IVA na União Européia também serviu de debates para a implantação dessa sistemática em outras formações integrativas, como o MERCOSUL. Nesse sentido, elaboraremos sucintas descrições sobre os impostos que seguem essa sistemática em alguns países do MERCOSUL, objetivando verificar se existem tantas diferenças como poderíamos supor, e quais as possibilidades de harmonização nessa formação integrativa – do ponto de vista da Política Fiscal e da Ciência das Finanças.

Uma última ressalva se faz pertinente antes de adentrarmos no próximo tópico. Como o leitor deve ter observado, optamos por reproduzir nosso texto na "primeira pessoa do plural", como se fôssemos um conjunto de autores dedicados a investigar o trabalho. Esta opção estilística é, na realidade, a nossa sutil homenagem aos autores que nos antecederam. Adotamos essa técnica, pois o conhecimento ora reproduzido nesse trabalho não é outra coisa senão mera continuidade de idéias já dissecadas por grandes estudiosos na matéria. Entre os grandes pensadores, procuramos inserir algumas idéias, reflexões, sugestões, e até dúvidas. De certa forma, em nossa interpretação, o

conhecimento ora reproduzido não é fruto de uma única pessoa, mas o conjunto de numerosas mentes brilhantes que se direcionaram na análise de problemas específicos. Portanto, optamos por discorrer através desse caminho, como uma forma de homenagear esses estudiosos, que tanto contribuíram para que pudéssemos apresentar este trabalho.

II - Brevíssimas Considerações sobre o Sentido do Termo "Sustentabilidade" Empregado para os Objetivos do Presente Estudo.

Neste estudo pretendemos realizar investigação sobre tema que vem galgando grande importância nas discussões políticas e acadêmicas, tanto nacionalmente como internacionalmente. Investigaremos a Teoria da Integração Econômica e suas relações com o fenômeno tributário, assunto correntemente discutido no último século, especialmente no âmbito da Política Financeira – da qual se especializa a Política Tributária – ou Fiscal - e da Ciência das Finanças – que por sua vez se especializa na Ciência Fiscal[3] – ou Ciência dos Tributos.

Nosso estudo tem por objetivo primordial relacionar o fenômeno da integração econômica internacional – sob uma perspectiva teórica e pragmática – com o fenômeno tributário que se insere nesse contexto integrativo.

Para esse objetivo optamos por selecionar um instituto tributário específico, pois a escolha de um instituto específico é aconselhável do ponto de vista investigativo.

Nesse aspecto, optamos por evidenciar que o estudo da integração econômica internacional, quando especializamos nosso estudo para o substrato tributário – ou fiscal -, encontra aparato teórico e prático na Teoria da Harmonização Fiscal, que procuraremos desenvolver nesse estudo, como ponte entre a teoria da integração econômica e os impostos sobre o consumo.

Os impostos sobre o consumo serão analisados sob uma perspectiva da Ciência das Finanças e da Política Fiscal, de modo que apresentem uma estrutura abrangente sem perder o foco principal do estudo. Nosso objetivo primordial de estudo é a análise do fenômeno integrativo, mas, sobretudo, sob a perspectiva instrumental dos impostos

[3] A terminologia "Ciência Fiscal" foi adotada – dentre outros autores - por *Maurice Lauré*, para referir-se aos estudos teóricos que dizem respeito à instituição e à organização dos impostos. *LAURÉ, Maurice*. ***Science Fiscale.*** *1º édition. Paris: Presses Universitaires de France, 1993,* p. 03.

sobre consumo, enquanto veículo da Harmonização Fiscal, direcionado à sustentabilidade sistêmica.

O vocábulo "sustentabilidade" está relacionado diretamente com o termo "desenvolvimento sustentável". Sua ligação é tão profunda que alguns autores, como *José Casalta Nabais*[4], identificam ambos os termos como sendo sinônimos. De qualquer forma, preferimos expor que o sentido da palavra "sustentabilidade", pode apresentar significado que se remeta à noção de "desenvolvimento sustentável". Nesse sentido, preferimos evidenciar algumas noções acerca da palavra "sustentabilidade" e sua contextualização com a noção de "desenvolvimento sustentável". O sentido empregado para sustentabilidade – ou desenvolvimento sustentável - neste trabalho aponta para a noção de estrutura eficiente, voltada às necessidades estruturais, mas que se comprometa com as gerações futuras, não deixando de manter a observância com os riscos de sua má utilização, e suas conseqüências futuras.

A sustentabilidade é um termo relativo, vago, aberto, que permite a inserção de diversos elementos que coadunem com a idéia geral da palavra. Afinal, a palavra "sustentabilidade", em uma observação de natureza semântica, apresenta como radical o verbo "sustentar", isto é, "dar sustento", indica a "possibilidade de ser sustentado". O "sustento", neste contexto, está relacionado às palavras "base", "estrutura", "alimento", "conservação" que, por sua vez, estão relacionadas à palavra "apoio". Aparentemente, a palavra "sustentabilidade" deriva do adjetivo "sustentável" que dá qualidade a um substantivo e está relacionada à idéia de estrutura, base, apoio, a que uma determinada atividade possa estar relacionada, como informam Pedro Nunes, Iêdo Batista Neves, De Plácido e Silva e Maria Helena Diniz.[5]

---

[4] *CASALTA NABAIS, José*. **Política Fiscal, Desenvolvimento Sustentável e Luta contra a Pobreza**. Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil. n.07. Jan/Dez 2007., p. 369.

[5] Para Pedro Nunes, a palavra "Sustento", significa *"(...) provisão alimentar, sustentação"*. NUNES, Pedro. **Dicionário de Tecnologia Jurídica**. Volume I. G-Z. 11º edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1982, p.854. No mesmo sentido, Iêdo Batista Neves, *"(...) diz-se dos alimentos, dos meios ou materiais preciso para a sustentação de um ou mais indivíduos"*. NEVES, Iêdo Batista. **Vocabulário Enciclopédico de Tecnologia Jurídica e de Brocardos Latinos**. Volume II. F-Z. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 1767. Para De Plácido e Silva, a palavra "Sustento", está relacionada à palavra "Sustentar", que significa nesse contexto *"alimentar, abastecer"*, e *"(...) tem a mesma significação que manutenção, ou suprimento de alimentos e meios necessários à vida. Assim, sustento, juridicamente, entende-se não só a própria alimentação, como o fornecimento de meios necessários à subsistência de uma pessoa. Por isso, não somente compreende alimentos, como os meios pecuniários para roupas e moradia. Em se tratando, mesmo, de menores não alfabetizados, o sustento abrange os meios para a educação". "(...) Sustentar uma pesosa, pois, não é simplesmente alimenta-la, ou lhe dar comida. É prestar-lhe toda assistência indispensável a que viva, ou a que se mantenha. Assim, neste sustento compreende-se cama, mesa e educação, ou seja, casa, comida e estudos. Os estudos, naturalmente, se o sustento está em fase deles"*. DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário Jurídico**. 23º edição. Revista e atualizada por: SLAIBI FILHO, Nagib; CARVALHO, Gláucia. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 1356.

A sustentabilidade está vinculada à segurança e à eficiência. Sempre relacionada às gerações futuras, o termo implica numa necessária preocupação com o "amanhã". Esta preocupação se sobressai como palavra de ordem nas diversas conferências internacionais focadas no tema "desenvolvimento". Se antes o desenvolvimento estava vinculado apenas às discussões restritas ao crescimento do Produto Interno Bruto, hoje, o desenvolvimento vem sendo relacionado à observância de níveis sociais, culturais, e ambientais atraentes ao ser humano. Prova dessa tendência é a importância atualmente concedida ao Índice de Desenvolvimento Humano, quando se discute o estágio de desenvolvimento de um determinado país[6].

Por outro lado, quando investigamos algumas disciplinas científicas que buscam o estudo do fenômeno tributário, como a Ciência das Finanças e a Política Fiscal, devemos nos ater a algumas considerações contextuais.

Muito embora a expressão "sustentabilidade", ou "desenvolvimento sustentável", não tenha sido utilizada primordialmente nas primeiras construções relacionadas à Política Fiscal, no sentido "*keynesiano*" do termo, acreditamos que essa

---

Já Maria Helena Diniz afirma que sustentabilidade, enquanto *"qualidade de sustentável"*, está relacionada palavra "Sustentação" que significa *"apoio, proteção, sustento, ato ou efeito de sustentar, conservação"*. Ainda, Sustentar pode apresentar a significação de *"fornecer recursos, ajudar, conservar, continuar, manter-se, resistir, suster, amparar*". Sustentável, para Maria Helena Diniz é aquilo que *"(...) pode ser sustentado"*. DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. Volume 4. Q-Z. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 482.

[6] A utilização da palavra "sustentabilidade" foi uma adaptação do termo "desenvolvimento sustentável", originariamente adotado na agenda 21, programa das Nações Unidas destinado à discussão de soluções para os grandes problemas contemporâneos, com especial ênfase às questões ecológicas. No entanto, o termo sustentabilidade vai adquirindo novas feições trazidas através de intensa produção doutrinária e convenções internacionais especializadas. A adoção do termo "desenvolvimento sustentável" inicia-se com as atividades da ONU – Organização das Nações Unidas -, resultante da criação, em 1972, da Comissão Mundial sobre o Ambiente e o Desenvolvimento, que, em 1987, publica um relatório de suas impressões sobre as questões globais concernentes ao meio ambiente e ao desenvolvimento. Este relatório, denominado, "Nosso Futuro Comum", ficou mais conhecido como "Relatório de *Brudtland"*, e fixou seu entendimento acerca do significado do termo "sustentabilidade". Para o Relatório, "sustentabilidade" significa *"(...) suprir as necessidades da geração presente sem afetar a habilidade das gerações futuras de suprir as suas (...)"*. Interessante ressaltar os pontos que, segundo o Relatório, seriam as causas da instabilidade ambiental global: a pobreza nos países do hemisfério sul e o consumismo extremado nos países ricos do hemisfério norte. Esses dois fatores, conjugados, contribuíram imensamente para a rediscussão de temas como o desenvolvimento consciente, a proteção ao meio ambiente e o combate à pobreza, bem como da própria sugestão de uma conferência mundial para a discussão desses temas. Em 1989, a ONU aprova, em assembléia extraordinária, a necessidade da realização de uma Conferência para a discussão de temas relativos ao meio ambiente e ao desenvolvimento. Naturalmente, como em todos os acordos inter-estatais realizados pela citada Organização Internacional, os esboços desse programa sofreram revisões, discussões, até culminarem na aprovação da ECO-92, no Rio de Janeiro, também conhecida como a "Segunda Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e Desenvolvimento". A ECO-92, ralizada entre os dias 03 e 14 de junho de 1992 teve a participação de 179 países, que aprovaram o programa para o desenvolvimento e meio ambiente discutido e aprovado durante a conferência. PERRONE-MOISÉS, Claudia. **Direitos Humanos e Desenvolvimento: A Contribuição das Nações Unidas.** *In:* AMARAL JR., Alberto; PERRONE-MOISÉS, Cláudia. **O cinqüentenário da Declaração Universal dos Direitos do Homem.** São Paulo: Edusp, 1999**,** p. 180.

meta sempre esteve vinculada – em maior ou menor grau – com a Política Fiscal anticíclica, que, afastando-se do modelo de Política Fiscal "neutra", destinada única e exclusivamente a "encher" os cofres estatais, transformou-se em um instrumento de Políticas Macroeconômicas, inspirado por ideais como justiça fiscal, redistribuição de riquezas e o favorecimento do pleno emprego. Mas se a busca pelos ideais supracitados simbolizou uma busca pela melhor estruturação do sistema tributário e, por conseguinte, da própria sociedade, não poderíamos afirmar que a Política Fiscal "*keynesiana*" já propagava um ideal de "sustentabilidade" do sistema fiscal?

Percebemos que o ideal de sustentabilidade apresenta diferentes conotações, de acordo com as mais variadas áreas de investigação. É um termo que necessita ser contextualizado, científica e politicamente, pois a sustentabilidade é um termo que reflete os ideais daqueles que a defendem.

Nesse sentido, a Política Fiscal "clássica" varia conforme as necessidades político-financeiras de cada país. Utilizando a tradicional dicotomia "países desenvolvidos x países em desenvolvimento", Aliomar Baleeiro destaca que os países desenvolvidos tendiam a apresentar políticas tributárias voltadas à manutenção de sua estrutura econômico-financeira estabilizada e, ao mesmo tempo, viabilizar a melhoria do sistema de acordo com suas necessidades econômico-sociais[7]. Por outro lado, os países em desenvolvimento, influenciados por exemplos de sucesso ocorridos em outras nações, empregavam políticas que em maior ou menor grau pretendiam possibilitar o progressivo avanço nas estruturas econômicas desses países, conforme as ponderações de *Ursula K. Hicks*[8].

Levamos em consideração as opiniões de *John F. Due*, para quem os objetivos de Política Fiscal adotados por qualquer país em desenvolvimento, independente de considerações de ordem política quanto aos governos desses países, geralmente apresentam certas semelhanças, não obstante existirem pequenas diferenças, sobretudo quanto *"(...) à importância prestada aos diversos objetivos, aos meios de alcançá-los, e*

[7] Aliomar Baleeiro distingue a política de desenvolvimento, que visa a modificar e a impulsionar países em estágios iniciais de desenvolvimento, da política de crescimento, *"(...) indispensável aos países amadurecidos e avançados, para que possam conservar o bem-estar social sem o perigo da estagnação"*. Essa diferenciação parece-nos pertinente, haja vista ainda existir nítida diferença de métodos e objetivos vislumbrados pelas políticas características das economias em desenvolvimento frente às políticas executadas em economias desenvolvidas. BALEEIRO, Aliomar. **Cinco aulas de finanças e política fiscal**. 2º edição. São Paulo: José Bushatsky, 1975, p. 102.

[8] *HICKS, Ursula K.* ***La Financiación del Desarrollo****. Traducción de Alejandro Pedrós Abelló. Barcelona: Biblioteca universitaria labor, 1967*, p. 75-56.

à intensidade com a qual são executados"[9], geralmente os ideais a serem alcançados, sob uma perspectiva de desenvolvimento econômico "clássico", sempre guardam certa consonância.

Para *John Due*, os objetivos das "economias em desenvolvimento", podem ser sintetizados em objetivos gerais: a) aceleração do progresso: baseada na ênfase concedida à aceleração do desenvolvimento econômico, relativamente ao aumento da renda real *per capita* ao nível dos países desenvolvidos; b) modelo de distribuição de renda: voltada à realização ou preservação de um *"(...) razoável modelo de distribuição dos ganhos obtidos pelo desenvolvimento";* c) alocação dos recursos: as economias em desenvolvimento vinculam-se à veiculação dos recursos visando a uma melhor satisfação da comunidade – ou do grupo dominante; d) estabilidade dos preços: embora considerada secundária em face dos já citados objetivos, a preservação do nível de preços relativamente estável é objetivo almejado por essas economias.[10]

Porém, à idéia de desenvolvimento econômico "tradicional", *José Casalta Nabais* acrescenta a possibilidade de reflexões sobre o direcionamento atual da idéia de desenvolvimento sustentável, sobretudo voltado à luta contra a pobreza, por sua vez enfatizada pelo *"(...) desenvolvimento comprometido com uma vida digna de ser vivida das gerações futuras (...)"*.[11]

De outra parte, o termo "desenvolvimento sustentável",[12] da locução inglesa "*sustainable development*", significa *"(...) desenvolvimento econômico com preservação"*.[13]

---

[9] *DUE, John F*. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. Traduzido por Camila Perret. São Paulo: Editora Perspectiva, 1974, p. 16.

[10] *DUE, John F*. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento.** *Op.cit*., p. 16-17.

[11] *CASALTA NABAIS, José. Op.cit*., p. 376-377.

[12] Muito embora o termo tenha sido elaborado em um contexto de intensas discussões ambientais, o conceito de "sustentabilidade" vai adquirindo conotação "sistêmica", ou generalizada, no sentido de apresentar uma veiculação ligada não somente à questões ecológicas, mas encontrando respaldo no contexto econômico, cultural, social e até político. Geralmente, o termo "sustentabilidade" tem sido identificado com as sugestões emanadas por conferências como a ECO-92. Assim, relaciona-se com um conjunto de propostas que viabilizem a atividade humana no sentido de que, em uma atuação conjunta da sociedade – tanto no âmbito nacional como internacional -, seja possível a utilização das necessidades humanas para atingir o maior desenvolvimento possível, sem esquecer a importância da preservação da "biodiversidade" e dos "ecossistemas naturais". Logo, a sustentabilidade tem sido identificada através de uma atividade – ou conjunto de atividades voltadas à sua realização em sua máxima eficiência, sem o desvinculamento de questões ligadas à conservação, e até aprimoramento, do sistema ou estrutura que a sustenta. Adquirindo feições sistêmicas, isto é, galgando diversos sentidos em múltiplos feixes da realidade – o que decorre até das premissas adotadas na Agenda 21, que vinculam tanto o âmbito social, cultural, econômico e legislativo -, o termo sustentabilidade torna-se objeto de investigação em diversos ramos do conhecimento, notadamente das Ciências Econômicas, Políticas, Tecnológicas e Sociais, não obstante ser razoável o entendimento que o sentido do vocábulo permite praticamente a apresentação de sentidos múltiplos, conforme o número de contextos em que este seja utilizado. A Declaração do Rio

O termo desenvolvimento sustentável apresenta conotação essencialmente política, isto é, volta-se à discussão de estratégias executórias pelo qual seja possibilitado o alcance de determinadas metas previamente fixadas nas conferências internacionais.

Por conseguinte, *José Casalta Nabais* apresentando uma conceituação acerca da expressão, afirma que "desenvolvimento sustentável" *"(...) é o desenvolvimento econômico, concretizado em larga medida no crescimento econômico ou crescimento do produto, que tenha em conta, que esteja comprometido com o futuro, com as necessidades das futuras gerações"*[14].

Esse entendimento se fixa na linha de que o "desenvolvimento sustentável" está relacionado ao desenvolvimento econômico, mas a ele não se restringe. Avança para a observância de aspectos essencialmente sociais, culturais e ambientais, como podemos verificar quando o autor português faz remissão ao comprometimento com o futuro, com as necessidades das futuras gerações.

Logo, a palavra "sustentável" sempre estará relacionada à outra palavra, ou a um contexto lingüístico no qual encontra o seu substrato teórico e empírico. Para entender o sentido da palavra, primeiro é imprescindível entender o contexto no qual está sendo empregado.

A sustentabilidade – em matéria de processos integrativos – em nossa interpretação – revela a importância de construir um processo saudável, equilibrado, estável e passível de construção para as gerações futuras.

Nesse sentido, a sustentabilidade, em sede da teoria da integração econômica, embora não tenha sido utilizada com esse nome, sempre esteve presente, em maior grau ou menor grau, nos processos integrativos. A idéia de sustentabilidade é ínsita ao processo de integração econômica, pois este sempre apresentou objetivo – direto ou indireto – de alcançar o crescimento de modo a melhorar a qualidade de vida de seus cidadãos, e garantir uma estrutura integrada saudável que se perpetue para o futuro.[15]

---

sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento – a Agenda 21, possibilitou novas discussões sobre temas contemporâneos, e junto com a Reunião de Copenhague para o Desenvolvimento Social, realizada em 1995, inicia-se o entendimento do termo "desenvolvimento sustentável", como referido ao desenvolvimento econômico, social, ambiental e cultural. PERRONE-MOISÉS, Claudia. *Op.cit*., p.180-181.

[13] DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. Volume 4. *Op.cit*., p. 482.

[14] *CASALTA NABAIS, José. Op.cit.*, p. 368.

[15] Essa consideração não significa que desconsideramos outros objetivos que fundamentaram o processo de cooperação e de integração européia, como por exemplo, a busca pela paz no período que sucedeu à Segunda Guerra Mundial. Apenas preferimos evidenciar os objetivos econômicos – que podem se

Mas avançando para outra seara, a da Política Fiscal e da Ciência das Finanças, verificamos que o termo alcança outros significados, que podem ser harmonizados com a sustentabilidade integrativa, ou não. Nesse sentido, muito embora a expressão "sustentabilidade" não tenha sido utilizada desde o início de sua produção doutrinária, é facilmente identificável com várias idéias produzidas nessa área de modo que utilizar a idéia de sustentabilidade, ou desenvolvimento sustentável, para a Política Fiscal, poderia parecer, à primeira vista, dispensável.

Ora, essa afirmação necessita de melhores aprofundamentos. No processo de desenvolvimento histórico do papel do Estado frente à atividade econômica, a Política Fiscal representa enorme importância enquanto instrumento direcionador de políticas voltadas a alcançar objetivos pré-estabelecidos[16].

Como será observado neste trabalho, a Ciência das Finanças tem encontrado estudiosos que apontam para a estrutura dúplice do estudo dessa matéria[17]. Nesse sentido, figuram: a) a Ciência das Finanças Descritiva – ou Ontológica – ou Positiva – na qual o cientista se compromete a descrever o objeto de estudo - e; b) a Ciência das Finanças Normativa – ou Aplicada - na qual o estudioso vai além da descrição, e promove estudos destinados a melhorar a própria estrutura financeira, e o próprio objeto de estudo. Tanto o sentido normativo do termo, como o sentido descritivo, apresenta possibilidades de relacionamento com a palavra "sustentabilidade". Sustentabilidade no sentido "positivo" estaria relacionada – em nossa interpretação - com a idéia de construção descritiva do objeto de estudo. Quanto mais aprofundada a análise descritiva, melhor estaria estruturado o objeto de estudo da Ciência das Finanças e, portanto, destinado a alcançar uma sustentabilidade sistêmica, com relação ao objeto de estudo. Afinal, a ciência trabalha no presente, mas vislumbra o futuro, de modo que não poderíamos afirmar que o cientista não busca melhorar a interpretação do objeto para

---

configurar como instrumentos de outros objetivos "maiores", como a paz, mas que em si mesmos interessam diretamente ao nosso estudo.

[16]Nesse sentido, *Francisco Rodrigues del Brio* destaca que, em uma estrutura pós-keynesiana de pensamento fiscal, o setor público na economia contemporânea pode utilizar de variados instrumentos, dentre os quais os impostos, que podem servir de grandes instrumentos para a estabilidade econômica. *DOMINGUES DEL BRIO, Francisco.* ***Estudio Preliminar****. In: La Política Fiscal em Acción. Ministério de Hacienda. Selección de lecturas sobre Política Fiscal Moderna, bajo la dirección y supervisión de Francisco Domingues del Brio. Traducciones realizadas por el Servicio de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: Impreso en la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971, p. 23.*

[17]*HICKS, Ursula K.* **Finanças Públicas**. Manuais de Economia Cambridge. Traduzido por Leopoldo Fontenele. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1961, p. 133; *SAINZ DE BUJANDA, Fernando.* ***Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero****.V. Madrid: Instituto de Estudios Políticos,* 1967, p. 22-26.

que futuramente novos estudiosos possam analisar seu ponto de vista e, refutá-lo, aprimorá-lo, ou aceitá-lo completamente.

Por outro lado, a Ciência das Finanças encontra aparato normativo, enquanto questiona o próprio objeto e procura moldá-lo, melhorá-lo conforme objetivos previamente determinados. Nesse sentido, a noção de sustentabilidade encontra reforço na idéia de melhoria do sistema já existente, de modo a garantir melhores resultados segundo objetivos pré-determinados.

Ora, a face descritiva e normativa sempre estará conexa com a noção de sustentabilidade, qualquer que seja o contexto de investigação. A noção de sustentabilidade guarda ínsita relação com a noção de aprimoramento do sistema, de maneira a, gradativamente, reforçar as estruturas que sustentam determinado objeto, seja o crescimento econômico, a estabilidade, a eqüidade, ou a própria justiça redistributiva.

Para os objetivos do presente estudo, a noção de sustentabilidade, devido ao contexto investigativo, relacionar-se-á à integração econômica com o sentido de processo pelo qual a integração destina-se a alcançar a idéia de construção integrativa ótima, destinada não somente ao alcance de objetivos econômicos, mas sociais, culturais, ambientais, etc. O objetivo da integração é sempre a busca pela melhoria da qualidade de vida de seus povos, não obstante ser corrente a eleição de objetivos econômicos – em processos incipientes de integração.

Por outro lado, a noção de Política Fiscal está necessariamente relacionada à noção de Sustentabilidade, e, nesse contexto, significará a Política em matéria fiscal que objetive alcançar uma estrutura saudável, sustentável, para as gerações futuras.

O estudo do fenômeno integrativo neste trabalho apresentará especialização material no substrato tributário inerente a esse fenômeno. Estudaremos com profundidade os pressupostos da Teoria da Harmonização Fiscal, incluindo aspectos históricos, epistemológicos e metodológicos relacionados a uma teoria tão pouco desenvolvida no Brasil.

Dentro do âmbito da Teoria da Harmonização Fiscal, optamos por discorrer sobre a adoção dos impostos sobre o consumo enquanto instrumentos para viabilizar essa Harmonização Fiscal, pois a Harmonização Fiscal é, sobretudo, política, e não prescinde de instrumentos tributários que sirvam aos seus propósitos.

Na temática dos Impostos sobre o Consumo, denominação abrangente usada para descrever um amplo rol de tributos, evidenciamos o IVA, o imposto sobre o valor

agregado, pela pertinência temática e pelo destaque concedido a esse imposto no âmbito da evolução doutrinária relacionada à harmonização fiscal.

Nosso estudo apresenta uma proposta investigativa que se diferencia largamente dos estudos anteriormente elaborados no Brasil, visando relacionar o tema – integração econômica, Harmonização Fiscal e Impostos sobre o Consumo – IVA – a uma noção que remonta os estudos mais contemporâneos da sustentabilidade.

Nosso objetivo escapa a uma análise limitada aos pressupostos dogmáticos estabelecidos nos ordenamentos jurídico-positivos de cada país. Também ressaltamos que, objetivamos não a discussão da pertinência ou viabilidade de um imposto "modelo" para cada país, mas apresentar as características de um imposto que, pela sua complexidade, permita que cada país adapte à sua própria realidade econômica, social, política e jurídica, um imposto nos moldes do valor agregado. Nesse sentido, realizamos sucinta descrição de alguns impostos sobre o valor agregado em alguns países, como por exemplo, na Argentina, Uruguai, Paraguai e Brasil. Mas, ressaltamos, é uma análise sucinta e não objetivamos aprofundar em demasia o tratamento jurídico aos impostos supracitados.

O objetivo primordial de nosso estudo não é a descrição das principais características do IVA nos países membros do MERCOSUL - e nem em nenhum outro país. Nosso objetivo transcende uma meta já estabelecida – pelo menos teoricamente – da viabilidade do IVA harmonizado no Brasil e nos demais países do bloco. Consideramos a questão da harmonização do IVA em qualquer formação integrativa como assunto de suma importância, pois é incontestável que o IVA foi identificado desde a sua primeira formulação teórica como um hábil instrumento destinado a concretizar variadas medidas de Política Fiscal, tais como a estabilidade econômica, o crescimento econômico, a livre concorrência, e, nos objetivos integrativos, a busca por um mercado comum – no qual se concretiza a livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais.

Poderíamos afirmar inclusive que, dentre os objetivos supracitados – estabilidade, crescimento, livre concorrência, mercado comum em um contexto integrativo – pelo menos um deles sempre foi o principal impulsionador da política de introdução do sistema IVA em praticamente todos os países adotantes.

Prova desse sucesso é que quase todos os países do mundo adotam uma sistemática IVA, em alguma de suas variações – que são numerosas, como veremos em tópico específico, pois o imposto sobre o valor agregado comunitário europeu, apesar de

apresentar o modelo mais “conhecido”, definitivamente não é o único possível a ser instaurado, e nem deve ser considerado como um modelo apto a ser construído em qualquer realidade econômica, como alguns autores geralmente afirmam.

Reconhecemos que o leitor desavisado pode entender que o título do trabalho esteja remetido a uma abordagem “tradicional” do tema. Em primeiro lugar, porque induz o leitor a pensar que estamos tratando de alguma formação integrativa específica, como o MERCOSUL, a União Européia, etc. Em segundo lugar, porque induz o leitor a prejulgar um papel pró-ativo na defesa de um modelo de imposto para a integração econômica. Em terceiro lugar porque aparentemente induz o leitor a pensar que este estudo seja embasado na análise jurídica dos impostos que seguem essa sistemática nos ordenamentos jurídicos positivos, com finalidades comparativas.

Optamos pelo título acima pelo simples motivo de o mesmo apresentar – decorrente de sua amplitude significativa – um amplo rol interpretativo que permite maior flexibilidade na escolha de certos assuntos que, segundo pensamos, podem apresentar grande importância – ainda que histórica – para os estudos brasileiros sobre o tema.

É certo que a amplitude temática impede o tratamento “completo” de todos os temas que apresentam conexão com o objeto de estudo, e nesse ponto, reconhecemos de antemão a limitação inerente de nossa pesquisa. Certamente a amplitude temática também pode ter prejudicado nossa análise quanto a alguns temas que poderiam ser melhores analisados, dentro de uma perspectiva restritiva de estudo. No entanto, optamos por alargar o rol temático – aceitando as críticas por essa opção e os equívocos inevitáveis decorrentes - por um simples motivo: o choque da descoberta de que os temas “Integração Econômica”, “Harmonização Fiscal” e “IVA” ainda são estudados de maneira repetitiva e superficial. Repetitiva, pois a tendência da doutrina atual é a mera repetição – quase inconsciente - de postulados clássicos produzidos há cerca de quarenta anos atrás. Superficial, porque a doutrina geralmente não busca a fonte do problema, limitando-se a aceitar informações produzidas por autores estrangeiros – ou autores brasileiros que citam autores estrangeiros – sem questioná-los ou – ainda - aprofundá-los. Essa é uma tendência preocupante que encontramos em diversas obras por nós analisadas, e o resultado dessas duas tendências foi a singela produção doutrinária sobre o tema nas últimas décadas, no Brasil. O conhecimento por imitação, a que se referia *Carnelutti*, não pode prescindir de uma investigação pautada na seriedade pela busca da fonte e das idéias que originaram uma teoria.

Observem que o termo “integração econômica e impostos sobre o consumo” demonstra natural generalização temática – a partir da integração econômica – passando por uma especialização temática até chegar ao instituto dos impostos sobre o consumo, na qual orientaremos nossa pesquisa com o intuito de verificar as possibilidades de análise sob o ponto de vista da sustentabilidade, ou seja, de uma estrutura que seja sustentável.

A sustentabilidade, para os objetivos desse estudo, estará relacionada com desenvolvimento sustentável, termo que explora a noção de desenvolvimento econômico adicionando-o um caráter social. Nesse sentido, o desenvolvimento sustentável é o desenvolvimento que envolve não apenas o desenvolvimento econômico, mas também o social, de modo a garantir um sistema saudável para as futuras gerações.

Muito embora o sentido de sustentabilidade seja de uso recente, a idéia a que se refere a palavra já estava impregnada nas formações integrativas desde seus primeiros passos, e por esse motivo, analisar as formações integrativas a partir da perspectiva da sustentabilidade significa analisar a integração econômica não apenas limitando-se ao econômico mas avançando para o social, para o crescimento sustentável, consciente, coerente, de modo a garantir uma estrutura estável para toda uma geração futura.

E nesse caminho, o estudo da Teoria da Harmonização Fiscal revela um papel de “ponte” entre a Teoria da Integração Econômica e o imposto sobre o consumo. Por esse motivo, optamos por aprofundar as análises sobre o tema. Finalmente, segue a estrutura metodológica do trabalho:

- A primeira parte desse estudo se preocupa em fixar algumas questões epistemológicas inerentes a qualquer investigação científica.
- A segunda parte se refere à Teoria da Integração Econômica, passando pela construção histórica e conceitual da teoria, bem como lembrando da estrutura clássica das etapas da integração econômica.
- A terceira parte deste estudo pretende relacionar a integração econômica com a matéria tributária, apresentando uma breve questão epistemológica envolvendo a Ciência das Finanças e a Política Fiscal, desembocando na Teoria da Harmonização Fiscal. Decidimos dar especial ênfase aos aspectos históricos da evolução doutrinária e empírica da Harmonização Fiscal, e fornecemos alguns exemplos de formações integrativas e

matérias tributárias que se relacionam a elas, inclusive apresentando algumas considerações sobre o processo codificador da matéria tributária, com especial ênfase na América Latina.

- Após discorrermos sobre a teoria da integração econômica e a teoria da Harmonização Fiscal, passamos a uma especialização temática, iniciando o estudo sobre o imposto sobre o consumo. Elaboramos um estudo histórico, conceitual e tipológico desse imposto, e, após, realizamos nova especialização, abordando a evolução histórica, estrutural e tipológica do IVA.
- No capítulo final, procuraremos traçar nossas considerações finais sobre os diversos temas que abarcamos enquanto analisamos a integração econômica, a Harmonização Fiscal e os impostos sobre o consumo, sob a perspectiva da Política Fiscal, enquanto direcionada à sustentabilidade do sistema tributário "integrado".

CAPÍTULO I - CONSIDERAÇÕES EPISTEMOLÓGICAS PRELIMINARES

I - PROBLEMAS METODOLÓGICOS E EPISTEMOLÓGICOS DE QUALQUER INVESTIGAÇÃO.

Pretendemos iniciar este trabalho, que muito embora se dedique a tema bem delimitado de investigação, não prescinde de idéias gerais sobre questões metodológicas e epistemológicas que circulam em torno do conhecimento a ser adquirido. Por isso, se, em primeiro momento, parecer que a investigação toma direção rumo à "Filosofia Geral", ou à "Filosofia do Direito", pedimos a paciência por parte do leitor, justamente porque as questões levantadas nesse tópico interessam a toda e qualquer investigação, seja científica, ou não. Obviamente, lançaremos apenas algumas idéias e conceitos que propiciem maior proximidade – e facilidade – para se compreender os motivos que orientaram e moldaram a presente pesquisa.

Primeiramente, discorreremos superficialmente sobre o fenômeno do conhecimento, seja científico ou não. Posteriormente, dedicaremos a análise aos seus elementos, notadamente metodológicos e algumas peculiaridades que interessam a presente pesquisa. Na seqüência, partindo do pressuposto da especialidade temática, verificaremos a consideração dessas idéias iniciais sobre o tema a ser investigado, notadamente o problema metodológico e epistemológico.

1.1. Noções Preliminares sobre o Conhecimento e a Ciência.

Pretendemos expor algumas idéias preliminares sobre o que se tem entendido por conhecimento na doutrina contemporânea. Ressaltamos que não é objetivo primordial realizar tratamento de profundidade sobre tema tão complexo, e nem explorar as teorias e problemáticas que o envolvem. Apenas visamos lançar mão de

alguns conceitos e idéias gerais que servirão de auxílio durante os próximos capítulos, pois, o conhecimento, nos dizeres de Lourival Vilanova, *"(...) é um fato complexo"* [18], e discorrer extensivamente sobre o conteúdo e forma do conhecimento escaparia aos objetivos do presente tema.

O filósofo alemão *Joachin Hessen*, no início de sua obra, destacou que a teoria do conhecimento deve ser considerada como disciplina filosófica, quando explica que para obtermos noção adequada do que possa ser entendido como "conhecimento", vislumbra-se a necessidade de apresentar uma definição da própria Filosofia. Etimologicamente, a palavra "Filosofia" deriva da língua grega e *"(...) equivale a amor pela sabedoria ou, o que quer dizer mesmo, desejo de saber, de conhecimento"*.[19]

Ao procurar a definição da "Filosofia", o autor elabora breve, porém profunda análise acerca das idéias ou noções que a Filosofia, em perspectiva histórica, procurando pinçar algumas noções sempre presentes nas diversas correntes filosóficas. Primeiramente, identificou como característica do pensamento filosófico a *"(...) orientação para a totalidade dos objetos (...)"*, e o *"(...) caráter racional, cognitivo, desta orientação"*.[20]

Seguindo essas ponderações sobre a evolução histórica da Filosofia, encontrou outras características que, segundo o mesmo autor, auxiliam na identificação da atividade filosófica e do próprio conhecimento.[21]

Os dois elementos essenciais do conceito de Filosofia são: a "concepção do eu" e a "concepção do universo", sendo que a história da Filosofia gira em torno desses dois elementos. Por isso, *"(...) a filosofia é simultaneamente as duas coisas: uma concepção do eu e uma concepção do universo"*[22]. No entanto, *Hessen* avisa que, diante dos primeiros caracteres identificados na análise geral das correntes filosóficas – a tendência à universalidade e o elemento cognitivo, racional – e analisando os dois elementos citados – concepção do eu e concepção do universo – verificamos a possibilidade de abstração da idéia do caminho pela investigação universal. Afinal, esta investigação pode se dar tanto no aspecto do "macrocosmos" – conhecimento externo - como do "microcosmos" – conhecimento interno -, vez que estas investigações se completam e

---

[18] VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, p. 37.
[19] *HESSEN, Joachin. **Teoria do Conhecimento**. Colecção Stvdivm. Temas Filosóficos, Jurídicos e Sociais. Tradução de António Correia. Coimbra: Armênio Amado Editora*, 1980, p. 08.
[20] *Idem*, p. 10.
[21] *Ibidem*, p. 11.
[22] *Ibidem.*

se corrigem. O autor leva ainda em consideração as ponderações de *Kant* e *Platão*, para quem existe na reflexão do espírito sobre si mesmo a relação de meio e fim entre as conexões da filosofia que chegam à imagem do mundo, a uma visão metafísica do universo[23].

Sem procurar trazer as definições de Filosofia – o que escaparia do objetivo do presente trabalho, partiremos para a noção do conhecimento, não obstante exista aí nítido contra-senso, pois em linhas anteriores afirmamos que para chegarmos ao que se pode entender por conhecimento devemos em primeira linha definir o que seja Filosofia – muito embora essa afirmação revela uma contradição ainda maior pela própria dificuldade – ou mesmo impossibilidade – da definição requerida. Mas adiantamos que, naturalmente, não realizaremos exposição sobre os fundamentos da Filosofia ou da Teoria do Conhecimento – seja formal ou material. Apenas tomaremos como pontos de apoio certas concepções para as investigações que pretendemos perseguir.

Para o que interessa ao presente estudo, a Filosofia pode ser entendida como *"(...) uma auto-reflexão do espírito sobre o seu comportamento de valor teórico e prático e, ao mesmo tempo, uma aspiração ao conhecimento das últimas conexões entre as coisas, a uma concepção racional do universo"*[24]. Ou, ainda, levando em consideração a relação de meio e fim pelo qual se regulam os dois elementos essenciais do conhecimento, podemos utilizar a definição de *Hessen*, que conceitua a Filosofia como *"(...) uma tentativa do espírito humano para chegar a uma concepção do universo por meio da auto-reflexão sobre as suas funções de valor teóricas ou práticas"*.[25]

O aspecto comum que une a Filosofia e a Ciência está no quesito de ambas dirigirem-se ao conjunto da realidade. Porém, a Filosofia se distancia da Ciência. Esse distanciamento é verificado na análise do aspecto objetivo – afinal - a Filosofia destina-se a analisar o conhecimento sob perspectiva universal, ao passo que a Ciência se fundamenta na escolha ou na seleção de parcelas dessa realidade, enquanto a Filosofia direciona-se ao conjunto. Muito embora fundadas no pensamento, poderíamos, no entanto, pensar em aplicar à Filosofia o conceito de Ciência, bastando distinguir entre a "Ciência Particular" – direcionada à parcela da realidade; e a "Ciência Geral', que estaria direcionada à totalidade. No entanto, opina *Hessen* que, *"(...) não é justo*

[23] *HESSEN, Joachin. Op.cit.*, p 13.
[24] *Idem*, p. 15.
[25] *Ibidem.*

subordinar a filosofia à ciência, como a um gênero mais elevado, e considerá-la desta forma como uma espécie da ciência (...)"[26], pois aquela se distingue da ciência não somente quanto ao seu objeto, mas, sobretudo, pela tomada de posição subjetiva que se exige quando analisamos parcelas do conjunto ou o próprio conjunto. Logo, entre a Filosofia e a Ciência também ocorre diferenciação do aspecto subjetivo, do processo cognitivo.

Sendo a Filosofia, como uma auto-reflexão do espírito sobre o seu comportamento valorativo teórico e prático, refere-se ao próprio comportamento teórico – que tem especial interesse neste estudo -, e, nesse sentido, a Filosofia se converte em "Teoria do Conhecimento Científico", ou "Teoria da Ciência". Nesse ponto específico, a própria Teoria do Conhecimento Científico acaba se especializando na Teoria do Conhecimento Formal – a Lógica; e Teoria do Conhecimento Material – ou Substancial -, ou Teoria do Conhecimento, que é concebida por *Hessen* como a *"(...) teoria material da ciência ou como a teoria dos princípios materiais do conhecimento humano"*[27].

Enquanto a Lógica investiga os princípios formais do conhecimento, ou seja, analisa as formas e as leis gerais do pensamento humano, a Teoria do Conhecimento Material volta-se aos pressupostos materiais mais gerais do conhecimento científico. Enquanto a Lógica busca o pensamento puramente em si mesmo, a Teoria do Conhecimento busca justamente relacionar o objeto ao pensamento. Ainda, enquanto a Lógica pergunta pela correção formal do pensamento, pelas suas próprias formas e leis, a Teoria do Conhecimento pergunta pela própria verdade do pensamento, pela sua concordância com o mesmo objeto. *Hessen* define a Teoria do Conhecimento como a teoria do conhecimento verdadeiro, e a Lógica como teoria do pensamento correto. Para o autor, a Teoria do Conhecimento é a *"(...) ciência filosófica fundamental, philosophia fundamentalis*"[28]. Por sua vez, divide a Teoria do Conhecimento em: geral – quando investiga as "referências do pensamento ao objeto em geral"; e especial, *"(...) quando tem por objeto a investigação crítica dos princípios e conceitos fundamentais em que se exprime a referência do nosso pensamento aos objetivos"*[29].

Feitas algumas considerações epistemológicas – tão breves quanto rasas - sobre a apreensão investigativa do fenômeno do conhecimento, parece o momento adequado de citar algumas concepções acerca do próprio objeto – ou atividade: o conhecimento.

---

[26] *HESSEN, Joachin. Op.cit., p.16.*
[27] *Idem,* p. 15-16.
[28] *Ibidem*, p. 19
[29] *Ibidem*, p. 19-21

Ensina *Hessen* que a Teoria do Conhecimento é uma explicação ou interpretação filosófica do conhecimento humano. Porém, sempre antes de estudar determinado objeto, o autor destaca a necessidade de examiná-lo minuciosamente e exaustivamente, pois *"(...) uma exata observação e descrição do objeto devem preceder qualquer explicação e interpretação"*. Devemos descrever com exatidão o fenômeno do conhecimento, *"esse peculiar fenômeno da consciência"*. Essa atividade de descrição rigorosa dos traços essenciais do fenômeno do conhecimento, por meio de uma atividade auto-reflexiva do próprio "conhecer", é conhecida como "Método Fenomenológico". Por sua vez, o "Método Psicológico" investiga os *"(...) processos psíquicos concretos no curso regular e a sua conexão com outros processos"*. Primordialmente interessados no método de descrição ou apreensão da essência geral no próprio fenômeno concreto, preferimos analisar o método fenomenológico do conhecimento.

Através do Método Fenomenológico, parece que no conhecimento "(...) *encontra-se frente a frente a consciência e o objeto, o sujeito e o objeto"*. O conhecimento é relação entre o objeto e o sujeito, que permanecem eternamente separados um do outro. Para o autor, o dualismo "sujeito x objeto" é da essência do conhecimento. Ao mesmo tempo a relação entre sujeito e objeto é relação de correlação, afinal, ambos só podem ser identificados como objeto e sujeito um em relação ao outro.[30]

Por isso, *Edmund Husserl* ensina que podemos chamar de Teoria do Conhecimento à tentativa de tomada de posição científica perante os problemas do conhecimento ou de possibilidade do mesmo[31]. E o método que critica o conhecimento é o fenomenológico, método que, como *Husserl* destaca, teve grande impulso de *René Decartes,* transformando a Fenomenologia, "(...) *num novo tipo de filosofia transcendental"*[32]. Assim, *"(...) a fenomenologia é a doutrina universal das essências, em que se integra a ciência da essência do conhecimento"*[33].

Sem aprofundar a questão do método aplicável à Teoria do Conhecimento, consideramos a necessidade de avançar para a discussão de algumas noções básicas sobre a própria noção do conhecimento.

---

[30] *HESSEN, Joachin. Op.cit*., p. 20-24.
[31] *HUSSERL, Edmund***. A Idéia de Fenomenologia**. Textos Filosóficos. Tradutor: Artur Mourão. Lisboa: Edições 70, p. 22.
[32] _____. **Meditações Cartesianas. Introdução à Fenomenologia.** Tradução: Frank de Oliveira. São Paulo: Madras, 2001, p.19-20.
[33] _____. **A Idéia de Fenomenologia.** *Op.cit*.**,** p.22.

Na lição de Maria Helena Diniz, *"(...) conhecer é trazer algo que se põe como objeto (...)"*, e, deste modo, consiste em levar à consciência do sujeito cognoscente – aquele que conhece, ou que pratica o ato de conhecer – algo que se situa fora do sujeito, em processo de apreensão intra-subjetiva de algo que é exterior ao próprio sujeito. O conhecimento pode ser identificado como *"(...) o ato de pensar um objeto, ou seja, de torná-lo presente à inteligência (...)"*, sendo que, também pode ser reconhecido como *"(...) uma transferência das propriedades do objeto para o sujeito pensante"*[34].

Em breve leitura é possível perceber a variedade de entendimentos e compreensões sobre o fenômeno do conhecimento. Mas nem mesmo a variedade de concepções impede a identificação de binômio sempre constante em todas as possibilidades interpretativas do conhecimento: a relação existente entre o "sujeito" e o "objeto". A apreensão do fenômeno do conhecimento sempre se relacionará com o sujeito cognoscente e o objeto cognoscível e, por isso, todo conhecimento *"(...) envolve três ingredientes: o "eu" que conhece; a atividade que se desprende do 'eu' e o objeto atingido pela atividade"*[35].

Portanto, podemos realizar a primeira aproximação sobre o conhecimento identificando-o como atividade que pressupõe relação entre determinados componentes. Trata-se da realização de determinada atividade – mental - que envolve, por sua vez, determinados elementos que se inter-relacionam, na lição de Luiz Fernando Coelho[36].

Inmanuel Kant, em sua famosa obra, inicia-a com a procura pela distinção entre as duas modalidades de conhecimento, quais sejam: conhecimento empírico – *a posteriori* -, isto é, produzido pela experiência; conhecimento *a priori*, que é o conhecimento sem origem na experiência.[37]

Kant elaborou rotundas críticas sobre as condições de possibilidade, ou de viabilidade, do conhecimento obtido *a priori* – que por sua vez dividiu-o em: puro, isto é, absolutamente destituído de qualquer experiência; e impuro, aquele que o próprio conceito ou idéia surgida deriva de experiência anterior[38]. Não pretendemos neste

---

[34] DINIZ, Maria Helena**. Compêndio de Introdução à Ciência do Direito**. 12º edição. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 13.
[35] *Idem*, p. 15.
[36] COELHO, Luiz Fernando. **Teoria da Ciência do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1974, p. 13.
[37] *KANT, Immanuel*. ***A Crítica da Razão Pura,*** *2º. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian*, 1989, p. 01-02.
[38] *"Denomina-se conhecimento "a priori" puro ao que carece completamente de qualquer empirismo. Assim, p.ex., "toda mudança tem uma causa", é um princípio "a priori", mas impuro, porque o conceito de mudança só pode formar-se extraído da experiência". Idem*, p. 02. O pensamento de *Kant* vai apresentar grande impacto na evolução do pensamento jurídico-filosófico, dentre os quais citamos os neokantistas, como *Stammler*, que, conforme *Larenz* adota concepção do criticismo kantiano inserido na

estudo desenvolver o raciocínio de *Kant*, mas de qualquer forma, vale a pena relembrá-lo como um dos grandes autores que se dedicou ao fenômeno do conhecimento – e de sua transmissão inter-subjetiva, bem como de apreensão intra-subjetiva[39].

Por sua vez, Lourival Vilanova fornece-nos análise estrutural – ou formal – relativamente aos componentes do conhecimento, quais sejam: o sujeito cognoscente; os atos de percepção e julgamento; o objeto do conhecimento, que pode ser coisa, propriedade ou situação objetiva; e a proposição, em que diversas relações entre conceitos formam estruturas.[40] Levando em consideração os componentes do conhecimento supracitados, Lourival Vilanova entende que o conhecimento é atividade mental realizada por sujeito cognoscente, através de atos de percepção e julgamento, sobre determinado objeto, da qual resultam proposições.[41] A perspectiva estrutural do conhecimento trazida por Vilanova revela-se de grande utilidade e permite que possamos elaborar considerações sobre determinados elementos desse fenômeno.

Como destaca Lourival Vilanova, após dissecar a estrutura do conhecimento, mesmo diante de sua complexidade inerente, é possível isolar seus componentes, não obstante este isolamento ser artificial. *"Na relação do homem com o mundo que o contorna, conhecer é um comportamento operativo, dirigido contextualmente. O conhecimento é contextual, vinculado a um plexo de fatores, todos unificados pela intencionalidade da consciência: a consciência é para o mundo, aberta a ele: transcender, ir além de si mesma é próprio da consciência do sujeito cognoscente"*.[42]

Mas o conhecimento, para apresentar utilidade à ciência, deve ser devidamente transmitido, pressupõe a sua transmissão intersubjetiva. Aquele só tem utilidade para a ciência quando passível de transmissão a outro sujeito. Logo, o conhecimento necessita de um instrumento, um veículo apto a transmiti-lo, em conformidade com a opinião de Tércio Sampaio Ferraz Júnior[43].

A linguagem cumpre o papel de veículo transmissor do conhecimento, servindo de paradigma entre o conhecimento isolado e a sua perpetuação entre uma comunidade

---

própria perspectiva do pensamento jurídico. *LARENZ, Karl*. ***Metodologia da Ciência do Direito****. 3º Edição. Tradução de José Lamego. Lisboa – Portugal: Editora Fundação Calouste Gulbenkian*, 1997, p. 113-115.

[39] Outra terminologia adotada – e utilizada por Miguel Reale - é a dos juízos sintéticos – baseados na experiência -; e analíticos – puramente formais, e "juízos sintéticos *a priori"*. Na realidade, corresponde respectivamente ao conhecimento a posteriori, a priori puro e a priori impuro, de *Kant*. REALE, Miguel. **Filosofia do Direito.** 20 Edição. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 19-20.

[40] VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. *Op.cit.*, p. 37.

[41] *Idem.*

[42] _____. **Lógica Jurídica**. São Paulo: José Bushatsky, 1976, p. 17.

[43] FERRAZ JÚNIOR., Tércio Sampaio**. A Ciência do Direito**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1977, p.10.

de interlocutores[44]. Se não fosse a linguagem escrita, dificilmente seria possível o estudo dos manuscritos produzidos por cientistas nascidos séculos atrás, bem como também não poderíamos produzir trabalho investigativo destinado à argüição posterior de sua plausibilidade. De outro lado, verificamos que a oralidade da transmissão do conhecimento também é veículo importante para a ciência, como é possível observar na transmissão oral de conhecimentos – entre professores e alunos - em escolas e universidades[45].

Embora não pretendamos discorrer sobre a estrutura do processo de formação do conhecimento – senão apresentando apenas algumas brevíssimas lições extraídas de autores que procuraram dissecá-lo -, podemos compreender com maior facilidade a noção de conhecimento que procuraremos empregar nas próximas linhas.

Deste modo, o conhecimento que ora se representa é o conhecimento científico, isto é, produzido por métodos e técnicas específicas e dirigido a uma parcela específica da realidade. Diferencia-se do conhecimento "vulgar", isto é, aquele obtido sem a utilização de métodos e técnicas construídas por determinada ciência.

Nesse sentido, julgamos pertinente a aproximação terminológica do vocábulo "ciência". Para Maria Helena Diniz, em acepção vulgar, o vocábulo "ciência", corresponde ao conhecimento, por motivos etimológicos, pois derivada da palavra latina "*scientia*", originada de "*scire*", que significa o saber. Entretanto, em sentido filosófico, só merece denominação de Ciência *"(...) aquele complexo de conhecimentos certos, ordenados e conexos entre si"*[46].

Por outro lado, Miguel Reale aduz a necessidade de se considerar o vocábulo "ciência" como possuidor de dois sentidos: Ciência em sentido *lato*, que será *"sistema de conhecimentos metodicamente adquiridos e integrados em uma unidade coerente";* e Ciência em sentido estrito, que será entendida como *"sistema de conhecimentos metodicamente adquiridos e de validade universal, pela verificação objetiva, inclusive experimental, da certeza de seus dados e resultados"*[47].

Diniz entende que a Ciência constitui-se em conjunto de enunciados que objetivam a transmissão adequada de "(...) *informações verídicas sobre o que existe,*

[44] Sobre a importância da linguagem nas relações humanas, e, portanto, à transmissão do conhecimento, sugerimos a leitura de *CARRIÓ, Genaro.* ***Notas sobre Derecho y Lenguage.*** *Segunda Edicion. Buenos Aires: Abeledo – Perrot, 1979, p. 17- 48.*
[45] *Idem.*
[46] DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito.** *Op.cit.*, p.14.
[47] REALE, Miguel. **Filosofia do Direito.** *Op.cit.*, p. 13.

existiu ou existirá. Tais enunciados são constatações (...)"[48], em entendimento análogo às ponderações de Tércio Sampaio Ferraz Júnior.[49]

Não obstante, é preciso reconhecer de antemão que a Ciência apresenta caráter provisório inerente, como explica Miguel Reale, para quem a certeza das ciências *"(...) é sempre provisória, sujeita a sucessivas verificações, a tal ponto que já se disse ser próprio das asserções científicas a sua refutabilidade, realçando-se o seu viés conjetural"*.[50]

E, por isso, o conhecimento científico deve ser compreendido como aquele que visa adquirir nas suas investigações caráter exclusivamente descritivo, genérico, comprovado e devidamente sistematizado[51], não se limitando somente ao que existiu e o que existe, mas refletindo sobre o que existirá, ou poderá existir, e, logo, nas opiniões de Maria Helena Diniz, e Tércio Sampaio Ferraz Júnior, o conhecimento científico apresenta manifesto caráter operacional, *"(...) constituindo-se um sistema de previsões prováveis e seguras, bem como de reprodução e inferência nos fenômenos que descreve (...)"*[52], mas abrindo possibilidade para futuras refutações, revisões de idéias ou entendimentos construídos pelas mesmas ciências, que possuem, em sua essência, o caráter provisório da construção do conhecimento, como destacou Miguel Reale[53].

Acrescenta Maria Helena Diniz que *"(...) a ciência é um saber metodicamente fundado, demonstrado e sistematizado. A sistematicidade é o principal argumento para afirmar a cientificidade"*, é *"(...) uma ordem de constatações verdadeiras"*[54].

Desse modo, levando em consideração as opiniões supracitadas, parece que há certa harmonia opinativa de que a Ciência baseia-se em verificações do que existe, construindo tipo específico de conhecimento organizado. A Ciência busca conceder às suas verificações caráter eminentemente descritivo, designativo, genérico, bem comprovado e sistematizado. A possibilidade de verificação de determinado

---

[48] DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito.** *Op.cit.*, p. 14.
[49] FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op.cit.*, p. 09-10.
[50] REALE, Miguel. **Filosofia do Direito.** *Op.cit.*, p.13.
[51] DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito.** *Op.cit.*, p. 14-15.
[52] *Idem.*
[53] REALE, Miguel. **Filosofia do Direito.** *Op.cit.*, p. 13-14.
[54] *"(...) O conhecimento científico não é um saber que se receba pronto e acabado; é, isto sim, um saber obtido e elaborado deliberadamente, com consciência dos fins a que se propõe e dos meios para efetivá-lo, visando sua justificação como saber verdadeiro e certo. Para tanto, procura dar uma explicação satisfatória da realidade, fundamentada em rigorosas comprovações ou demonstrações"*. DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito.** *Op.cit.*, p. 19. Por outro lado, o conhecimento vulgar, isto é, destituído de cientificidade, *"(...) nem sempre é errado, ou incompleto. Pode mesmo ser certo, mas o que o compromete é a falta de segurança quanto àquilo que afirma. É um conhecimento parcial, isolado, fortuito, sem nexo com os demais"*. REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito.** 20 Edição. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 07.

conhecimento – através desses pressupostos - é condição para sua organização científica. Por isso, a Ciência é constituída de enunciados verdadeiros, e aquilo que não pode ter sua comprovação ou verificação devidamente comprovada, escapa à ciência, ou é excluída dela, abrindo – no entanto - possibilidade para melhores construções futuras[55].

Além disso, quando *"(...) o limite de tolerância para admitir-se um enunciado como comprovado e verificado seja impreciso (...) ",*[56] costuma-se distinguir entre hipóteses, isto é, os enunciados que possuem comprovação e verificação relativamente frágeis ou inseguras; e leis, enunciados que tem comprovação e verificação plenas servindo de base para a sistematização da própria ciência[57].

Não obstante, costumeiramente se faz a distinção das ciências em dois grandes grupos: as ciências naturais e as ciências humanas[58]. São ciências com objetos e métodos diferentes de investigação. Enquanto a diferenciação entre objetos de investigação diversos seja de fácil compreensão, a diversidade metodológica apresenta maiores dificuldades[59].

1.2. O Problema Metodológico.

Primeiramente, pretendemos afastar desde logo a possibilidade de confundir o "método" com a "técnica". Toda ciência poderá utilizar-se de variadas técnicas, mas possuirá apenas um único método.

Francesco Carnelutti, em seu clássico "Metodologia do Direito" ensina:

---

[55] Miguel Reale aduz que há tendência doutrinária em reconhecer que a ciência – nesse caso a ciência do direito – presta-se ao conhecimento relativo – isto é, investiga determinado setor do objeto a ser conhecido, apresentando inerente relação a esse objeto. Para o autor, o conhecimento relativo é conhecimento que vale porque se *relaciona* a um outro que lhe serve de fundamento. Conhecimento relativo, portanto, é aquele que se opera no plano das relações. Já a Filosofia inclina-se à universalidade do conhecimento, isto é, tem inerente relação ao conhecimento absoluto e generalizado, destituído de laços de relatividade. Por conseguinte, conhecimento absoluto é *"(...) o totalmente livre de laços que o prendam a outros elementos. É o que vale por si, não pela conexão que tenha com outros conhecimentos".* REALE, Miguel. **Filosofia do Direito.** *Op.cit.,*, p. 78.

[56] FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. O*p.cit.*, p. 10.

[57] *Idem.* No mesmo sentido, DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito.** *Op.cit.*, p. 17-18.

[58] O pré-conceito dos estudiosos à época, sobretudo para reconhecer o caráter científico das ciências humanas, e por extensão à Ciência do Direito, é representado pelo discurso de *Kirchmann*, proferido em 1847, em que defendia que *"Três palavras retificadoras do legislador, e bibliotecas inteiras se convertem em lixo"*. Sobre as polêmicas iniciais que envolveram a aceitação da ciência do direito, como disciplina científica, sugerimos a leitura de *GIL, Antonio Hernández*. ***Problemas Epistemológicos de la Ciencia Jurídica.*** *Madrid: Civitas, 1981*, p. 17-31.

[59]FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. O*p.cit.*, p. 10-11.

> Devo dar conta, antes de mais nada, do método da indagação sobre o método. Direi sinteticamente que a metodologia não é outra coisa que a ciência que se estuda a si mesma e assim encontra seu método. Mas se também a metodologia é ciência, se também a metodologia é ação, o problema do método apresenta-se também à metodologia. Assim, aquilo que se pode chamar introspecção da ciência chega até o infinito. Felizmente esse intercâmbio, análogo ao que veremos entre a ciência e a técnica, entre a ciência e a metodologia, onde as relações entre uma e outra se desenvolvem em círculo, provém de uma verdadeira circulação do pensamento que recorda o milagre da circulação do sangue. Como a metodologia ajuda à ciência, a ciência serve à metodologia ou, em outras palavras, esta última, ao descobrir a regra da ciência, descobre sua própria regra. Não há, pois, razão para que eu não aplique ao estudo da ciência do Direito aqueles princípios do método que vim descobrindo um por um no assunto assíduo do Direito. Por isso, também, a *summa diviso* deste pequeno trabalho é aquela à qual obedecem agora todas as minhas obras: o problema do método é estudado sob o aspecto da função e sob o aspecto da estrutura da ciência. Se esta minha tentativa não resultar de todo vã, poder-se-á obter dela uma importante confirmação da bondade do princípio[60].

A atividade de construção de determinado conhecimento – o "construir" -, para *Carnelutti*, é *"(...) uma espécie de acontecer (...)"*, resolve-se na utilização dos meios para alcançar determinada finalidade. Por isso, afirma o mestre que a *"(...) coincidência de seu resultado com o propósito inicial depende da adequação dos meios ao fim (...)"*, *"(...) de escolhê-los bem e de usá-los habilmente"*. [61]

Portanto, se essa "*qualidade"* for existente na construção, *"(...) a ação é útil e fecunda ou inútil ou infecunda (...)"*, se essa for inexistente. A coincidência pode ser denominada de *"êxito"*.[62]

Inicialmente, *Carnelutti* entende que o *"êxito"*, *"(...) se resolve em um fenômeno de intuição"*. Logo, *"(...) pode ocorrer, pelos laços inferiores, que se trate somente de instinto"*. Portanto, na concepção de *Carnelutti*, as diversas "doses" de intuição que são utilizadas pelos vários agentes, servem para compreender o fato de que uns tenham êxito e outros não. *"(...) o que ocorre com o nome de sorte no construir explica-se, não raramente, com uma dose superior de intuição"*.[63]

E adverte o autor que, se por um lado o agente tem acerto, graças à sua intuição que o leva ao caminho correto para alcançar à finalidade pretendida, *"(...) deve-o não tanto a si mesmo, como aos demais, os quais aprendem seguindo o seu exemplo*"[64].

---

[60] *CARNELUTTI, Francesco*. **Metodologia do Direito.** Traduzido por Frederico A. Pascoal. 3º Edição. Campinas - SP: Bookseller, 2005, p. 17.
[61] *Idem*, p. 18.
[62] *Ibidem.*
[63] *Ibidem*, p. 19-20
[64] *Ibidem*, p. 19.

Assim, o fenômeno da intuição que impulsionou o acerto inicial do agente, propaga-se graças ao *"(...) fenômeno da imitação (...)"*. A atividade de construir que se propaga pela via da intuição ou da imitação acaba por se constituir em uma construção empírica. *"Por outro lado, ao fenômeno da intuição ou da imitação sucede naturalmente um fenômeno de reflexão que opera sobre dois planos (...)":* o plano teórico e o plano prático. Nesse sentido, primeiramente, no campo teórico, o autor afirma que ocorre a "rebusca" do segredo do êxito, através do conhecimento da regra de construir. [65]

Gradativamente, a experiência multiplicada através dos êxitos e fracassos obtidos conforme as sucessivas tentativas de se alcançar o êxito *"(...) ensina aos homens que podem encontrar certa regra, a obediência à qual se não garante propriamente o êxito, pelo menos aumenta sua probabilidade"*. Portanto, para *Carnelutti*: *"(...) A rebusca da regra de construir determina que se forme a ciência; mais precisamente aquela parte que poderia chamar-se de ciência da prática"*. Ademais, o objetivo de investigação é alargado quando *"(...) se estende, além da regra de construir, a todas as regras do acontecer"*.[66]

A regra do acontecer e a regra do construir são regras da natureza, estão dispostas à espera da descoberta pelo agente, pois estas não foram criadas pelo homem, mas colocadas sobre o mesmo. Podem também serem denominadas "*regras da experiência*", *"(...) não no sentido de que esta as constitua, mas de que as revela"*. [67]

Ademais, quando se chega ao *"(...) acerto para descobrir tal regra (...)"*, *"(...) a ciência ensina a via do construir, que é o que se chama de método"*.[68]

No entanto, ultrapassada a fase teórica, sucessivamente no plano prático, a fase reflexiva substitui o "construir intuitivo ou imitativo", ao "construir empírico", ou seja, assume-se a construção segundo as regras, o "construir técnico". [69]

Conclui *Carnelutti* que, se no plano teórico, a ciência é a busca pelas regras, no plano prático, a técnica pode ser entendida como a aplicação das regras encontradas pela ciência. É um construir "empírico", o "construir segundo regras", o "construir técnico".

---

[65] *CARNELUTTI, Francesco*. **Metodologia do Direito.** *Op.cit*., p. 19
[66] *Idem.*
[67] *Ibidem*, p. 19-20.
[68] *Ibidem*, p. 20.
[69] *Ibidem.*

Logo, *"(...) Se a ciência é a busca pelas regras, a técnica é a aplicação destas. A primeira pertence ao campo do conhecimento, a segunda ao campo da ação"*.[70]

Nesse sentido, Tércio Sampaio ensina que o método *"(...) corresponde ao conjunto de princípios de avaliação de evidência, cânones para julgar a adequação das explicações propostas, critérios para selecionar hipóteses (...)"*. Por outro lado, a técnica é *(...) "o conjunto de instrumentos, variáveis conforme os objetos e temas"*[71].

Para Miguel Reale, o método pode ser entendido como sendo o caminho a ser percorrido para se adquirir a verdade. Trata-se de *"(...) um resultado exato ou rigorosamente verificado. Sem método não há ciência"*[72].

Ainda, sobre metodologia e técnica científica, *Carnelutti* explica que a atividade de conhecer é um construir, e a ciência é na realidade um trabalho no qual deve haver intercâmbio entre a atividade de construir e o conhecimento. Portanto, para que esse intercâmbio ocorra, e conseqüentemente, o "êxito da ciência", é necessário que haja a correta adequação da ação científica, entre meios e a finalidade pretendida.[73]

Já *Giorgio Del Vecchio* entende que o método, em geral, significa *"(...) o procedimento ou o caminho, que segue o pensamento humano para alcançar a verdade"*. Em outras palavras: *"É o complexo de regras das quais deve atentar a mente em seus processos cognoscitivos"*.[74]

Desta forma, Luiz Fernando Coelho assevera que toda forma de conhecimento apresenta seus próprios processos de realização[75]. O método adotado em determinado estudo pretensamente científico será essencial e poderá variar de acordo com a ciência que se opte por abraçar, como destacam *Karl Larenz,* Miguel Reale e Lourival Vilanova[76].

---

[70] *CARNELUTTI, Francesco. Op.cit.*, p. 19-20.

[71] FERRAZ JR., Tércio Sampaio**.** *Op.cit.*,p.11. Com semelhante opinião, Maria Helena Diniz, entende que o "método é a garantia de veracidade de um conhecimento", é a *"(...) direção ordenada do pensamento na elaboração da ciência"*. Nesse sentido, *"(...) a ciência requer uma atividade ordenada segundo princípios próprios e regras peculiares (...)"* e, por isso, o método *"(...) guia a investigação científica, provando que o resultado de suas pesquisas é verdadeiro"*. DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito.** *Op.cit.*, p. 18.
A técnica, como ensina LUIZ FERNANDO COELHO, é *" (...) uma das maneiras de evidenciar a função humana do conhecimento."* COELHO, Luiz Fernando. *Op.cit.*, p. 79.

[72] REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito.** *Op.cit.*, p. 07.

[73] *Idem*, p. 21.

[74] *DEL VECCHIO, Giorgio*. ***Filosofia del Derecho****. Novena Edición Española Corregida y Aumentada. Barcelona: Bosch, Casa Editorial*, p. 290.

[75] *" (...) A filosofia pragmática estuda esses processos e relaciona-os com os respectivos objetos. A esse estudo denominamos metodologia, que pode considerar o método em si e em relação às ciências particulares as quais se vinculam"*.COELHO, Luiz Fernando. *Op.cit.*, p. 72.

[76] Nesse sentido, *Karl Larenz* ensina que cada ciência utiliza determinados métodos, modos de proceder, *" (...) no sentido da obtenção de respostas às questões por ela suscitadas". LARENZ, Karl. Op.cit.,* , p.

Logo, a maneira como investigamos o objeto de conhecimento também poderá variar, e suscitará às conclusões diversas, dependendo da Ciência que priorizemos.[77]

Nesse aspecto é a ponderação de Paulo Dourado de Gusmão, quando expõe a opinião de *Kant* de que do método depende o objeto de conhecimento, pois o conhecimento é resultante do método escolhido[78].

A distinção entre o Método e a Técnica é imprescindível para a estruturação de qualquer estudo, pois, como indica Tércio Sampaio Ferraz Júnior, a Ciência conduz à técnica, já que a aplicação prática dos conceitos e de idéias descobertos ou desenvolvidos revela material importantíssimo para a sistematização do conhecimento.

Luiz Fernando Coelho, por sua vez, também aponta para o papel condutor da Ciência perante a Técnica, *"(...) pois a aplicação prática dos conceitos gerais descobertos e desenvolvidos ou, pelo menos, a indicação das possibilidades de tal aplicação constituem complemento indispensável do estudo dos princípios"* [79].

Nesse aspecto, relevante complementação faz José Souto Maior Borges, ao explicar que a ciência *"(...) empreende a dominação da natureza pela interpretação das coisas transformadas em objeto de conhecimento científico"*[80].

Para o autor, a dominação da natureza é submetida no predomínio da Lógica, da Metodologia, da Tecnologia e da Pesquisa. Nesse sentido, complementa o referido autor que o próprio conhecimento científico já determina natural demarcação na esfera do conhecimento, pois se confina em pré-determinada região material de objetos, excluindo todas as demais, reforçando a idéia de relatividade trazida por Miguel Reale. Por isso, "(...) *em ciência não deve o sapateiro passar além dos sapatos. Invadir outros setores de especialização (...)".*[81]

Além disso, deve o investigador proceder à hierarquização dos problemas, isto é, selecionar os problemas que enfrenta previamente, e proceder à hierarquização de sua importância temática. Naturalmente que, o problema terá sua importância variada

---

01 Ainda, Lourival Vilanova também aduz que "(...) *as proposições específicas são construídas com o vocabulário técnico de cada ciência. Função matemática e função lógica não se confundem com função em biologia, ou função no campo do Direito Público. Todavia a palavra função, sendo a mesma, no contexto de cada vocabulário técnico tem diferentes conotações. É codificada diferentemente"*. VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. *Op.cit.,* p. 37. No mesmo sentido, REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito.** *Op.cit.*, p. 07.

[77] COELHO, Luiz Fernando. *Op.cit.*, p. 79.

[78] DOURADO DE GUSMÃO, Paulo**. Introdução ao Estudo do Direito**. 23º edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 06.

[79] COELHO, Luiz Fernando. **Apresentação.** *In*: *Op.cit*, p. 01.

[80] SOUTO MAIOR BORGES, José. **Ciência Feliz**, 2º Edição. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 27.

[81] *Idem*.

conforme os objetivos do próprio intérprete, e logo, tem na sua importância relatividade inerente.[82]

Também no campo da Ciência há êxitos e fracassos, tanto intuitivos, imitativos ou afortunados, como explica *Carnelutti*. O construir científico serve-se, em uma primeira fase, da intuição e da imitação, como já foi destacado. Logo, podemos entender que *"(...) essa é a fase da ciência empírica ou do empirismo científico"*[83].

Para *Carnelutti*, a Ciência é empírica quando busca a regra do "*construir alheio*", desconhecendo a regra da própria construção. Superada a fase do empirismo, iniciamos a fase relativa ao tecnismo, em que se *"(...) propõe o problema de sua própria regra"*. Nesse sentido o trabalho científico, conscientemente ou não, acaba por seguir as regras que são descobertas através da experiência, como em qualquer outro gênero da ação. Logo, são também regras de experiência científica como a experiência em qualquer área. [84]

Se a Ciência tem como objeto a experiência, *"(...) é uma experiência em si mesma"*. Dessa maneira, o problema da regra da experiência científica é, portanto, como a da regra de qualquer experiência, um problema teórico e prático, e não apresenta na *"(...) zona do construir uma natureza diversa, apenas uma maior dificuldade"*. Esse é o problema da ciência, no aspecto teórico.[85]

Se a Ciência *"(...) se estuda a si mesma, e há uma ciência da ciência e uma ciência ao quadrado (...)"*, parece oportuno distinguir, *"(...) de todos os modos a espécie do gênero"*. *"Entre as várias denominações que se usam para assiná-la, escolheremos a de metodologia"*.[86]

> Se se busca o significado puro do vocábulo, toda a ciência ou, ao menos, a ciência da prática é metodologia, porque não cumpre oura tarefa que a investigação da vida do construir. Entretanto, como também se procura atribuir aos nomes um valor convencional, metodologia pode significar por autonomásia. Discurso sobre o método científico. Não é menos exato, por certo, falar de lógica da ciência, ou também, segundo o uso dos filósofos, de epistemologia; mas eu escolho o vocábulo que melhor segue a vida comum do pensamento, e mais tarde, a propósito das denominações jurídicas, tratarei de descobrir a razão.[87]

[82] *CARNELUTTI, Francesco.* O*p.cit.*, p. 27-28.
[83] *Idem*.
[84] *Ibidem*.
[85] *Ibidem*, p. 21-22.
[86] *Ibidem*, p.22.
[87] *Ibidem.*

Diante do caráter terminantemente provisório da própria Ciência, *"(...) a consciência de sua necessidade é bastante difusa e tomou forma, precisamente de notícia de um problema do método"*. Por outro lado, vejamos o problema, na vertente prática, da regra de experiência científica[88].

Carnelutti assevera sobre a necessidade de falar de uma "técnica científica", e, logo, *"(....) de uma ciência técnica em contraposição à uma ciência empírica"*. A regra de ação não se descobre pelo gosto de descobri-la, mas sim pela necessidade de colocá-la em prática. E essa colocação em prática, *"(...) o fazer a ciência segundo as regras descobertas da ciência é, por sua vez, nada mais que técnica da ciência"*.

A fase empírica da Ciência se contrapõe à fase técnica, *"(...) como sua infância à sua maturidade"*. Da mesma maneira que, entre a Ciência e a Arte, da mesma forma com a Ciência e a Técnica, existe uma relação de reciprocidade, ou intercâmbio, pois a Técnica serve à Ciência e vice-versa. *"(...) Não se faz técnica sem ciência, porém é mister a técnica para que a ciência alcance sua perfeição"*. [89]

Exemplificando, o fenômeno da Integração Internacional, objeto deste estudo, por ser processo que envolve dois ou mais Estados Soberanos, apresenta vasto material de estudo, em amplo feixe de realidades cognoscíveis.

Afinal, como lembra Lourival Vilanova, o conhecimento e o objeto de conhecimento, ou o objeto a ser investigado – que é o objeto perante o qual se extrai esse conhecimento -, mantém natural complexidade. Por esse motivo há a divisão epistemológica de disciplinas científicas competentes, sendo que cada qual opta à investigação do objeto segundo específico ponto de vista.

Apresentamos algumas idéias gerais sobre o fenômeno do conhecimento, sua cientificidade, e brevíssima exposição sobre a ciência e seus fundamentos. Naturalmente, foram reproduzidas apenas ponderações que demonstram a complexidade do fenômeno voltado a qualquer forma de apreensão do conhecimento. Acreditamos que essas peculiaridades epistemológicas vislumbradas no Direito também servem – de certa maneira – aos processos investigativos inerentes à Ciência das Finanças e à Política Fiscal, seja para relacionar ambos com o fenômeno jurídico, seja para separá-los em recipientes distintos entre si.

[88] *CARNELUTTI, Francesco*. Op.*cit.*, p. 22.
[89] *Idem.*

1.3. Aspectos Preliminares: A "Ciência" e a "Política".

Antes de qualquer aprofundamento sobre a "Política Tributária", ou "Política Fiscal", ou "Ciência das Finanças", devemos aqui diferenciar o sentido da palavra "Ciência" da palavra "Política", que será adotado neste estudo. A palavra "Política" estará relacionando ações – ou orientações – influenciadas pela ciência ou pela própria realidade, destinada, p.ex., à produção legislativa, às ações políticas, à criação do Direito, etc. Logo, a "Política" neste trabalho poderá apresentar sentido idêntico à arte, à execução, mas também poderá significar processos teóricos preliminares à ação política. Não obstante, é preciso salientar que a "Política" possui várias possibilidades significativas. Por isso, quando optamos por um sentido específico da palavra política, com a simultânea exclusão de todos os demais sentidos possíveis, seria previsível a ocorrência de eventuais equívocos já tão enfatizados por diversos teóricos, como já reclamava *Michel Villey*, acerca do problema da polissemia de uma palavra[90].

A "Política", explica Luiz Fernando Coelho, *"(...) é a ciência do Estado"*. Do ponto de vista teórico, investiga a origem, funções, seus elementos e a própria atividade do Estado. De outra parte, de um ponto de vista pragmático, a "teoria política" mergulha na "arte política", que é entendida pelo autor como a atividade desenvolvida para que o Estado atinja seus fins, os objetivos que fundamentam a sua criação – e sua manutenção[91].

Max Weber já admitia a dificuldade na delimitação da palavra:

> (...) O que entendemos por política? O conceito é extraordinariamente amplo e abarca qualquer gênero de atividade diretiva autônoma. Fala-se de política de mercado dos bancos, de política de desconto do "*Reichbank*", da política de um sindicato em uma greve, e se pode falar igualmente da política escolar de uma cidade ou de uma aldeia, da política que a presidência de uma associação leva na direção desta e inclusive da política de uma esposa astuta que trata de governar o marido.

Pela dificuldade verificada na tentativa de definição da palavra, *Weber* preferiu adotar o sentido de Política como *"(...) a direção ou a influência sobre a direção de uma associação política, ou seja, em nosso tempo, de um Estado"*.[92]

Nesse contexto, cabe ressaltar as valiosas contribuições de *Rudolf Stammler* para a noção de "política". Para *Stammler*[93], a Política é a atividade que tende à execução de

---

[90] *VILLEY, Michel*. **Filosofia do Direito**, São Paulo: Atlas, 1977, p. 14 e ss.
[91] COELHO, Luiz Fernando. *Op.cit.*,, p. 26.
[92] *WEBER, Max*. ***El Político y el Científico***. *Ciência Política. Madrid: Alianza Editoria*, 2002, p. 82.

"bons" "estados sociais", estes que, por sua vez, são compreendidos como sendo as relações humanas sujeitas à regulação. O verdadeiro fim da Política é a consecução de uma ordem jurídica justa. E ao verdadeiro político deve interessar tanto o problema da transformação de um Direito existente como o de sua vigência e aplicação em cada povo. Os problemas políticos sempre se manifestam como questões concretas, que exigem uma atuação do político destinada a solucionar a mesma. Por esse motivo *Rudolf Stammler* explica que a "missão do político" consiste em buscar os meios mais adequados para alcançar as finalidades concretas e determinadas a que persegue[94].

Como explica *Stammler*, tem-se dito que a Política é uma Arte, pois a capacidade de resolução hábil dos problemas políticos difere quanto aos diversos povos e indivíduos segundo suas capacidades, tradições e educação, assim como a própria psicologia prática, muito importante para as ações políticas – em qualquer área. Entretanto, isto apenas não basta, e nem é o elo mais importante para o sucesso da medida política, pois verificamos a necessidade de termos uma clara visão das "linhas diretas fixas" a que a atuação política deve se ajustar. *"E se o saber aplicado é uma arte, terá que descansar evidentemente sobre uma base científica (...)"*, ainda que esta base encontre inerente dificuldade de apreensão, tanto pelo subjetivismo inerente às aspirações coletivas, como também pelas próprias peculiaridades que motivam a ação política.[95]

No entanto, sem aprofundar as questões inerentes aos problemas da noção de política, preferimos lembrar que o termo "política" poderia – segundo a opinião de alguns autores - ser empregado no sentido teórico – como uma "ciência" que se dedica à investigação do próprio Estado -, e no sentido prático, enquanto execução de atividades

---

[93] Para *Stammler*, a palavra "política" se utiliza também eventualmente à vida privada, aos negócios de uma sociedade, e a outros dessa natureza; No entanto, *"(...) não se faz mais que estender a estas coisas o sentido da palavra "política" com seus problemas e suas finalidades próprias". STAMMLER, Rudolf*. ***Tratado de Filosofia del Derecho***. *Mexico: Nacional, 1980,* p. 411-412.

[94] Entretanto, à missão do político, *Stammler* traz a seguinte pergunta: *"Mas, tudo se reduz a um caos de questões concretas desperdiçadas? Não se pode agrupar harmonicamente a variedade infinita de aspirações políticas com relação à uma noção central determinante?". Idem*.

[95] Nesse sentido, *Stammler* explica que ordenar cientificamente a política dependerá da observação da matéria da vida social nas massas de seus fenômenos idênticos, para ver se as aspirações fundamentais dos povos. Admitindo que cada questão política depende do modo como a se concebe, isto é, guarda relativismo inerente, pode-se afirmar que estas não admitem uma análise científica. No entanto, a essa dificuldade soma-se o subjetivismo inerente da estruturação do ideal social, variável conforme o povo e os problemas concretos vivenciados por eles. Nisso resulta a legitimidade da política, que deve aplicar a cada caso concreto em prática a pauta que constitui o fim último da política, ainda que este seja variável. Por esse motivo, *Stammler* admite a dificuldade de se alcançar um ideal único e uma única base para a política, optando pela sugestão de uma construir "harmônico", identificando as similitudes que podem ser encontradas entre diversos povos e diversas políticas, destinados a solucionar semelhantes problemas. *Ibidem.,* p. 413-417.

direcionadas à consecução das finalidades estatais, muito embora tais afirmações mereçam maiores digressões.

Se uma ciência depende de uma rigorosa aproximação com o objeto a ser investigado, não é difícil argumentar pela necessidade da definição prévia do objeto.

Mas o Estado, enquanto objeto da "Ciência Política" – ou Política no sentido teórico -, apresenta dificuldade inerente para a sua exata apreensão. Afinal, a definição do Estado compreende aspectos econômicos, sociais, e até jurídicos, pois o ordenamento jurídico faz parte do Estado, e foi elaborado justamente para garantir a sua existência. Ademais, se tantas realidades podem ser relacionadas no conceito de Estado, como estipular um método único para essa ciência, que depende de vários feixes da realidade? Justificada, pois, a dificuldade em se aceitar a Política, mesmo no sentido teórico, enquanto Ciência, sob uma perspectiva tradicional da noção de Ciência. No entanto, a inegável dificuldade de apreensão do objeto – Estado -, não justifica uma eventual fuga de tentativa de se apreender o conteúdo teórico do Estado, bem como das atividades que executa na consecução de suas finalidades.

Para os objetivos do presente estudo, destacamos a pertinência de se atentar com os riscos de uma confusão entre a "Política" e a "Ciência".

Fixamos previamente que a noção de "política" apresenta dois sentidos apreensíveis, para os propósitos deste trabalho. O sentido "teórico", enquanto investigação do objeto – Estado -, e o sentido "prático", enquanto atividade estatal destinada à consecução de seus fins. A palavra "política" no presente trabalho sempre possibilitará a reflexão por duas vias, portanto. Tanto a Ciência das Finanças, como a Política Fiscal, apresentará essa dualidade significativa.

1.4. A Divisão Epistemológica entre a Ciência das Finanças e o Direito Financeiro.

Diante das primeiras aproximações acerca da necessidade de reconhecimento entre a divisão da Política e Ciência, da complexidade do fenômeno do conhecimento, bem como perante a dificuldade na estruturação do método científico, entendemos que chegou o momento de especializarmos nossa investigação acerca das questões metodológicas e epistemológicas que envolvem a Ciência das Finanças e o Direito Financeiro.

Como já observamos, o conhecimento científico necessita de rigorosa descrição para alcançar maior rigorismo em suas delimitações.

Por esse motivo, na atividade financeira ocorre a importância de precisarmos qual o conteúdo investigativo que devemos seguir.

O método de estudo da atividade financeira envolveu - especialmente na doutrina italiana – uma divisão doutrinária que apresentava diferentes visões acerca do conteúdo da atividade financeira.

Benvenuto Griziotti, financista italiano de grande renome, foi o líder de uma corrente doutrinária que defendia a natureza política da atividade financeira, bem como o próprio caráter unitário do fenômeno financeiro. *Griziotti* concebia o fenômeno financeiro como sendo um fenômeno "unitário". Nesse aspecto, afirmou que seria impossível separar o estudo da Ciência das Finanças do próprio Direito Financeiro, pois ambas seriam componentes da mesma realidade, incindível, que só admitiria o estudo separado de ambas se, ao final de cada estudo, ficasse expressamente ressaltado o caráter unitário pelo qual o Direito Financeiro e a Ciência das Finanças estariam vinculados[96].

Nesse sentido, como informa *Ramón Valdés Costa*, *Griziotti* concebeu o fenômeno financeiro como um fenômeno complexo, que seria integrado por quatro elementos: político, econômico, jurídico e técnico, que, muito embora, admitissem estudo em separado, somente poderia ser realizado se fosse um estudo estruturado de maneira a garantir o reconhecimento do caráter unitário do fenômeno financeiro. Assim, o elemento político *"(...) se refere aos critérios determinantes da eleição financeira de despesas e receitas que o Estado realiza"*. Já o elemento econômico-social indica *"(...) a função econômico-social, assinalando o fim, a causa e a razão daquela eleição"*. Por outro lado, o elemento jurídico se refere à natureza unilateral ou bilateral da relação e, finalmente, o elemento técnico se refere às operações técnicas que se manifestação na retribuição, apreensão, "imposição", prestação, etc.[97]

Segundo *Giuliani Fonrouge*[98], *Griziotti* desenvolveu um conceito de *Albert Hensel*, que afirmava que *"(...) o Direito Tributário sem a fecundação da Ciência das*

---

[96] Para *Griziotti*, a "Ciência da Fazenda" seria constituída pelo "conjunto" formado pelos elementos jurídico, econômico, político e técnico. Porém, na opinião do autor, seria perfeitamente possível analisar apenas um elemento, desde que os autores não deixassem de considerar a natureza "global" inerente à Ciência da Fazenda. *GRIZIOTTI, Benvenuto.* ***Prefácio.*** *In: GRIZIOTTI, Benvenuto; MATA, Enrique R.* ***Princípios de Política, Derecho y Ciência de la Hacienda****. Segunda Edición. Madrid: Instituto Editorial Réus*, 1958.

[97] *VALDÉS COSTA, Ramón.* ***Curso de Derecho Tributário****. Buenos Aires – Santa Fé de Bogotá – Madrid: Depalma – Themis – Marcial Pons*, 1996, p. 03.

[98] *FONROUGE, Carlos M. Giuliani.* ***Derecho Financiero****. Volumen I. 2º Edición. Buenos Aires: Depalma*, 1970, p. 112-114.

Finanças termina em um simples trabalho técnico; a ciência das finanças sem o controle do direito positivo, não sai da estipulação abstrata (...)". Nesse sentido, *Griziotti* afirmou que somente a investigação econômica, desprovida de adequadas orientações políticas e jurídicas conduz a resultados insustentáveis, de maneira que somente a investigação jurídica - que não se apoie em noções das Ciências das Finanças sobre a natureza e as funções dos tributos - é insegura e conduz a conclusões errôneas.

Nesse sentido, segundo *Fonrouge*, *Griziotti* também afirmou que, *"(...) os fatos financeiros se apresentam homogêneos em sua constituição, unitários, bem caracterizados, mas complexos em seus elementos constitutivos, que são essenciais e, portanto, vinculados por inter-relações funcionais"*.[99]

Griziotti, portanto, elaborou uma concepção unitária do fenômeno financeiro, e inspira toda a sua criação doutrinária.

Por outro lado, na Itália, a doutrina de *Griziotti* não encontrou a aceitação completa da doutrina, que se manifestou na forma de uma segunda corrente doutrinária sobre a natureza do fenômeno financeiro. Essa segunda corrente, destacou *Fonrouge*, evidenciou a impossibilidade – do ponto de vista teórico e pragmático – de fundir em uma única ciência o Direito Financeiro e a Economia. *Achile Donatto Gianinni*, grande líder dessa corrente, destacou que seria como *"(...) combinar quimicamente a madeira com o ferro"*.[100] Essa corrente manifestou-se no sentido de que o fato de a atividade financeira ser orientada por finalidades políticas ou sociais e tenha de considerar os antecedentes de natureza econômica, utilizando determinados meios técnicos, não significa que deva existir uma fusão entre esses elementos e o elemento jurídico como se fosse um todo unitário. A corrente dualista, portanto, diferenciou-se da corrente doutrinária unitária. Nesse sentido, *Giuliani Fonrouge* destacou as principais diferenças entre as duas correntes: a) a unitária concebia os distintos elementos do fenômeno financeiro como simultâneos, ao passo que a corrente dualista concebia a presença de momentos sucessivos, sendo que, primeiramente de caráter econômico-social, pertenceria a Ciência das Finanças e a Política Financeira, e o segundo, posteriormente, constituiria na manifestação do fenômeno financeiro enquanto ato jurídico, estando, portando, na presença de duas disciplinas distintas: as ciências econômicas e as ciências jurídicas.

---

[99] *GRIZIOTTI, Benvenuto.* ***Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario****. Milano: Giuffrè, 1956, t.* II, p. 51.
[100] *GIANINNI, Achile Donato****. I Concetti Fondamentali di Diritto Tributário****. Torino: 1956*, p. 11 e ss.

Essa posição foi apoiada por grandes estudiosos, como *Fernando Sainz de Bujanda*, que apontou pela necessidade de separação epistemológica entre os campos de estudo do fenômeno financeiro, através de métodos e princípios próprios, sempre destacando a necessidade de separação epistemológica entre a Ciência das Finanças e o Direito Financeiro[101].

A concepção de *Gianinni* foi acatada majoritariamente, em maior ou menor grau e, na opinião de *Fonrouge*, a concepção de *Griziotti* quedou superada. Nesse sentido, *Giuliani Fonrouge* destacou que *"(...) concebemos de um ponto de vista jurídico, sem entender por ele atentarmos a um conceito formalista de origem germânica – que é uma apreciação de Griziotti controvertida – e sem omitir referências aos aspectos econômicos, políticos e técnicos enquanto sirvam de base de sustentação ao jurídico"*[102].

Portanto, na opinião de *Fonrouge* a doutrina que prevaleceu foi a de *Ganinni*, *Sainz de Bujanda*, e outros. Mas não obstante entender como mais acertada essa posição, *Fonrouge* prefere manter referências econômicas, políticas e técnicas, que servem, segundo o autor, de substrato para a criação do Direito.

No Brasil, a escola dualista que ensinava a separação epistemológica entre o Direito Financeiro, enquanto disciplina jurídica com princípios e método próprio foi calorosamente abraçada pela doutrina nacional. Representante ilustre dessa teoria foi Alfredo Augusto Becker, que apresentou separação epistemológica entre os momentos pré-jurídico, jurídico e pós-jurídico, rechaçando a doutrina de *Griziotti*.[103]

---

[101] *Giuliani Fonrouge* apontou *Sainz de Bujanda* enquanto autor afiliado à doutrina representada por *Gianini*. *FONROUGE, Carlos M. Giuliani*. *Op.cit.*, p. 13. Mas advertimos que o próprio *Sainz de Bujanda* reconheceu a complexidade do fenômeno financeiro e as dificuldades de sua investigação. Por isso, afirmou a pertinência da investigação das parcelas do fenômeno financeiro, enquanto fenômeno jurídico, econômico, histórico, sociológico, etc., mas sempre ressaltando o caráter complexo da atividade financeira. *SAINZ DE BUJANDA, Fernando*. ***Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero****.I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos*, 1967, p. 52 e ss.

[102] *FONROUGE, Carlos M. Giuliani*. *Op.cit.*, p. 13-14.

[103] Na opinião de Becker, na busca pela conceituação do Direito, devemos nos ater a três momentos: *"**Momento Pré-Jurídico**: O fim do Direito não é atingir a verdade (a realidade); a busca da verdade (a realidade) é o objeto das Ciências. A Ciência faz a colheita e a análise dos fatos (a realidade) físicos, biológicos, psicológicos, financeiros, sociais e morais. **Momento Jurídico**: Com o auxílio ou contra aquêles fatos, colhidos e analisados pelas Ciências pré-jurídicas, o Estado age, utilizando como instrumento o Direito. O Estado age a fim de proteger e desenvolver o Bem Comum (autêntico ou falso). O ordenamento jurídico (as regras jurídicas) é um instrumento criado pelo Estado. O Estado é a única fonte do Direito. Criar este instrumento (a regra jurídica) é genuína Arte e utilizá-lo é verdadeira Ciência. A atividade do jurista consiste precisamente: A) em analisar o fenômeno da criação do instrumento (regra jurídica), a fim de orientar o criador (Estado) sôbre a Arte de construí-lo e torná-lo praticável. B) em analisar a consistência do instrumento (regra jurídica) e o fenômeno de sua atuação. Isto significa: Investigar a estrutura lógica da regra jurídica; constatar a sua atuação dinâmica e esclarecer os efeitos jurídicos resultantes desta atuação. A ciência do momento jurídico é a Teoria Geral*

Becker demonstrou que a evolução dos estudos na área do Direito Tributário e na Ciência das Finanças desencadeou a separação epistemológica dos dois ramos do conhecimento, já que "*(...) o conúbio do Direito Tributário com a Ciência das Finanças (...)*" "*(...) provoca a gestação de um ser híbrido e teratológico: o Direito Tributário invertebrado*".[104]

Ademais, essa distinção epistemológica preliminar se faz necessária antes de iniciarmos efetivamente o estudo da Teoria da Integração Econômica e da Teoria da Harmonização Fiscal, pois empreenderemos um raciocínio voltado às áreas do conhecimento, que, na concepção de Becker, estariam situadas no momento pré-jurídico.

Por outro lado, quando realizarmos brevíssima análise dos impostos presentes em alguns ordenamentos jurídicos positivos, teremos de verificar juridicamente seus elementos.

Fixados os pressupostos epistemológicos supracitados, seguiremos com a investigação para o segundo capítulo, que trata especificamente da Teoria da Integração Econômica Internacional.

---

*do Direito. **Momento Post-Jurídico:** A atividade desenvolvida neste terceiro momento é de natureza essencialmente filosófica e consiste no trabalho desenvolvido pelo filósofo para responder as seguintes perguntas: O Bem Comum de um determinado Estado, é autêntico ou falso? O que é Justiça? O instrumento (determinada regra jurídica) é justo ou injusto? A ciência do momento post-jurídico (que procura responder estas perguntas) é a Filosofia do Direito*." (grifo nosso) BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1º edição. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 19-20.

[104] Sugerimos a leitura do tópico número 7, presente na "Introdução", intitulado "Ciência das Finanças Públicas e Direito Tributário", em que o autor manifesta entendimento favorável à doutrina dualista. *Idem*, p. 20 e ss.

CAPÍTULO II - TEORIA DA INTEGRAÇÃO ECONÔMICA INTERNACIONAL – A NECESSIDADE DO RECORTE EPISTEMOLÓGICO

I - INTEGRAÇÃO REGIONAL E O SEU RECORTE EPISTEMOLÓGICO.

1.1. Considerações Preliminares.

Trazemos à tona a opinião de Maria Teresa Cárcomo Lobo, quando se refere especificamente à integração européia, para quem esta não tem em vista *"(...) apenas a criação de um mercado único. Objetiva também, a paz, a liberdade, a defesa dos direitos humanos, a justiça social"*.[105]

As primeiras facetas observáveis são a comercial e econômica da integração. No entanto, quando se objetiva a paz, a liberdade, verificamos também o trato social que a integração almeja. Finalidades que escapam ao objetivo econômico ou comercial -, simplesmente pela não possibilidade de serem alcançadas por essas realidades. Quando falamos em liberdade, em paz, em justiça, evocamos outras áreas do conhecimento que são mais aptas à apreensão desses conceitos, dessas idéias. Sem aprofundar a questão, basta-nos afirmar que essas idéias escapam à perspectiva econômica – pelo menos sob o ponto de vista eminentemente científico -, e alcançam teor eminentemente político. [106]

Eduardo Saldanha declara – nas linhas iniciais de seu trabalho – que pretende realizar investigação do fenômeno integrativo através de *"(...) visão interdisciplinar da questão da harmonização legislativa tributária através de incursões em contextos normativos, sociais e políticos, tendo em vista, principalmente, os diferentes modelos de*

[105] CÁRCOMO LOBO, Maria Teresa. **Ordenamento Jurídico Comunitário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 14.
[106] Sobre o assunto, ver nota de rodapé n. 15.

manifestação da integração e prismas de análise internacional (...)".[107] Ora, a intenção investigativa do autor demonstra reconhecimento prévio da complexidade temática da própria integração.

Por isso, opta o autor supracitado por abraçar a interdisciplinariedade da questão da harmonização legislativa tributária -, tentando alcançar o mais amplo foco investigativo possível.

No mesmo sentido, a doutrina afirma que a Integração Regional pode ser identificada, como o complexo de fenômenos jurídicos, econômicos, sociais, culturais e políticos, que envolvem países que pretendam intensificar suas relações através da criação de um Bloco Econômico, como explica José Carlos de Magalhães[108].

Naturalmente, a intenção de aproximação dos países passa principalmente pelo interesse econômico, pelo menos em primeiro momento. No entanto, é inevitável a afirmação de que a integração econômica acaba ocasionando reflexos culturais, sociais, ambientais, não deixando de lado que a integração econômica envolve essencialmente um aspecto político. E o fenômeno jurídico também está presente quando na análise da a integração regional, pois essa integração deverá ser reconhecida perante seus pares, através de mecanismos jurídicos adequados. Verificamos, portanto, uma característica essencialmente instrumental do fenômeno jurídico relativamente ao fenômeno da Integração, e semelhante raciocínio pode ser vislumbrado no fenômeno econômico-financeiro.

Por isso, frente à multiplicidade da realidade cognoscível surge a necessidade do reconhecimento da interdisciplinariedade inerente à questão. Se a integração regional diz respeito a fenômenos econômicos, políticos, sociais, filosóficos e jurídicos, é aconselhável especializar a investigação de modo a possibilitar melhor e mais embasada pesquisa, sob pressupostos metodológicos mais seguros.

Adaptando a lição de *Francesco Carnelutti,*[109] reconhecemos que a interdisciplinariedade é verificação natural da impossibilidade do conhecimento absoluto por parte do ser humano, quando se reconhece a "*unidade da ciência"*, ou "*interdependência das ciências*" e da arbitrariedade da divisão epistemológica dos

[107] SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 09.
[108]MAGALHÃES, José Carlos de. **Nota sobre a União Européia**: *In*: *FORTE, Umberto*. **União Européia. Comunidade Econômica Européia (Direito das Comunidades Européias e Harmonização Fiscal)**. São Paulo: Malheiros Editores, 1994, p. 19.
[109]*CARNELUTTI, Francesco. Op.cit.,* p. 29.

ramos do conhecimento direcionados à investigação de "prisma único", ainda que observem diversas faces desse mesmo prisma – a realidade.

Nesse sentido, o conhecimento interdisciplinar, conforme a ponderação de José Souto Maior Borges, não serve a desdizer o conhecimento científico, mas, pelo contrário, destina-se a afirmá-lo[110].

Assim, a integração regional, enquanto objeto de conhecimento, é o "prisma", pelo qual é possível construir conhecimento através de investigação de cada um de seus lados. Do enfoque das relações internacionais, da economia, da sociologia, do direito internacional, do direito nacional, do direito comunitário, da ciência política, da filosofia, enfim, são diversas facetas apreensíveis por diversos ramos do conhecimento.

Deste modo, diante do reconhecimento da complexidade dessa realidade que pretendemos "conhecer", parece oportuno afirmar de antemão que a investigação da integração regional predispõe de aconselhável – e inevitável - especialização temática.

Embora reconheçamos que a interdisciplinariedade é necessária – e inevitável - ao objeto cognoscível complexo que é a integração regional, buscamos neste estudo selecionar apenas específico aspecto da integração que represente maior utilidade aos objetivos investigativos já citados.

Naturalmente, a escolha por determinado ramo do conhecimento destinado a apreender parcela dessa realidade – a integração regional -, invoca prévio reconhecimento de que a matéria que diversas ciências investigam não é um mundo diverso, mas sim aspectos diversos de um único mundo "(...) *ao qual devemos limitar nosso trabalho, porque somos pequenos e o mundo é imenso, assim, os resultados desse trabalho não são diversos senão porque são as diversas caras de um prisma único"*[111].

Por isso, mesmo diante da arbitrariedade da escolha por determinado ramo do conhecimento destinado a apreender determinada faceta do "prisma" que é a integração regional, não afastamos aqui a possibilidade de sua investigação por outras ciências, ou investigações que se debrucem sobre o prisma observando lados diversos do mesmo.

Essa escolha decorre do reconhecimento prévio de que todos esses "confins" investigativos apenas são "(...) *jogos de sombras encaixados na limitação do feixe luminoso projetado por nossa mente"*.

Nesse sentido, *Carnelutti* afirma que é necessária prévia ciência da incapacidade de alcançarmos o conhecimento absoluto individualizado, pois o conhecimento

[110] SOUTO MAIOR BORGES, José. **Ciência Feliz.** *Op.cit.,* p.27.
[111] *CARNELUTTI, Francesco*. *Op.cit.*, p. 29.

científico – decorrente da incapacidade individual de se alcançar a totalidade cognoscível -, caminha como *"obra comum"*, e a divisão estabelecida entre as ciências, não vale mais *"(...) que os confins desenhados com várias cores pelo geógrafo no mapa.(...) "*. [112]

A partir dessas lições, passamos ao reconhecimento preliminar que a integração regional é realidade complexa, que, como "prisma" único, permite variadas investigações, sob variados objetivos.

Na escolha de determinado objeto a ser investigado, optando por determinada face do mesmo prisma, e realizando o "corte epistemológico", tem-se dito que, formalmente, ou pelo menos, artificialmente, o objeto formal de investigação pode ser diferenciado do objeto material, na terminologia trazida por Miguel Reale.

Para Reale não é o objeto material que distingue uma ciência das outras. O objeto material de investigação pode ser o mesmo, não obstante serem diversas as disciplinas científicas que procuram investigá-lo. Logo, o que diversifica o ramo do conhecimento é seu objeto formal, *"(...) a especial maneira"* como o objeto é apreciado conforme essa ciência. Por isso, *"(...) O objeto formal de uma ciência, portanto, liga-se ao ângulo especial de apreciação de um objeto material (...)"*, sendo que cada ciência apresentará seu próprio objeto formal, e, por isso, a apreensão do objeto formal dependerá do método e do objetivo pelo qual determinada ciência se distingue das demais. Em suma, o problema do método "(...) *é correlato ao problema do objeto"*[113].

Assim, para determinada ciência, o objeto se especializa, modifica-se, de modo a ser apreensível por essa ciência que possui métodos de investigação peculiares e distintas das demais. Tem-se afirmado que o objeto a ser investigado por determinada ciência não é o mesmo objeto investigado por outra, pois cada uma delas apreende o objeto conforme seus próprios princípios e leis específicas.

A integração regional recortada epistemologicamente, permite, por exemplo, sua investigação do aspecto econômico e jurídico. Cada qual com seus métodos e objetivos diversos entre si. Cada disciplina "pinça" a faceta da realidade conforme seu próprio ponto de vista, e para aquela ciência específica, a integração regional só lhe interessa conforme a possibilidade de apreensão que lhe é cabível. Logo, o objeto de conhecimento do direito, modifica-se em face do objeto de conhecimento da economia, e assim por diante.

---

[112] *CARNELUTTI, Francesco*. *Op.cit., p.*29.
[113] REALE, Miguel. **Filosofia do Direito.** *Op.cit.*, p. 76.

Por isso é importante especializar o estudo e delimitar bem o método pelo qual se pretende investigar determinado prisma da realidade. Ao buscar pôr em prática as considerações supracitadas, verificamos a pertinência e a oportunidade de aplicação desses pressupostos no presente estudo. A face do "prisma integrativo" que pretendemos investigar é a da integração no aspecto tributário – ou seja, relativa à atividade tributária – que é influenciada pelo fenômeno da integração.

Mas analisar o aspecto da integração na perspectiva da tributação também permite subseqüentes especializações temáticas. Seria possível estudar esse processo do ponto de vista econômico-financeiro, pois a atividade tributária é investigada pela economia e pela ciência das finanças. Também poderíamos analisar o aspecto político da integração, enfatizando a política fiscal no âmbito da integração.

Mas a tributação também é passível de ser investigada pela Ciência do Direito. Nesse aspecto, revela-se também a possibilidade de se analisar a integração através da perspectiva da política legislativa – ou da técnica legislativa -, da arte da criação do direito. Todas essas possibilidades investigativas são igualmente válidas e encontram métodos e fundamentos teóricos que possibilitariam sua investigação.

Mas analisar o fenômeno tributário, sob a perspectiva integrativa, isto é, através dos processos de aproximação entre Estados Soberanos que visam a elaboração de acordos de cooperação ou integração – em variadas áreas – requer corte epistemológico que permita a separação – ou recorte – formal desse objeto de conhecimento para investigá-lo sob determinado ponto de vista. Mas qual o ponto de vista, o enfoque investigativo escolhido para este trabalho?

Primeiramente, antes de vermos essa pergunta respondida, devemos reconhecer que a integração é "processo", tem em sua natureza a peculiaridade da ação, do movimento, da transitoriedade, da dinâmica. Por isso é processo ainda inacabado, está em constante movimento.

Logo, seu caráter dinâmico revela o teor político inerente de sua estruturação. Pois construir a integração – ou aprofundá-la - é arte, é política.

Neste sentido, a atividade tributária e a integração regional apresentam nítido relacionamento. Mas para melhor compreender essa relação é preciso recortar a faceta da integração que mais diretamente corresponda ao fenômeno tributário. Esta é a integração econômica, como veremos a seguir.

1.2. Considerações Terminológicas.

Integração Regional, Integração Econômica e Regionalismo são expressões comumente utilizadas para designar o mesmo fenômeno. No entanto, para a apreensão de trabalho que almeje maior rigorismo – na medida das possibilidades cognitivas – e com base nas lições de *Michel Villey*, dedicaremos parcela deste estudo a deslindar as expressões utilizadas nesse campo do conhecimento e que denotem certa obscuridade terminológica[114].

De Plácido e Silva ensina que a palavra "integração", derivada do latim *"integratio"*, de *"integrare"* - restabelecer, reparar -, possuía sentido originariamente relacionado às palavras "renovação, restauração, restabelecimento". Mas esse sentido apresenta variação quando aplicado em determinadas áreas. Por exemplo, na técnica jurídica *"(...) é compreendido como o ato pelo qual se completa, se torna inteiro, se conclui a totalidade de uma coisa (...)"*, e nesse sentido a palavra "integrar" ganha o sentido de *"(...) completar, tornar inteiro, totalizar, inteirar, restituir por completo (...)"*, sendo que a integração *"(...) quer também significar a entrega ou restituição por inteiro, pelo total"*[115].

A integração pode apresentar diversas significações, especialmente no que diz respeito ao contexto a que vem sendo empregado.[116]. Exemplificando, na linguagem jurídica e comum, a integração geralmente significa: *"(...) a) complemento; b) ato de integrar; c) restabelecimento, restauração; d) ato ou processo pela qual se completa*

---

[114] *Michel Villey* destaca algumas características comuns que propiciam a ausência de uma definição do Direito. A ignorância da finalidade do Direito, aliada ao conflito de linguagem que caracteriza os trabalhos que se auto-denominam "jurídicos" contribuem para a dificuldade de se precisar os instrumentos conceituais de nossa ciência jurídica. Por outro lado, o autor afirma que uma vez alcançado o conhecimento da finalidade do Direito, vê-se possibilitado o esclarecimento da linguagem jurídica. Naturalmente, neste primeiro tópico evidenciamos a contextualização de um fenômeno político, oriundo das relações internacionais, com características eminentemente econômicas. No entanto, se para o Direito é imperiosa a busca incessante para a diminuição das "polissemias", isto é, a existência de palavras que possuem diferentes significações, a utilização de vários "sinônimos" para determinar um mesmo objeto também não é aconselhada nos diversos ramos do conhecimento. Por isso, mesmo em um tópico que pretende a introdução do leitor ao universo da "integração regional", entendemos conveniente uma certa atenção para o risco da utilização indevida de termos como o regionalismo e a integração. *VILLEY, Michel*. *Op.cit.***,**, p. 14 e ss.

[115]DE PLÁCIDO E SILVA. *Op.cit*., p. 755-756.

[116] Diferentes sentidos de integração, conforme as respectivas áreas: Na Filosofia geral: *"a) Operação que visa a determinação de uma grandeza, considerando-a como limite de uma soma de quantidades; b) concepção intelectual que considera, de modo sintético um grande número de termos ou ações (Lalande); c) passagem de um estado difuso ao concentrado (Spencer)"*. Na Medicina legal: *"a) função de coordenação nervosa do cérebro etc*; *b) ação pela qual substâncias alheias passam a fazer parte do organismo humano, por absorção ou assimilação";* na Sociologia Geral: "*Processo social que harmoniza unidades antagônicas, sejam elas elementos das personalidades dos indivíduos ou dos grupos etc. (...)"*; Na ciência política: *"Superação de divisões e união orgânica entre membros do Estado-nação (Pasquino, Weiner, Kehoane e Nye)"*. DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. Vol. 2. *Op.cit*., p. 871.

algo; e) ato pela qual se conclui a totalidade de alguma coisa; f) integralização, ou seja, pagamento de toda a obrigação ou de todo o capital".[117]

A integração é fenômeno pelo qual se ocupam Estados Soberanos, isto é, dar-se-á pela inter-relação de Estados, enquanto sujeitos de direito internacional. Assim, a integração internacional é fenômeno que compreende a atuação e a cooperação de Estados soberanos, exclusivamente. Todavia, a integração regional é fenômeno pacífico, isto é, ocorrerá como possibilidade de procedimento pacífico entre Estados soberanos.

Dando seqüência ao estudo, convém assinalar que os processos de integração econômica européia, conforme destaca o professor José Carlos de Magalhães, com base nos princípios e diretrizes assumidos no GATT, acabaram transpassando as relações econômicas, alcançando as relações *"(...) igualmente, sociais e culturais e direitos humanos"*[118]. Essa é uma acertada afirmativa, já que a integração econômica européia, fundada primordialmente com objetivos econômicos, avançou para objetivos sociais, culturais, relativos aos direitos humanos, revelando uma inevitável dificuldade para a definição do vocábulo "Integração".

Umberto Forte, na seqüência, faz menção expressa ao vocábulo "integração" para designar o processo de intensificação de relações econômicas no âmbito regional, identificando-o, em primeiro momento, com a integração econômica. Posteriormente, o mesmo autor faz menção expressa às evoluções dos anseios integrativos no âmbito

---

[117] Ainda, no campo da Teoria Geral do Direito, podemos também citar o sentido de integração de lei, ou integração de direito, ou integração de lacuna, que significa *"(...) Desenvolvimento aberto do direito dirigido metodicamente, que se dá quando, ao solucionar um caso, o magistrado não encontra norma que lhe seja aplicável, não podendo subsumir o fato a nenhum preceito, porque há falta de conhecimento sobre um status jurídico de certo comportamento, devido a um defeito do sistema, que é a lacuna, ou na presença de disposição legal injusta ou em desuso. A integração é um método supletivo pelo qual a analogia, o costume ou o princípio geral do direito é invocado para a solução da lacuna. 2. Preenchimento de lacuna normativa, ontológica ou axiológica"*. No campo das relações internacionais o sentido de **integração mundial**, também apresenta sentido diverso: *"(...) é a plenitude da cooperação internacional, mediante a mera realização coletiva de aspectos específicos, como determinadas legislações comuns, órgãos de prestação da tutela jurisdicional e forças policiais e militares com fins previamente estabelecidos (R.Reis Friede)"*. Ou, em perspectiva de **integração nacional**, no âmbito do direito administrativo *"Conjunto de medidas jurídicas e governamentais com o escopo de integrar as diferentes regiões do país (...)"*, ou ainda, no campo da ciência política *"(...) O processo pelo qual se cria uma identidade comum a todos os grupos étnicos, lingüísticos, religiosos e regionais, para que sejam partes integrantes da mesma comunidade política (Pasquino e D'Azeglio)"*. Ainda, a integração ganha outro sentido quando utilizada no sentido de **integração social**. Nesse sentido, para a Sociologia Geral e Sociologia Jurídica, significa o *"(...)processo pelo qual se acata como sua a cultura predominante numa sociedade; ajustamento de grupos para formar uma sociedade organizada"*; na Ciência Política, significa "superação da distância entre governantes e governados, elite e massa (Pasquino). Pode também ser utilizada, na Ciência Política, através do sentido de **integração territorial**, no campo da Ciência Política, que significa *"(...) Processo pelo qual o controle do poder de um grupo se estende pela totalidade de um território que, antes, era fracionado (Pasquino)"*. DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. Vol.2. *Op.cit.*, p. 871.

[118] MAGALHÃES, José Carlos de. *Op.cit.*, p. 29.

econômico, social e político – como é possível verificar na posterior formação jurídico-institucional do Bloco Europeu.

Henry Tilbery, ao voltar sua atenção para o "*novo capítulo na Ciência das Finanças"*, destacou que seus estudos se nortearam pelos aspectos econômicos da integração internacional[119], deixando implícita, pela nossa interpretação, que a integração, em seu sentido "lato", abrangeria outras esferas da realidade.

A obscuridade terminológica tão combatida por *Michel Villey* revela problema, sobretudo formal, no estudo da "integração". Por questão metodológica – e epistemológica, é relevante iniciarmos um esforço – ainda que superficial – para apresentar algumas idéias que contribuam com a identificação do fenômeno.

Este entendimento está embasado, sobretudo, na perspectiva econômica da integração, o que não impede análises oriundas de outras searas, como já afirmamos. No entanto, devemos reconhecer que os estudos de integração – sob a perspectiva econômica – até agora foram majoritários para a formulação e a estruturação dos processos de integração[120]. A investigação de outros setores, como por exemplo, o setor jurídico, caminha em velocidade ligeiramente menor, até porque os fenômenos jurídicos resultantes dos processos de integração ainda estão em constante, e incessante, mutação, o que dificulta a análise pormenorizada do fenômeno.

Apresentada essa observação, poderíamos refutá-la pelo mesmo motivo de que a integração econômica também estaria em processo de mutação – e talvez eternamente – o que provavelmente é verdade – mas a esse argumento contrapõe-se o fato de que a integração econômica é – pelo menos – um dos objetos primordiais da integração – enquanto a integração jurídica sempre foi vista como veículo, ou instrumento para a viabilização desta integração, o que naturalmente denota estudo, no mínimo, ligeiramente menor ao tema.

Tem-se estudado antes os processos de integração econômica para posteriormente transformar as políticas econômicas em políticas legislativas – destinadas, por sua vez, à criação de enunciados legislativos orientados pela integração. Esta é a idéia prevalecente da Teoria da Integração, à qual não questionamos, se o objeto da integração sempre for primordialmente à integração econômica. No entanto,

---

[119]TILBERY, Henry. **Tributação e Integração da América Latina**. São Paulo: José Bushatshky, 1971, p. 03.

[120] Para a comprovação do que ora afirmamos, basta uma sucinta leitura das obras versadas sobre o tema "integração". Facilmente perceptível a atenção a conceitos e perspectivas econômicas sobre o tema.

veremos que, em nosso estudo, a integração pode se dar por motivos outros que não meramente o progresso econômico.

A este interesse da comunidade acadêmica pelos processos de integração econômica, deve-se, sobretudo, ao fato de que o principal motivo que levou à formação de Blocos Regionais – também conhecidos como Blocos Econômicos – foi a cooperação econômica visando a maior competitividade global, com vistas a se proporcionar o desenvolvimento econômico. Este foi o objetivo expressado nas manifestações integrativas ao redor do globo.

Passemos à discussão do termo "integração regional". Como objeto de conhecimento interdisciplinar que é, abarca várias possibilidades de investigação. Uma delas é a integração econômica – a mais conhecida, naturalmente -, mas não somente a única. Podemos estudar a integração regional partindo da investigação dos processos culturais que a envolvem e a caracterizam, ou mesmo dos aspectos ambientais, ou mesmo institucionais. No entanto, todo corte metodológico que optemos por realizar, deverá ser feito de maneira a não desconsiderar a idéia de que se está analisando apenas "uma fatia do bolo", na esteira da lição de *Carnelutti*[121].

Não é por acaso que a integração regional foi identificada largamente com a integração econômica, isto é, a intensificação de relações e cooperação inter-estatais – no âmbito de políticas econômicas – sobretudo, macroeconômicas -, já que, os objetivos primordiais da integração regional eram de cooperação econômica conjunta. Por isso, não é errada a primeira identificação entre a integração econômica, e a integração regional. No entanto, com o desenvolvimento do fenômeno, outros aspectos lhe são agregados – ou melhor, reconhecidos -, e, como tem sido feita pela doutrina, a integração – outrora vinculada a objetivos estritamente econômicos – apresenta conexões que extrapolam esses objetivos – não obstante os objetivos econômicos sejam ainda, para muitos autores, e no que concordamos, o ponto central da Integração[122].

Neste diapasão, é possível analisar também a obscuridade terminológica do termo "Bloco Econômico" e "Bloco Regional". Destacamos que o semelhante raciocínio feito anteriormente pode ser adaptado analogamente para explicitar o significado dos termos.

---

[121] *CARNELUTTI, Francesco. Op.cit.*, p. 20.

[122] Nesse sentido: NAKAYAMA, J. K. **Reforma Tributária. Mercosul e União Européia**. Curitiba: Juruá, 2008, p.27-29; ESTRELLA FARIA, José Ângelo. **O MERCOSUL: Princípios, Finalidade e Alcance do Tratado de Assunção.** Integração Econômica. Brasília: Ministério das Relações Exteriores. Subsecretaria-Geral de Assuntos de Integração, Econômicos e de Comércio Exterior. Núcleo de Assessoramento Técnico, 1993, p. xi.

O termo “Bloco Econômico” é utilizado para identificar a formação de países que geralmente possuam proximidade territorial; e daí a denominação “blocos”-, que, através de acordos internacionais, criam vantagens recíprocas em âmbito determinado de negócios, sem estendê-las aos demais - como prenuncia o GATT 47.

Se o gênero é o “Bloco Regional”, sua espécie será o “Bloco Econômico”, voltada a objetivos econômicos, precipuamente. A própria evolução da integração forçará, nesse sentido, a mudança na identificação terminológica dos “Blocos”, que antes vistos como “Econômicos”, passam a serem reconhecidos como “Blocos Regionais”, cujos objetivos ultrapassam o víeis econômico, sem dele, no entanto, abstraírem-se.

Concluindo, para o que interessa ao presente estudo, a integração regional poderá ser investigada sob o viés econômico, e daí a chamada “integração econômica”.

É preciso reconhecer que este estudo se utilizará largamente da investigação da “integração econômica”, isto é, analisando o processo de integração regional sob o aspecto econômico, eminentemente, quando estivermos investigando a perspectiva pré-jurídica do fenômeno.

E evidenciaremos o termo “integração econômica”, justamente porque foi o marco inicial para as políticas comerciais que introduziram os estudos dos processos de integração tributária. Os estudos da integração econômica forçaram ao aprofundamento das possibilidades de integração em diversos setores das economias nacionais. Entretanto, para possibilitar a apreensão de uma integração econômica, faz-se necessária a integração dos sistemas tributários, de modo a se garantir a neutralidade nas trocas comerciais.

Para o objetivo de um estudo que priorize elementos de Integração Regional, é aconselhável delimitar o campo de investigação – riquíssimo em produção doutrinária – da integração econômica.

1.3. Construção Conceitual da Integração Econômica.

Principiemos pelo entendimento de *Karl Deutsch,* sobre o significado da palavra “integrar”:

> *“(...) significa compor um todo como partes, isto é, transformar unidades previamente separadas em componentes de um sistema coerente. A característica essencial de qualquer sistema, recordemos, é um grau significativo de interdependência entre seus componentes, e interdependência entre componentes ou unidades consiste na probabilidade*

> *de que uma mudança em um deles – ou uma operação desempenhada sobre um deles – produzirá uma mudança previsível nos demais". Por exemplo, "uma fechadura e sua chave formam um sistema integrado: girar a chave 'ligará' a fechadura".*

Geralmente, um sistema também tem propriedades de sistema que estão ausentes em quaisquer das partes isoladamente. *"(...) um sistema fechadura-e-chave apropriado pode ser usado para controlar o abrir e fechar de uma porta; uma fechadura ou uma chave, isoladamente, não podem fazê-lo"*. Para *Deutsch* a palavra integração é, na realidade, um relacionamento que existe entre partes componentes, em que elas apresentam interdependência mútua e, *(...) conjuntamente produzem propriedades do sistema que, como partes, não teriam"*. Além disso, em alguns casos, porém, a palavra 'integração' relaciona-se com a descrição do *"(...) processo integrativo pelo qual tal relacionamento ou estado de coisas entre partes previamente separadas é obtido"*.[123] *Karl Deutsch* apresenta a idéia de integração como a relação existente entre componentes – e que formam uma sistema -, bem como ao processo que viabiliza a integração.

Por outro lado, *Bela Balassa* informa que a palavra "integração" denota o sentido de *"(...) união de partes dentro de um todo (...)*"[124], no que concorda plenamente *Gunnar Myrdal*, quando analisa a literalidade do termo[125].

Mas a integração econômica, para *Balassa*, não possui na literatura econômica significado tão claro, pois alguns autores incluem nessa noção a idéia de integração social, outros agrupam as diferentes formas de cooperação internacional, afirmando que a integração se manifesta na mera existência de relações comerciais entre economias nacionais independentes. Na opinião do então professor da Universidade de *Yale*, a

---

[123] *DEUTSCH, Karl Wolfgang*. **Análise das Relações Internacionais**. Pensamento Político. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1978, p. 204.

[124] *BALASSA, Bela.* ***Teoria de La Integración Económica****. Primera Edición. Traducción al español por Jorge Laris Casilla. México: Union Tipográfica Editorial Hispano-Americana – UTEHA, 1964*, p. 01.

[125] Não obstante, *Gunnar Myrdal* destaca a imprecisão do ideal "integração econômica", o que decorre das diferentes noções, formuladas por diferentes pessoas, em diversos contextos nacionais, provenientes, sobretudo, da diferenciação dos valores morais e das políticas possíveis frente à realidade. Para o autor: *"(...) qualquer análise internacional dos problemas de integração entre nações – como na realidade qualquer investigação nacional – demonstra quão diferentes são as valorizações; não são inteiramente, nem sequer principalmente, resultado da ignorância ou de um pensamento errôneo. Contudo, a afirmação de que o ideal de "integração econômica" pode ser aceito, geralmente, como um conceito que não precisa de conteúdo lógico, e de que não tem uma precisão indenominável, é uma indicação da homogeneidade relativa das valorizações básicas, em nossa herança dos ideais de Ocidente. Na realidade, esses ideais se estão difundindo rapidamente nos países subdesenvolvidos e seu despertar consiste, em grande parte, na difusão desse sistema particular de ideais ocidentais". MYRDAL, Gunnar.* **Perspectivas de uma Economia Internacional**. Tradução de J. Régis. Rio de Janeiro: Editora Saga, 1967, p. 26; 31-32

integração econômica pode ser definida como um "processo" - e ao mesmo tempo - uma "situação" das atividades econômicas.

Nesse aspecto, se considerarmos a integração enquanto processo, observaremos que a integração está acompanhada de *"(...) medidas dirigidas a abolir a discriminação entre unidades econômicas pertencentes a diferentes nações"*. Por outro lado, se considerarmos a integração enquanto situação negocial, ela se caracterizará pela *"(...) ausência de várias formas de discriminação entre economias nacionais"*[126]. A opção trazida pelo autor húngaro apresenta grande conveniência didática, pois permite, a partir de um pressuposto epistemológico, reconhecer a possibilidade de investigação do fenômeno integrativo enquanto situação estática passível de investigação científica, e o reconhecimento desse fenômeno enquanto processo – revelando a faceta dinâmica do mesmo – e possibilitando o seu reconhecimento enquanto fenômeno transitório, inacabado, e, sobretudo, político, em constante evolução.

Noutro sentido, as considerações históricas do renomado economista *Gunnar Myrdal* acerca do desenvolvimento do vocábulo "integração" servirão de grande auxílio para o desenvolvimento do raciocínio transcrito no decorrer desse trabalho. Por isso, sugerimos atenção quanto às colocações expostas nas próximas linhas[127].

Myrdal expõe que até a Segunda Guerra Mundial, o termo integração – originalmente empregado nas ciências sociais – sociologia e antropologia – possuía sentido diverso do utilizado atualmente. Apresentava a característica analítica de preconceitos estáticos oriundos de uma época em que a palavra integração significava uma conotação positiva de valor – é verdade – mas voltada para designar "(...) *relações sociais estáveis, dentro de uma comunidade estacionária, uma comunidade isolada e primitiva, em equilíbrio maltusiano de população, com incrementos fixos, e uma divisão estabelecida de funções e responsabilidades"*.[128]

Porém, quando influências externas provocam mudanças nas relações sociais, dentro dessa comunidade fechada e estática, tais mudanças – que em breve prazo poderiam ser consideradas como transtornos prejudiciais para as normas vigentes na comunidade – caracterizavam-se com o nome de 'desintegração', com o significado muito parecido com o de outros conceitos sociológicos que significavam o estático e tinham conotações de valor negativo, como 'desequilíbrio', 'desorganização',

[126] *BALASSA, Bela.* ***Teoria de La Integración Económica****. Op.cit.,* p. 01-02.
[127] *MYRDAL, Gunnar. Op.cit.,*, p. 26.
[128] *Idem.*

‘desajuste’, e crise. Naturalmente que a concepção estática de ‘integração’, bem como o seu emprego para caracterizar as comunidades isoladas, primitivas, estanques correspondia a um atraso “(...) *bastante freqüente no desenvolvimento da ciência social – à situação política internacional que existia antes da Primeira Guerra Mundial”*.[129]

Mas essa concepção de mundo provocava, segundo *Myrdal,* a justificação política – e teórica - da separação entre os países *“(...) adiantados, com indústrias progressistas, da Europa e dos países do Novo Mundo, cuja população era principalmente européia, e de outro, ilhas coloniais moldadas de modo a se encaixarem nos interesses das nações adiantadas, e servi-las”*. Logo, a humanidade em geral permanecia passivamente nesse contexto de estagnação, *“(...) a níveis de vida sumamente baixos, da mesma forma que a cultura técnica”*. [130]

Nada obstante, se por um lado as relações internas e externas entre países “adiantados” assumiam posições pró-ativas, que se realizavam geralmente através de ajustes recíprocos de grande alcance – e em variadas áreas -, justificando o aparecimento de um conceito dinâmico para integração na época, ao contrário do equilíbrio estático característico de nações primitivas, esse contexto consistia em evidente segregação dos povos adiantados – e suas políticas pró-ativas – voltadas aos interesses nacionais – e a insuficiência de uma base – teórica e política - realista que colocasse em pauta o problema da participação da grande maioria “submersa” da humanidade acerca da possibilidade da sua integração junto do *“(...) mundo dos países adiantados”*. Logo, a noção teórica - e política - da integração variava conforme o contexto de seu emprego.[131]

Em suma, em um contexto de relações inter-estatais e intra-estatal, *Myrdal* conclui que a palavra “*integração econômica”* é *“(...) a realização do antigo ideal ocidental de igualdade de oportunidade”*. *Myrdal* encara a integração econômica através de uma perspectiva social, antropológica, cultural, no contexto de integração. Para o renomado autor, diversas variantes devem ser consideradas para possibilitar a concretização do processo integrativo, pois

> (...) o elemento essencial desse ideal, como o entendemos comumente, quando se refere às relações sociais dentro de um país, consiste no afrouxamento da rigidez social que impede que os indivíduos escolham livremente as condições de trabalho e de vida. A economia não estará plenamente integrada, enquanto não se abrirem largos caminhos para todos e

[129] *MYRDAL, Gunnar. Op.cit.,* p. 26-27.
[130] *Idem,* p. 27.
[131] *Ibidem*.

> enquanto a remuneração paga pelos serviços produtivos não seja igual, independentemente de diferenças raciais, sociais e culturais.

Posteriormente, ocorre uma mudança na situação política internacional, de tal sorte que certos conceitos passam a adquirir novo sentido. Nesse novo contexto, através do desenvolvimento mundial que é novamente expressado pelo termo "integração", o vocábulo adquire novo significado político, caracterizado essencialmente pela ruptura radical com o isolamento cultural e na crescente onda de exigências provenientes das nações menos desenvolvidas em busca de melhores oportunidades – econômicas, sociais, políticas – na civilização moderna. Portanto, o vocábulo "integração" adquire um significado de *"(...) ideal para a direção de mudança social em vez de um equilíbrio estático e, mais especificamente: a meta desejada para um ajuste interno e recíproco das comunidades nacionais, cuja mútua dependência se tornou mais estreita"*.[132]

A concepção tradicionalmente adotada para a compreensão da integração econômica passou a ser aquela que significa a *"(...) união de diversas nações com o escopo de eliminar barreiras alfandegárias e formar um mercado único, admitindo uma livre transferência de produtos, serviços, capitais, mão-de-obra, etc. (...)"*[133], introduzida por autores como *Bela Balassa*, - e, como é perceptível, largamente reproduzida pelos autores que sucederam às primeiras construções teóricas sobre o tema - e que acabou logrando maior aceitação na doutrina contemporânea.

Por esse motivo, procurando realizar uma breve abordagem de suas idéias, e tendo em vista que a imensa maioria das obras versadas sobre o tema não são mais que meras repetições das idéias construídas por *Balassa*, preferimos dedicar parcela desse trabalho ao resgate da construção teórica de *Balassa*, que será de extrema utilidade para a definição do aspecto tributário da integração.

1.4. Uma Aproximação da Idéia de Integração Econômica Internacional.

Como já destacamos, inicialmente, *Bela Balassa* explica que, na linguagem cotidiana, o termo *"integração"* significa *"ação de juntar partes de um todo"*. Por sua

[132] *MYRDAL, Gunnar. Op.cit.*, p. 27.
[133] DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. Vol. 2. *Op.cit.*,, p. 872.

vez, na literatura econômica, o conceito de integração econômica não apresentava significado preciso[134].

Como destaca *Peter Robson*, a partir de 1942, começou-se a utilizar a noção de integração econômica internacional para designar quase a totalidade de relações econômicas internacionais, *"(...) incluindo relações comerciais e monetárias, movimentos de capitais e trabalho e mesmo a cooperação internacional para fins tais como o controle da poluição, a exploração do leito marinho e a regulamentação do transporte aéreo internacional".*[135]

Após 1950, a expressão "integração econômica" passa a ser utilizada especificadamente para designar *"(...) uma situação ou um processo envolvendo a combinação de economias separadas em regiões econômicas mais alargadas, e é neste sentido mais limitado que em geral esta expressão se emprega hoje (...)",*[136] ligada, sobretudo, à eficiência do uso dos recursos em relação ao aspecto espacial.

Analisando várias tentativas de conceituações trazidas por estudiosos do tema, dentre os quais, *Gunnar Myrdal*, *Robert Triffin*[137], *Franz Hartog*[138], e *Robert Marjolin*[139], *Bela Balassa* verifica a grande dificuldade doutrinária para estabelecer conceito que pudesse apreender eficazmente o fenômeno. Para exemplificar essa dificuldade, cita a idéia de *Myrdal*[140], para quem a integração deveria ser vista como processo sócio-econômico capaz de destruir barreiras sociais e econômicas existentes entre os participantes da atividade econômica. Mas a maioria dos economistas só considerava problemas internacionais relacionando-os ao conceito de integração

---

[134] *BALASSA, Bela*. **À Procura de uma Teoria de Integração Econômica**. *In*: **A Integração Econômica da América Latina. Experiências e Perspectivas.** Traduzido por Sérgio Luís Gomes. Editado por Miguel S. Wionczek. Rio de Janeiro: O Cruzeiro, 1966, p. 38.

[135] *ROBSON, Peter. **Teoria Econômica da Integração Internacional.** Coordenador. M. Carlos Lopes Porto. Tradução: Carlos Laranjeiro. Coimbra: Biblioteca Jurídica Coimbra Editora*, 1985, p. 11.

[136] *Idem.*

[137] *Robert Triffin* considera as atividades da OCEE – Organização para Cooperação Econômica Européia, e a União de Pagamentos da Europa, como formas de integração econômica. *BALASSA, Bela*. **À Procura de uma Teoria de Integração Econômica.** *Op.cit*., p. 38.

[138] *Franz Hartog*, define a integração como tipo muito adiantado de cooperação, diferentemente do termo "harmonização", que, para o autor se refere à consulta mútua sobre pontos relevantes da política econômica. *Idem.*

[139] Para *Robert Marjolin*, qualquer processo que possibilite viabilizar maior unidade pode ser denominada de integração. *Ibidem.*

[140] Como já vislumbramos em *Gunnar Myrdal* a noção de integração não se limita apenas à aspectos econômicos, mas sobretudo, sociais, culturais. A integração econômica enquanto ideal significa a busca pela igualdade de oportunidades, de abertura para toda a liberdade econômica. *MYRDAL, Gunnar. Op.cit*., p. 26. Fortalecendo a nossa visão sobre as opiniões de *Myrdal, Balassa* interpreta a posição do autor: *"(...) A economia não é integral a menos que tôdas as vias sejam abertas a todos e as remunerações pagas por serviços produtivos sejam iguais, independentemente de diferenças raciais, sociais e culturais". BALASSA, Bela. .* **À Procura de uma Teoria de Integração Econômica** *Op.cit*.., p 39

econômica, não obstante, áreas de cooperação internacional também serem incluídas nessa questão.

Por outro lado, *Balassa,* ao analisar outros autores, acaba evidenciando que – para conceituar a integração econômica – o critério das relações econômicas no âmbito "internacional" deveria ser usado como referência, apresentando indiscutível restrição no âmbito de abrangência do termo.

Nesse aspecto, a integração começa a ser compreendida como resultante das relações comerciais entre *"(...) economias independentes no mercado mundial"*. *Balassa*, nesse sentido, cita *Erich Schneider, que* apresenta variante dessa concepção ao afirmar que o contraste entre o isolamento absoluto e a integração total, deve possuir em seu interior a consideração de todas as variantes possíveis situadas entre esses extremos, como formações diferenciadas de integração.

Já *Jan Tinbergen* considera a integração como sendo a criação de estrutura mais desejável da economia internacional, viabilizada através da remoção de obstáculos artificiais para a melhor – ou ótima – cooperação, em que são introduzidos todos os elementos desejáveis de coordenações ou unificações, o que, para *Bela Balassa*, corresponde à idéia de "*integração total"*, trazida por *Erich Schneider*.[141]

Analisando todas as idéias supracitadas, *Balassa* conclui que a inclusão de fatores sociais na idéia de *Kindleberge*r e *Gunnar Myrdall* demonstra a importância de aspectos sociais para a destruição de barreiras não-econômicas, sobretudo. Não obstante, conclui que a inclusão de aspectos sociais na integração econômica – ou seja -, a destruição de barreiras sociais, raciais, não-econômicas, se utilizadas em primeiro momento, fariam perder de vista a importância primária que as áreas de livre comércio, uniões aduaneiras e mercados comuns representam.

Em suma, entendeu o autor que a integração social e a igualdade dos preços de fatores são condições importantes para a integração total, mas, a remoção de barreiras de comércio em união aduaneira também é ato de integração econômica mesmo sem levar em consideração aspectos sociais. Por isso, muito embora seja importante o fator social na integração, em um primeiro momento, ele não se revela imprescindível, pelo menos no que diz respeito às formas "menores" de integração econômica[142].

---

[141] Ambos citados por *BALASSA, Bela.* **À Procura de uma Teoria de Integração Econômica** *Op.cit..*, p 39.
[142] *Idem.*

Outra observação importante feita pelo autor é a diferenciação entre a integração econômica nacional e a integração econômica internacional, pela diversidade existente entre os problemas relativos às duas formas de integração econômica[143].

No plano nacional, na opinião de *Balassa*, as barreiras entre as unidades econômicas são geralmente relacionadas ao caráter social, educacional ou psicológico - o sistema de castas, a falta de valores comuns, a ausência de riscos, etc -, e esses obstáculos geralmente são mais fortes entre as camadas sociais de uma mesma região do que entre outras. Ainda, destaca que um dos instrumentos importantes de integração nacional é a criação de forte Estado Nacional, o que, todavia, cria barreiras artificiais entre economias independentes através de tarifas, restrições quantitativas ao comércio e a trocas, bem como impedimentos à circulação ou mobilidade de trabalho, capitais e bens.

Além disso, segundo o autor, o intercâmbio econômico também pode ser obstado por políticas econômicas nacionais – medidas fiscais, monetárias, sociais. Por isso, conclui o autor que a integração econômica nacional ocasiona discriminação entre unidades econômicas de países independentes, contribuindo assim para a desintegração da economia internacional, fato que não se verifica na economia internacional, pois a integração econômica nesse âmbito de atuação leva à abolição de alguns aspectos negativos da integração nacional. *"Essas diferenças levam-nos à restrição do uso do conceito de integração econômica ao sentido puramente internacional"*[144].

Não obstante, excluindo a integração nacional desse conceito, *Balassa* define-o, sob dois aspectos, quais sejam como "processo" e "condição", ou "situação de empresas". Vista como processo, encerra várias medidas no sentido de abolir discriminações existentes entre unidades econômicas pertencentes a diferentes estados nacionais; vista como uma situação de empresas pode ser representada pela ausência de várias formas de discriminação entre economias nacionais[145]. É a perspectiva dinâmica e estática a que se referiu *Deuscht* no início deste tópico, construída solidamente por *Balassa*.

Não obstante, *Balassa* diferencia também a noção entre integração e cooperação, qualitativamente e quantitativamente. Enquanto a cooperação inclui várias medidas destinadas a harmonizar as políticas econômicas e não afastar a discriminação, o

[143] *BALASSA, Bela.* **À Procura de uma Teoria de Integração Econômica** *Op.cit*.., p. 39.
[144] *Idem*, p. 39-40.
[145] *Ibidem*, p. 40.

processo de integração econômica diz respeito a medidas que obrigam a supressão de algumas formas específicas de discriminação. Por isso, exemplifica *Balassa* que os acordos internacionais de políticas de comércio dizem respeito à noção de cooperação internacional, e a abolição de restrições de intercâmbio dizem respeito à integração econômica. Logo, a integração econômica diferencia-se da cooperação internacional, pois aquela é sempre caracterizada pela abolição de discriminação de uma área, não obstando a possibilidade de ações diversas no campo da cooperação internacional[146].

A integração econômica enquanto processo representa várias medidas que buscam a supressão da discriminação entre unidades econômicas de estados nacionais, e, dessa maneira, as formas resultantes da integração econômica sempre mantêm em sua característica a ausência de discriminação em muitas áreas, ou pelo menos na busca por essa ausência.

Por outro lado, a noção dinâmica do conceito integrativo significa somente a busca pela integração total. Para *Bela Balassa*, é necessário considerar as variadas formas "intermediárias" integrativas - sem avançar sobre aspectos "gerais", como no "âmbito social", pelo menos em primeiro momento -, adaptadas às medidas necessárias para atingir esses objetivos específicos, relacionando-os aos efeitos econômicos dessa integração e aos problemas de "nível ótimo" de uma área integrada.

Na concepção de *Bela Balassa*, a teoria da integração econômica poderia ser entendida como sendo *"(...) parte da economia internacional, mas também abrange o campo da teoria do comércio internacional ao considerar mudanças de fatores, coordenação de políticas econômicas, etc., não discutidas na teoria tradicional"*.

Sua construção teórica do conceito de integração econômica põe em destaque as seguintes idéias: a) separação entre a noção de integração nacional e internacional; b) exclusão de aspectos sociais na noção de integração econômica internacional, pelo menos nas formações integrativas iniciais – como área de livre comércio e uniões aduaneiras; c) diferenciação quantitativa e qualitativa entre a noção de cooperação internacional e integração econômica; d) a inclusão de etapas de integração gradativas, ou seja, passando de formações "primitivas" de integração às mais avançadas, como a união total. Essas diferenciações vão caracterizar as idéias sobre integração econômica internacional nas próximas décadas, sendo ainda na atualidade a noção mais difundida e adotada na doutrina.

[146] *BALASSA, Bela.* **À Procura de uma Teoria de Integração Econômica** *Op.cit*.., p. 40-41.

Nesse sentido, *Peter Robson* acrescenta que as condições necessárias para a completa integração econômica incluem: a) liberdade de circulação e fatores de produção; b) ausência de discriminação de qualquer natureza[147].

Robson cita também a expressão "integração negativa", criada por *Jan Tinbergen* – em 1965 -, para designar o aspecto da integração que envolve a remoção das discriminações e das restrições à circulação, tal como ocorre nos processos de liberalização do comércio. Por outro lado, *Tinbergen* pôs a noção de integração negativa em contraste com a noção de integração positiva, que se liga à modificação dos instrumentos e das instituições e à criação de outros instrumentos, visando permitir que o mercado funcione com eficácia e também promover outros objetivos[148].

Jan Tinbergen – no período de formação da Comunidade Econômica Européia e da Associação Latino Americana de Livre Comércio - destacou a importância da criação de mercados amplos como sendo benéfica, sobretudo, aos países em desenvolvimento. Não obstante, essa criação de mercados regionais nos países em desenvolvimento – na opinião do primeiro ganhador do Prêmio Nobel de Economia – em 1969 -, deveria ser proporcionada com "maior ressalva" e em menor velocidade do que ocorreu – e ainda ocorre – nos blocos formados por países desenvolvidos, como na Europa. Aconselhou uma "integração simples", pois *"(...) ali os governos não dispõem do pessoal necessários e são, mais do que o dos países desenvolvidos, alvo de pressões por parte dos grupos de interesse"*. Para os blocos econômicos situados em países em desenvolvimento, *Tinbergen* sugeriu – por um período mais longo de tempo – a criação de um mercado mais limitado e restringido apenas a certos produtos, não criando maiores riscos para as economias em foco -, e proporcionando a amplificação gradativa na medida do desenvolvimento desses mercados[149].

Por outro lado, *Robson* distingue três níveis diferentes de integração: a) a integração nacional, referente à integração de regiões situadas dentro das fronteiras de um Estado nacional; b) integração econômica internacional, relativa à integração entre diversas nações em um bloco regional; c) e a integração mundial, referente ao mesmo fenômeno, mas em escala global. Lembramos que *Myrdal* também inclui na sua construção a noção de integração internacional e nacional na definição supracitada[150].

---

[147] *ROBSON, Peter*. ***Teoria Económica da Integração Internacional.*** *Op.cit*., p. 11.
[148] *Idem*, p. 11-12.
[149] *TINBERGEN, Jan*. **Por uma Terra Habitável**. São Paulo: Melhoramentos – Editora da Universidade de São Paulo, 1977, p.105-106.
[150] *MYRDAL, Gunnar. Op.cit., p. 61 e ss.*

Logo, ao citar *Bela Balassa*, para quem a integração econômica é limitada ao nível específico de integração econômica internacional, *Robson* põe objeções explícitas a essa concepção, pois, para o autor, *"(...) parece preferível, tanto no interesse duma clarificação como no sentido de evitar controvérsias estéreis de definição, usar um adjetivo qualitativo como aqui se faz"*[151]. Portanto, *Peter Robson* prefere incluir como processos diferenciados de integração econômica o âmbito nacional, internacional, e mundial, apresentando concepção mais abrangente, do que a trazida por *Bela Balassa*.

Peter Robson entende também que, entre cada nível de integração econômica – seja nacional, internacional ou global -, surge a necessidade de se realizar *"(...) mais uma distinção entre a integração sectorial de setores particulares das economias em questão – por exemplo, da agricultura, indústria ou energia – e integração geral ou completa (across-the-board) estendendo-se à totalidade da actividade produtiva (...)"*[152], apresentando entendimento quanto à extensão material – ou temática – desses processos integrativos, que poderão variar conforme os objetivos a serem alcançados.

Eduardo Saldanha, por sua vez, expõe tipologia que diferencia a integração econômica internacional e a integração econômica regional. Nesse sentido, a integração econômica internacional pode ser entendida como sendo o *" (...) processo comandado pelo mercado mundializado e pelos fenômenos da globalização e transnacionalização, sem controle da instância estatal (...)*[153]. Já a integração econômica regional pode ser compreendida como sendo *" (...) marcada pelo objetivo político comum de Estados, no sentido de criar e manter seus próprios mercados econômicos protegidos"*[154].

O esforço tipológico dos supracitados autores serve ao presente estudo pelos seguintes motivos: confundir a integração econômica regional, com a integração econômica internacional - mundial, ou universal -, ou integração econômica nacional, resultaria na eminente mistura de fenômenos que possuem história, processos evolutivos, e métodos investigativos, ligeiramente diversos.

Para os objetivos do presente estudo, e como não pretendemos determinar a prevalência de determinada conceituação teórica perante outra, e aceitando que as vertentes doutrinárias supracitadas apresentam natureza de complementação, parece-nos aceitável, sob o enfoque didático, incluir no conceito de integração econômica a divisão

---

[151] *ROBSON, Peter*. ***Teoria Económica da Integração Internacional.*** *Op.cit*., p. 12.
[152] *Idem*, p. 11-12.
[153] SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit.*, p. 18.
[154] *Idem*.

entre os âmbitos, nacionais, internacionais – ou regionais - e mundiais, sem esquecer das idéias – e dos problemas apresentados na integração nacional - propagadas por *Balassa*, utilizando essas noções para a identificação de diferentes processos de integração.

Em síntese, para os objetivos do presente estudo, preferimos adotar conceituação que se revele como síntese entre as idéias supracitadas. Para este trabalho, a integração econômica se revela nos níveis nacional, internacional – ou regional - e mundial – ou global – não obstante verificarmos a possibilidade de melhores denominações, como a integração nacional, a integração econômica interestatal regional, e a integração interestatal mundial, ou global, ou ainda, universal.

Além disso, parece acertada a diferenciação entre os termos cooperação e integração, assim como a exclusão de aspectos – ou objetivos – sociais em formações integrativas primárias – muito embora não nos pareça possível excluir absolutamente os fenômenos sociais que estão atrelados aos fenômenos econômicos. Por fim, dentre os mecanismos de integração econômica parece interessante a concepção de integração positiva e integração negativa, que será adotada para os propósitos do presente trabalho. Essas noções trazidas por renomados autores – ainda que superficialmente desenvolvidas neste tópico - comportam as necessidades do presente trabalho, e com essas premissas partiremos para o próximo tópico.

Veremos no próximo tópico algumas aproximações sobre o sentido da Teoria da Integração Econômica Internacional, que será de grande utilizada para a compreensão do fenômeno tributário inerente à noção integrativa.

1.5. Etapas da Integração Econômica Internacional - Regional.

Como destaca *Peter Robson*, a expressão "integração econômica" foi popularizada por *Bela Balassa*, em 1962, para designar popularmente a integração econômica no nível internacional e *"(...) apenas este"*[155].

Porém, segundo Celso D. de Albuquerque Mello, *"(...) parece que quem utilizou pela primeira vez a expressão "integração econômica" foi Paul Hoffmann, "administrador da "Economic Co-operation Administration (...)"*, organismo encarregado da gestão do Plano *Marshall*, no que respeitava aos EUA em face ao esforço pela reconstrução Européia, em um discurso pronunciado na O.E.C.E. em 1949.

[155] *ROBSON, Peter*. ***Teoria da Económica Integração Internacional.*** O*p.cit*., p. 11-12.

A integração para *Hoffmann* significava a formação de um mercado comum, viabilizado pela liberação do comércio e dos pagamentos[156].

A integração econômica, neste sentido, refere-se ao processo de integração econômica entre Estados Soberanos[157].

José Ângelo Estrella Faria, adotando a concepção de *Peter Robson*, afirma que a expressão "integração econômica" é recente, sendo comumente empregada, em seu sentido atual, após a Segunda Guerra Mundial, *"(...) período caracterizado pela elevada interdependência econômica, pelo surgimento de novos capitais e pela transnacionalização do capital (...)*", designando situações ou processos que envolvem a combinação de economias separadas *"(...) em regiões econômicas mais alargadas (...)"*, ou, ainda, que a integração econômica consiste em retirar a significação econômica fronteiriça entre políticas inter-estatais[158].

Neste tópico, analisaremos a noção de integração econômica largamente utilizada, de modo a fornecer substrato teórico para o desenvolvimento dessa relação integrativa e a atividade tributária.

Como lembra *Peter Robson*, a expressão 'integração econômica internacional' apresenta base histórica bastante curta. Nesse aspecto, *Machlup*, em 1977, procurando estudar com profundidade esse fenômeno, afirmou não conseguir encontrar um único exemplo do uso anterior da expressão a 1942[159], na área da investigação econômica, como lembra Odete Maria de Oliveira[160]. Até o presente período, *"(...) estendia-se a âmbitos de contornos políticos e cooperativos com finalidades comerciais. Porém, a partir de 1950, o conceito passa a delimitar tal definição, compreeendendo a participação de estados em área regional mais ampla"*[161].

---

[156]ALBUQUERQUE MELLO, Celso D. **Direito Internacional da Integração.** Rio de Janeiro: Renovar, 1996, p. 118-119.

[157] RODRIGUES DO AMARAL, Antonio Carlos. **Visão Global da Fiscalidade no Mercosul.** *In*: MARTINS, Ives Gandra. **O Direito Tributário no Mercosul.** Rio de Janeiro: 2000, p. 17.

[158] ESTRELLA FARIA, José Ângelo. **O MERCOSUL: Princípios, Finalidade e Alcance do Tratado de Assunção.** Integração Econômica. Brasília: Ministério das Relações Exteriores. Subsecretaria-Geral de Assuntos de Integração, Econômicos e de Comércio Exterior. Núcleo de Assessoramento Técnico, 1993, p. 01.

[159] *ROBSON, Peter*. ***Teoria da Económica Integração Internacional.***. *Op.cit*., p.11.

[160] OLIVEIRA, Odete Maria de. **União Européia: Processos de Integração**. Curitiba-PR: Juruá, 2001, p. 32-33.

[161] Como destaca Odete Maria de Oliveira, *"(...) o uso do termo integração a determinados fenômenos da economia internacional é recente e próprio da segunda metade do século XX, reconhecendo-se existir antecedentes, tanto de associações como de outros vínculos de cooperação entre nações, com registros anteriores a Segunda Guerra Mundial. Tal terminologia se reporta a um processo que envolve duas ou mais economias dirigidas a constituir um espaço econômico de maior dimensão internacional. Não existe uma via de ingresso único à compreensão do intento desse fenômeno. Apenas dispõe-se de um conjunto de aportações teóricas que permitem caracterizar a integração como um processo em marcha,*

A Teoria da Integração Econômica teve muitas tentativas de denominação, e variadas concepções, sob diversos fundamentos teóricos. Como já foi lembrado, destacou-se a obra de *Bela Balassa*, que construiu noção de integração econômica internacional adotada largamente pela doutrina, haja vista sua operacionalidade conceitual.

Outro aspecto da Teoria da Integração Econômica Internacional que merece análise específica está relacionado à construção teórica das "etapas da integração". Sem aprofundar preliminarmente a questão, é importante reconhecer que a gradação é inerente à teoria da integração econômica, e possibilita a distinção entre variados níveis de integração, conforme as possibilidades e os objetivos a serem alcançados para uma formação de integração internacional.

Nesse sentido, não obstante serem variáveis, diversas são as formas que a integração econômica pode alcançar.

A concepção mais conhecida – e largamente adotada - das etapas de integração econômica foi concebida por *Bela Balassa*, sendo que o processo de integração econômica deve atentar para as seguintes fases progressivas: a) área de livre comércio: tarifas e demais restrições tarifárias são abolidas entre os países membros; b) união aduaneira: além das características das áreas de livre comércio, cria-se barreira tarifária comum em todos os países membros; c) mercado comum: em que não só as restrições comerciais são buscadas, mas todas as mudanças de fatores são abolidas – incluindo medidas fiscais; d) união econômica: que combina as políticas adotadas no mercado comum com grau de harmonização das políticas econômicas, monetárias, fiscais, sociais e anticíclicas. e) integração econômica total: que pressupõe a unificação das políticas econômicas, fiscais e outras, requerendo para isso o estabelecimento de autoridade supranacional[162]. Adotaremos essa concepção, para fins de análise econômica da formação da integração regional, e identificação do grau evolutivo de cada formação.

Naturalmente, desde a concepção elaborada por *Balassa*, ocorreu gradativa evolução doutrinária, sobretudo, evoluindo conforme as próprias demonstrações integrativas que se formaram desde então. Por isso, apesar de reconhecermos a concepção teórica de *Balassa* como a mais difundida e aceita classificação das etapas de

---

decrescente interdependência, originado de distintas e diferentes unidades constitutivas, criando um novo sistema inter-relacionado e em formação, como o exemplo mais avançado da União Européia. Estas incursões teóricas partem da teoria das uniões aduaneiras, desenvolvidas por Jacob Viner, em 1950 e aplicadas por diversos autores". OLIVEIRA, Odete Maria de. *Op.cit.*, p. 33.

[162] *BALASSA, Bela.* **À Procura de uma Teoria de Integração Econômica.** *Op.cit*., p. 41-42.

integração econômica, [163] parece pertinente trazermos algumas concepções doutrinárias que podem acrescentar, de alguma forma, à tradição construída por *Balassa.*

Apresentaremos brevíssimo roteiro dos modelos – ou idéias – gerais sobre as possibilidades de construção teórica do que possam ser considerados como etapas que uma formação integrativa pode alcançar no âmbito de sua existência, pois essa breve descrição será de grande utilidade para nossas considerações relacionadas à política tributária e integração econômica.

Primeiramente, algumas questões terminológicas e epistemológicas devem ser ressaltadas quanto à acepção – e amplitude – do termo "integração econômica". A adoção do termo integração no âmbito econômico foi identificada – em muitos aspectos – e até viu restringida seu campo material de atuação na seara das relações comerciais internacionais. Por isso, a larga utilização do termo "integração econômica" - em sentido amplíssimo – proporcionou inicialmente sua identificação terminológica a diversos setores como o comercial, por exemplo, como destacou *Peter Robson*[164].

Rigorosamente, a integração econômica e a integração comercial não podem ser consideradas como sendo efetivamente sinônimos, pois a política comercial apresenta objetos e amplitude significativamente menores que a política econômica. No entanto, essa utilização ampla do termo "integração econômica" possibilita a compreensão da freqüente adoção do termo "integração econômica" – para designar o que na realidade é a integração comercial – bem como a adoção de outras denominações, como a presença de blocos econômicos – expressão gerada nos primeiros anos de formação da integração econômica – e que muitas vezes quis significar a expressão *"blocos comerciais"*, pois apenas tencionavam fornecer melhores condições de comércio entre países associados, em alguns *"blocos econômicos"*.

No entanto, a política comercial também se insere no quadro de políticas econômicas, e nesse sentido, a adoção do termo "Bloco Econômico", serve para identificar o bloco que, apresentando políticas econômicas integradas, revele grande importância a ser concedida ao setor comercial – como de fato ocorre nas integrações econômicas atualmente.

Não obstante, em face da larga utilização do termo "Bloco Econômico", é preferível mantê-la neste estudo. No entanto, diferenciamos a integração comercial da integração econômica, sendo que, nessa interpretação, a integração comercial deve ser

---

[163] *BALASSA, Bela.* ***Teoria de la Integración Econômica.*** *Op.cit.*, p. 03.
[164] *ROBSON, Peter.* ***Teoria da Económica Integração Internacional.*** *Op.cit.*, p. 11.

considerada como parte da integração econômica, e não o contrário. Para tanto, quando utilizarmos expressão "integração econômica", estaremos nos referindo automaticamente também à expressão "integração comercial". Do mesmo modo, análogo raciocínio será feito quando utilizarmos o termo "Bloco Econômico", também automaticamente fazendo remissão ao termo "Bloco Comercial".

Ademais, como já afirmado, *Peter Robson* destaca que o conceito geral de integração econômica está geralmente ligado à *"(...) eficiência do uso de recursos, com particular referência ao aspecto espacial"*. Fixada essa característica espacial – ou territorial -, devemos salientar que, as condições necessárias para a completa realização da integração econômica são: a liberdade de circulação de bens e fatores de produção e a ausência de discriminação.

Além disso, *"(...) onde os recursos são orientados pelo mercado, devem ser tomadas medidas que assegurem que o mercado fornece sinais corretos; é também necessário que a instituição torne efectiva a força integrante do mercado"*[165]. Note-se que a noção de integração econômica está voltada em grande monta à estruturação da integração comercial, e por isso, a grande importância concedida a esse setor para a construção da integração econômica.

Neste sentido, os acordos de integração econômica internacional podem ser realizados de diversas maneiras. Tudo dependerá dos recursos que se tenha em mãos e dos objetivos a serem alcançados.

Por isso, como explica Odete Maria de Oliveira:

> (...) Os processos de integração econômica regional apresentam diferenciadas formas de atuação, como de zona de livre comércio, união aduaneira, mercado comum, união econômica e integração econômica completa. Geralmente, cada uma dessas etapas compreende a anterior, em escala de intensidade progressiva. Quaisquer dos modelos e em cada caso especificamente selecionado, o sucesso de sua evolução dependerá da vontade política dos Estados-Membros integrantes e do conjunto de medidas materiais por eles tomadas. Certo é, que quanto maior for a necessidade de cooperação entre os países envolvidos e mais complexo o alcance do desenho de integração econômica escolhido, melhor será sua gama de resultados, entre os quais se destacam as seguintes vantagens econômicas: aumento de produção e de taxa de crescimento; melhor aproveitamento das economias e

[165] *Peter Robson* defende que, entre cada nível de integração econômica – seja nacional, internacional ou global -, surge a necessidade de se realizar *"(...) mais uma distinção entre a integração sectorial de setores particulares das economias em questão – por exemplo, da agricultura, indústria ou energia – e integração geral ou completa (across-the-board) estendendo-se à totalidade da actividade produtiva"*. *ROBSON, Peter*. ***Teoria da Económica Integração Internacional.*** *Op.cit.*, p. 11-12.; ALBUQUERQUE MELLO, Celso D. *Op.cit.***,** p. 118-119.

> aumento de concorrência interna e, finalmente, melhoria dos termos de troca do grupo membro com terceiros países (...).[166]

No entanto, apesar da aceitação maciça da concepção "clássica" de *Balassa*, verificamos a existência de salutares divergências quanto à estruturação tipológica dessas etapas integrativas[167], devidas tanto à evolução doutrinária como também aos modelos empíricos que foram produzidos nas últimas décadas, riquíssimas fontes de investigação, como a União Européia. Poderíamos ainda afirmar pela incorreção da utilização da terminologia "etapas", pois na realidade, cada "etapa" corresponderia à modelo específico de integração que seria almejado pela formação regional específica.

Em outras palavras, para o Bloco que almeje estruturar apenas uma "zona de livre comércio", esta seria a etapa final, e para o Bloco que pretendesse formar um mercado comum, esta seria a etapa final, e assim por diante. Portanto, cada formação regional apresentaria suas próprias características que as diferenciariam das demais, e, logo, restaria inadequada a tentativa de encaixar todas as possibilidades integrativas dentro de um quadro de etapas puramente estruturadas.

Por outro lado, a utilização do termo "etapa" também parece não agradar alguns autores, pois nem sempre é fácil a identificação de uma formação regional que corresponda às etapas supra-estruturadas. A utilização de modelo "puro" de integração econômica perderia sua identificação com a realidade, pois geralmente tem-se a formação regional com a preponderância de uma das etapas integrativas, o que não as impede de apresentar também outras características de modelos anteriores ou ulteriores. Nesse sentido, em qual etapa poderíamos encaixar uma formação econômica que apresenta preponderância de um mercado comum, mas que ainda guarde os "resíduos" de uma União Aduaneira? "Quase-mercado comum"? "Mercado comum imperfeito"? Ou apenas poderíamos classificá-la como União Aduaneira em vias de se transmutar em um mercado comum?[168]

---

[166] OLIVEIRA, Odete Maria de. *Op.cit.*, p. 36

[167] ACCIOLY, Elizabeth. **Mercosul e União Européia: estrutura jurídico-institucional**, p. 29-54; CASELLA, Paulo Borba. **Mercosul, exigências e perspectivas – integração e consolidação do espaço econômico (1995-2001-2006)**, p. 34; VIEGAS, Vera Lúcia. **Teoria da Harmonização Jurídica: Alguns Esclarecimentos**. COORDENADOR: MENEZES, Wagner. Estudos de Direito Internacional. Volume II. Anais do 2º Congresso Brasileiro de Direito Internacional. Curitiba: Juruá, 2004, p. 290-291.

[168] Um grande exemplo dessa dificuldade tipológica é a classificação do "estágio" integrativo do MERCOSUL. Para alguns autores, o MERCOSUL estaria inserto na etapa relativa à Zona de Livre Comércio bastante evoluída. Para outros, o MERCOSUL seria uma "Quase-União Aduaneira", ou União Aduaneira Imperfeita, por apresentar muitas características dessa etapa integrativa, mas também

Além disso, outra proposta relacionada à teoria da integração tem sido aceita em sede de estudos tributários – especialmente para os teóricos da Harmonização Fiscal -, que pode ser denominada Teoria da União Econômica. Não nos dedicaremos com afinco a essa teoria nesse tópico, pois guardaremos nossas considerações sobre o tema, quando iniciarmos a análise da Teoria da Harmonização Fiscal, nos capítulos ulteriores.

Uma primeira aproximação com o tema relativo às etapas da integração econômica já se apresenta como de grande complexidade, e de dificultosa reflexão. Por esse motivo há tantas divergências quanto às formações regionais e sua inserção – ou não – nos modelos doutrinários apresentados como etapas de formações integrativas.

Naturalmente, apenas visamos tecer alguns comentários preliminares com vistas a trazer à compreensão do leitor o motivo pelo qual não aprofundaremos o tema – pela sua vastidão e complexidade inerente – e nos limitaremos a apresentar as idéias gerais sobre as etapas – ou modelos – de integração econômica. A utilização do termo "etapa" está relacionada a uma progressividade das relações integrativas que seria verificável em cada etapa apresentada pela doutrina. Principiemos pelas mais "rudimentares":

1.5.1. Zona de Livre Comércio

Geralmente, a doutrina tem preferido classificar a Zona de Livre Comércio como a primeira etapa a ser alcançada por um processo de integração econômica regional.[169] Esta é caracterizada pela diminuição ou isenção de barreiras tarifárias em relação às importações de bens ou mercadorias originárias do território regional. A Zona de Livre

---

apresentando características da Zona de Livre Comércio. Para Luiz Olavo Baptista, a etapa relativa à Zona de Livre Comércio no Mercosul já foi superada. Para o autor, o Mercosul configura-se atualmente como União Aduaneira Imperfeita ou Incompleta, justamente por apresentar regime de exceções à Tarifa Externa Comum, implantada pela Decisão 7/94. BAPTISTA, Luiz Olavo. **O Mercosul, suas Instituições e o Ordenamento Jurídico**. São Paulo: LTr, 1998, p.47-48.

[169] Nesse sentido: BASSO, Maristela; GOBBI ESTRELLA, Ângela Teresa. **Reflexões sobre o Mercosul e o Sistema Tributário Nacional.** *In* MARTINS, Ives Gandra. Tributação no Mercosul, p. 397. No mesmo sentido: NAKAYAMA, J.K. *Op.cit*.,p.30; ALBUQUERQUE MELLO, Celso D. de. *Op.cit*., p 119; ESTRELLA FARIA, José Ângelo. *Op.cit*.,p.xii; ALMEIDA, Paulo Roberto de. *Op.cit*.,p. 13; FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias.** 3º ed. São Paulo: Editora Rt, 2001, p.54; SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit*.,p.42; BAPTISTA, Luiz Olavo. **O Mercosul, suas Instituições e o Ordenamento Jurídico**, *Op.cit*.,p.46-48. RODRIGUES, Horário Wanderlei. **Interpretação e Aplicação das Normas do MERCOSUL**. *In*: DANTAS, Ivo; MEDEIROS, Marcelo de Almeida; LIMA, Marcos Costa. Organizadores. Processo de Integração Regional. O Político, o Econômico e o Jurídico nas Relações Internacionais. Curitiba: Juruá, 2002, p.44; BAPTISTA, Luiz Olavo. **Impacto do MERCOSUL sobre o Sistema Legislativo Brasileiro**. *In*: BAPTISTA, Luiz Olavo; MERCADANTE, Araminta de Azevedo; CASELLA, Paulo Borba. Organizadores. MERCOSUL. Das Negociações à Implantação. 2º Edição. Revista e Ampliada. São Paulo: LTr, 1998, p. 21 OLIVEIRA, Odete Maria de. *Op.cit*., p. 36, dentre outros.

Comércio está prevista no artigo XXIV, b)[170] do GATT 47, que por sua vez, entrou em vigor no ordenamento jurídico brasileiro através da Lei 313, de 30.06.1948.

As Zonas de Livre Comércio podem ser caracterizadas, conforme explica *Bela Balassa*, pela supressão das restrições ao comércio internacionais, não obstante não estejam acompanhadas do estabelecimento de tarifas uniformes e outras regulações ao comércio com terceiros países, garantindo a cada país membro a manutenção de tarifas individuais.[171]

Caracteriza-se pela eliminação de barreiras tarifárias e não tarifárias voltadas à realização do princípio da não-distorção entre o comércio intra-regional, e voltado para a abolição das tarifas entre países participantes, mantendo as próprias tarifas nacionais frente a negociações com terceiros países[172].

Para a doutrina, o principal aspecto que caracteriza a Zona de Livre Comércio[173] como "forma de integração", reside no fato de existir a preservação da liberdade das opções políticas comerciais nacionais perante terceiros países[174]. Desta feita, os países acordam em diminuir ou isentar barreiras alfandegárias em relação somente às

---

[170] *"(...) (b) entende-se por zona de livre troca um grupo de dois ou mais territórios aduaneiros entre os quais os direitos aduaneiros e outras regulamentações restritivas das trocas comerciais (com exceção, na medida necessária, das restrições autorizadas nos termos dos artigos XI, XII, XIII, XIV, XV e XX) são eliminados para a maioria das trocas comerciais relativas aos produtos originários dos territórios constitutivos da zona de livre troca". GATT 47.*

[171] *BALASSA, Bela*. ***Teoria de la Integración Económica***. *Op.cit*., p. 77.

[172] *Idem*, p. 03.

[173] Exemplos de Zona de Livre Comércio: Tratado de Livre Comércio da América do Norte (1992) - NAFTA; a Associação Européia do Livre Comércio (1960) - EFTA; a Comunidade Econômica dos países dos Grandes Lagos (1976); o Acordo Comercial de Aproximação Econômica entre Austrália e Nova Zelândia (1983); O Acordo de Livre Comércio dos países de ASEAN (1992); o Acordo de Livre Comércio Centro Europeu ou Acordo Visegrand (1992); Acordo Latino-Americana de Livre Comércio - ALALC (1960), que foi a primeira tentativa da criação de uma área de LC na América Latina, substituída posteriormente pela ALADI (1980). A ALCA – Associação de Livre Comércio das Américas também almeja a criação de uma zona de Livre Comércio. OLIVEIRA, Odete Maria de. *Op.cit*., p. 36; SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. O*p.cit*.,p.42-43; RODRIGUES, Horário Wanderlei. *Op.cit*., p.44.

[174] Como acentua Elizabeth Accioly, a Zona de Livre Comércio *"(...) se estabelece, através de tratados internacionais, a livre circulação das mercadorias sem barreiras ou restrições quantitativas ou aduaneiras, onde os Estados integrantes conservam total liberdade nas relações com terceiros países, porém, para que os produtos possam circular independentemente de pagamento de tarifas de importação, deverá ficar comprovado – através de certificados de origem – que a maior parte da mão-de-obra e das matérias-primas provêm efetivamente de um dos países de livre comércio"*. ACCIOLY, Elizabeth. *Op.cit.,*, p. 32. No mesmo sentido:. SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit*.,p.42. FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias.** *Op.cit*., p.54; SILVA, Roberto Luiz. **Direito Comunitário e da Integração**. Porto Alegre: Síntese, 1999, p.31; BAPTISTA, Luiz Olavo. **O Mercosul, suas Instituições e o Ordenamento Jurídico**.*Op.cit*., p.46; CAMPOS, Dejalma de. **O Imposto de Renda das Empresas nas Zonas de Integração**. O Sistema Tributário e o Mercosul. Coordenador: CAMPOS, Dejalma de. São Paulo: LTr, 1998, p. 161. No mesmo sentido, FIGUEIRAS, Marcos Simão. **MERCOSUL no Contexto Latino-Americano.** São Paulo: Atlas, 1994, p.62.

importações e exportações de mercadorias originadas nessa região específica. Não obstante, cada país mantém sua própria liberdade de política alfandegária em relação a produtos originários de países não-membros.

1.5.2. Área de Preferência Tarifária

Interessante ressaltar que alguns doutrinadores preferem evidenciar a existência de uma etapa de integração anterior à Zona de Livre Comércio. Nesse sentido, Ives Gandra Martins, interpreta a formação de uma "Zona Franca", ou "Zona de Preferência Tarifária", ou ainda "área de tarifas preferenciais", como sendo um "primeiro marco" para a integração econômica regional, apesar de possuir objetivos normalmente direcionados à adoção de acordos para a diminuição de tarifas sobre determinados produtos ou atividades entre os países signatários, ou mesmo, estipulando a redução de barreiras para eventuais negociações entre países, concedendo vantagens recíprocas[175].

A Zona de Preferência Tarifária está prevista expressamente nos dispositivos do Tratado de Montevidéu – que cria a ALADI – 1980 – e provavelmente por isso a sua aceitação como primeira etapa integrativa por parte dos autores, especialmente na América Latina.

No mesmo sentido, Roberto Luiz Silva reconhece a existência da "Área de Tarifas Preferenciais", que representa, na realidade, redução parcial das tarifas alfandegárias existentes entre dois ou mais países, que poderá ser concretizada de modo diverso por setores e produtos. Por ser formação integrativa ainda incipiente, destacamos que a adoção desta modalidade integrativa – ou de cooperação – na terminologia de *Balassa*, "(...) *não implica outras políticas de ajuste para a sua viabilização, não havendo a necessidade de mudanças na política tarifária com relação a terceiros países"*[176].

Maria Tereza de Almeida Rosa Cárcomo Lobo prefere também incluir a Zona de Preferência Tarifária como sendo o processo mais rudimentar de integração, e *"(...) que se resume em assegurar níveis tarifários preferenciais para os países integrantes da zona"*.[177]

---

[175]MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Aproximação de Sistemas Tributários**. Pesquisas Tributárias. Nova Série – 3. Centro de Extensão Universitária. Editora RT, São Paulo – SP, 1997, p.06.
[176] SILVA, Roberto Luiz. *Op.cit.*, p.30.
[177] CÁRCOMO LOBO, Maria Tereza de Almeida Rosa. **Tributação no Mercosul**. *In*: **Tributação no Mercosul**. Coordenador: MARTINS, Ives Gandra. 2º edição. São Paulo: LTr, 2002, p.128.

Não obstante as opiniões supracitadas, a maior parte da doutrina prefere se filiar na classificação "tradicional" das etapas da integração, omitindo a Zona de Preferência Tarifária no rol das etapas de integração econômica, provavelmente pelo motivo de que a citada "etapa" representa formação bastante incipiente – que inclui a etapa de concessão de benefícios parciais dentro da própria formação da Zona de Livre Comércio -, pois, afiliada à concepção de *Balassa*, a doutrina "clássica" conclui que a "zona de preferência tarifária" não corresponde à etapa de integração econômica, mas está no âmbito da "cooperação econômica", portanto.

1.5.3. União Aduaneira

Ultrapassado o nível de integração que se limita ao estabelecimento de território em que países associados mantenham isenções mútuas, mas conservando a liberdade perante terceiros países, surge a segunda fase de integração, a União Aduaneira[178], que, apresenta uma peculiaridade em face da Zona de Livre Comércio, já que naquela etapa[179], além de ocorrer a total eliminação das barreiras alfandegárias para o comércio exterior de mercadorias oriundas da mesma região, fixa-se uma política única tarifária para produtos oriundos de países não pertencentes ao bloco.[180]

Bela Balassa cita a União Aduaneira como uma das formas básicas da integração econômica, prevista expressamente no GATT 47, devendo satisfazer os seguintes requisitos: a) eliminação substancial de todas as tarifas e outras formas de restrições ao comércio, entre os países participantes; b) o estabelecimento de tarifas

---

[178] TEODOROVICZ, Jeferson. **O Mercado Interno na União Européia**, COORDENAÇÃO:GOMES, Eduardo Biacchi; REIS, Tarcísio Hardman. Direito Constitucional Europeu: Rumos da Construção. 1º Edição. Volume Único. Curitiba-PR. Editora Juruá, 2005, p.233-235.

[179] O GATT 47 no artigo XXIV, parágrafo 8º, prevê a União Alfandegária – ou União Aduaneira: "*Para fins de aplicação do presente Acordo: (a) estende-se por união aduaneira, a substituição, por um só território aduaneiro, de dois ou mais territórios aduaneiros, de modo que : (i) os direitos aduaneiros e outras regulamentações restritivas das trocas comerciais (com exceção, na medida necessária, das restrições autorizadas nos termos dos artigos XI, XII, XIII, XIV, XV e XX) sejam eliminados para a maioria das trocas comerciais entre os territórios constitutivos da união, ou ao menos para a maioria das trocas comerciais relativas aos produtos originários desses territórios; (ii) e, à exceção das disposições do parágrafo 9 os direitos aduaneiros e outras regulamentações idênticas em substância sejam aplicadas, por qualquer membro da união, no comércio com os territórios não compreendidos naqueles;(...)*".

[180]Exemplos atuais de União Aduaneira: Comunidade Econômica da África Ocidental (1974) e a União Aduaneira da Turquia. Assevera-se que, até 1968, a Comunidade Européia estava constituída em uma União Aduaneira. Cita-se também a União Aduaneira existente, já no século XIX, no Reino da Prússia e Estados da Alemanha. OLIVEIRA, Odete Maria de. *Op.cit*., p. 37; SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit*.,p.43;

uniformes e outros regulamentos relativos ao comércio exterior, em relação às economias que não participam da União Aduaneira.[181]

No mesmo sentido, *Peter Robson* elenca as principais características de uma União Aduaneira: a) abolição dos direitos alfandegários sobre as importações provenientes dos países membros; b) adoção de uma pauta externa comum – PEC - sobre as importações provenientes do resto do mundo; c) a distribuição das receitas aduaneiras entre os Estados membros segundo uma fórmula acordada[182].

Edison Carlos Fernandes também aponta a inexistência de barreiras alfandegárias entre os países, praticando também *"(...) uma taxação igual em relação à importação e exportação de produtos, mercadorias e serviços oriundos de ou com destino a Estados, que não façam parte da UA"*. É a conhecida Tarifa Externa Comum (TEC), que foi *"(...) aplicada principalmente na fase de formação da União Européia, ao tempo da CEE e do MCE, bem como no âmbito da ALADI (Associação Latino-americana de Desenvolvimento e Integração)"*.

Como salienta o autor, a União Aduaneira tem como pressuposto a instituição de uma Tarifa Externa Comum, que pode ser aplicada a todos os produtos, mercadorias e serviços, ou então prever lista de exceções e/ou "lista de adequação", em que só depois de serem cumpridas todas as condições necessárias e os prazos estabelecidos, estará formada a União Aduaneira propriamente dita. Por esse motivo, conclui Edison Carlos Fernandes que, "(...) *enquanto houver listas de exceções ou listas de adequação, a integração é considerada no grau de União Aduaneira Imperfeita (...)"*[183]. De fato, o que se destaca nessa etapa é a mudança de foco político, pois, como informa Saldanha, nesta etapa, *"(...) os Estados passam a negociar como bloco, e não mais individualmente (...)"*[184].

---

[181] *BALASSA, Bela.* ***Teoria de la Integración Económica*** *Op.cit.* p. 23.

[182]*ROBSON, Peter*. ***Teoria da Económica Integração Internacional.*** *Op.cit.*,p.27. No mesmo sentido: SILVA, Roberto Luiz. *Op.cit.*,p.30. FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias.** *Op.cit.*, p.54-55; BAPTISTA, Luiz Olavo. **O Mercosul, suas Instituições e o Ordenamento Jurídico**. *Op.cit.*,p.46. No mesmo sentido das contribuições supracitadas: ALBUQUERQUE MELLO, Celso D. de. *Op.cit.,*, p. 11; ESTRELLA FARIA, José Ângelo. *Op.cit.,* p.xii; CAMPOS, Dejalma de. *Op.cit.*,p.161; NAKAYAMA, J.K. **Reforma Tributária. Mercosul e União Européia.** *Op.cit.*,p.30; VENTURA, Deisy. *Op.cit.,*, p.38; CÁRCOMO LOBO, Maria Tereza de Almeida Rosa. *Op.cit.*,p.129; ACCIOLY, Elizabeth. *Op.cit.*, p. 32; RODRIGUES, Horário Wanderlei. *Op.cit.*, p.44; FIGUEIRAS, Marcos Simão. *Op.cit.*,p.62-63; BAPTISTA, Luiz Olavo. **O Mercosul, suas Instituições e o Ordenamento Jurídico**.*Op.cit.*, p. 21-22; OLIVEIRA, Odete Maria de. *Op.cit.*, p. 37-38.

[183] FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias**. *Op.cit.*,p.54-55.

[184] Como bem assinala Eduardo Saldanha, *"(...) Ainda, a maior profundidade verificada pela criação de uma União Aduaneira harmonizada entre os Estados-partes. Esta normatização tende principalmente a*

1.5.4. O Mercado Comum.

Após a estruturação completa da União Aduaneira, destacamos o início dos esforços no sentido de se alcançar a terceira etapa da integração: O Mercado Comum[23]. Neste sentido, *Peter Robson* ensina:

> (...) O conceito de mercado comum é bastante recente – foi provavelmente introduzido pelo Relatório SPAAK de 1956 – mas, de qualquer modo, o termo era já largamente utilizado em meados dos anos 50. O próprio Tratado de Roma determinava o estabelecimento de um mercado comum no prazo de doze anos, o que implicaria a 'abolição', entre Estados membros, dos obstáculos à liberdade de circulação de pessoas, serviços e capitais (...)[185].

Esta etapa, diferentemente da ZLC e da UA, não possui previsão no GATT 47, estando prevista inicialmente no artigo 3º do Tratado de Roma, prevendo a abolição de obstáculos tarifários e não tarifários relacionadas à livre circulação intra-bloco.[186]

Caracteriza-se pela ausência de restrição relacionada aos "fatores de produção". Por esse motivo, diz-se que o nível integrativo do mercado comum[187] está relacionado diretamente à possibilidade completa de se garantir a livre circulação de mercadorias, capitais, serviços e pessoas, as tão conhecidas "Quatro Liberdades".

Para alguns autores, a formação do mercado comum constitui a forma mais desenvolvida de integração econômica quando se objetiva alcançar a plena liberdade de circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais. Por exemplo, Luiz Olavo Baptista entende que o Mercado Comum representa *a versão mais ambiciosa* do

---

evitar uma discriminação e tratamento diferenciado entre mercadorias que devem circular sem obstáculos e restrições no interior da união aduaneira, fazendo com que o comércio possa ser impulsionado por uma competição justa e com vias ao desenvolvimento dos Estados-partes como um bloco econômico, e não a partir da proteção ao seu mercado interno (...)". SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit*.,p.43.

[23]Assevera Accioly que *"(...) etapa a ser percorrida é da implantação do mercado comum, caracterizada pela livre circulação dos fatores de produção, capital e trabalho, que ensejará, por conseguinte, o livre estabelecimento e a livre prestação de serviços pelos seus nacionais. Esse mercado compõe-se das quatro liberdades que o regem: a livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais".* ACCIOLY, Elizabeth. *Op.cit*.,p. 49..

[185] *ROBSON, Peter*. ***Teoria da Económica Integração Internacional.*** *Op.cit.*,p.257.

[186]Essa é a opinião de Maristela Basso e Angela Maria Gobbi Estrella, para quem, aliada à livre circulação, o mercado comum implica em uma "*(...) eliminação de todas as formas de discriminação tarifária e não tarifária*". BASSO, Maristela; GOBBI ESTRELLA, Ângela Teresa. *Op.cit*.,p.398. No mesmo sentido: TILBERY, Henry. *Op.cit*., p. 11.

[187]O mercado comum é o objetivo a ser alcançado por muitos blocos econômicos, dentre os quais, podemos citar o MERCOSUL, o Pacto Andino, o CARICOM e a União Aduaneira da África do Sul. No entanto, somente a União Européia atingiu esse nível de integração, atualmente. SALDANHA, Eduardo *Op.cit*.,p. 46; ACCIOLY, Elizabeth. *Op.cit*.,p.50; BASSO, Maristela; GOBBI ESTRELLA, Ângela Teresa. *Op.cit*.,p.398.

processo de integração, pois se refere à livre circulação de mercadorias, bem como a dos demais fatores de produção, e, por isso, ela exige a adoção de políticas comuns *" (...) para evitar as diferenças no interior da zona que provocassem desigualdades indesejáveis (...)"*[188], no que concorda Celso D. de Albuquerque Mello.[189]

No entanto, a experiência européia demonstrou a possibilidade de se alcançar outros níveis de integração que extrapolam a idéia de mercado comum, alcançando níveis de integração bastante avançados. Por isso a doutrina – influenciada por *Bela Balassa* - tem preferido incluir outras etapas mais evoluídas que o mercado comum na formação da integração econômica e regional.

Eduardo Saldanha destaca que a etapa relativa ao mercado comum exige *"(...) um grau razoável de harmonização das legislações internas, assim como a coordenação de políticas macroeconômicas, haja vista a previsão da livre circulação de pessoas, bens, serviços e fatores de produção, além da queda de barreiras tarifárias"*. Nesse aspecto, a operacionalidade do mercado comum depende da convergência entre as políticas macroeconômicas, bem como de legislações comuns. Do contrário, havendo discrepância entre as políticas macroeconômicas e legislativas entre os países dedicados à integração, vislumbraremos grande obstáculo para a consecução dessas liberdades buscadas. [190]

Roberto Luiz Silva aponta que, além da superação da etapa da União Aduaneira, isto é *"(...), além do livre comércio de insumos e de produtos finais, ocorre a livre locomoção de bens de capital, recursos financeiros e de mão-de-obra"*.

No entanto, o mesmo autor destaca a necessidade de coordenação de variados aspectos relativos à política econômica dos países partícipes, o que também deve ser feita no concernente a uma "unificação" do sistema previdenciário, tributário, das leis trabalhistas, etc; por outro lado, acrescenta também que a livre circulação de capitais ocasiona a necessidade da criação de legislação comum em matéria de investimentos estrangeiros, *"(...) royalties e repatriamento de lucros, efetivando, assim o Direito Comunitário"*[191].

Desta forma, a concretização do Mercado Comum requer - para alcançar a livre circulação - também adoção de políticas macroeconômicas conjuntas. Síntese das

---

[188] BAPTISTA, Luiz Olavo. **O Mercosul, suas Instituições e o Ordenamento Jurídico**. *Op.cit*.,p.46.
[189] ALBUQUERQUE MELLO, Celso D. de. *Op.cit*.,p.119.
[190] SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit*., p. 45.
[191] SILVA, Roberto Luiz. *Op.cit*.,p.31.

opiniões supracitadas traz Maria Teresa Almeida Rosa do Cárcomo Lobo, para quem o mercado comum *"(...) pressupõe a coordenação de políticas macroeconômicas, nas vertentes das taxas de juros, do câmbio e da política fiscal"*[192]. [193]

1.5.4.1. As Quatro – ou Cinco – Liberdades.

Luiz Olavo Baptista afirma que as cinco liberdades, formuladas teoricamente por constitucionalistas norte-americanos com base na "*free comerce clause*" de sua Constituição, são constituídas pela: a) livre circulação de mercadorias – primeira liberdade: em que as mercadorias dentro das fronteiras de um Estado possam circular sem atravessar barreiras alfandegárias; b) liberdade de estabelecimento – segunda liberdade: que faculta ao empreendedor a sua instalação em qualquer lugar situado no interior do Estado, seja para a produção, para a armazenagem, para a venda e produção de seus produtos; c) livre circulação de trabalhadores – terceira liberdade: que permite a livre circulação de prestação de serviços; d) a livre circulação de capital – quarta liberdade: deve possibilitar ao investidor colocar o capital "(...) *onde o interesse do produtor, do empresário, o dirija"; e)* liberdade de concorrência – quinta liberdade: em que todos os produtores desse mesmo país estão submetidos às mesmas regras de natureza econômica, administrativa, fiscal, política e social, ou seja, *"(...) todos se sujeitam a uma disciplina jurídica e a encargos idênticos que vão incidir da mesma maneira nos produtos de sua empresa (...)"*[194].

Por isso, as quatro ou cinco liberdades, concebidas inicialmente para viabilizar o mercado interno comum – voltado originalmente à determinada economia nacional –, referiu-se à integração econômica nacional de *Peter Robson*. Com a evolução das relações integrativas econômicas internacionais, o termo passou a ser utilizado para

---

[192] CÁRCOMO LOBO, Maria Tereza de Almeida Rosa. **Tributação no Mercosul**. *Op.cit*.,p.129 No mesmo sentido: CAMPOS, Dejalma. *Op.cit*., p. 161; SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit*., p.45; FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias.** *Op.cit*.,p.55; ESTRELLA FARIA, José Ângelo., *Op.cit*.,p.xii; RODRIGUES, Horário Wanderlei. *Op.cit*., p.44; BAPTISTA, Luiz Olavo. **Impacto do MERCOSUL sobre o Sistema Legislativo Brasileiro**. *Op.cit*., p. 22; OLIVEIRA, Odete Maria de. *Op.cit*., p. 38-39.

[193] Por fim, sobre o Mercado Comum, *Peter Robson* ensina: *"(...) A teoria microeconômica da integração econômica internacional baseia-se, em grande medida, na teoria estática das uniões aduaneiras e das zonas de comércio livre, a qual tem como pressuposto central a imobilidade de factores tanto entre os países membros como vis-à-vis o resto do mundo. Um mercado comum, pelo contrário, implica não só a integração dos mercados de produtos, conseguida pela liberalização do comércio que resulta da União Aduaneira, mas também a integração dos mercados de factores, que resulta da eliminação dos obstáculos à livre circulação de factores, no interior do bloco". ROBSON, Peter. **Teoria da Económica Integração Internacional.** Op.cit*.,p.257.

[194] BAPTISTA, Luiz Olavo. **Impacto do MERCOSUL sobre o Sistema Legislativo Brasileiro.** *Op.cit*., p. 23.

designar os ideais que deveriam ser objetivados pelas formações integrativas internacionais – regionais, de modo a possibilitar a máxima efetividade possível em um mercado interno comum – nacional ou internacional.

Não obstante, a inclusão ou exclusão de uma quinta liberdade é variável na doutrina, e tende a prevalecer a concepção de apenas quatro liberdades de circulação, em que a liberdade de estabelecimento se incluiria na liberdade de prestação de serviços. Ademais, a livre concorrência virou corolário para a realização dessas quatro liberdades, motivo que fez ser "excluída" como eventual quinta liberdade, e passou a ser objetivo primordial a ser alcançado através dessas liberdades.

Por esse motivo, "as quatro liberdades" foi termo que prevaleceu perante a teoria da integração econômica, não obstante, serem várias as suas concepções variantes – conforme a inclusão de uma "quinta liberdade". Essas quatro liberdades, acabaram se remetendo à idéia de livre circulação de mercadorias, pessoas, capitais ou serviços.

Sua importância para a concretização do mercado comum é salutar, como destaca Elizabeth Accioly. Nesse aspecto, as *"(...) quatro ou cinco liberdades que compõe o Mercado Comum europeu, único exemplo desse modelo de integração, que está em funcionamento desde 1993 (...)"*, abriram a possibilidade aos seus cidadãos de circular, trabalhar e investir livremente em qualquer país componente do bloco econômico, pois essas liberdades lhes garantem segurança para que seus direitos sejam efetivamente respeitados no âmbito das *"Comunidades Européias"*[195].

Neste sentido, Eduardo Saldanha muito bem sintetiza as peculiaridades concernentes às quatro liberdades, no âmbito da teoria da integração econômica internacional:

> (...) pela livre circulação de bens deve-se entender como sendo a abertura de fronteiras externas e o desmantelamento das barreiras tarifárias para que os produtos passem a circular livremente entre os Estados-partes, sendo, portanto, uma etapa que, inevitavelmente, deve passar pelo processo de união aduaneira. Na livre circulação de pessoas tem-se a liberdade de circulação de todos os cidadãos que pertencem ao bloco, sem que haja um controle fronteiriço entre Estados que fazem parte do bloco. A livre prestação de serviços diz respeito também à possibilidade de uma liberdade de estabelecimento, ou seja, às pessoas, além de circularem sem controle de fronteiras, abre-se a possibilidade de estabelecimento ou prestação de serviços em qualquer dos Estados-partes da integração sem que haja qualquer discriminação, devendo haver o mesmo tratamento a todos os cidadãos provenientes dos países do bloco, qualquer que seja o local de prestação de

[195] ACCIOLY, Elizabeth. *Op.cit.*,p.50.

> serviço ou de estabelecimento. Além disso, as liberdades acima explicitadas e o livre comércio exigem uma livre circulação de capitais (...).[196]

Finalmente, a título de curiosidade, alguns autores apontam também uma "quinta liberdade" – ou "sexta liberdade" -, que seria a liberdade de circulação de tecnologias, como lembra Deisy Ventura, concepção motivada pelo afluxo de tecnologias gerado por fenômenos de escala mundial como a globalização. [197]

Por isso, as quatro ou cinco liberdades são corolários não somente para a implantação de um mercado comum, tanto no âmbito nacional como regional, e servem de objetivo a ser viabilizado pelas políticas macroeconômicas executadas pelos países partícipes desse processo. A busca pela efetivação dessas liberdades servirá de referencial para confirmar se a integração econômica – no âmbito regional ou nacional - está efetivamente consolidada – ou não – notadamente no que se refere à concretização do mercado interno comum.

1.5.5. União Econômica

Já ultrapassada a etapa do mercado comum[198], a doutrina aponta a penúltima etapa integrativa, qual seja a União Econômica[199] e Monetária, que, além da lograr a constituição de um mercado comum, apresenta as seguintes características: a adoção de uma moeda única, a adoção de um sistema monetário comum e a estipulação de políticas internas e externas comuns[24]. Nesse sentido, além de todas as características oriundas das etapas anteriores, a citada etapa encontra seu principal objetivo na harmonização das políticas nacionais, ou seja, visa à harmonização legislativa com os próprios objetivos da União Européia.

---

[196] SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit.*,p.46.
[197] VENTURA, Deisy de Freitas Lima. *Op.cit*.,p. 38.
[198] Como asseveram Eduardo Saldanha e Odete Maria de Oliveira, há previsões inconstitucionais de Mercado Comum no: MERCOSUL – 1991 -; no Pacto Andino – 1969 -; no CARICOM - 1973 -; na União Aduaneira da África do Sul - 1910; conselho de Cooperação do Golfo – 1981 -, dentre outros. E, naturalmente, no Tratado de Roma – 1957 -, e posteriormente, com a instituição do mercado comum na União Européia – Tratado de Maastricht – 1992. OLIVEIRA, Odete Maria de. *Op.cit.*, p. 39; SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit.*,p.46.
[199] Exemplos de União Econômica: União Européia; a BENELUX – 1948 -; o Plano de Ação de Lagos 1994 -; a União Econômica dos Países da Comunidade de Estados Independentes – 1993 -; a União de Rio Mano – 1973 -; a União Econômica Rússia, Bielo-Rússia – 1904 -. OLIVEIRA, Odete Maria de. *Op.cit.*, p. 39.
[24] SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit.*,p.46.

Esta é a opinião de Eduardo Saldanha, para quem este "último" estágio de processo integrativo no âmbito econômico nasce com a última revisão do Tratado de Roma, em 1993, em que o maior exemplo de bloco que está diretamente voltado ao objetivo de criação de uma união econômica e monetária é a própria União Européia, e "(...) *atribui à integração uma nova dinâmica, a partir de um caráter mais ambicioso, sobrepondo-se ao objetivo de alcançar somente o Mercado Comum (...)*", no que concorda Elizabeth Accioly, para quem o Tratado da União Européia tem como meta principal atingir uma união monetária, através da instituição da moeda única comunitária – o Euro -, emitida por Banco Central Independente, como de fato já foi consolidado.

Essa política econômica e monetária se caracteriza pela transferência *"(...) da política monetária e cambial para o nível comunitário, com conseqüente perda de soberania por parte dos Estados Membros nesse domínio"*.[200]

Ademais, idêntica é a opinião de Roberto Luiz Silva, para quem nesta fase, a complementaridade do processo integrativo atinge tal grau que ocorre a unificação das políticas monetárias, fiscais e cambiais relacionadas aos demais países membros, possibilitando a criação da moeda única e do Banco Central Único. Por isso, entende o autor que, nesta etapa, compreendida como a forma final do processo econômico integrativo, constitui-se a autoridade supranacional, que, por sua vez é consolidada por normas comunitárias eficazes, diretamente aplicáveis, e com superior autoridade frente às normas internas dos países membros e, portanto, tendo suas decisões respeitadas pelos países membros.[201]

Já para Juliana Kyosen Nakayama, o "penúltimo estágio" integracionista seria a União Econômica em que, consolidado o mercado comum, busca-se também a harmonização das políticas através da coordenação da política monetária e fiscal, bem como da criação de órgão específico que controle o sistema financeiro intra-bloco. [202]

Para Luiz Olavo Baptista, a União Econômica *"(...) representaria a fusão dos diferentes mercados nacionais num único, o que implicaria, além das características de um mercado comum, na igualdade de condições econômicas, junto com as liberdades de mercado (...)"*. Ou seja, em poucas palavras, criar um mercado análogo ao mercado

[200]ACCIOLLY, Elizabeth. *Op.cit, p 50.* No mesmo sentido: CÁRCOMO LOBO, Maria Tereza de Almeida Rosa. **Tributação no Mercosul.** *Op.cit*.,p.129.
[201] SILVA, Roberto Luiz. *Op.cit*.,p.30-31. No mesmo sentido: FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias.** *Op.cit*.,p. 55.
[202] NAKAYAMA, J.K. **Reforma Tributária. Mercosul e União Européia.** *Op.cit*.,p.30.

interno de um único país. Já a União Monetária *"(...) implica na moeda única, ou pelo menos em câmbios fixos e convertibilidade obrigatória das moedas dos países membros".*[203] Luiz Olavo Baptista apresenta nítida separação entre as concepções de União Econômica e Monetária, no que diverge de autores supracitados. Na realidade, a dificuldade de separação empírica entre os dois processos integrativos colabora para a junção de ambos em uma única concepção. Essa diferenciação tem finalidades mais didáticas do que científicas propriamente ditas[204].

Por fim, devemos destacar que com o Tratado de *Maastricht*, reforçado pelo Tratado de *Amsterdã* – 1997 -, a União Européia consolida o seu objetivo primordial, pois, além de construir o mercado comum interno europeu, estrutura também a moeda única, bem como o estabelecimento de políticas que viabilizaram a União Econômica e Monetária.[205]

1.5.6. União Total

Uma última etapa tem sido apontada por alguns autores, como modelo teórico resultante de uma integração total, denominada União de Integração Total, ou União Política Total, ou ainda União Econômica e Política[206].

Neste sentido é a opinião de J.K. Nakayama, para quem *"(...) a união política – confederação – soma-se a união econômica à constituição de uma união política, etapa ainda hipotética, pois acarreta na união dos Direitos Civil, comercial, fiscal, tributário, uma verdadeira revisão de governos dos Estados-membros (...)"* [207].

Edison Carlos Fernandes aponta que, após a União Econômica e Monetária, vislumbra-se a União Política, que seria o último estágio da integração regional, não se limitando mais a questões comerciais e econômicas, mas se ampliando para outras searas como a consolidação integrativa *"(...) das formas de tomada e exercício de poder"*. Por isso, não ocorrerá nessa etapa uma coordenação de políticas, mas sim a

---

[203] BAPTISTA, Luiz Olavo. **O Mercosul, suas Instituições e o Ordenamento Jurídico.** *Op.cit.*,p.46. No mesmo sentido: OLIVEIRA, Odete Maria de. *Op.cit*., p. 39.

[204] "(...) *a criação da moeda única, o Euro, acarreta algumas vantagens, dentre as quais: Eliminação de problemas oriundos de oscilações da taxa de câmbio; inexistência de risco cambial, bem como, maior previsibilidade em relação à oscilação dos preços no mercado"*. TEODOROVICZ, Jeferson. **O Mercado Interno na União Européia.** *Op.cit.*, p.233-235.

[205] *Idem.*

[206] Exemplo dessa última etapa de integração são as federações como os Estados Unidos da América. OLIVEIRA, Odete Maria de. *Op.cit*., p. 39; SALDANHA, Eduardo. *Op.cit*.,p.49.

[207] NAKAYAMA, J.K. **Reforma Tributária. Mercosul e União Européia.** *Op.cit*.,p.30

unificação total dessas mesmas para o bloco, agindo como se um único país fosse [208], como lembra Eduardo Saldanha, adquirindo contornos de federação. Para o autor, *"(...) O melhor exemplo deste modelo de integração é a federação de Estados que formam os Estados unidos da América"*[209].

Finalmente, Odete Maria de Oliveira salienta que, características dessa etapa, *"(...) além da coordenação e unificação das economias nacionais dos Estados-Membros, há um Parlamento Comum, uma Política Exterior de Defesa e Segurança e de Interior de Justiça também comuns (...)"*.[210]

1.5.7. A Classificação de Vera Lúcia Viegas

Vera Lúcia Viegas, relativamente à tradicional classificação das etapas de integração econômicas concebida doutrinariamente, prefere dividi-las em duas esferas, quais sejam as etapas de cooperação econômica e, posteriormente, as etapas de integração econômica[211].

Primeiramente, as etapas de Cooperação Econômica, da qual fariam parte a Área de Preferência Tarifária, a Zona de Livre Comércio e a Zona de União Aduaneira[212].

Nesse sentido, a Área de Preferência Tarifária é concebida como sendo o processo de aproximação comercial entre países de maneira simples e incipiente, ou seja, em nível significativamente menor do que em uma área de livre comércio, relacionando-se à concessão de direitos alfandegários do comércio exterior – tais como tributos incidentes na importação e exportação. Por outro lado, a autora entende que a Zona de Livre Comércio caracteriza-se pela redução ou eliminação de taxas aduaneiras – direitos alfandegários –, bem como relativamente às restrições ao intercâmbio de produtos originários ou *"(...) parcialmente originários (...)"* dos Estados associados, não obstante os Estados conservem a liberdade de estabelecimento de política comercial externa frente a países não participantes da zona[213].

---

[208] FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias.** *Op.cit.*,p.55.
[209]SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit.*,p. 45. No mesmo sentido: ALBUQUERQUE MELLO, Celso D. de. *Op.cit.*,p.119-120.
[210] OLIVEIRA, Odete Maria de. *Op.cit.*, p. 39.
[211] Sobre o assunto, ver: ACCIOLY, Elizabeth. *Op.cit.*, p. 29-54; CASELLA, Paulo Borba. **Mercosul, exigências e perspectivas – integração e consolidação do espaço econômico (1995-2001-2006)**, p. 34.
[212] VIEGAS, Vera Lúcia. *Op.cit.*, p. 290-291
[213] Para a autora, são exemplos: o NAFTA - *North American Free Trade Agreement* – Acordo de Livre Comércio da América do Norte -, a EFTA - *European Free Trade Association* – Associação de Livre Comércio Europeu. *Idem*, p. 290.

Ainda, na Zona de União Aduaneira ou Alfandegária, além da concretização do livre-comércio inter-estatal, já consolidado, segundo a autora, é criada a TEC – Tarifa Externa Comum, que possui sentido análogo frente à concepção já explorada pelos autores supracitados[214].

Ademais, somente a partir da etapa referente ao Mercado Comum, e que segue para a União Política e Monetária e, posteriormente, à Confederação, seriam denominadas como etapas de "integração econômica", propriamente dita. Assim, na Zona de Mercado Comum, além da concretização do livre comércio, da união alfandegária, viabiliza-se a *"(...) livre circulação de pessoas, serviços, bens, mercadorias e capitais, ou seja, livre circulação dos fatores de produção"*.[215]

Já a Zona de União Política e Monetária, além de concretizar o mercado comum, acresce o *"(...) sistema monetário comum, e uma política externa e de defesa comuns (...)"*[216].

Por fim, a autora cita a última etapa da integração econômica, a Confederação: *"(...) União política e econômica, mais a unificação dos direitos civil, comercial, administrativo, fiscal... (...)"*[217].

Finalmente, a autora também cita outra classificação publicada pelo BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento -, mais pragmática, em que cada etapa se caracteriza, respectivamente pelos seguintes itens: a*)* zona simples de livre-comércio de bens*: "(...) os parceiros eliminam tarifas e outras barreiras transfronteiriças (...)" ;* b) zona de livre-comércio de 'segunda geração': *"(...) liberalização do setor de serviços e outros (...)";* c) união aduaneira*: "(...) na qual a zona de livre-comércio conta com a TEC e um mecanismo regional para a arrecadação e distribuição de receitas alfandegárias (...)";* d) mercado comum: *"(...) liberaliza-se comércio e fatores de produção incluindo deslocamento de mão-de-obra (...)";* e) união monetária: *"(...) com moeda e banco central únicos, podendo também estabelecer formas de coordenação macroeconômica (...)";* e, finalmente, a última etapa, f) comunidade ou união

[214] São exemplos: O Grupo Andino ou Sistema Andino de Integração. VIEGAS, Vera Lúcia. *Op.cit.*, p. 290.
[215] Exemplos: CEE após dezembro de 1992 – Mercado Comum Europeu. *Idem.*
[216] Exemplos: União Européia, com a ratificação do Tratado de *Maastricht*, ou Tratado da União Européia. *Ibidem*, p. 290-291.
[217] *Ibidem*, p. 291

econômica: *"(...) adota acordos coletivos na grande parte dos setores básicos da atividade econômica (...)".*[218]

Não obstante a existência permanente de uma ou outra divergência entre os modelos de integração econômica pretendidos, a tendência demonstra que não existem grandes diferenciações entre as concepções das etapas de integração econômica, e, portanto, entendemos que as idéias de *Balassa* continuam presentes, seja para diferenciar a integração econômica da cooperação econômica, seja para estruturar as etapas de aproximação – ou integração – conforme os objetivos eminentemente comerciais –, ou que, em etapa de maior aprofundamento – caminhem para políticas econômicas comuns. Nesse sentido é interessante a contribuição de Vera Lúcia Viegas porque procura separar o nítido conteúdo prioritariamente comercial das etapas de cooperação do conteúdo macroeconômico permeado nas posteriores etapas de integração econômica. Ainda, a classificação trazida pelo BID demonstra pouco ou nenhum aprofundamento na concepção trazida por *Balassa*, limitando-se a diferenciar explicitamente as duas primeiras etapas, a quem *Balassa* preferiu excluir a primeira por entender que aquela se refere à cooperação econômica e não à integração propriamente dita.

Na realidade, todas essas questões têm importância mais didática do que evidentemente científica, pois se tratam de diferentes verificações buscando contribuir para a elaboração de classificação que consiga abarcar a maior amplitude de fenômenos integrativos possível, sem perder a praticidade – e a didática – de sua exposição.

Por isso, a contribuição e opinião de *Balassa*, bem como dos demais autores já citados, revela a importância e a complexidade das formações integrativas, sob o aspecto econômico e comercial, primordialmente, concepção que será de grande utilidade para os fins deste estudo, como será observado nos próximos tópicos.

Quando analisarmos o fenômeno tributário, relacionando-o à integração econômica, verificaremos que a atividade tributária revela-se como instrumento que viabiliza essa integração.

A integração econômica é processo político, isto é, é conjunto de ações destinadas à finalidade pré-determinada. É a finalidade que vai direcionar o instrumento apto a persegui-la.

---

[218] Classificação publicada originalmente no R*elatório BID 2003, p.03, citado por* VIEGAS, Vera Lúcia. *Op.cit.*, p. 291.

Ora, dessas afirmações é possível verificar a multiplicidade inerente à realidade que comporta a integração regional. O mercado único diz respeito à criação de mercado único interestatal que possibilite a liberdade de circulação entre produtos, serviços, capitais e pessoas. A criação desse mercado se faz através de conjunto de medidas políticas que, geralmente embasados por estudos científicos aplicados – isto é, destinados à resolução de problemas práticos da vida cotidiana -, incidem sobre todo território do bloco regional.

O mercado comum, em que são possibilitadas a liberdade de circulação de mercadorias, bens, serviços, capitais e pessoas é ideal a ser alcançado nas formações regionais contemporâneas. Mas se o mercado comum somente pode ser alcançado por conjunto de medidas pragmáticas, verificamos de antemão que o teor político da integração é indissociável de sua estrutura. A Política Integrativa é delineadora das finalidades idealmente visadas – e de sua aplicabilidade prática. Portanto a integração é fenômeno que não prescinde do aspecto "político" em seu conceito.

Cabe-nos destacar que a idéia de "política" visada pela integração regional, já foi esboçada em tópico específico. Após adentrarmos na problemática teórica do termo "política" verificamos que a política integrativa versa sobre múltiplas realidades, isto é, alcança a realidade social, alcança a realidade econômica, avança sobre a realidade jurídica, e assim por diante. Se o caráter plural que a integração regional, sob o ponto de vista político, demonstra a complexidade temática inerente ao estudo, por outro lado, revela também a pertinência de delimitar um aspecto específico desse teor político da integração.

Não obstante, devemos destacar que os estudos de integração econômica – especializando a convergência em matéria de tributos – é matéria que apresenta inter-disciplinariedade inerente. Por isso, no próximo capítulo, faremos análise sob a perspectiva pré-jurídica, conforme a enunciação de Becker – para em seguida avançarmos sobre o estudo da Teoria da Harmonização Fiscal e, posteriormente, dos impostos sobre o consumo.

CAPÍTULO III – A INTEGRAÇÃO E A TRIBUTAÇÃO

I – ASPECTOS PRELIMINARES – ENTRE A POLÍTICA FISCAL E A CIÊNCIA FISCAL.

1.1. Uma Noção de Política Fiscal. Questões Terminológicas.

A idéia de Política Fiscal, como assevera Aliomar Baleeiro[219], esteve sempre ligada à Ciência das Finanças, ou, em especialidade temática, à Ciência Fiscal. Ademais, a Política Fiscal correntemente tem sido identificada como atividade pragmática de aplicação dos preceitos construídos pela Ciência das Finanças no campo da tributação. No entanto, a noção de Política Fiscal é variável e muda conforme a corrente doutrinária adotada. Se para alguns, a Política Fiscal corresponde à aplicação prática dos preceitos teóricos construídos pelos estudiosos das Ciências das Finanças, para outros, a Política Fiscal possui lado teórico – isto é, de construção teórica de fundamentos -, caminhando para uma "cientificidade" aparente, bem como mantendo lado pragmático, identificado como a conduta estatal destinada a essa área da estrutura financeira nacional – e internacional.

Primeiramente, vejamos brevíssima aproximação terminológica do termo Política Fiscal. Aliomar Baleeiro descreve que *"(...) "Fiscal" ou "Fisco", são termos originários do latim "fiscus", "fisci", canastra ou recipiente onde os romanos recolhiam as rendas e tributos. Por metonímia, veio a significar o próprio conteúdo, os dinheiros públicos, e passou a sinônimo de "erário" (...)"*[220], enquanto adjetivo. Nesse sentido, James Marins, apoiado na lição de Baleeiro, acrescenta que, *"(...) enquanto*

[219] BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15º edição. Atualizada por Dejalma Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 28-29.
[220] *Idem*, p. 28.

locução substantiva, fiscal é voz que aparece referida a 'pessoa encarregada de fiscalizar certos atos, ou a execução de certas disposições"[221].

Para Marins, sua função adjetiva *"(...) tem recebido uma acepção bastante ampla no campo da economia quando associada a certos substantivos, como ao compor a expressão 'política fiscal'"*. Esta, por sua vez, em concepção generalizada, pode ser compreendida como *"(...) o conjunto de medidas econômicas propostas ou adotadas pelos governos (...)"* ganhando, nesse sentido, abrangência quanto ao seu conteúdo, pois *"(...) a palavra atrai para si todo o universo de tratamento dos ingressos públicos e das despesas públicas"*.[222]

Não obstante as dificuldades terminológicas que ecoam quando da utilização do termo "fiscal" ou "tributário" no campo da Ciência do Direito, ressaltamos que o vocábulo "fiscal", enquanto locução direcionada ao contexto econômico-financeiro *"(...) se aproxima muito da idéia mais abrangente de 'financeiro', ou seja, adjetivo relativo às finanças, à circulação e gestão do dinheiro e de outros recursos líquidos"*[223].

No mesmo sentido é a ponderação de Aliomar Baleeiro, para quem, "etimologicamente", o termo "fiscal" deveria expressar o sentido de "financeiro", aquilo que é pertinente ao Erário, seja receita ou despesa. Nesse contexto, a Política Fiscal, no caso de ser adotada essa noção, deveria ser compreendida como sendo a Política relativa aos tributos ou a que os tornasse por instrumento de ação.

No entanto, a partir de 1936, o termo "Política Fiscal" passou a ser veiculado com significado específico, que foi popularizado, porém viu restringido o alcance etimológico do termo. Assim, passou a significar a aplicação de determinadas teorias econômicas, através de meios financeiros, *"(...) à política anticíclica"*[224].

Contemporaneamente, os estadistas utilizam a Política Fiscal com a finalidade de se alcançar a modificação das estruturas subdesenvolvidas vivenciadas pela maioria dos países. Com a "Revolução *Keynesiana*", a Política Fiscal passou a ser identificada como um corretivo das depressões econômicas, bem como de processos inflacionários[225].

---

[221] MARINS, James. **O Desafio da Política Jurídico-Fiscal.** *In*: Tributação & Política. James Marins (Coord.) Livro 6. Curitiba: Juruá Editora, 2005, p. 49.
[222] *Idem*, p. 49-50.
[223] *Ibidem*, p 50.
[224] BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças.** *Op.cit*.,p.29.
[225] *Idem.*

Nos próximos parágrafos – tendo em vista a oportunidade temática desta aproximação - faremos um sucinto relato sobre a revolução apresentada por *Keynes*. *Lord John Maynard Keynes*, ao publicar a Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda, cujo título foi encurtado para Teoria Geral, em 1936, revolucionou a Teoria Econômica, marcando o ponto de partida para a atual Macroeconomia. Assim inicia sua obra:

> Denominei este livro de A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda, dando especial ênfase ao termo geral. O objetivo deste título é contrastar a natureza de meus argumentos e conclusões com os da teoria clássica, na qual me formei, que domina o pensamento econômico, tanto prático quanto teórico, dos meios acadêmicos e dirigentes desta geração, tal como vem acontecendo nos últimos cem anos. Argumentarei que os postulados da teoria clássica se aplicam apenas a um caso especial e não ao caso geral, pois a situação que ela supõe acha-se no limite das possíveis situações de equilíbrio. Ademais, as características desse caso especial não são as da sociedade econômica em que realmente vivemos, de modo que os ensinamentos daquela teoria seriam ilusórios e desastrosos se tentássemos aplicar as suas conclusões aos fatos da experiência[226].

A Europa e a América viviam em um período de crise, provocado, tanto pela Primeira Guerra Mundial, como pelo próprio *Crack* de 1929, em *New York*, nos EUA - e diretamente também na Inglaterra. O contexto mundial na época era de generalizada "depressão" das economias, e a Teoria Geral de *Keynes* questionava os postulados clássicos do chamado Liberalismo Econômico, ou Economia Clássica, que possuía a intenção de garantir um "equilíbrio" econômico e a mínima intervenção estatal.

Assim, a doutrina clássica incentivava a "produção" no âmbito da atividade empregatícia – e ignorava todas as conseqüências nefastas de um incentivo à produção sem o devido suporte econômico-social dado aos empregados. Rejeitando o automatismo das novas fábricas e a flexibilidade dos salários e das condições do emprego, *Keynes* entende que o equilíbrio poderia ser atingido em qualquer nível de emprego, inclusive no pleno emprego[227]. Assim, a Teoria Geral mantinha-se válida para qualquer nível de produção, defendendo as flutuações econômicas "à curto prazo" para

---

[226] *KEYNES, John Maynard.* **A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda.** Tradução de Mário R. da Cruz. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1992, p. 23.

[227] _____. **A Teoria Geral do Emprego (1937).** John Maynard Keynes. Economia. Organizador: Tamás Szmrecsányi. 2° edição. São Paulo: Editora Ética, 1984, p. 170.

o desenvolvimento econômico. Além disso, questionou também a fé no mecanismo de mercado "livre" como garantia de pleno emprego[228].

Em especial ao nosso estudo, *Keynes* defendeu o papel dos gastos públicos como suplemento ao dispêndio privado. Assim, se na Teoria Econômica Clássica, o "não consumir" para a geração de poupanças e o desejo de investir eram dois fundamentos do sistema, *Keynes* procurou enfatizar a diferença entre poupanças e investimentos[229]. Sempre que poupanças visadas superassem os investimentos planejados, ocorreria uma insuficiência de demanda agregada, acarretando inevitavelmente a recessão. Assim, para *Keynes* o investimento seria uma variável importante, e a poupança simplesmente se ajustaria, pela renda, ao nível de investimento[230].

Não obstante, *Bernard Pajiste,* em sua "Introdução à Política Fiscal", revela que, muito embora o aspecto fiscal não ocupe na obra de *Keynes*, a extensão e o desenvolvimento dos problemas econômicos, o aspecto fiscal, muitas vezes *"(...) apenas enunciado, enquanto outros são amplamente analisados (...)",*[231] é de grande importância, e seu papel é colocado em evidência, *"(...) nas conclusões e notas finais redigidas por Keynes sôbre a filosofia social da Teoria Geral".*[232] Nesse aspecto, conclui o supracitado autor que a concepção de *J.M. Keynes,* tem como ponto de partida a verificação de que os dois grandes vícios marcantes no mundo econômico – ineficiência da busca pelo pleno emprego e da distribuição da fortuna e da renda – é arbitrária e carece de eqüidade. Para *Keynes,* a veiculação de tributos destinados a satisfazer esses dois objetivos – o pleno emprego e a distribuição de renda – seria efetivada, *"(...) sobretudo, através de uma mecânica fiscal, que pretende remedia-los"*[233].

De qualquer forma, a obra de *Keynes* vai influenciar sobremaneira os estudos de Política Fiscal após a divulgação de suas idéias, alcançando inclusive verdadeiro

---

[228]CONTADOR, Cláudio R**. A Importância da Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda.** Apresentação da Edição Brasileira. *In: Johm Maynard Keynes*. **A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda.** *Op.cit.,* p. 11-12.

[229] *KEYNES, John Maynard.* **A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda.** *Op.cit.,* p. 24-27.

[230] Quando o autor verifica a suscetibilidade da escala do investimento às flutuações, explica que essas são fundamentadas por duas razões distintas: *" (...) a) das que determinam a propensão do indivíduo a poupar parte de uma renda determinada, e b) das condições físicas de capacidade técnica para apoiar a produção, as quais têm sido consideradas até o momento a principal influência determinante da eficiência marginal do capital" KEYNES, John Maynard*. **A Teoria Geral do Emprego (1937)**. *Op.cit*., p. 175.

[231] *PAJISTE, Bernard.* **Introdução à Política Fiscal.**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., sem ano de publicação, p. 26.

[232] *Idem*, p. 26

[233] *Ibidem*, p. 24

redirecionamento terminológico da própria noção de Política Fiscal, fazendo com que *Francisco Domingues del Brio* efetue sutil distinção entre a "Política Fiscal que antecede à *Keynes*", a "Política Fiscal *Keynesiana*" e a "Política Fiscal Pós-*Keynesiana*", fruto da influência das doutrinas de *Keynes* e influenciada por elementos da doutrina anterior ao referido autor.

Ademais, *Francisco Domingues del Brio* distingue a Política Fiscal "pós-keynesiana" em Política Fiscal Geral e Política Fiscal Compensatória – anti-cíclica -, sendo a primeira direcionada aos objetivos gerais pelos quais a Política Fiscal pode servir de instrumento, ao passo que a segunda apresentaria um sentido "keynesiano", mas ainda guardando os ideais de crescimento econômico. Diferencia, portanto, a Política Fiscal "Clássica" – ou geral -, da Política Fiscal "Neoclássica" – ou compensatória[234].

Voltando à análise terminológica já iniciada, *Héctor Villegas* destaca que muitos autores utilizam o termo "Política Financeira" e "Política Fiscal" com o mesmo significado. Nesse sentido, cita *Giuliani Fonrouge*, para quem a nova escola desenvolvida a partir da teoria *keynesiana* e estruturada nos Estados Unidos com o nome de Política Fiscal não emprega tal terminologia no sentido literal da palavra "*fiscal policy*", mas traduz uma posição de conjunto de política financeira anticíclica. Por outro lado, *Villegas* lembra que *García Belsunce*, quando trata da Política Fiscal, compreende o que se leva "a cabo" tanto por meio de recursos tributários como dos recursos restantes e pelos gastos públicos[235].

Por isso, a confusão terminológica entre o termo "Política Fiscal" e "Política Financeira" acabou sendo inevitável, motivo pelo qual *Héctor Villegas* prefere – visando evitar confusões terminológicas - distinguir os termos "financeiros" e "fiscais" da mesma maneira que foi realizada no campo jurídico, *"(...) vocábulos estes últimos que somente referem-se em forma indistinta à ciência jurídica dos tributos (direito tributário e direito fiscal, referidos aos recursos tributários e direito financeiro, que abarca juridicamente toda a atividade financeira do Estado, ou seja, tanto recursos em geral, como gastos públicos)"*[236].

Desta maneira, *Villegas* aduz que, quando se fala em Política Financeira deverá ser considerada a atividade finalista do Estado executada mediante o emprego de gastos

[234] *DEL BRIO, Francisco Domingues. Op.cit.*, p. 24.
[235] *VILLEGAS, Héctor. Op.cit.*, p. 811
[236] *Idem.*

e recursos públicos. E dentro desse contexto, "circunscreve" – o conceito terminológico "Política Fiscal", que se refere à mesma atividade estatal, porém direcionada especificamente no uso de recursos tributários.[237]

A Política Financeira, para *Villegas* – e por conseqüência a Política Fiscal – constitui a parte dinâmica das Finanças Públicas, enquanto representa o uso, em função de objetivos determinados dos instrumentos financeiros - gastos e recursos públicos. Por isso o autor afirma que, se em um primeiro momento se analisa teoricamente – sob a perspectiva das Finanças Públicas - os gastos públicos e os distintos recursos do Estado – em posterior momento verifica-se a pertinência de observá-los em forma operativa dentro da política financeira, que é um instrumento da política econômica[238]. Nesse sentido a Política Financeira atuou segundo diversas concepções – liberal clássica, intervencionista, liberal-pragmático, na terminologia trazida por *Villegas*, sempre partindo de uma construção teórica que estruturava sua veiculação[239].

Ainda, seria possível destacar que o termo "Política Fiscal" e "Política Tributária", levando em consideração as ponderações de *Villegas*, parecem ter o mesmo significado, apenas variando conforme o próprio local – e cultura jurídica – prevalecente. Por exemplo, no ordenamento jurídico latino-americano, utilizamos o termo *Derecho Tributario*, - ou Direito Tributário para designar o *"(...) ramo do ordenamento jurídico didaticamente autônomo integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas que correspondam direta ou indiretamente à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos (...)"*, utilizando o conceito jurídico apresentado por Paulo de Barros Carvalho[240]. No entanto, em uma análise mais detida, pensamos que cada denominação de Direito Tributário, Direito Fiscal, Direito do Imposto, servirá para designar o ramo científico que estuda parcela do ordenamento jurídico dedicado à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos – ou impostos, segundo a cultura jurídica do próprio país. Parece que, em primeiro momento, para melhor compreensão

---

[237] *VILLEGAS, Héctor. Op.cit*., p. 811..
[238] *Idem*, p. 812.
[239] *Ibidem*, p. 812-817.
[240] CARVALHO, Paulo de Barros**. Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 15. No direito argentino, paraguaio e uruguaio – e demais países latino americanos - também se adota a mesma terminologia, além de países europeus como a Espanha e Itália. Por exemplo, ver, na Itália*: MICHELI, Gian Antonio.* **Curso de Direito Tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: RTr, 1978. Na Espanha: *FERREIRO LAPATZA, José Juan*. **Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo**. Traduzido por Roberto Barbosa Alves. Barueri – SP: Marcial Pons – Manole, 2007. Na Argentina: *VILLEGAS, Héctor.* ***Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario****. 5º edição. Buenos Aires: Depalma, 1993.* No Uruguai: *VALDÉS COSTA, Ramón*. **Curso de Derecho Tributário**. Nueva Edición. Buenos Aires-Bototá-Madrid: Depalma, 1996. No Paraguai: *MERSÁN, Carlos***. Direito Tributário**. 2º edição. Tradução de Dejalma Campos. São Paulo: RTr, 1988.

da doutrina latino-americana melhor opção seria feita na escolha do termo "Política Tributária" pela maior conexão com a estrutura de nossos países. No entanto, acreditamos que a contribuição de *Villegas*, ao adotar os dois termos indistintamente, também não destoa de razão – já que a obra permite – pela conveniência didática – ser compreensível tanto para os intérpretes do Direito Tributário como do Direito Fiscal. Por esse motivo, para os objetivos do presente trabalho utilizaremos indistintamente Direito Fiscal e Direito Tributário para designar o mesmo objeto, não obstante nossa manifesta preferência pela segunda expressão, pois o instrumento utilizado para viabilizar a Integração Econômica – é investigado nos dois campos: o imposto[241].

1.2. Política Fiscal e Ciência das Finanças: Entre a Teoria e a Prática

Mas, superadas as considerações de natureza terminológica, e, levando em consideração as ponderações supracitadas, soa-nos pertinente delimitar se a Política Fiscal envolve aspectos teóricos ou somente práticos – ou pragmáticos.

Francesco Carnelutti, levando em consideração a existência de um plano teórico e de um plano prático para a atuação – descoberta e aplicação - das regras, entende que a Ciência é a busca pelas regras – no plano teórico. Já no plano prático, a Técnica pode ser entendida como a aplicação das regras encontradas pela Ciência. É um construir "empírico", o "construir segundo regras", o "construir técnico". Logo, *"(...) Se a ciência é a busca pelas regras, a técnica é a aplicação destas. A primeira pertence ao campo do conhecimento, a segunda ao campo da ação"*.[242]

Ainda, complementa *Carnelutti*, que, entre a Ciência e a Arte, da mesma forma com a Ciência e a Técnica, existe uma necessária relação de reciprocidade, ou intercâmbio, pois a Técnica serve à Ciência e vice-versa. *"(...) Não se faz técnica sem ciência, porém é mister a técnica para que a ciência alcance sua perfeição"*. [243].

Mas e a Política? Como asseverou *Stammler*, ela também é uma atividade teórica, que se resolve a observar a realidade, identificar a finalidade e os meios utilizados para alcançar o bem estar social, por exemplo, e agir voltado aos problemas

[241] Referimo-nos à noção de imposto que se remete à noção de tributo não vinculado, própria da Ciência das Finanças – especializada na Ciência dos Tributos. No entanto, nosso estudo não se dará para todos os impostos, mas somente os impostos sobre o consumo. Faremos uma segunda especialização, pois não estudaremos todos os impostos sobre o consumo, mas somente o Imposto sobre o Valor Agregado. No caso do Brasil, especificamente, estudaremos somente o ICMS, o IPI e o ISS, excluindo da nossa análise os impostos que podem ser considerados como impostos indiretos – e também como impostos não-cumulativos – como o COFINS e o PIS-PASEP.
[242] *CARNELUTTI, Francesco. Op.cit*., p. 19-20.
[243] *Idem, p. 22.*

concretos, mediante instrumentos previamente escolhidos. Mas mesmo ela não prescinde de conhecimento prévio construído por uma base científica – ou na medida das possibilidades cognitivas, para entender as razões pelas quais procura agir politicamente destinada a alcançar determinada finalidade. Mesmo a Política pode ser entendida como processo teórico. [244]

Nesse aspecto, *Maurice Lauré* destacou dois grandes fatores para a evolução da Ciência Fiscal, isto é, a construção científica na atividade tributária, no século XX: o desenvolvimento técnico vinculado ao crescimento econômico; a evolução das pesquisas psicológicas da atividade humana[245].

Gláucio Veiga, por sua vez, identificou na Política Fiscal o aspecto "conduta", como *"(...) corpo de regras de conduta ou ação"*. Enfatizando o caráter de "ação", entende que *"(...) toda a ação ou comportamento contesta duas interrogantes fundamentais. Quando? E como? E contesta-as dentro das coordenadas do real e do possível, pois política é tradução de possibilidade em realidade"*.[246]

Por isso, esclarece o referido autor que as condutas humanas, de ordem econômica ou social, sempre carregam o aspecto inerente da oportunidade, sejam elas verdadeiras ou não. A oportunidade da conduta é o norte delineador para a ação, e nisso se diferencia a política da ciência – que se preocupa com a busca da verdade[247]. Logo, é identificável o caráter pragmático da Política Fiscal na visão de Gláucio Veiga, para quem *"(...) quando se trata de política não há verdade, nem erro; apenas, oportunidade ou inoportunidade"*[248].

O aspecto "conduta" é marcante em toda ação política, naturalmente. No entanto, em obra clássica sobre o tema, *Maurice Lauré* propõe inicialmente a estruturação dos elementos da "ciência" - referindo-se à "Política Fiscal" -, ao apresentar leis pela qual a Política Fiscal estaria fundada. Explica, por conseguinte, que

---

[244] *Rafael Bielsa* destaca a existência de critérios "irracionais" – ao lado de princípios racionais -, que muitas vezes podem servir de fundamento para Política Financeira – enquanto arte. Este raciocínio talvez pudesse expressar, no âmbito da Política Financeira, a possibilidade de convivência de critérios irracionais ao lado de princípios – ou métodos – racionais para a criação – arte – que envolve a Política Financeira. *BIELSA, Rafael*. ***Estudios de Derecho Público. II. Derecho Fiscal.*** *Buenos Aires: Depalma*, 1951, p.06.

[245] Análises do fenômeno tributário sob perspectives psicológicas são estudos freqüentes elaborados pelos estudiosos das políticas fiscais, sobretudo na recepção ou aceitação que determinado tributo possa ter perante a sociedade. *LAURÉ, Maurice*. ***Science Fiscale.*** *1º édition. Paris: Presses Universitaires de France, 1993. p.03.*

[246] VEIGA, Gláucio. **Introdução à Política Fiscal**. 1º Volume. Recife: Faculdade de Ciências Econômicas. Universidade Federal de Pernambuco, 1970, p. 11.

[247] *Idem*, p. 11-12.

[248] *Ibidem*, p. 11.

a Política Fiscal ocupa o lugar intermediário entre a Política Orçamentária e a Técnica Fiscal, no que diz respeito às razões financeiras que conduzem à instituição de determinado "imposto" – ou tributo[249].

É evidente que *Lauré* apresenta construção que vincula aspectos teóricos e práticos à Política Fiscal. Tanto a construção dos fundamentos teóricos que não podem escapar à consideração dos políticos da tributação, quanto os comportamentos empregados por esses, quando se utilizam desses mesmos fundamentos, são considerados na concepção trazida pelo financista francês.

Em sentido análogo, *Rafael Bielsa* afirma que à Ciência das Finanças corresponde o estudo dos princípios de repartição dos gastos públicos e das condições da sua aplicação. Por outro lado, a "Política financeira" concebe e estima as finalidades que devem objetivar as finanças e os meios – métodos – pertinentes[250].

Já para Aliomar Baleeiro, a Ciência das Finanças "pura", têm o condão de revelar determinadas "verdades", tais como as causas do aumento das despesas públicas, o aumento de preços de mercadorias depois da aplicação do imposto de consumo, ou da inflação depois da obtenção de grandes empréstimos públicos no setor bancário[251].

Por outro lado, a Política Financeira veicula estas "verdades" ou teorias consideradas "verdadeiras" pelos financistas, para "aconselhar" determinadas diretrizes, indicando com isso as medidas mais aptas para a realização de certas finalidades[252].

Pertinente fazer, dentro dessa concepção, a diferenciação da Política Financeira em seu sentido teórico, e a Política Financeira em seu sentido prático. A Política Financeira em seu sentido teórico, voltada à investigação direcionada à otimização de atividades financeiras, por sua vez orientadas por finalidade pré-estabelecida, tem sido identificada como uma "Ciência das Finanças aplicada", e por isso, muitos autores preferem incluí-la como parcela da Ciência das Finanças destinada à resolução de problemas práticos. Já a Política Financeira em seu sentido prático, está vinculada justamente à execução das atividades previamente construídas pela Ciência das Finanças, visando atingir um fim pré-determinado.

Rafael Bielsa aponta que a Política Financeira elabora princípios diretivos e, logo, estrutura-os em sistemas, ou elenca os ingressos públicos que constituem o objeto

---

[249]*LAURÉ, Maurice*. ***Traité de Politique Fiscale****. Paris, Presses Universitaire de France*, 1957, p. 07.
[250]*BIELSA, Rafael*. *Op.cit.*, p.09.
[251]BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças.** *Op.cit.*, p. 28-29.
[252] *Idem, p. 28.*

da atividade financeira. Quando indica os critérios que devem ser eleitos, a Política Financeira se estrutura como "arte". Já no caso de objetivar o conhecimento das eleições típicas feitas pelos entes públicos para procurar respostas, então apresenta a natureza ou valor de "ciência". Enfoca-se, portanto, tanto o viés teórico como prático da Política Financeira, na concepção do renomado estudioso argentino[253].

Com relação à Economia Financeira, outra denominação concedida à Ciência das Finanças, assim como Finanças Públicas, ou somente pela palavra "Finanças", Rubens Gomes de Souza destaca que sua missão é de investigar os fatores de riqueza à disposição do Estado, indicando os recursos financeiros que o mesmo pode obter, retirando-os do próprio patrimônio – receita pública originária -, ou do patrimônio dos particulares – receita pública derivada[254]. Por esse motivo, a Economia Financeira se dedica ao estudo dos *"(...) métodos e processos aplicáveis à gestão do patrimônio do Estado e ao seu emprego na realização das finalidades próprias deste".*[255] Mas não se limita a essa perspectiva investigativa, estudando também os efeitos que a atividade financeira estatal pode produzir sobre a economia de determinado país, ou países. Logo, a Economia Financeira, *"(...) é uma ciência pura, que estuda os fenômenos econômicos e financeiros em tese, sem se pronunciar quanto à aplicação prática dos resultados desse estudo".*[256]

Rubens Gomes de Souza, por sua vez, explica que a Política Financeira escolhe dentre os elementos econômicos *"(...) cuja existência seja indicada pela economia financeira, aqueles que devam ser utilizados em cada caso particular"*. Gomes de Souza define que a Política Financeira *é "(...) uma ciência aplicada (...)"*, não apenas por estar ligada à *"(...) política em sentido lato de arte de governar, que define as finalidades do Estado e indica o que constitui interesse público (...)"*, mas porque também procura adotar, para realizar as finalidades escolhidas, os próprios meios financeiros mais adequados para a realização, e que *"(...) esteja mais de acordo com o tipo particular de Estado de que se trate e com a orientação geral do governo".*[257]

---

[253] *BIELSA, Rafael*. *Op.cit*., p. 09 e ss.
[254]GOMES DE SOUZA, Rubens**. Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma. Coordenação: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 31.
[255] *Idem*, p. 31.
[256] *Ibidem*, p. 31-32.
[257]*Ibidem*, p. 32.

Logo, explica Gomes de Souza que a Política Financeira de um estado intervencionista será *"(...) necessariamente diferente de um Estado liberal, isto é, não intervencionista, e vice versa"*.[258]

Por sua vez, o autor do Ante-Projeto do Código Tributário Nacional traz a noção de Técnica Financeira, que, pode ser explicada como sendo a parte da ciência da administração que estuda a atividade do Estado *"(...) sob o ponto de vista da atuação prática das conclusões da política financeira"*.[259]

Rubens Gomes de Souza, a respeito da Economia Financeira, da Política Financeira e da Técnica Financeira, destaca o caráter científico de cada uma dessas atividades, expondo, sobretudo, os aspectos teóricos vinculam as três disciplinas, na orientação da atividade financeira[260].

Por outro lado, merece menção também a opinião de *Louis Trotabas* e, *J. M. Cotteret*, quando analisam as relações entre Ciência Fiscal e Técnica Fiscal.[261] Para os autores franceses, o estudo da legislação fiscal, ou do sentido de "tributação", enquanto o corpo de leis tributárias, deve sempre ser feito através de um espírito científico e técnico. Para *Trotabas* e *Cotteret*, o estudo da tributação deve sempre ser destinado a resolver a relação entre as normas essenciais que regem o processo de atribuição pública, extraindo seus princípios e seus principais efeitos, o que é viabilizado através da análise científica da Ciência das Finanças. Por outro lado, as conquistas realizadas pela Ciência das Finanças devem ser descritas no âmbito dos ordenamentos jurídicos nacionais. Nesse contexto, em uma etapa de reconhecimento das conquistas científicas da Ciência das Finanças, *Louis Trotabas e J. M. Cotteret* denominam de Técnica Fiscal, o processo de legislação orientado pelos pressupostos da Ciência das Finanças. Por esse motivo, aparentemente, a Técnica Fiscal exposta na doutrina de *Trotabas e Cotteret*, deve ser interpretada como a técnica legislativa – ou Política Legislativa – em matéria Fiscal. Por outro lado, explorando o aspecto teórico e prático que envoveriam a Ciência e a Técnica, *Trotabas* e *Cotteret* destacam a importância do conhecimento científico do direito para a correta análise dos problemas práticos decorrentes da aplicação de uma lei fiscal.[262]

---

[258] GOMES DE SOUZA, Rubens. *Op.cit.*, p. 32
[259] *Idem.*
[260] *Ibidem*, p. 31-32.
[261] *TROTABAS, Louis; COTTERET, J.M.* ***Droit Fiscal****. 2º Édition. Paris: Précis Dalloz, 1975*, p.16-17.
[262] *Idem, p. 17*

Como a elaboração legislativa é uma prática baseada em conhecimento estruturado por determinada ciência, é importante sempre manter a compreensão de que teoria e prática estão intimamente ligadas. Por isso, os autores não afirmam a superioridade de uma perante outra, pois nem a ciência abstratamente desligada à realidade serve à técnica, assim como a técnica desligada de fundamentos racionais serve à ciência. E, da mesma forma, a Ciência Fiscal serve à Técnica Fiscal – enquanto arte -, como a última serve à primeira. Por esse motivo, os autores sugerem que, antes de qualquer análise dos sistemas fiscais nacionais – e naturalmente da França – que se procure os problemas relacionados à Ciência da Tributação.[263]

Mas advertimos que o próprio *Sainz de Bujanda* dividiu expressamente o seu entendimento sobre a questão epistemológica da Ciência das Finanças em duas fases: a) 1º fase: *Sainz de Bujanda* escreveu artigo específico defendendo a complexidade do fenômeno financeiro – composto por aspectos econômico, sociais, históricos, jurídicos, políticos -, e a impossibilidade desta ser analisada em sua completude por uma única ciência. Por isso, *Sainz de Bujanda* reconhecia também a complexidade do fenômeno financeiro, e declarava, com base nas ponderações de *Mario Puglièse* e *Hugh Dalton*, o caráter político da atividade financeira, admitindo somente a estruturação de uma ciência "enciclopédica" dedicada a reunir as diferentes perspectivas da atividade financeira; b) 2º fase: *Sainz de Bujanda* mantém a estrutura do entendimento anterior, mas reconhece a possibilidade da investigação científica da atividade financeira, ressaltando duas possibilidades de investigação, tendo em vista a atividade financeira – considerada enquanto ramificação da atividade econômica: a Economia Financeira – que investiga a atividade financeira enquanto objeto descritivo; a Política Financeira - que investiga a atividade financeira enquanto objeto normativo.[264]

Em suma, aparentemente os pesquisadores reconhecem a divisão epistemológica entre a Política Financeira – enquanto aspecto pragmático - e a Ciência das Finanças – enquanto aspecto teórico. No entanto, a dúvida maior recai quanto à identificação da existência de construção teórica dentro da noção de Política Financeira, ou se esta mereceria tratamento de "ciência aplicada" dentro da própria disciplina das"Ciência das Finanças".

[263]*TROTABAS, Louis; COTTERET, J.M. Op.cit., p. 17.*
[264]*SAINZ DE BUJANDA, Fernando.* ***Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero****.V. Madrid: Instituto de Estudios Políticos*, 1967, p. 22-26

Para as finalidades deste trabalho e, reconhecendo que não pretendemos exaurir a discussão epistemológica que envolve a polêmica citada, preferimos partir do pressuposto – ainda que passível de discussão e aprimoramentos posteriores – de que a Política Fiscal apresenta seu aspecto teórico e pragmático, assim como a Ciência Fiscal[265] também a mantém, muito embora seja visível a dificuldade em se estabelecer o limite exato – e seguro - entre o campo da atuação entre a Ciência das Finanças aplicadas e a Política Fiscal em sentido teórico.

1.3. A Política Fiscal: Um Instrumento a Serviço do Estado

Observa Aliomar Baleeiro que a Ciência das Finanças em seu sentido *"ontológico"*, *"(...) não aprova nem desaprova, não é moral, nem imoral, mas amoral. Diz o que é e porque é (...)"*[266]. Por outro lado, a Política Financeira vem inspirada por objetivos morais e políticos - orientada por finalidades diversas, tais como o desenvolvimento, a integração econômica, justiça fiscal, etc. Assim, a Política Financeira, *"(...) estatui o que "deve ser" e comporta uma técnica ou arte de "como fazer, saber como fazer (know how) (...)"*[267].

Logo, conclui Aliomar Baleeiro que todas as aplicações práticas da teoria financeira estão enquadradas na Política Financeira, da qual é parte a "Política Fiscal"[268], ou "Política Tributária".

No mesmo sentido é o raciocínio da *Rafael Bielsa*, quando expõe que à Ciência das Finanças corresponde o estudo dos princípios de repartição dos gastos públicos e das condições de sua aplicação. Por outro lado, a "Política Financeira" concebe e estima os fins que devem objetivar as Finanças e os meios – métodos – pertinentes[269].

A Política Fiscal, tanto entendida em seu sentido teórico como pragmático, não prescinde de finalidade que fundamente sua veiculação. Está sempre direcionada a uma finalidade, seja ela determinada ou não.

Mas a finalidade da Política Fiscal é variável e reflete o ideal que cada Estado busca, em determinado lugar e em determinado momento. Por esse motivo existem tantas Políticas Fiscais quanto o número de finalidades a serem perseguidas pelos

---

[265] *BIELSA, Rafael.Op.cit.,* p. 09.
[266]BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças.** *Op.cit.*, p. 28-29.
[267]*Idem*, p.29
[268]*Ibidem*.
[269] *BIELSA, Rafael. Op.cit.*, p. 09.

Estados. E poderão se remeter à conjuntura global da estrutura fiscal de determinado país, como também apenas restringindo-se a elemento específico dessa estrutura, e, por isso, pode ser dividida, respectivamente, em Política Fiscal Geral – ou Global; e Política Fiscal Específica – ou Setorial.

Logicamente, a adoção de qualquer das 'espécies' de Política Fiscal reflete na estrutura fiscal em sua totalidade, assim como a entrada de norma jurídica no ordenamento jurídico causa a "pressão" dentro do sistema considerado globalmente, da mesma forma que o próprio sistema causa "pressão" nessa nova norma jurídica.

De forma análoga ocorre com a adoção de determinado instrumento tributário na conjuntura fiscal e, por isso, a opção de medida de Política Fiscal Global ou Específica jamais deve deixar de levar em consideração a estrutura fiscal em sua completude.

Por isso, como afirma *Hugh Dalton*, para que seja possível elaborar juízo "definitivo" acerca das vantagens e desvantagens de determinado sistema de finanças públicas, *"(...) indispensável será considerá-lo em seu conjunto. Da mesma forma, qualquer sistema tributário deverá ser considerado em seu todo, pois certos impostos, graças a alguns de seus efeitos, poderão corrigir e equilibrar outros"*.[270]

Nesse sentido é possível considerar a adoção mútua de medidas de Política Fiscal Específicas apoiando-se em programas de Política Fiscal Global, assim como a adoção de Políticas Fiscais Específicas independentes umas das outras. As possibilidades são várias, e dependerá de cada finalidade – e da oportunidade, como bem assinalou Gláucio Veiga – a ser buscada por cada medida.

Por exemplo, se a pretensão é de modernização de determinado sistema tributário consoante necessidades sociais de determinado país, empregar-se-ão medidas globais que incidirão no sistema como um todo, bem como medidas específicas que servirão de sustentáculo a essa medida maior. Por outro lado, se a idéia é substituir determinado tributo por outro, serão empregadas medidas específicas de Política Fiscal, e assim por diante. As possibilidades de conexão e apoio entre medidas globais e específicas são numerosas e dificilmente seria viável apresentar idéia que pudesse reunir todas as combinações possíveis de medidas fiscais, até porque essas variarão conforme as necessidades, o nível evolutivo do sistema, e as possibilidades – oportunidades – que cada estrutura financeira possui.

---

[270] *DALTON, Hugh*. **Princípios de Finanças Públicas.** 4° edição. Traduzido por Maria de Lourdes Modiano. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1980, p. 59.

Mas é inegável o caráter instrumental – de meio -, que a Política Fiscal apresenta perante determinado ideal ou problema a ser resolvido.

O conteúdo da finalidade almejada condicionará a medida de Política Fiscal. Se a finalidade é limitada ao âmbito nacional – ou interno – de cada país, dizemos que a Política Fiscal é nacional. Se, por outro lado, a finalidade é originária das próprias relações internacionais, ou seja, ultrapassa os limites territoriais de país determinado, envolvendo dois ou mais países, dizemos que a medida de Política Fiscal é internacional.

Assim, dentro da Política Fiscal Nacional e da Política Fiscal Internacional, podemos realizar melhores especializações. Por exemplo, dentro da Política Fiscal Internacional, entendemos como oportuna especialização epistemológica da Política Fiscal Integrativa – ou mesmo Comunitária – pois diz respeito às políticas de integração econômica regional entre Estados soberanos. Por outro lado, poderíamos também estabelecer a Política Fiscal Internacional Cooperativa, que diz respeito à cooperação internacional em matéria tributária. Esse raciocínio se assemelha à divisão introduzida por *Balassa*, para separar a integração econômica da cooperação econômica.

Por outro lado, a Política Fiscal Nacional também poderá encontrar especializações, o que pode ser facilitado pela própria forma de Estado eleita. Nesse sentido, em um Estado Federal, podemos ter políticas internas no âmbito dos Estados-membros, no âmbito da União, e no âmbito dos Municípios, bem como no âmbito nacional, isto é, considerando o território global do Estado Federal, o que é vislumbrado tanto por aspectos territoriais como também pela própria autonomia financeira a que cada ente apresenta na formação federativa.

Ademais, a Política Fiscal, nos dizeres de *José Casalta Nabais*, envolve a instituição de impostos[271]. Por isso, *"(...) tem a ver, em termos micro, com que impostos podem ser criados e cobrados e, em termos macro, com que quantidade ou parte do PIB pode ser exigida em impostos numa economia de mercado ou economia*

[271] Devemos levar em consideração que a Política Fiscal – ou Tributária – tem sido vinculada a todas as espécies tributárias – tributo, taxa e contribuições. No entanto, os impostos tem tido especial relevância à veiculação de políticas fiscais. Ademais, como o autor – de origem portuguesa – tende elaborar análise a partir de seu próprio sistema jurídico. *CASALTA NABAIS, José*. *Op.cit.,* p. 362. O Direito Fiscal português leva em consideração apenas o imposto, e não as demais categorias tributárias reconhecidas pelos ordenamentos jurídicos latino-americanos. Para *Soarez Martínez*, cada instituto tributário deveria ter seu próprio direito, pois, na realidade, as formações históricas desses três institutos não apresentam conexões. Cada instituto deve ter o seu próprio Direito, pois são inconfundíveis. Ex: Direito das Taxas, das Contribuições, etc. *SOARES MARTÍNES, Pedro Mário*. ***Direito Fiscal.*** 7º edição. Revista e Actualizada. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 22 e ss.

descentralizada (...)", utilizando de meios financeiros para a realização de determinada finalidade. É, em outros termos, o *"(...) conjunto de decisões relativas à instituição, organização e aplicação dos impostos em conformidade com os objetivos fixados pelos poderes públicos"*[272]. Naturalmente, o estreitamento ou alargamento dos impostos à categoria geral dos tributos variará conforme o sistema jurídico tributário de cada país, sendo possível sua diferenciação, conforme assinala o autor, em Política Fiscal e Política Extrafiscal, conforme sua finalidade limitadamente arrecadatória ou não[273].

Na opinião de *Casalta Nabais*, se a Política Fiscal é direcionada à veiculação de imposto direcionada para alcançar determinada finalidade, pode-se afirmar pela pertinência da identificação do caráter extrafiscal ou fiscal da política empregada através da instituição de determinado imposto, de acordo com as finalidades pretendidas. Não obstante, o caráter arrecadatório nas instituições sempre se manifestará, em maior ou menor medida, na opinião do autor. O principal questionamento, nesse aspecto, residirá na questão de extrapolar ou não as finalidades fiscais do imposto. Se afirmativa a resposta, teremos o imposto sobre o consumo utilizado com finalidade extrafiscal – além da finalidade fiscal; se negativa, o imposto sobre o consumo se limitará preponderantemente à função arrecadatória. Não obstante, tal afirmação não significa que o imposto pode ser considerado como instrumento neutro, pois sempre abarcará uma finalidade previamente estipulada que se remeterá a objetivos orientadores de uma política fiscal ou extrafiscal – na terminologia de *Casalta Nabais*.

Essa tendência pode ser vislumbrada através de variadas perspectivas, vez que a extrafiscalidade poderá ser diferenciada conforme a amplitude da política almejada, podendo ser elaborada tanto no âmbito da Política Fiscal Nacional quanto da Política Fiscal Internacional.

Portanto, são possíveis, em face das variáveis territoriais, finalísticas, formais, estruturais, econômicas, sociais, legislativas e até jurídicas[274], numerosas medidas de

---

[272] *CASALTA NABAIS, José. Op.cit. p.*, 362-364.
[273] *Idem*, p. 366-367.
[274]Nesse sentido, *José Juan Ferreiro Lapatza* aponta que a *"(...) política fiscal, no sentido de consideração 'normativa' do sistema tributário, analisado tanto em seu conjunto quanto em suas peças fundamentais, tem sido entendido geralmente – para não dizer sempre – e exclusivamente como uma parte da política econômica, sendo esta uma parte, por sua vez, da ciência econômica e, portanto, patrimônio exclusivo e excludente dos economistas"*. Por outro lado, Ferreiro Lapatza acentua o caráter normativo da Ciência do Direito Tributário: *"(...) Queremos dizer, com tudo isso, que o Direito Tributário deveria, talvez, acentuar sua vertente de ciência social "normativa", propondo medidas de política fiscal – de política jurídico-fiscal – que podem ser tão necessárias e significativas quanto as propostas econômicas para alcançar os fins de um sistema tributário que cumpra as quatro regras*

Política Fiscal e, por isso, é dificultosa a criação de tipologia ou classificação que integre ou abarque todas as possibilidades que caracterizam essas medidas.

Essa tendência pode ser vislumbrada através de variadas perspectivas, vez que a extrafiscalidade poderá ser diferenciada conforme a amplitude da política almejada, podendo ser elaborada tanto no âmbito da Política Fiscal Nacional quanto da Política Fiscal Internacional.

Quanto à finalidade, não obstante destacarmos a existência de várias possibilidades finalísticas, preferimos eleger algumas questões que geralmente tem sido objeto a ser alcançado pela maioria dos países desenvolvidos e em vias de desenvolvimento. Esta escolha, embora arbitrária, insere-se oportuna pela atualidade temática e pela natureza dos problemas que se relacionam a esses temas: Justiça Fiscal[275]; Integração Econômica; Desenvolvimento Econômico[276]; Arrecadação Pura e

---

smithianas de imposição: economia, certeza, comodidade e justiça. E, quando nos referimos a uma ciência jurídica normativa, obviamente não falamos do "dever ser" na norma ou "no" Ordenamento, mas da norma ou do Ordenamento que "devem ser". A isso nós juristas deveríamos nos dedicar com mais afinco, para realizar, com nosso ofício, o trabalho de construção social que todos estamos chamados a realizar". FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo**. Barueri – SP: Marcial Pons – Manole, 2007, p. 130-132. No mesmo sentido, James Marins, que no Brasil elaborou estudo que pode ser considerado verdadeiro manifesto para chamar a atenção dos juristas brasileiros à necessidade de estudos "normativos" da Ciência do Direito Tributário, no que diz respeito à "Política Jurídico-Fiscal". MARINS, James. *Op.cit.*, p. 49-52.

[275] Por exemplo, em relação ao ideal de Justiça Fiscal, também é possível a veiculação dos impostos sobre consumo, enquanto instrumento de Política Fiscal com conseqüências visíveis. Partindo de determinado imposto sobre o consumo incidente sobre produtos de consumo básicos, a maior tributação irradiará efeitos nocivos ao consumo desses produtos básicos à sobrevivência, como remédios, comida, bebidas, vestuário, etc. São produtos básicos à possibilidade de vida digna pelos consumidores. Em caso de aumento excessivo do imposto – seja pela alíquota, seja pela base de cálculo -, ocorrerá concentração de consumo apenas pelos mais ricos, repercutindo contra ideais de justiça, como o direito à dignidade da pessoa humana, o princípio jurídico da isonomia, etc. No entanto, se a tributação for nula, ou ocorrer isenção irrestrita perante esses impostos, tencionando-se proporcionar a justiça fiscal, o resultado inverso pode ocorrer, uma vez que o Estado será ceifado de grande receita destinada a possibilitar a concretização de finalidades sociais. No momento da produção, é aconselhável a tributação conforme a verificação da necessidade – ou utilidade – desses produtos à vida social, se efetivamente importantes para a vida digna, ou se se tratam de bens supérfluos, como ocorre com muitos produtos de luxo. Em caso de identificação dessas modalidades de produtos, é possível criar sistema de tributação progressiva em face da necessidade – ou importância – do produto à existência da vida digna. Nesse aspecto, parece pertinente, a aproximação da idéia de vida digna usada neste estudo. A vida digna, para os propósitos deste estudo, será considerada aquela que possa ter acesso à saúde, à educação, à alimentação correta, e a todas as possibilidades de desenvolvimento humano e inserção econômica, política e social. Portanto, adotamos noção ampla da idéia de vida digna, que se assemelha à concepção levantada por *José Casalta Nabais*, já mencionada em tópico anterior. Ademais, a utilização progressiva dos tributos sobre o consumo, tributando-se menos os bens "de base" e tributando mais os bens luxuosos, revela importante e aconselhável medida de Política Fiscal voltada a garantir receita aos fins socialmente planejados. Pois, como assinala *Hugh Dalton, "(...) um sistema de impostos regressivos tenderá a aumentar a desigualdade das rendas"*. De outra parte, o mesmo ocorrerá com a utilização de sistema de impostos proporcionais ou levemente progressivos. A redução da desigualdade social, nesse sentido, somente será efetiva no caso de forte progressividade do tributo, que será proporcional a essa tendência política. Por outro lado, no âmbito financeiro da distribuição dessas receitas alocadas, as receitas trazidas pela tributação sobre o consumo podem possibilitar o desenvolvimento e a justiça social. Nesse sentido, a distribuição ideal, sob o ponto de vista econômico, será aquela que causar menos prejuízos à produção e,

Simples, majoritariamente, que, por sua vez, pode estar vinculada a outros objetivos prévios para os quais a arrecadação serve de instrumento.

Por isso, a idéia de "bom sistema tributário" dependerá em larga medida dos ideais buscados em matéria de Política Tributária, apresentando inerente relatividade.[277]

---

ao mesmo tempo, garantir o máximo de bem-estar econômico. E acrescenta *Dalton* que o ideal distributivo "(...) *não é, portanto, uma distribuição exatamente igual, senão uma distribuição de acordo com as necessidades ou, em outras palavras, segunda a capacidade de aproveitar bem a renda, isto é, de fazer com que a renda produza bem-estar e assim por diante"*. *DALTON, Hugh. Op.cit.*, p. 126-127.

[276] Vejamos um exemplo da Política Fiscal enquanto instrumento para o Desenvolvimento econômico, a partir da prévia eleição dos impostos sobre o consumo, enquanto veículos destinados a alcançar esse objetivo. Como assinala *John F. Due,* a experiência sugere que, nos primeiros estágios de desenvolvimento industrial, os países concentrem a tributação na produção de artigos que antes rendiam receita aduaneira, garantindo um mercado inicial interno relativamente estável, para facilitar o desenvolvimento industrial e comercial nesses países. Aos poucos, com o desenvolvimento do Estado, vão se instalando as primeiras fábricas, geralmente de cerveja e cigarros, seguidas por bebidas destiladas e vinhos. Logo seguem as refinarias petrolíferas. Assim, com o desenvolvimento da produção interna destes produtos, o Estado não poderia se arriscar a perder receita considerável, e por isso institui impostos incidentes na produção. No entanto, essa política pode causar efeitos negativos, se adotado excessivamente o efeito-substituição das importações. Esclarece também o autor que historicamente os tributos internos sobre produtos se desenvolveram sendo principalmente aplicados à produção – e não à venda – através de alíquotas específicas. No custo do produto incidirá o preço sobre os bens intermediários adquiridos para sua produção, além do próprio tributo, perante o comerciante. Como "tributo indireto", o comerciante – ou produtor - fará repercutir os valores pagos na produção e comercialização, ao consumidor final. Logo, quanto maior a tributação sobre consumo, maior o peso arcado pelos consumidores. Nesse aspecto, visualizamos a pertinência de Política Fiscal racional na tributação desse setor. Primeiro porque a não-tributação certamente repercutirá nas funções estatais, sobretudo devido à grande importância que o mercado interno possui para a economia nacional em vias de desenvolvimento. Segundo porque a tributação excessiva faz aumentar os preços, dificultando o consumo, e causando grande prejuízo ao mercado. Portanto, partindo do pressuposto que a receita arrecadada será utilizada para garantir melhor infra-estrutura ao desenvolvimento desses mercados, verificamos a necessidade de uma tributação racional sobre o consumo, de maneira a possibilitar ao Estado que tribute área de grande concentração de receita, bem como evitar que a tributação excessiva seja causa de distorções desnecessárias nos preços. *DUE, John F.* **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento.** *Op.cit., p. 83-85.*

[277]Ainda, o ideal de Justiça Fiscal pode ser viabilizado por diversos instrumentos, dentre os quais o próprio princípio jurídico da capacidade contributiva – ou, em termos econômicos, da capacidade econômica -, da generalidade, da vedação do confisco, da cobrança de tributo razoável, e, do ponto de vista financeiro, da própria possibilidade de redistribuição dos recursos arrecadados aos fins socialmente previstos. Logo, uma possibilidade de consideração dos princípios da tributação – visando o ideal de Justiça Fiscal no âmbito econômico – e até jurídico -, poderia ser simbolizada através dos postulados de *Adam Smith*, dentre os quais a necessidade de tributo proporcional ao rendimento; à segurança quanto ao valor e às condições do pagamento do tributo; a maior comodidade possível ao pagamento do tributo por parte do contribuinte; bem como da própria racionalidade da imposição, possibilitando que o imposto seja planejado de maneira que *"(...) retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carreia para os cofres do Estado"*. *SMITH, Adam. Op.cit.*, p. 282-283. Tendo em vista que o trabalho pretende apenas elaborar algumas idéias pontuais sobre as maneiras de expressão da justiça fiscal em matéria tributária, reconhecemos que o termo "justiça" apresenta dificuldades de apreciação mesmo no campo da Filosofia. No entanto, para os fins deste trabalho, a identificação com algumas manifestações em matéria tributária parece-nos oportuna, mesmo sabendo das possíveis imprecisões que possamos trazer. Para um aprofundamento sobre os postulados da Justiça Fiscal em matéria tributária, sugerimos a leitura de: *NEWMARK, Fritz.* ***Princípios de la Imposición.*** *Obras Básicas de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda*. Madrid, 1974, p. 101 e ss.

Escolhidas as finalidades – variáveis conforme o ideal de cada Estado -, partimos para a escolha dos instrumentos tributários adequados, que serão veiculados conforme a eficácia e a oportunidade de suas medidas, em observância à finalidade escolhida.

Naturalmente, a escolha de instrumentos político-tributários depende em larga medida das finalidades pretendidas. No entanto, em muitos casos, certos instrumentos poderão apresentar funções diversas – ou utilidades diversas -, dentro de contextos diversos de idealização. Por isso, um mesmo instrumento pode ser utilizado de maneiras diferentes conforme a diversidade de finalidades pretendidas. Naturalmente, nesse aspecto, variam suas técnicas de utilização, não obstante apresentarem os mesmos instrumentos.

Visando justificar nossa tese, elegemos como instrumento base de Política Fiscal a tributação sobre o consumo, qual seja aquela que veicule os chamados impostos sobre o consumo voltados a políticas diversas. Destacamos que essa eleição é arbitrária e somente se justifica pelos objetivos específicos deste estudo. Opção análoga poderia ser realizada em face de vários outros elementos da Política Fiscal. Salientamos que, perante a escolha do meio pelo qual a Política Fiscal se manifestará, é preciso determinar previamente a finalidade a ser alcançada. Se a finalidade é a busca pela justiça fiscal, serão diversas as técnicas de utilização dos impostos referidos, e a mesma afirmação vale para a veiculação destes tributos frente ao ideal desenvolvimentista ou perante o objetivo de integração econômica internacional.

Elegemos um ideal especifico – a integração internacional - a ser viabilizado através dos tributos sobre o consumo, procurando expor a tese de que essas espécies tributárias apresentam importância gradativa para os estudos de Política Fiscal. Mas antes de adentrarmos no estudo da sistemática da tributação sobre o consumo, é conveniente apresentar uma contextualização do fenômeno integrativo estudado em âmbito de Ciência das Finanças e Política Fiscal: a Harmonização Fiscal.

1.4. A Política Fiscal, Ciência das Finanças e a Integração Econômica: Introdução à Harmonização Fiscal.

A Política Fiscal e a Ciência das Finanças têm dedicado especial atenção aos fenômenos integrativos que se manifestam em suas áreas de investigação. Não é por outro motivo que *Louis Cartou* destacou com tanta precisão os temas geralmente

analisados quando se observam os processos integrativos em matéria tributária: a) a política fiscal européia – em sentido geral; b) a discriminação fiscal; c) a dupla imposição; d) os impostos diretos; e) impostos indiretos; f) e, em especial, os impostos sobre o consumo. A Política Fiscal Integrativa geralmente é definida através dos dispositivos jurídicos fundamentais dos Blocos Econômicos. Para *Cartou*, as fontes da Política Fiscal integrativa geralmente se manifestam através dos Tratados, dos trabalhos técnicos, projetos e estudos específicos, e através de certas realizações, como as "Diretivas" sobre impostos sobre vendas[278].

Na opinião de *Louis Cartou* a Política Fiscal Integrativa – com ênfase na européia - objetiva a criação de um espaço fiscal unificado, em um ambiente de mercado comum, que seria estruturado através de uma política viabilizada pela estruturação de regras comuns que evitariam toda distorção e toda discriminação que poderiam ser originados das diferenças estruturais entre os sistemas fiscais nacionais. Essa Política Fiscal integrativa seria realizada progressivamente, visando à aproximação a um modelo assemelhado ao sistema fiscal federal, construído através da harmonização das legislações nacionais, destinada a progressivamente alcançar uma uniformização legislativa. Mas, sobretudo, enfatiza *Cartou* que muito embora o objetivo geral da Política Fiscal em matéria de integração seja o de alcançar a integração fiscal em sede de mercado comum, devemos levar em consideração a necessidade de sua precisa delimitação em cada etapa integrativa, pois, como destacou o autor – com base nas poderações elaboradas pelo Relatório *Newmark* -, cada passo deverá ser precedido de objetivos específicos – vinculados a medidas específicas – que garantirão melhor eficiência e estabilidade a essas medidas[279].

Por isso, assinala *Cartou* que o objetivo geral da Política Fiscal Integrativa está ligado a uma série de objetivos específicos. Por exemplo, a Política Fiscal terá objetivos

---

[278] Tomando como base a integração européia, *Louis Cartou* destacou – na época – que as fontes primordiais da Política Fiscal européia foram: a) Tratado - o Tratado de Roma; b) trabalhos e estudos: o Relatório *Newmark*, de 1962; o Memorando da Comissão de 1965, voltado à investigar a tributação e a política das empresas; c) proposição de diversos projetos pelas instituições comunitárias – dentre os quais um estudo da Comissão intitulada "Programa de Harmonização dos Impostos Diretos, encaminhado ao Conselho no ano de 1967; o programa de harmonização fiscal comunicado elaborado pela Comissão e encmainhado ao Conselho em 1967, etc; d) O plano *Werner* e a Política Fiscal – que se constituiu em um relatório dedicado ao estudo dos aspectos tributários necessários para a construção de uma União Econômica e Monetária. Em matéria de tributação indireta, o Relatório *Werner* – de 1970 - sugeriu a aproximação de legislações de modo a suprimir a necessidade de controle das fronteiras fiscais, sugerindo a aplicação do IVA generalizado com a aproximação de alíquotas incidindo diretamente sobre transações intracomunitárias. *CARTOU, Louis**. Droit Financier et Fiscal Européen**. Paris: Précis Dalloz*, 1972, p. 155-162.

[279] *Idem*, p 163.

específicos e medidas específicas conforme a etapa integrativa visada. Assim, os objetivos específicos de Política Fiscal a serem executados variarão conforme a etapa integrativa alcançada. Nesse sentido, em uma União Aduaneira, em primeiro lugar, existe a necessidade da supressão das discriminações fiscais e distorções que poderiam resultar das diferenças estruturais das alíquotas dos impostos e das práticas fiscais, bem como a supressão das diversas formas de barreiras fiscais visando a facilitar a circulação de mercadorias, pessoas e capitais, o que seria possibilitado através da harmonização dos impostos que se dedicam a tributar essas atividades.

Por outro lado, em uma União Econômica, a política fiscal deve ser adaptada a esse objetivo, servindo de instrumento para viabilizar políticas econômicas comuns que constituam essa união, eliminando todos os entraves fiscais que poderiam prejudicar a adoção de políticas monetárias, políticas econômicas conjunturais e outras medidas que sirvam para o alcance desta união econômica. Já em um Estado Federal, a Política Fiscal pode contribuir à criação de um sistema fiscal federal, que seria viabilizado pela efetiva harmonização das legislações e políticas fiscais nacionais visando à criação de um sistema de compensação federal[280].

Dentre os meios indicados para a realização da política fiscal integrativa européia, *Louis Cartou* assinala: a) poder da Comissão e da Corte de Justiça para reprimir as práticas discriminatórias e as distorções; b) a harmonização das legislações em matéria tributária; c) o estabelecimento da competência das instituições comunitárias para a fixação das alíquotas dos impostos[281].

Não obstante, a construção de *Louis Cartou* deve ser considerada com algumas ressalvas. Quando analisa os objetivos específicos a serem alcançados pela Política Fiscal integrativa, especialmente no que diz respeito à União Aduaneira, insere a necessidade de livre circulação de mercadorias capitais e pessoas, o que seria apenas imprescindível para fins de concretização de um mercado comum. Em nossa interpretação, seria mais conveniente dividir os objetivos de Política Fiscal através da proposta das etapas integrativas, nos moldes da classificação apresentada por *Bela Balassa*. Outro aspecto interessante da construção de *Louis Cartou* é o fato de que a Política Fiscal integrativa se destinaria a alcançar um sistema tributário federal, o que remete a uma perspectiva idealista da integração, remetendo-se – implicitamente – à etapa de União Política total que uma integração poderia alcançar. Aduz como matéria

[280] *CARTOU, Louis. Op.cit.*, p. 163-166.
[281] *Idem,* p. 166-167.

de Política Fiscal européia tanto os estudos teóricos como as medidas práticas destinadas a promover a integração através de mecanismos tributários, não se dedicando a apresentar separação epistemológica entre a Ciência das Finanças e a Política Fiscal.

Ademais, insere determinados instrumentos destinados a possibilitar o alcance desses objetivos, dentre os quais destaca expressamente a harmonização das legislações em matéria fiscal, como mecanismo essencial para alcançar a integração em matéria tributária.

Para os objetivos desse estudo, dedicaremos atenção especial à idéia de Harmonização Fiscal, pois apresenta grande importância temática, como veremos a seguir. Pretendemos analisar mais detidamente a problemática da Harmonização Fiscal, e para isso parece mais adequado realizarmos algumas ponderações metodológicas e epistemológicas preliminares, antes de avançarmos sobre o tema.

A Harmonização Fiscal tem sido entendida, especialmente na Europa, como um *"(...) processo de convergência dos sistemas fiscais nacionais para corrigir as distorções de natureza tributária que dificultam a consecução do mercado único"*[282].

Enquanto processo de convergência a Harmonização Fiscal revela um teor eminentemente político sendo geralmente identificado como instrumento para consecução de determinadas finalidades. Mas enquanto instrumento destinado a determinadas finalidades, a harmonização é também um fim em si mesmo. Se adaptarmos as lições extraídas da análise – ainda que superficial – da Ciência das Finanças e da Política Fiscal elaboradas nas linhas anteriores, poderemos reconhecer a possibilidade de investigação da Harmonização Fiscal tanto no aspecto – conduta – ou seja, veiculando o caráter político inerente a esse processo, como também enquanto objeto de investigação teórica que possibilita sua análise no âmbito de diversos setores do conhecimento científico. Nesse sentido, especial ênfase é dada à Ciência das Finanças, pois a convergência de sistemas fiscais interessa às investigações dessa área do saber.

Com base na lição da financista inglesa *Ursula K. Hicks,* para as Finanças Públicas, podemos destacar o aspecto positivo, ou descritivo das instituições econômicas na sociedade, e analisar a conseqüência causal das reações dessas instituições e estímulos econômicos ou não. Nesse sentido, bem sintetiza *Hicks*: *"Essa*

[282]*ALONSO GONZÁLEZ, Luiz Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA TABUEÑA, Francisco.* ***La Armonización Fiscal en La Unión Europea.*** *Barcelona, Espanha: Cedecs Editorial, 1997,* p. 02.

parte da disciplina pode ser descrita como a anatomia e fisiologia da ciência econômica. Assim, pode-se vislumbrar o teor descritivo que essa parte das Finanças Públicas"[283].

Porém, não menos importante está o "setor normativo", *"(...) cuja obrigação é não só determinar os critérios corretos da política, mas também, em face dêsses critérios, oferecer um método de seleção dos melhores entre diversos fins econômicos possíveis, ou, alternativamente, o melhor caminho econômico para atingir determinado objetivo não-econômico"*.[284] Sendo as Finanças Públicas parte especializada do estudo geral da Economia, ela também apresenta o lado positivo e normativo, pois, uma parte das Finanças Públicas se relaciona com a análise instrumental da despesa pública e da determinação e arrecadação da receita.

O lado positivo das Finanças Públicas, no entanto, não pode ser afastado do normativo, pois a análise do funcionamento dos tributos, ou das despesas, não pode ser compreendida como uma finalidade em si mesma, mas *"(...) simplesmente, uma etapa no processo de escolha da melhor política"*. Em suma: *"(...) no lado normativo, as finanças públicas mostram ainda constituir apenas um departamento da economia"*.[285]

Assim como as Finanças Públicas se relacionam com um determinado departamento da economia – o efeito das atividades financeiras das autoridades públicas – as Finanças Públicas normativas se relacionam com julgamentos de determinados tipos de política econômica[286].

Aliomar Baleeiro, visando trazer à tona as bases teóricas de sua investigação, assevera que cabe à Ciência das Finanças, o estudo da atividade financeira, ou seja, de *"(...) criar, obter, gerir, e despender o dinheiro dispensável às necessidades humanas cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu aos Estados-membros e municípios"*.

Nesse aspecto, a atividade financeira procura investigar os fatos, explicando os *"(...) fenômenos ligados à obtenção e dispêndio do dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços a cargo do Estado, ou de outras pessoas de Direito Público, assim como os efeitos outros resultantes dessa atividade governamental"*. [287]

Mas quando uma doutrina, assentada em bases teóricas, quer alcançar determinadas finalidades sociais, utilizando-se de meios idôneos, surge a Política, *"(...)*

---

[283] *HICKS, Ursula K*. **Finanças Públicas**. *Op.cit*., p. 133.
[284] *Idem,* p. 133-134.
[285] *Ibidem*, p. 134.
[286] *Ibidem.*
[287] BALEEIRO, Aliomar. **Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal**. *Op.cit.*, p. 24.

no sentido que os povos da língua inglesa dão à palavra "Policy", que não se confunde com "Politics", isto é, política partidária". Em suma, se uma doutrina quer modificar certos aspectos da vida social utilizando meios financeiros, conforme os conhecimentos daqueles efeitos revelados pela teoria, estaremos diante da Política Financeira, que é aplicação dos conhecimentos teóricos da Ciência das Finanças, voltados à modificação racional – muito embora *Bielsa* destaque a existência de critérios irracionais - de certos aspectos da vida social, *"(...) segundo uma diretriz que os doutrinadores reputam boa e desejável conforme suas convicções pessoais ou políticas"*.[288]

Mas a adoção da Política Fiscal, nos países que apresentam sistemas juridicamente organizados *"(...) deve processar-se segundo o quadro institucional adotado pela Constituição (...)"*, já que nas Constituições Nacionais sempre há – em maior ou menor grau – certo número de disposições financeiras, dando maior ou menor rigidez no que diz respeito ao "(...) *exercício do poder de tributar, elaborar orçamento, etc"*.

Não obstante, devemos ter em mente que a própria *"(...) programação e execução duma Política Fiscal, como aplicação de conceitos teóricos de Ciência das Finanças, exige racionalmente, o conhecimento mínimo de terminologia, classificação e síntese dos princípios gerais desta.* Por isso, assevera Baleeiro que, assim como nas demais aplicações práticas de conceitos teóricos construídos por determinada ciência, *"(...) a terminologia consagrada representa um instrumento de análise, precisão lógica e economia do pensamento"*.[289] Portanto, nem a Política Fiscal pode se dissociar de sua faceta teórica, que flerta com a perspectiva de aplicação da Ciência das Finanças – especializada na Ciência Fiscal.

Por outro lado, a própria atividade financeira é exercida em conformidade com os dispositivos legais previstos no sistema jurídico de determinado país – geralmente -, e, portanto esse sistema necessita ser conhecido *"(...) em suas linhas gerais como um dado de fato"*. Noutro aspecto, por exemplo, Baleeiro destaca que nos países cuja forma de Estado juridicamente previsto é classificada como Federação, *"(...) não só, em geral, há competências definidas em relação a certos impostos, mas também existem relações intergovernamentais outras, ensejando limitações constitucionais ao poder fiscal"*.

Por isso, Aliomar Baleeiro, em lúcida – e óbvia - lição, lembra que *"(...) o planejador da Política Fiscal não tem as mãos livres para fazer quanto quer. Tributará*

[288] BALEEIRO, Aliomar. **Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal**. *Op.cit.*, p. 30.
[289] *Idem*, p. 31.

e tomará empréstimos dentro do juridicamente possível".[290] Portanto, qualquer medida de Política Fiscal iniciada deve ser feita em consonância com o ordenamento jurídico positivado, em consonância com a opinião de *Pedro Soarez Martínez*[291].

Partindo do pressuposto que tanto a Ciência das Finanças quanto à Política Fiscal apresentam uma perspectiva teórica e prática de investigação – como já foi evidenciado -, verificamos a possibilidade do reconhecimento de que a Ciência das Finanças apresente o aspecto ontológico, e o aspecto aplicado, enquanto a Política possui seu lado contemplativo, e executório.

De qualquer forma, como ficou evidenciada em linhas anteriores, a complicação epistemológica que se perfaz ao se tentar definir o lado teórico e pragmático da Ciência das Finanças e Política Fiscal, não pode servir de subterfúgio para afastarmos a necessidade do reconhecimento de evidente característica do tema. Este pode ser observado tanto como fenômeno teórico como também em um aspecto prático. Mas enquanto política pode apresentar o âmbito investigativo, inclinando-se à teoria aplicada, e enquanto conduta direcionada à determinada finalidade.

Assim, escolhido o tema – no âmbito da Ciência das Finanças – que fornece o substrato teórico para a aplicação politicamente direcionada da Política Financeira, podemos concluir que o processo de Harmonização Fiscal encontra substrato teórico na Ciência das Finanças – que fornecerá as bases da ação da harmonização direcionada a

---

[290] BALEEIRO, Aliomar. **Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal**. *Op.cit.*, p. 41.

[291] Segundo *Soarez Martínez*, como a atividade financeira está situada dentro de um complexo social, deve subordinar-se aos princípios jurídicos que regem a comunidade, e *"(...) muito particularmente, àqueles que respeitam à delimitação de esferas do sector público e do sector privado"*. *Ademais, Soarez Martínez* complementa*: (...) "E não somente de ordem formal, como se o Direito constituísse apenas um revestimento alheio à substância daqueles fenômenos"*. E prossegue: *"(...) Nem poderia conceber-se que a atividade financeira se desenvolvesse sem subordinação, formal e substancial, a qualquer disciplina jurídica. Mas poderia admitir-se, isso sim, que aquela atividade fosse disciplinada pelo Direito Comum, pelas normas aplicáveis à generalidade das situações, independentemente das especialidades dos casos ou dos sujeitos. Não só seria logicamente admissível que assim acontecesse como tal parece corresponder, em alguma medida, às realidades de alguns períodos históricos; e até, parcialmente, a alguns aspectos atuais da atividade financeira. Os príncipes começaram por satisfazer as necessidades públicas dos povos na base da administração dos seus patrimônios próprios, freqüentemente confundidos com os patrimônios comuns das 'res publicas'. E aquela administração, quando não se apresentava como puramente arbitrária, tendia a submeter-se às normas do Direito Comum. Os próprios impostos andaram muitas vezes confundidos com prestações prediais, espécies de foros enfitêuticos, derivados de direitos reais dos soberanos, ou dos 'caudilhos' militares, sobre os prédios situados em territórios por eles defendidos do inimigo. E ainda na atualidade, quando as receitas do Estado não são públicas pela própria natureza, mas apenas pelo destino, é ao Direito Comum que cabe discipliná-las. Assim, quando o Estado arrenda um imóvel do seu patrimônio, a respectiva relação jurídica há de ser tutelada pelo direito Civil. Do mesmo modo, quando o Estado vende bens provenientes da exploração do seu patrimônio silvícola e agrícola, tais como madeiras, lenhas, frutos, os respectivos contratos de compra e venda submetem-se à disciplina do Direito Civil". SOARES MARTÍNES, Pedro Mário*. *Op.cit*, p. 03-05.

determinados objetivos – que geralmente convergem com os objetivos de integração econômica regional.[292]

Como informa Baleeiro, se por um lado, a teoria pura tem a prerrogativa de *"(...) alhear-se da realidade e construir um raciocínio abstrato a ser contrastado posteriormente com os dados de fato, sobretudo os estatísticos"*, por outro, a Política Fiscal, *"(...) como teoria aplicada, assenta sobre a realidade concreta em cujo meio se pretende agir em determinado sentido"*[293].

Mas se a investigação da Harmonização Fiscal pode ser considerada tanto como matéria de Ciência das Finanças – ontológica e aplicada -, como de Política Fiscal – teórica e executória - parece evidente realizar pelo menos algumas aproximações teóricas sobre as finalidades a serem alcançadas quando da veiculação política desse processo.

Apresentadas algumas ponderações preliminares sobre a temática da Harmonização Fiscal, passaremos ao próximo capítulo, em que nos dedicamos a investigar com maior afinco essa problemática.

Mas para compreendermos o papel da Harmonização Fiscal em um processo integrativo, devemos antes compreender um conceito que mantém estreita vinculação com a integração em matéria tributária: a distorção fiscal e as medidas aptas a suprimi-la.

1.5. A Supressão da Distorção Fiscal como Meta da Política Tributária Integrativa – A Busca pela Neutralidade Fiscal.

O processo de integração econômica – em qualquer formação integrativa – necessita, no que diz respeito à matéria tributária, considerar uma questão de fundamental importância. *Ricardo Calle Sainz* informa que, tanto as medidas de tributação como as medidas vinculadas às despesas públicas em países que desejam realizar a integração econômica podem dar origem a distorções específicas, que impedem a consecução dos objetivos de integração econômica. Toda modificação nos sistemas tributários nacionais decorrentes de processos integrativos poderá dar origem à chamada distorção fiscal. Por esse motivo, as políticas tributárias integrativas têm como

[292] *"Antes de formular-se a Política fiscal para direção da conjuntura ou do plano de desenvolvimento nacional, já os legisladores, desde o século passado, senão antes, como no caso dos direitos alfandegários protecionistas, utilizavam os impostos, como meios de incrementar atividades úteis ou de desencorajar atitudes detrimentosas à comunidade (...)"*. BALEEIRO, Aliomar. **Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal.** *Op.cit.*, p. 35-36.
[293] *Idem*, p. 41

principal meta suprimir ou diminuir a distorção fiscal[294], noção que se encontra em processo dialético com a neutralidade fiscal, em matéria integrativa.

Mas o que podemos entender como distorção fiscal? A matéria é vasta, e na doutrina estrangeira encontramos grandes contribuições – geralmente com interpretações bastante heterogêneas entre si – como poderemos observar nas próximas linhas.

Para *Peter Robson*, a Teoria da Harmonização Fiscal preocupa-se fundamentalmente com o critério da neutralidade aplicado aos bens e fatores que circulam dentro de uma região integrada, e, nesse sentido, a incorreta administração da questão referente à distorção fiscal pode encontrar grande problema para a consecução de um mercado comum.[295]

Luiz Manuel Alonso González, Juan Francisco Corona Ramón e *Francisco Valera Tabueña*, sintetizando a evolução doutrinária do conceito de distorção fiscal, entendem que esta poderia ser compreendida como um distúrbio de origem fiscal que altera as condições de concorrência, de tal sorte que se provoquem modificações de concorrência de um mercado, acarretando, por sua vez, modificações apreciáveis nas correntes normais do tráfego. Os autores ressaltam a necessidade de encontrar um termo que dê referência para definir exatamente o que seja a distorção. Nesse aspecto, a perturbação da discriminação introduz a necessidade de delimitar a situação da qual se parte ou a que se quer alcançar, e que é alterada ou obstaculizada pela heterogeneidade existente entre os programas de receitas e despesas públicas peculiares de cada país membro.[296] Não obstante a consideração de grande importância trazida pelos citados autores, preferimos avançar no estudo da distorção fiscal visando melhorar sua compreensão, e as propostas teóricas para sua supressão.

Como lembra José Souto Maior Borges, a supressão de barreiras fiscais *"(...) é fundamental para a integração econômica (...)"*, sejam quais forem os objetivos integrativos, e notadamente, se o objetivo de integração for efetivamente a construção do mercado comum. *"Mas o mercado comum é incompatível com medidas*

---

[294] *CALLE SAINZ, Ricardo*. ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europe***a. *Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre*, 1968, p. 35.
[295] *ROBSON, Peter*. ***Teoria da Económica Integração Internacional.*** *Op.cit.*, p. 142.
[296]*ALONSO GONZÁLEZ, Luiz Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA TABUEÑA, Francisco. Op.cit., p.01.*

protecionistas da produção, indústria ou comércio nacionais. Essas medidas representam a contraface da integração comunitária".[297]

Para evitar – ou, em melhores termos, solucionar - o problema das distorções fiscais provenientes das diferenças entre sistemas fiscais dos países membros, a doutrina tem considerado diversas medidas que tendem – em maior ou em menor grau – à integração fiscal. Por isso, não obstante tenhamos apresentado breve síntese do conceito de distorção fiscal, através dos supracitados autores, acreditamos que o aprofundamento do assunto é de grande relevância para compreender o papel da tributação direcionada a objetivos integrativos. Por isso, utilizando as lições de renomados estudiosos, preferimos apresentar algumas considerações acerca da construção teórica da noção de distorção.

Como destacou *L. Reboud,* o significado do termo tem angariado pouca precisão conceitual na doutrina, muito embora sua importância investigativa seja essencial para qualquer estudo de integração em matéria tributária[298].

Por outro lado, *Fuentes Quintana* evidenciou um conceito de distorção em matéria fiscal, que seria entendido pelo autor como sendo, a *"(...) existência de uma discriminação de origem fiscal que altera as condições de concorrência de um mercado, de tal sorte que se provoquem modificações apreciáveis nas correntes normais do tráfico"*[299].

Por outro lado, *Reboud* concebe a noção de distorção fiscal como um fenômeno de turbulência que poderá causar impedimentos na realização da finalidade do sistema econômico. *Reboud* parte da análise da teoria econômica internacional para justificar a construção teórica do fenômeno da distorção. Nesse sentido, o autor evidencia, portanto, a necessidade da fixação prévia de um referencial para a compreensão – e precisa delimitação – do conceito de distorção fiscal. Essa tendência será verificada na construção posterior da doutrina estrangeira.

Para *J. Dischamps,* o referencial para a compreensão da distorção fiscal estaria constituído pelo equilíbrio ótimo a ser alcançado pela economia em um regime de livre

---

[297] SOUTO MAIOR BORGES, José. **Curso de Direito Comunitário.** São Paulo: Saraiva, 2005, p. 449.
[298] *REBOUD, L.* ***Systèmes Fiscaux et Marche Commun. Paris****: Sirey, 1961*, p. 05.
[299] *FUENTES QUINTANA, Enrique*. ***Política Fiscal e Integración Europea.*** *In: GARCÍA, A (coord). España ante la Integración Económica Europea. Barcelona: Ariel, 1966,* p. 121.

concorrência[300]. Mas *Maurice Lauré*, quando investiga os fundamentos teóricos da distorção fiscal, questiona o sentido do termo.

Os efeitos provocados pela substituição de um imposto por outro, ou pela criação de um imposto novo, podem promover mudanças na estrutura econômica de um país. Para descobrirmos se essas mudanças são distorções econômicas, é preciso definir, segundo *Lauré*, o que poderia ser compreendido como uma situação econômica normal.

Para *Lauré*, uma distorção é uma deformação obtida movendo um corpo que se encontrava, anteriormente, em estado de equilíbrio e relaxamento. Não obstante, toda deformação não seria necessariamente uma distorção. Na opinião de *Lauré*, apenas podemos identificar a distorção quando o distanciamento do corpo seja considerável frente ao estado de equilíbrio e relaxamento. O condicionamento da existência de uma distorção pela desviação de um corpo em relação ao estado de equilíbrio original exige a colocação de outra pergunta: qual é o estado normal, ou seja, o estado de equilíbrio e relaxamento originário de uma situação econômica? Sobre o citado questionamento, *Maurice Lauré* considera que não poderá respondê-la sem levar em consideração preferências individuais, relativas. Na interpretação de *Lauré*, uma situação ou estrutura econômica normal é aquela que satisfaz da melhor forma as aspirações manifestadas pelos homens em matéria econômica e social. Estas aspirações, na visão de *Lauré*, podem ser divididas, basicamente, em duas: a) obter o máximo de produção; b) atenuar a desigualdade na distribuição de renda[301]. Mas, em nossa interpretação, é evidente o relativismo na visão de *Lauré*, quando procura conceber a situação econômica livre de distorções. Por isso, a noção trazida por *Lauré* parece necessitar sempre de uma contextualização, frente ao relativismo inerente a cada opinião, sobre o que vem a ser o ideal de situação econômica originária, muito embora, em nossa opinião, essa noção de situação econômica normal pareça apresentar uma realatividade inerente.

Nada obstante, a partir da determinação dos objetivos em função dos quais podemos definir uma situação ou estrutura econômica normal, é mais facilitada a definição das condições que devem cumprir-se para que a existência de um sistema fiscal não perturbe a situação econômica ótima definida pelos objetivos e características individuais. Para *Lauré*, resumidamente, o referencial seria o conceito abstrato de uma economia que funcione na ausência de impostos, ou em presença de impostos iguais,

---

[300] *DISCHAMPS, J. C.* ***Contributions a la Theorie des Distorsions Fiscales***. *Paris: Aix-Marselle*, 1958, p. 4 e ss.

[301] *LAURÉ, Maurice.* ***Les Distorsiones Économiques d' origine fiscale***. *Rapport general. XII Session. Viena: Institut International de Finances Publiques, 1957*, p. 19.

individualmente, frente ao valor tributável dos serviços prestados aos contribuintes[302]. Mas para outros autores o referencial necessário para delimitar a conceituação de distorção fiscal é diferente.

Reboud, baseando-se na idéia de turbulência, estabelece que o referencial não pode ser concretizado sem a prévia definição e especificação do sentido do fenômeno da turbulência, que possui sentido muito amplo, tanto para a teoria econômica nacional como internacional. *Reboud* vincula a noção de turbulência com a noção de distorção que não pode ser eliminada sem levar em consideração a aplicação de soluções radicais. A distorção é o labirinto no qual não se pode sair sem romper os muros. Ao fenômeno de turbulência e de contradição, *Reboud* entende a diferenciação em tal nível que somente seria possível superá-la, no plano internacional, senão através de uma política rígida de unificação ou do restabelecimento das barreiras protecionistas. Esta definição do conceito de distorção leva implícita a diferenciação entre o que pode entender-se por disparidade e distorção[303].

Nesse contexto, *Calle Sainz* destaca a existência de três dificuldades que o conjunto de países em processo de integração econômica pode enfrentar: a) as dificuldades resolvíveis aplicando mecanismos de compensação; b) as dificuldades resolvíveis através da introdução de novas medidas fiscais; c) as dificuldades cuja solução somente pode ser feita através da unificação fiscal, ou pelo menos da harmonização dos sistemas fiscais[304].

O conceito de distorção, segundo *Reboud,* estaria vinculado somente para as dificuldades cuja solução somente poderiam ser resolvidas através da unificação ou harmonização de sistemas fiscais. Já para as dificuldades resolvíveis por mecanismos de compensação e a introdução de novas medidas fiscais, *Reboud* utiliza o conceito de "disparidades fiscais"[305]. Essa conceituação foi inspirada na lição de *J. Tinbergen*, segundo o qual poderíamos admitir a existência de duas modalidades de distorções: a) conceito de distorção que é estabelecido relativamente a uma situação anterior, e b) conceito concretizado através da relação com uma situação ideal de integração econômica[306].

---

[302] *LAURÉ, Maurice*. ***Les Distorsiones Économiques d' origine fiscale***. *Op.cit.,* p. 20-21.
[303]*REBOUD, L. Op.cit.,* p. 213-214.
[304]*CALLE SAINZ, Ricardo*. ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europea.*** *Op.cit.,* p. 39.
[305]*REBOUD, L. Op.cit.,* p. 213-214.
[306]*TINBERGEN, Jan.* ***Les distorsions et leur correction***. *Paris: Revue d'Economie politique. Tomo LXVIII, 1958,* p. 256.

Para *Tinbergen*, a primeira modalidade de distorção fiscal estaria constituída em algo "prejudicial", ou negativo, apesar de ser necessária a produção destas distorções para alcançar uma integração econômica. É o que poderíamos definir como integração através da manutenção de diferenças aceitáveis. No entanto, assevera *Tinbergen* que existe unicamente um caso em que seria prejudicial esta espécie de distorção anteriormente citada: quando é de grande amplitude, e exige adaptações forçadas. Pelo contrário, no segundo tipo de distorção – criado em face de uma situação ideal de integração – devemos eliminá-las se o objetivo é realmente alcançar uma estrutura econômica homogênea. Na seqüência, *Tinbergen* – afastando-se do critério de *Reboud*, define como distorção tudo o que implica a necessidade de aplicar medidas temporais destinadas a atenuar suas conseqüências[307]. Frente à diferenciação proprosta por *Reboud* entre as disparidades e as distorções fiscais, *G. Stefani* considera oportuno distinguir: a) distorções particulares, que afetam a certos produtos e tem sua origem em certos impostos; b) distorções gerais, que, em contraposição com as anteriores, afetam a muitos produtos e tem sua origem em certos impostos; c) distorções temporais, quando os processos econômicos que os afetam podem ser adaptados sem necessidade de nenhum fator exógeno à nova situação que a distorção cria; d) distorções permanentes que implicam a impossibilidade de que os processos econômicos que são afetados pela distorção possam adequar-se – sem intervenção - à nova situação criada pela mesma[308].

A introdução do conceito de distorção na análise dos problemas fiscais derivados da integração econômica também foi investigada com bastante profundidade por *Cesare Cosciani*. Segundo *Cosciani*, a abertura de mercados realizada sem considerar as peculiaridades da forma integrativa assumida, pode originar distorções fiscais, isto é, a modificação nos intercâmbios comerciais que resulta prejudicial a um dos países ou em toda comunidade[309]. O conceito de distorção para *Cosciani*, pode ser compreendido como aquela alteração nos elementos do equilíbrio econômico, atribuível a qualquer disposição legislativa, regulamentar, ou administrativa de um país, que direta ou indiretamente, com pleno conhecimento ou não, determine à livre concorrência dos demais países, uma discriminação sensível nas mercadorias, serviços ou fatores de produção, provocando modificações nas correntes normais dos mesmos, ou de natureza

[307]*TINBERGEN, Jan*. ***Les distorsions et leur correction***. *Op.cit.*, p. 256-258.
[308]*STEFANI, G.* ***Per una teoria tributaria dell'integrazione econômica internazionale***. *Rivista de Política Econômica. Vol. L. 1960.* p. 37-38.
[309]*COSCIANI, Cesare.* ***Problemas fiscales de un Mercado Común***. *Reforma Tributaria para América Latina. II Problemas de política Fiscal. Documentos y Actas de la Conferencia celebrada em Santiago de chile em Diciembre de 1962. Unión Panamericana, Washington, 1964,* p. 570 e ss.

tal que eliminam ou obstacularizam a concorrência de uma indústria ou de um fator de produção. A distorção, para *Cosciani*, é uma conseqüência de uma discriminação, desejável ou não[310].

Calle Sainz, procurando precisar a definição do fenômeno da distorção fiscal, conclui que não existe unanimidade doutrinária que possibilite rígida precisão na sua definição. No mesmo sentido, *Enrique Fuentes Quintana* destaca os principais focos de divergência doutrinários para a definição da noção de distorção fiscal: a) a necessidade de um termo de referência para definir a distorção; b) a perturbação que aquela produz requer a delimitação da situação da qual se parte ou da qual se quer chegar, e que a distorção altera ou obstacularíza; d) a existência de distintos tipos de distorção, segundo sua intensidade ou grau, segundo sua classe – origem -, ou segundo a perspectiva contemplada – situação – lograda-projetada; e) a proposta de hierarquizar a importância de tais distorções e utilizar termos distintos para diferenciar suas diversas modalidades.[311]

Portanto, uma conclusão preliminar a que poderíamos chegar é a da complexidade do sentido do termo "distorção fiscal", que nem sempre tem sido bem interpretada pela doutrina brasileira.

No mesmo sentido, na doutrina estrangeira, *Calle Sainz* reconhece a dificuldade na precisão do termo, mas prefere partir de uma referência conceitual para avançar na problematização do assunto. Partindo das noções gerais relativas à distorção fiscal, por sua vez, referentes à idéia de discriminação de natureza fiscal que altera as condições de concorrência de um mercado de tal maneira que se provoquem modificações apreciáveis nas correntes normais do tráfego - conceito já esmiuçado nas ponderações supracitadas - e de autoria de *Fuentes Quintana* -, *Calle Sainz,* influenciado pelo supracitado autor espanhol,[312] apresenta esquema didático de classificação das distorções de origem fiscal, formuladas através da análise das diferentes classificações estruturadas pela doutrina. Como essa classificação representa substancial síntese das diversas opiniões dos autores que contribuíram para a construção teórica do fenômeno, preferimos utilizá-la para fins de compreensão do papel da Política Tributária Integrativa. Por isso, distorção de origem fiscal pode ser classificada conforme:

---

[310]*COSCIANI, Cesare.* ***Problemas fiscales de un Mercado Común****. Op.cit., p. 570-573.*
[311] *FUENTES QUINTANA, E.* ***Política Fiscal e Unión Europea****. Op.cit*, p. 125-126.
[312]*CALLE SAINZ, Ricardo*. ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europea*****.** Op.cit., p. 42.

a) Grau ou intensidade: a.1) particulares – afetam a certos produtos e a certos impostos ou despesas; a.2.) gerais – afetam a muitos produtos, bem como soumente a um imposto ou despesa, ou mais destes;

b) Classe ou origem: b.1) temporal - há possibilidade de adaptação da iniciativa privada; b.2) permanente – não pode ser superada através da iniciativa privada;

c) Situação de referência: c.1) relativa a uma situação já estabelecida – distorção histórica; c.2) relativa a um mercado que deve estabelecer-se – distorção previsível;

d) Parte da atividade financeira que lhe suscita: d.1) o montante global de receitas e despesas públicas; d.2) a estrutura das despesas públicas; d.3) a estrutura dos impostos: d.3.1) relação impostos diretos – impostos indiretos; d.3.2.) natureza e classe dos impostos indiretos; d.3.3.) natureza e classe dos impostos diretos; d.3.4.) heterogeneidade dos impostos sobre o patrimônio e circulação de capitais; d.3.5) desigual tributação de determinados ramos produtivos[313].

Posteriormente à análise geral da noção de distorção fiscal – e delimitando as diversas modalidades de distorção identificadas pela doutrina -, segundo *Calle Sainz*, é possível compreender a aplicabilidade de diversas teorias fiscais integrativas conforme as variadas espécies de distorção fiscal – e conforme os objetivos previamente estipulados pela Política Tributária Integrativa. Frente a essas variáveis, deverá ser incluída a escolha dos mecanismos aptos a solucioná-la. Portanto, como destaca *Calle Sainz*, devemos identificar primeiramente a espécie de distorção fiscal, e escolher os mecanismos aptos a suprimi-la, que variarão conforme os objetivos integrativos a serem alcançados pela formação integrativa[314].

No que diz respeito à experiência européia, *Calle Sainz* destacou que a teoria fiscal da integração européia somente levou em consideração as distorções permanentes que não podem ser superadas pelos países membros do Mercado Comum. Também

[313]A reunião das citadas classificações também foi influenciada pelas disparidades entre sistemas fiscais vislumbradas pelo Relatório *Newmark*, que influenciou diretamente a construção de *Calle Sainz*. Nesse sentido, sugerimos a leitura do próprio *Informe* – ou *Relatório - Newmark.* C*OMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE. **Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE.** Traducción de J. Gil. Cruz. Revista de economía política, ISSN 0034-8058, Nº 34, 1963 , p.150-151.*

[314]*CALLE SAINZ, Ricardo*. ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europea.*** Op.cit., p. 44-47.

destacou a grande importância concedida às distorções previsíveis, isto é, aquelas que são definidas em face de uma meta pré-estabelecida, perante a qual o mercado deve se orientar – e não em relação a uma situação já estabelecida –, bem como às distorções fiscais definidas em conformidade com as parcelas da atividade financeira suscitadas. O autor reforça que a análise das distorções relacionadas à parcela da atividade financeira teve grande importância para a doutrina fiscal da integração européia, como o mesmo autor verificou na análise do Relatório *Newmark*, produzido pelo Comitê Econômico e Financeiro.

Assim, a abordagem do Comitê foi centralizada por um lado, na consideração das diferenças quantitativas e qualitativas existentes entre os sistemas financeiros dos Estados membros, e que eram capazes de desvirtuar a realização do mercado comum. Por outro lado, também concentrou-se na elaboração de proposta de conjunto de medidas tendentes a harmonizar os sistemas fiscais dos países membros da então CEE[315].

O Comitê Econômico e Financeiro, na sua investigação, acabou delimitando amplo campo de divergência na estrutura dos países membros, que poderiam ser sintetizadas da seguinte forma: a) disparidades na carga fiscal global[316]; b) desigualdades na quantia e composição dos gastos públicos[317]; c) desigualdades na estrutura dos sistemas fiscais[318].

---

[315]O Comitê Fiscal e Financeiro foi constituído no dia 5 de abril de 1960, presidido por *Fritz Newmark*, sendo que seu trabalho poderia ser sintetizado da seguinte forma: 1) Examinar a existência de disparidades na estrutura fiscal dos países membros, e em que medida, no caso de existir, essas disparidades impeçam total ou parcialmente o estabelecimento de um mercado comum o que crie e garanta condições análogas às de um mercado interior; 2) verificar em qual medida seria possível eliminar as diferenças que dificultam consideravelmente a formação e o funcionamento do mercado comum. *CALLE SAINZ, Ricardo*. ***La Armonización Fiscal europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido***. *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971*, p. 259-261; C*OMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE*. ***Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE.*** *Op.cit., p.150-151.*

[316]O Comitê analisou seis disparidades de carga fiscal existentes nos países da CEE na época, concluindo que, as diferenças de nível da carga fiscal total, em relação com o produto nacional bruto, não são muito consideráveis entre os países do bloco, com exceção da Bélgica. As cargas fiscais relativamente mais elevadas estavam, geralmente, ligadas às prestações relativamente mais altas ou melhores por parte do Estado. Por outro lado, as diferenças de carga fiscal não eram suscetíveis de produzir a circulação de pessoas e capitais. *CALLE SAINZ, Ricardo*. ***La Armonización Fiscal europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido***. *Op.cit.*, p. 261-262; C*OMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE*. ***Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE.*** *Op.cit., p.150-151.*

[317]O Comitê verificou que, as mesmas observações verificadas para as diferenças de carga fiscal eram válidas para o caso das desiguldades na quantia e composição dos gastos públicos. Por um lado, o Comitê chegou à conclusão de que a quantia total dos gastos públicos nos países membros não eram substancialmente diversas. No entanto, o Comitê admitiu que maiores gastos necessitam de maiores impostos e, portanto, a inevitável compensação dos efeitos favoráveis das despesas públicas, com os efeitos desfavoráveis da tributação. Finalmente, a doutrina fiscal da integração européia relegou a um segundo plano as distorções que originam as diversas estruturas de despesas públicas, solicitando à

Ademais, para o autor, em decorrência da prévia delimitação das diversas formas distorcivas identificadas pelos estudiosos do tema, diferentes propostas de solução de eliminação de distorções foram produzidas pela doutrina, no que diz respeito às disfunções decorrentes da quantia da carga fiscal global e pela diferenciação da estrutura dos sistemas fiscais.

Nesse sentido, duas tendências doutrinárias têm se manifestado na busca por soluções que diminuam ou suprimam as distorções: a) propostas orientadas no sentido de atenuar ou eliminar as distorções através de: a.1) utilização de mecanismos de compensação ou neutralização, mediante o que se pretenda evitar as conseqüências que a distorção cria sobre as condições de concorrência, mas sem eliminar suas causas; a.2) harmonização fiscal progressiva, instrumento adequado para a eliminação das distorções fiscal, já que promove a aproximação positiva e parcial da atividade financeira dos países que se integram econômicamente; a.3) integração financeira plena; b) outras propostas se projetam no sentido de negar toda ação encaminhada à eliminação de distorções fiscais, no sentido de que a flexibilidade dos tipos de mudança atuará como elemento corretor "natural" das mesmas[319].

A menos ambiciosa medida para evitar a distorção seria o mecanismo de compensação ou neutralização fiscal, que atua para evitar as conseqüências trazidas pelas distorções sobre as condições de concorrência, porém sem afetar as causas que lhe deram origem. Outra possibilidade consiste na harmonização fiscal, adotando um conjunto de medidas que contribuam para eliminar as distorções existentes, através de

---

doutrina especializada o aprofundamento da matéria. *CALLE SAINZ, Ricardo*. ***La Armonización Fiscal europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido***. *Op.cit., p. 262-263;* C*OMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE*. ***Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE.*** *Op.cit., p.150-151.*

[318]Quanto às desigualdades na estrutura fiscal dos países membros, a doutrina fiscal da integração européia se baseou em um ponto de partida: ainda admitindo a possibilidade de que no nível de estrutura dos gastos públicos, assim como o total de ingressos fiscais concordem aproximadamente entre os países da CEE, uma diferença estrutural dos sistemas fiscais pode influir nas condições de concorrência, já que cada imposto tem efeitos diferentes. Segundo o "*Informe Newmark*", as desigualdades estruturais dos sistemas fiscais são explicadas, por um lado, pela diversidade dos impostos existentes em cada sistema fiscal e, por outro, pelo diferente modo de tributação de cada imposto relativo à totalidade dos ingressos tributários. Das duas causas que justificam as desigualdades estruturais dos sistemas fiscais, o *Informe Newmark* alcança uma definição de relativa importância para os efeitos da harmonização fiscal na CEE: as diferenças existentes - enquanto composição qualitativa dos sistemas fiscais - aparentemente desempenham no seio da CEE relevante papel, porém não essencial. Por outro lado, o *Informe* verificou que as desigualdades estruturais dos sistemas fiscais, não estavam atreladas tanto a uma diferença qualitativa entre os sistemas fiscais, mas a uma diversidade quantitativa de rendimento obtido por cada figura tributária. *CALLE SAINZ, Ricardo*. ***La Armonización Fiscal europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido***. *Op.cit. p. 263-264;* C*OMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE*. ***Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE.*** *Op.cit., p.150-151.*

[319]*CALLE SAINZ, R.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europea.*** *Op.cit*., p. 44-46; C*OMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE*. ***Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE.*** *Op.cit., p.150-151.*

integração parcial da atividade financeira dos países membros. E por último, a melhor solução – se o objetivo é alcançar uma verdadeira união – é a integração financeira plena, em que não se produziriam distorções fiscais[320].

A primeira das propostas de solução para o problema referente à distorção fiscal é a possibilidade de que os mecanismos de compensação – desagravações à exportação e impostos compensatórios à importação – possam corrigir as possíveis distorções derivadas das diferenças existentes enquanto a carga fiscal e estrutura dos sistemas fiscais de cada um dos países integrados.

As medidas de compensação ou neutralização são aquelas que tentam evitar as conseqüências da distorção sobre a concorrência, porém sem atuar eficazmente sobre as causas que originaram essa distorção. Deste modo, na medida em que os mecanismos de compensação pudessem eliminar as distorções fiscais, seria possível, ao menos nos primeiros momentos da integração econômica – afastar a necessidade de uma harmonização fiscal. Na realidade, a principal diferença observável entre a manutenção dos mecanismos de compensação e de harmonização fiscal está relacionada ao fato de o primeiro mecanismo não promover, junto à eliminação das distorções fiscais, uma integração positiva e parcial da atividade financeira daqueles países que tenham de formar um novo mercado comum.

Assim, explica *Fuentes Quintana* que os mecanismos de compensação poderiam utilizar-se como solução provisional, não obstante o fato de que a harmonização fiscal progressiva necessite de inadiável prevalência na medida em que estes mecanismos não sejam eficazes[321].

Ainda, sobre a análise da idoneidade dos mecanismos de compensação como corretores das distorções fiscais, *Calle Sainz* destaca que a realização de um verdadeiro mercado comum exige a aplicação do princípio da origem, e a necessária supressão de fronteiras fiscais, ao passo que os mecanismos de compensação implicam na manutenção do princípio do destino, e na manutenção das fronteiras fiscais. Por outro lado, os mecanismos de compensação, para atuarem com eficácia, como o autor demonstra, necessitam de uma harmonização fiscal parcial. Logo, em todo caso, a harmonização será induzida, não somente por ser inevitável quanto ao estabelecimento de um verdadeiro mercado comum, mas também como condição "*sine qua non*" para

[320]*ALONSO GONZÁLEZ, Luiz Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA TABUEÑA, Francisco. Op.cit.*, p. 02.-04.
[321] *FUENTES QUINTANA, Enrique*. ***Política Fiscal e Integración Europea.*** *Op.cit.,p.126-127.*

que os mecanismos de compensação atuem com eficácia na correção de distorções fiscais. Em outros termos, a utilização dos mecanismos de compensação não implica em si mesma uma harmonização fiscal, mas promove – ou impulsiona - a harmonização[322].

Não obstante, para a obtenção de resultados contundentes na estrutura fiscal harmonizada, a primeira solução não é muito desejável do ponto de vista técnico e operativo, e perante a dificuldade prática da viabilização da unificação ou integração total, a doutrina preferiu adotar os pressupostos da harmonização fiscal, *"(...) ao menos como medida transitória para a consecução de uma integração plena"*. [323]

Resumidamente, na análise dos mecanismos de supressão – ou diminuição – da distorção fiscal, conclui *Ricardo Calle Sainz* que, em uma ordem estimativa, a eliminação das distorções fiscais no seio de um mercado comum pode ser realizada em curto prazo e, portanto, como caráter provisório, mediante os mecanismos de compensação. As exigências de um mercado comum e a própria eficácia dos mecanismos de compensação determinam a harmonização fiscal para poder aplicar o princípio da tributação segundo o país da origem e não do destino. A consolidação da harmonização fiscal destoa o caminho – ainda que teórico – à perspectiva de unificação fiscal.

Não obstante, nosso estudo dedicará especial tratamento à Teoria da Harmonização Fiscal enquanto instrumento apto a proporcionar a integração econômica através da eliminação de distorções – e suas causas. Para *Calle Sainz*, o conceito de Harmonização Fiscal está relacionado a um processo dinâmico de aproximação progressiva de sistemas fiscais que conduz a uma unificação fiscal, e deve perseguir, portanto, a supressão daquelas distorções capazes de impedir a realização de um mercado comum perante o ideal de unificação fiscal.[324] Preferimos aprofundar a noção de Harmonização Fiscal pelo simples motivo que, em nossa interpretação, é o mecanismo mais adequado para viabilizar a integração econômica regional. Por esse motivo, após realizarmos brevíssima aproximação da noção de compensação – ou neutralização – fiscal, partiremos para os pressupostos teóricos e práticos da Teoria da Harmonização Fiscal.

---

[322]*CALLE SAINZ, Ricardo*. ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europe*a.** Op.cit., p. 46.
[323]*ALONSO GONZÁLEZ, Luiz Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA TABUEÑA, Francisco. Op.cit.*, p. 02.-04.
[324] *CALLE SAINZ, Ricardo*. ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europe*a.** Op.cit., p. 47.

CAPÍTULO IV – A HARMONIZAÇÃO FISCAL

I - DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO

1.1. A Gênese da Doutrina.

No âmbito da Ciência das Finanças e da Política Fiscal, a Teoria da Harmonização Tributária começa a ser desenvolvida a partir da década de cinqüenta no século XX, como resultado dos primeiros processos de integração e cooperação interestatal.

Como bem lembra *Peter Robson*, a Teoria da Harmonização Fiscal toma como *"(...) ponto de partida formas de integração próximas da união econômica nas quais os Estados membros têm objetivos políticos diversos"*.[325] É à luz dos objetivos integrativos que esta teoria avalia a importância das diferenças relativas aos princípios jurisdicionais e aos tipos de taxas de inflação, sendo igualmente tomadas em consideração as implicações das diferentes formas de coordenação dos sistemas fiscais com vista a alcançar estes objetivos[326].

---

[325] *ROBSON, Peter*. ***Teoria Económica da Integração Internacional.*** *Op.cit.,* p. 139.

[326] As considerações sobre o direcionamento dos estudos de harmonização fiscal feitas por *Peter Robson* merecem ser reproduzidas, notadamente porque revela o interesse pela harmonização através de afetação de recursos. Primeiramente, quanto aos critérios de interesse da harmonização fiscal, dentre os quais a estabilidade e as questões relacionadas com o crescimento e a distribuição, *Robson* destacou que o *"(...) último aspecto, no caso dos impostos sobre o produto interno (excluindo os direitos aduaneiros) – sob a forma das implicações nas receitas dos vários países de acordos alternativos de harmonização fiscal – pode ser particularmente importante e constituir uma fonte de ganhos ou perdas muito significante que necessita de ser considerada separadamente. Pelo menos no caso de países desenvolvidos, nos quais os impostos alfandegários são tipicamente uma fonte relativamente pequena de receitas (2%), uma união aduaneira pode ser avaliada sem que sejam especificamente considerados os problemas da distribuição das fontes de receita (está implicitamente assumido que as receitas têm por base o consumo). Tal procedimento será muitas vezes inapropriado para a análise das questões da harmonização relativamente aos impostos sobre o produto interno visto que tais impostos constituem a principal fonte de receitas. Consequentemente, a análise da harmonização fiscal toma normalmente em consideração as implicações de acordos alternativos de harmonização fiscal. No entanto, o critério da afetação de recursos tem dominado a análise da harmonização fiscal, refletindo a ênfase dada pela análise ortodoxa da integração ao fato de com ela se conseguir uma melhor afetação dos recursos*". *Idem*, p. 140.

Interessam ao presente estudo, especialmente, a análise das diferentes formas de coordenação dos sistemas fiscais, notadamente a análise da harmonização fiscal relativa aos impostos, tema principal de nossa pesquisa.

Para *Robson*, os problemas da harmonização fiscal de impostos devem ser analisados levando em consideração o habitual conjunto de critérios que têm sido relacionados a essa perspectiva investigativa: a afetação de recursos; a estabilização, e as questões relacionadas com o crescimento e com a distribuição. Muito embora seja vasto o campo de investigação da Teoria da Harmonização Fiscal – especificamene levando em consideração os impostos -, o critério de afetação de recursos tem sido dominante nas investigações da harmonização fiscal. Essa busca ocorre através da investigação das formas integrativas, visando elaborar as melhores possibilidades de alcançar uma ótima afetação de recursos. Essa preocupação acabou se manifestando através de duas possibilidades – com seus respectivos problemas: a) quanto aos impostos indiretos – "*(...) o problema está em determinar o impacto sobre a eficiência da diferenciação fiscal no comércio de bens (...)*"; b) quanto aos impostos diretos – *"(...) os problemas de eficiência surgem principalmente em conexão com o impacto das diferenças de impostos na circulação dos fatores, particularmente nos movimentos de capitais"*. [327]

Trataremos dos aspectos relacionados à harmonização de impostos "indiretos" com maior afinco no próximo capítulo. Agora, apresentamos brevíssima contextualização histórica sobre a evolução dos estudos doutrinários na matéria, que julgamos de grande importância para o trabalho.

Como destacam *Luiz Manuel Alonso González, Juan Francisco Corona Ramón* e *Francisco Valera Tabueña*, nos últimos anos, em face de uma série de movimentos de integração econômica em nível internacional, no que se destaca a União Européia, ocorreu o interesse gradativo por parte dos financistas no concernente às questões tributárias relacionadas - direta ou indiretamente - a esses processos. Por isso, atualmente, podemos afirmar que o tema relativo à integração referente à matéria tributária que se vincula à integração econômica tem sido chamado de Harmonização Fiscal – em sentido amplo. Utilizamos ampla noção de Harmonização Fiscal, pois ela merece melhores aprimoramentos, nem sempre bem utilizados pela doutrina em geral.

[327] Não obstante, devemos ressaltar que a investigação das implicações da harmonização fiscal é ampla e pode ser realizada em diversas áreas, como, por exemplo, na implicação de outros objetivos políticos, como a da estabilização da economia. *ROBSON, Peter.* ***Teoria Económica da Integração Internacional.*** *Op.cit.,* p.140.

No presente estudo, pretendemos traçar um breve panorama histórico-doutrinário acerca do processo de evolução que a Teoria da Harmonização Fiscal incorporou, desde seus estudos iniciais.

Nesse sentido, *Carl Shoup* citou as seguintes obras pretéritas à coletânea de sua coordenação, como sendo "inspiradoras" – causas – que levaram ao aprofundamento da matéria em "*Fiscal Harmonization in Common Markets*":

> *Thad P. Alton and others. Czechoslovak National Income and Product, 1947-1948 e 1955-1956. New York: Columbia University Press, 1962; B.F. Massel. East African Economic Union: An Evaluation and Some Implications for Policy. Santa Monica: RAND Corporation, 1963; Bela Balassa. The Theory of Economic Integration. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc, 1961; Jacob Viner, The Customs Union Issue. New York: Carnegie Endowment for International Peace, 1950; James E. Mead. Problems of Economic Union. Chicago: University of Chicago Press, 1953; World Tax Series, Harvard Law School International Program in Taxation, Taxation in the Federal Republic of Germany. Chicago: Commerce Clearing House, 1963; The EEC Reports on Tax Harmonization. Unofficial translation by Dr. Dr. H. Thurston, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1963; The European Markets: A Guide for American Businessman. New York: The Chase Manhattan Bank, 1964; Peter Newman. Trends in the Economy of East Africa, African Contemporary Monograph No. 2. Nairobi: East African Institute of Social and Cultural Affairs, 1965; C. Moneta. The Estimation of Transport Costs in International Trade. Journal of Political Economy, 67, No. 1, February, 1959. Chicago. The University of Chicago Press*[328].

Henry Tilbery, que se encantou com a criação doutrinária produzida entre o período de 1950 e 1970 cita alguns dos principais estudos na gênese da teoria da harmonização tributária: a) A Nona Sessão de *Frankfurt*, de 1953 que publicou o seguinte trabalho: "*Aspects Financiers et Fiscaux de l" integration Économique Internationale"*; b) O "Relatório *Tinbergen*", de 1953; c) O "Relatório *Newmark"*, de 1963; d) a Décima Nona Sessão do "*Institut International de Finances Publiques*", em Luxemburgo, 1962, que publicou o seguinte trabalho: "*Comparaison et Harmonisation dês Systèmes dês Recettes Publiques, particulièremente dês Systèmes Fiscaux";* e) a obra "*Fiscal Harmonization in Common Markets"*, de 1967, verdadeira "obra-prima" do tema, composta por estudos coordenados por C*arl S. Shoup*; f) as pesquisas e os cursos realizados pelo "*International Program in Taxation"*, da *Harvard Law School, Cambridge, Mass*, e suas publicações; g) o Programa Conjunto de Tributação da

[328] *SHOUP, Carl. - editor. Introduction. In*: ***Fiscal Harmonization in Common Markets***. *Volume I: Theory. New York and London: Columbia University Press,* 1967, p. ix.

OEA/BID, e em especial o Modelo do Código Tributário para a América Latina; h) A obra "*Armonización de los Regimes Fiscales en la ALALC*", de 1969.[329]

As Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário organizadas periodicamente pelo Instituto Latinoamericano de Direito Tributário, também apresentaram grande influência na Política Legislativa Tributária na região, pois sempre participavam dessas reuniões os grandes mestres da matéria na época. Nesses encontros foram apresentadas novas teses, propostas legislativas, apreciações de projetos, e várias produções que se destinavam a acelerar o desenvolvimento da matéria na América Latina[330].

Ademais, como a obra de Henry Tilbery foi publicada em 1971, podemos acrescentar alguns outros esforços louváveis para possibilitar na América Latina a harmonização de seus sistemas tributários. Não poderíamos citar todos os estudos realizados por pesquisadores, políticos e incentivadores da harmonização tributária. No entanto, ressaltamos a importância dos estudos organizados pelo BID, OECD, CIAT e também, no âmbito do MERCOSUL, do "*Informe sobre la Armonizacion de los Impuestos Generales al Consumo en el MERCOSUR***",** produzido pela Comissão de Aspectos Tributários, objetivando analisar comparativamente a estrutura dos sistemas de tributação sobre o consumo nos países do MERCOSUL.[331] Também citamos como fontes relevantes da Harmonização Fiscal os estudos realizados pelo BID no concernente ao processo de Harmonização Fiscal da Comunidade Andina das Nações.

No entanto, como bem assinalam *Luiz Manuel Alonso González, Juan Francisco Corona Ramón* e *Francisco Valera Tabueña*, o tema de estudo ainda é "*(...) recente no desenvolvimento da Fazenda Pública, no qual é conveniente oferecer uma visão geral que, ainda que breve, permita compreender com maior claridade os processos de harmonização fiscal"*.[332]

Todos esses estudos foram impulsionados pelos processos integrativos vislumbrados ao redor do globo. Cada formação regional demandava uma série de

---

[329] TILBERY, Henry. *Op.cit.*, p. 03-04.

[330] *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributário; Instituto Uruguayo de Derecho Tributário.* ***VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário.*** *Punta del Leste, 1970.*

[331]*COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS.* ***Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo en el MERCOSUR***. O Documento completo está publicado como anexo na obra*:* AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. **Imposto sobre o Valor Agregado – IVA –** ***Value Added Tax – VAT*****. Brasil – Mercosul – União Européia**. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário; Editora Rumo, 1995, p. 215-292.

[332]*ALONSO GONZÁLEZ, Luiz Manue; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA TABUEÑA, Francisco. Op.cit., p.01*.

políticas em matéria tributária que viabilizassem os objetivos almejados na criação de determinado bloco.

Partindo das informações que coletamos até o presente momento, chegamos à conclusão de que foi a partir da década de 50 que o novo capítulo na "Ciência das Finanças" foi estruturado, citando expressão trazida por Henry Tilbery, quando afirmou que naquela época foi dado início a intensivo estudo, na Europa e América, dos processos de integração em matéria tributária, por mestres da matéria – Ciência das Finanças -, dentre os quais poderiam ser citados, *Carl S. Shoup,* da *Columbia University, New York, Cesare Cosciani,* da *Universidade* de *Roma, J. Tibergen,* da *Nederlande Economische Hogeschool, Rotterdam e Fritz Newmark,* da *Johann Wolfgang Goethe Universitaet,* de *Frankfurt, em Main*[333].

A partir de uma perspectiva européia da análise do tema, *Fernando Sainz de Bujanda*[334] destacou a atuação dos autores *Saint Paul, Douglas Dosser, Günter Schmolders, Carl Shoup, De Luis, Metze, Calle Sainz, Sevilla Segura, Cagianut, Norbert Andel, Schlaeger, Vessillier, Nasini, Qrtz Gutiérrez, Burgio, Eason, Carli e Cosciani* – que enfatizaram suas pesquisas sobre os processos gerais da harmonização fiscal. Por outro lado, *Denobili, Calle Sainz, Lefevre, De Luiz, Sohn, García-Margallo Riaza, Cappelemen, Alemany y Sánchez de Leon, Casado Ollero, Mamberto,* voltaram seus estudos ao imposto sobre o valor agregado. Ao passo que os trabalhos de *Fornesa Ribó* e *Martinez Lafuente* investigaram principalmente o imposto sobre circulação de capitais. Já o imposto sobre sucessões teve investigações de *Uriarte* e *Zulueta*, e relativamente ao imposto sobre sociedades, cita o trabalho de *Lagares Calvo*. Finalmente, os impostos especiais sobre o "luxo" foram investigados por *Corella Aznares* e *Bosch Sintes*, *Hernández de la Torre* e *Salvagdo Peñarredonda*[335]. Mas

---

[333] TILBERY, Henry. *Op.cit*, p. 03.

[334] *SAINZ DE BUJANDA, Fernando*. ***Sistema de Derecho Financiero.*** *Op.cit.*, p. 571.

[335] *SAINT PAUL. Les Limites à l'harmonisation internationale dês Fiscalités, en Rv.Sc.Fin., 1965, n.4, p. 615; DOSSER, Douglas. Theoretical considerations for Tax Harmonisation, en Trav. Inst. Int. Fin. Pub. (19 Congreso, Luxembourg, 1963), York, 1966, p.66; SCHMÖLDERS, Günther. Psychologische Probleme der Steuerharmonisierung im Gemeinsamen Markt, en Trav. Inst. Int. Fin. Pub. (19 Congreso, Luxembourg, 1963) York, 1966; SHOUP, Carl. The Theory of Harmonization of Fiscal Systems, en Trav. Inst. Int. Fin. Pub. (19 Congreso, Luxembourg, 1963), York, 1966; DE LUIS. La armonización fiscal en los países de la CEE, en Sem. Est. Dro. Fin., 1967, v.XV, p. 603; METZE. Steuerharmonisierung in einer Wirtschaftsgemeinschaft, Hamburg, Verlag Weltarchiv, 1969; CALLE SAINZ. La teoria de la armonización fiscal europea: análisis de la literatura disponible, en Hac. Púb. Esp., 1970, nn. 5-7, p. 405; SEVILLA SEGURA. Princípios de armonización fiscal em la C.E.E., en Hac. Púb. Esp., nn. 6-7, p. 103; CAGIANUT. Steuerharmonisierung, Rückblick und Ausblick, en Arch. Schweiz. Abg. Recht, 1970, v. 39, nn. 1-2, p. 1; ANDEL. Die Harmonisierung der Steuern in Gemeinsamen, en Fz. Arch., 1971, v. 30, n. 2, p. 224; SCHLAEGER. Nebenwirkungen der Steuerharmonisierung in der Europäischen Wirtschaftsgemeinchaft, en St. u. Wirts., 1971, p. 161; VESSILLIER. Hacia la armonización de los*

especialmente, dá proeminência aos trabalhos de *Cesare Cosciani,*[336] *Stammati, Reboud, Albers, Constantinesco, Carli* e *Zurdo Ruiz-Ayúcar,* por sua vez versados sobre

sistemas fiscales en los países de la Comunidad Económica Europea, en Hac. Púb. Esp., 1971, n. 13, p. 77; NASINI. La armonización fiscal en las Comunidades europeas, en Sem. Est. Dro. Fin. 1977, v. XX, p. 61; ORTIZ GUTIÉRREZ. La armonización fiscal en las Comunidades europeas, en Sem. Est. Dro. Fin. 1977, v. XXV, p. 305; BURGIO. La armonización fiscal em la CEE: Balance y perspectivas, en Ver. Ec. Pol. 1977, n. 75, p. 231; EASSON. The harmonization in the ECC: The X Comission's Programme, en Brit. TAx Rw., 1981, n. 6, p. 329; CARLI. La Cooperazione Comunitária in matéria tributaria: l' armonizzazione delle normative nazionali e la recíproca assistenza ammnistrativa, em Legislaz. Giurisp. Trib., 1982, n. 3, p. 783; COSCIANI, Cesare. La política di armonizazione fiscale della Comunità economia europea, Roma, 1982; DENOBILI. El Proyecto T.V.A. europeo. ¿ Armonización o unificación de los regiemenes nacionales?, en Sem. Est. Dro. Fin., 1967, v. XV, p. 645; CALLE SAINZ. El Impuesto sobre el Valor añadido y la Comunidad Econômica Europea, Madrid, Inst. Est. Fisc., 1968; La armonización del impuesto sobre el valor añadido en la Comunidad Econômica Europea: Una nueva propuesta, em Ver. Dro. Fin. Hac. Púb., 1974, n. 111, p. 821; LEFEVRE. Le rapport de la TVA et les Communautés européennes, en Rv. Gen. Fisc., 1969, n. 2, p. 27; DE LUIS. El Impuesto sobre las ventas en la C.E.E., em Hac. Púb. Esp., 1970, nn. 6-7, p. 219; SOHN. Die Harmonisierung der Umsatzsteuer in der Europäischen Gemeinschaft, en St. u. Wirts., 1976, p. 1; GARCÍA-MARGALLO RIAZA. Impuesto sobre el Valor añadido. Sexta Directriz del Consejo de lãs Comunidades Econômicas Europeas, en Cron. Tribu., 1977, n. 22, p. 179; CAPPELLEMEN. La sixième directiva TVA, en Rv. Gen. Fisc., 1977, n. 7, p. 216; La huitième directive du 6 Décembre 1979 em matière de TVA, en Rv. Gen. Fisc., 1980, n. 2, p. 37; ALEMANY y SÁNCHEZ DE LEON. Impuesto sobre el Valor añadido en la C.E.E.: Propuestas de Séptima y Octava Directrices, en Cron. Tribut., 1978, n. 25, p. 115; CASADO OLLERO. Deducciones y reembolsos en el Impuesto sobre el Valor añadido adaptado por la C.E.E., en Cron. Tribut., 1980, n. 32, p. 161; MAMBERTO. L'IVA come ricorsa propia delle Comunità europea, en Dtto Prat. Tribut., 1981, n. 6, p. 1507; FORNESA RIBÓ. La armonización de los impuestos que gravan la circulación de capitales, em Hac. Públ. Esp, 1970, nn. 5-7, p. 241; MARTINEZ LAFUENTE. Diretriz Comunitária de 17 de julio de 1969, reguladora de derecho de aportación, en Cron. Trib., 1979, n. 30, p. 131; URIARTE y ZULUETA. Los impuestos sobre las Sucesiones en Espana y en la Comunidad Econômica Europea, en Hac. Púb. Esp., 1970, nn. 6-7, p. 157; LAGARES CALVO. La armonización del Impuesto sobre Sociedades en la Comunidad Económica Europea, en Hac. Púb. Esp. 1970, nn.6-7, p. 157; CORELLA AZNARES y BOSCH SINTES. Impuestos especiales y monopolios fiscales en Espana y en la Comunidad Económica Europea, em Hac. Púb. Esp., 1970, nn. 6-7, p. 285; HERNÁNDEZ DE LA TORRE. Los impuestos sobre el lujo en el marco de la C.E.E. y en Espana: situación actual y perspectivas, en Hac. Púb. Esp., 1970, nn. 6-7, p. 267; SALGADO PEÑARREDONDA. Los Impuestos Especiales en la Comunidad Econômica Europea, Madrid, Inst. Est. Fisc., 1978; CALLE SAINZ. Sistema Fiscal en Espana y en el Mercado Común, Madrid, Guadiana de Publicaciones, 1969; Reflexiones fiscales. La adaptación impositiva de España a Europa y sus repercusiones económico-sociales, Madrid, Inst. Est. Soc., 1980. Todos citados por *SAINZ DE BUJANDA, Fernando*. ***Sistema de Derecho Financiero.*** *Op.cit.*, p. 571; 591-593.

[336] *Fernando Sainz de Bujanda* destacou a atuação de *Cesare Cosciani* entre os "*hacendistas europeos*", pela atenção continuada e penetrante perante os problemas tributários que circundam a formação de um mercado comum. Ainda que sua investigação seja marcada especialmente no âmbito econômico, nela também estão presentes aspectos institucionais relevantes e se aprecia uma plausível permeabilidade em face da dimensão jurídica da matéria. O início de seu trabalho está representado na obra "*Problemi fiscali del Mercato Comune, Milano, A. Giuffrè, 1958*, em que na preliminar publicação, no ano seguinte à assinatura do Tratado de Roma, aparecem já esboçados os problemas e soluções em torno das quais se preocupam a literatura posterior. Posteriormente, *Cosciani* publica a obra "*Aspects de la Fiscalité dans la CEE, em Rv. Sc. Fin., 1961, n. 4, p. 550*, participando também ativamente dos debates celebrados pela Sociedade Italiana para o Estudo dos Problemas Fiscais, cujo VI Colóquio (Roma, 28 de maio de 1971), centralizou-se no tema "*Il Piano Werner e l' armonizzazione fiscale nella C.E.E., Padova, Cedam, 1971"*. Posteriormente, inaugurou a XXXI Semana de Direito Financeiro, em Madrid, com uma conferência sobre o tema.. Também devemos destacar a obra: *El Impuesto al Valor Agregado. Buenos Aires: Depalma*, traduzido para a língua espanhola por *Giuliani Fonrouge*, em 1969 -Titulo original: *L'imposta sul valor aggiunto. Roma: Edizioni Ricerche, 1967* -, que assegurou ampla divulgação do trabalho nos países de língua hispânica, incluindo a América Latina. *Idem*, p. 591

os aspectos tributários gerais da Comunidade Européia em busca do Mercado Comum.[337]

Pertinente contribuição traz o mestre espanhol quando analisa os trabalhos de teor comunitário[338]. Trata-se de copiosa bibliografia, afirma *Sainz de Bujanda*, em que numerosos trabalhos foram relacionados a determinados setores da "imposição", como por exemplo, o setor aduaneiro, e, sobretudo, ao tema central da harmonização tributária, em face da integração européia[339], que tanto pode ser abordada sobre uma perspectiva generalizante, como também através de *"(...) uma das grandes figuras tributárias, pelo que adquire singular relevo (...)"*, o Imposto sobre o Valor agregado, *"(...) peça chave para assegurar o princípio da livre circulação de mercadorias na no marco comunitário"*.[340]

Os anos se seguiram e vários outros estudiosos somaram esforços aos trabalhos produzidos por esses precursores da matéria. Naturalmente, a temática da harmonização fiscal sofreu aprimoramentos, críticas, e contribuições de toda ordem, não se limitando somente ao objeto de investigação da Ciência das Finanças, como originariamente foi concebida, mas alastrando suas possibilidades investigativas, inclusive para níveis de estudos ontologicamente jurídicos. Nesse sentido, dois estudos técnicos encomendados pela CECA e pela CEE tiveram grande importância para os processos de integração em matéria tributária: a) Relatório *Tinbergen*; b) Relatório *Newmark*.

---

[337] *STAMMATI. Sistemi fiscali e Mercato Comune, Universale Studium, 1959; REBOUD. Systèmes Fiscaux et Marche Commun, Paris, Sirey, 1º ed, 1961; ALBERS. Steuer und Finanzprobleme in einem Gemeinsamen Markt, en Hbuch. Der Fzwiss., 2º ed., v. IV, 1965, p. 349; CONSTANTINESCO. La problemática tributaria de la C.E.E., en Hac. Púb. Esp. 1979, n. 57, p. 163; CARLI. Política Fiscale nella Comunità Europea: origini e sviluppi della cooperazione comunitária in matéria tributaria, en Legislz. Giurisp. Tribu. 1981, n.9., p. 2006; ZURDO RUIZ-AYÚCAR. La fiscalidad y la CEE: Aproximación al tema, en Doc. Adm., 980, n. 185, p. 389*. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. ***Sistema de Derecho Financiero.*** *Op.cit.*, p. 571; 591.

[338] Para *Sainz de Bujanda*, grandes contribuições ao estudo do tema foram trazidas pelo *Instituto Internacional de Hacienda Publica* - como por exemplo, a obra "*Comparison and Harmoization of Public Revenue Systems, especially of Fiscal Systems, York-Paris-Saarbrücken, 1966; Trav. Inst. Inst. Fin. Pub.*", bem como a Seção Italiana da Associação Internacional de Direito Financeiro – "*Società per lo studio dei problemi fiscali"*, que publicou os volumes "*Problemi fiscali della Comunità Economia Europea, Milano, Giuffrè, 1961*, e "*Il Piano Werner e l' armonizzazione fiscale nella C.E.E., Padova, Cedam, 1971"*. Ainda, como caráter introdutório, *Sainz de Bujanda* cita os volumes "*El impuesto sobre el Valor añadido. Primer impuesto europeo (Introducción y selección de R. Calle Sainz), Madrid, Inst. Est. Fisc., 1971*, e *Impuesto sobre Valor Añadido y Mercado Común Europeo (Introducción y selección de M. García Margallo Riaza), Madrid, Inst. Est. Fisc., 1976. Idem*, p. 572; 593.

[339] Dentre os trabalhos realizados por comitês técnico-investigativos que *Sainz de Bujanda* destaca, em sede de harmonização fiscal, o "*Rapport du Comité Fiscal et Financier de la CEE, Comission, 1962*" *(Versión española: "Informe del Comitê Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea – Informe Newmark -, Madrid, Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Gabinete de Estudios, 1965). Ibidem*, p. 573; 593.

[340] *Ibidem.*, p. 571.

Arlindo Correa ressalta a importância do Relatório *Tinbergen*, - resultado dos estudos elaborados por uma Comissão formada por estudiosos e técnicos presidida por *Jan Tinbergen,* publicado em 1953, a pedido da Comunidade Européia do Carvão e do Aço – CECA -, que foi o primeiro relatório elaborado com a finalidade de apresentar um trabalho de base que se propôs a encarar o problema das modificações a serem feitas nos sistemas fiscais dos países membros, visando a consolidação de um futuro mercado comum. O Relatório *Tinbergen* fixou algumas premissas básicas que poderiam auxiliar na reestruturação fiscal nos países membros da Comunidade: a) tributação no país de destino – *"(...) as mercadorias sairiam do país onde foram produzidas sem qualquer carga tributária e seriam passíveis de impostos sobre as transações no país do destino"*; b) tributação no país de origem - *"(...) as mercadorias apenas seriam tributadas no país de origem"*[341].

Porém, o Relatório *Tinbergen* destacou que a tributação no país de origem só seria efetivamente possível através da uniformização de alíquotas em todos os países, o que seria bastante dificultoso para os quadros da CECA, não obstante a consideração da impossibilidade material de introdução de um mercado comum geral através da CECA, haja vista que a citada formação regional se restringia a setor específico da produção e comercialização. Por esse motivo, acabou sendo recomendada a adoção da tributação do país de destino, permitindo o reembolso aos exportadores dos impostos incorporados nas mercadorias, sendo que essas seriam calculadas da maneira mais exata possível. Essa possibilidade foi sugerida, pois na época do Relatório *Tinbergen*, os impostos nacionais sobre vendas seguiam a sistemática "em cascata", e *"(...) não era possível manter isentas as mercadorias até à passagem da fronteira"*[342].

Posteriormente, o Tratado de Roma, que entrou em vigor em 25 de Março de 1957, estruturando a Comunidade Econômica Européia, adota nos artigos 95 a 99 o princípio da tributação no país do destino, já dispondo sobre a necessidade de a Comissão Européia examinar a maneira como os impostos indiretos poderiam ser harmonizados visando à construção do mercado comum, e, com fundamento no artigo 99, surgem as primeiras "diretivas" destinadas à implantação da harmonização fiscal

[341] *CORREA, Arlindo.* ***Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).*** 3º Edição. Lisboa: APOTEC – Associação Portuguesa de Técnicos de Contas, 1981, p. 16.
[342] *Idem,* p. 17.

européia – 1º Diretiva, de 5 de novembro de 1962; 2º Diretiva, de abril de 1965 – no âmbito da tributação sobre o consumo[343].

Com base na necessidade de estudar as possibilidades de harmonização fiscal no âmbito da Comunidade Econômica Européia, foi convocado o Comitê Fiscal e Financeiro – o Relatório *Newmark*, presidido por *Fritz Newmark*, e composto por vários estudiosos do tema. Trata-se de documento que apresenta extensa aproximação dos problemas referidos à harmonização fiscal dos países membros da CEE, direcionando sua atenção tanto aos impostos diretos como aos impostos indiretos. Como já verificamos, este documento destinou-se a diagnosticar as características – semelhanças e diferenças – entre as sistemáticas tributárias dos países membros visando apresentar respostas para solucionar o problema da harmonização fiscal nesse território, servindo de base teórica para a consecução de medidas de políticas fiscais integrativas. Muito embora a estrutura ideal – com relação à finalidade da construção do mercado comum plenamente vigente – deva ser – teoricamente – veiculada pela adoção do princípio da origem e a supressão das barreiras fiscais – o Comitê sugeriu a manutenção do princípio do destino, tendo em vista as dificuldades da implantação do princípio da origem naquele período para os países da CEE[344].

Ademais, sugeriu a uniformização dos impostos sobre vendas, excluindo outras modalidades semelhantes, e aconselhou a introdução de um imposto sobre o valor agregado, tipo consumo, lançado através do sistema de dedução imposto sobre imposto[345].

---

[343] *CORREA, Arlindo*. ***Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).*** *Op.cit*., p. 17.

[344] *COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE*. ***Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE.*** *Op.cit., p.149 e ss.*

[345] *Arlindo Correa* destaca que eram lógicos os motivos pelos quais o Comitê optou pelas seguintes propostas. Nesse sentido, destaca a falta de transparência dos impostos cumulativos, pela impossibilidade de conhecer com precisão o imposto que foi incorporado à mercadoria através das fases de produção e comercialização. Ainda, a restituição a ser feita em face das mercadorias exportadas ficaria ao arbítrio de cada país membro, o que *"(...) seria inadmissível num mercado comum"*. Além disso, o imposto que incidisse sobre o retalhista foi afastado pelo Comitê, sobretudo, pelas dificuldades administrativas que poderia suscitar, bem como pelos riscos de evasão fiscal. Como os países europeus possuíam muitos pequenos comerciantes, *"(...) incapazes de suportar as obrigações administrativas desse tipo de imposto"*, *"(...) a sua opção ficou cada vez menos atraente"*. Por outro lado, *"(...) a cobrança integral do imposto na fase retalhista dá origem à perda total do imposto na falta de liquidação, o que não acontece no IVA, onde apenas se perde o valor do imposto sobre o valor acrescentado naquela fase. Além disso, o imposto só funciona bem com uma taxa muito baixa e, como dizem alguns autores, seria impossível cobrar no retalho o volume de receitas tradicionalmente arrecadado pelos impostos de transações nos países membros"*. *Correa* ainda cita que alguns autores não entenderam como sendo justificada a opção do Comitê pela adoção de um IVA em face de outros impostos únicos na etapa de produção. No final, acabou prevalecendo a inclusão da sistemática IVA para o bloco europeu. *CORREA, Arlindo*. ***Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).*** *Op.cit*., p. 18-19.

O Relatório *Tinbergen* e o Relatório *Newmark* apresentaram grande importância histórica para os estudos direcionados à política fiscal integrativa européia da época. A importância desses trabalhos é facilmente verificada empiricamente quando observamos os rumos políticos tomados no caminho da integração européia. No entanto, uma obra em particular merece ser lembrada, tanto pela sua importância histórica como acadêmica. Será sobre ela que trataremos com maior atenção no próximo tópico, que foi resultado direto das investigações produzidas pelo Relatório *Newmark.*

1.2. O Marco Teórico para a Harmonização Fiscal – "*Fiscal Harmonization in Common Markets*"[346]

Na introdução da magnífica obra "*Fiscal Harmonization in Common Markets*", o eminente professor norte-americano *Carl Shoup* destacou os motivos para o lançamento dessa obra proeminente – e divisora de águas – nos estudos de Harmonização Fiscal. Quando o Comitê Fiscal e Financeiro – o Comitê *Newmark* – presidido por *Fritz Newmark*, financista alemão de grande renome – e influência – concluiu suas análises nos sistemas tributários europeus – e as possibilidades de aproximação e melhorias nesses sistemas europeus – muitas dúvidas ainda persistiam – e muitos problemas ainda necessitavam de respostas – ou sugestões – no campo investigativo da Teoria da Harmonização Fiscal. O Comitê, que tinha ilustres pesquisadores[347] – dentre eles, o próprio *Shoup* -, concluiu pela necessidade de – findas as conclusões nas investigações do objetivo pelo qual o Comitê fora criado – ser iniciado logo em seguida novo projeto para o aprofundamento das discussões teóricas – e aplicadas – desse aspecto das Finanças Públicas.

Na realidade, para *Shoup*, a investigação do Comitê *Newmark* foi o impulso inicial para a conclusão da necessidade de continuidade – e aprofundamento – de algumas questões de fundamental importância para as Finanças Públicas – e que à época ainda não apresentavam suficiente investigação[348]. Por isso poderíamos afirmar que a

---

[346] *SHOUP, Carl* - editor. ***Fiscal Harmonization in Common Markets****. Volume I: Theory. New York and London: Columbia University Press, 1967; SHOUP, Carl - editor.* ***Fiscal Harmonization in Common Markets****. Volume II: Practice. New York and London: Columbia University Press*, 1967.

[347] O Comitê "*Newmark*" teve – além de seu presidente, *Fritz Newmark* -, os seguintes membros: *W. Alberts* – Alemanha; *Alain Barrère* – França; *Georges Vedel* – França; *Cesare Cosciani* – Itália; *G. Stammati* – Itália; *Maurice Masoin* – Bélgica; *B. Schendstok* – Holanda; *Carl S. Shoup* – Estados Unidos da América*; José J. Kauffman* – Luxemburgo. *COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE.* ***Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE.*** *Op.cit., p. 149 e ss.*

[348] Em outro sentido, *Carl Shoup* também já havia destacado os principais fatores de impulso ao estudo da Harmonização Fiscal, dentre os quais poderíamos destacar: a ampliação e construção do conceito de harmonização fiscal; a consideração da harmonização fiscal a partir da perspectiva da teoria do comércio

Teoria da Harmonização Fiscal encontrou no Relatório *Newmark* – documento produzido pelo Comitê Fiscal e Financeiro contendo as suas conclusões sobre os problemas das estruturas tributárias européias – e na obra "*Fiscal Harmonization in Common Markets*", as duas principais obras versadas sobre a matéria até o presente momento. Na realidade, pela profundidade científica apreendida pelos especialistas que se dedicaram à obra, diríamos que *Fiscal Harmonization in Common Markets* é a obra mais importante – academicamente – para os estudos de Harmonização Fiscal, e fixa as bases de toda uma "nova teoria" no campo das Finanças[349]. O projeto dedicou-se a criar – e estruturar – os fundamentos teóricos da Harmonização e a investigação de problemas práticos ligados a sugestões em matéria de Política Fiscal.

Por isso, *Carl Shoup*, coordenador do projeto, dividiu a obra em dois volumes: a) o primeiro volume – "teoria"[350] – dedicou-se às construções teóricas ligadas à teoria da Harmonização Fiscal; b) o segundo volume - "prática"[351] – dedicado à resolução de

---

internacional; a elaboração de uma teoria de união de tributos – ou fiscal; o aprofundamento da análise dos princípios da tributação segundo o país de origem e segundo o país de destino; melhor conhecimento das diferenças de pressão fiscal entre os países; a crescente certeza de que, muito embora a dificuldade de se alcançar a unificação dos sistemas fiscais, existissem certos impostos para quem a uniformidade parecia extremamente conveniente. *SHOUP, Carl.* ***The Theory of harmonization of Fiscal Systems****. In: Comparison and Harmonization of Public Revenue Systems, especially of fiscal systems. Institut International de Finances Publiques. Congrès de Luxembourg, septiembre, 1963, XIX Session. New York, 1966*, p. 23 e ss.

[349] Infelizmente, a sua aceitação pela doutrina brasileira foi bastante limitada pela pouca – ou quase inexistente – divulgação da obra em terras brasileiras. Em bibliotecas de acesso ao público – conseguimos localizar apenas uma edição da obra nas bibliotecas do IPEA – no Rio de Janeiro. Poucos autores a utilizam – quando a conhecem – mesmo tratando do tema em publicações ou trabalhos científicos. Não possuímos informações precisas quanto à existência da obra em bibliotecas particulares, à exceção de nosso próprio exemplar. A obra original foi publicada em língua inglesa. É interessante a verificação da reprodução em maior grau ou menor grau das idéias apresentadas pelos autores na obra citada. Em obras estrangeiras – mas principalmente brasileiras – é possível identificar a reprodução quase exata de trechos dessa obra em passagens da doutrina brasileira, sem que, no entanto, verifiquemos qualquer pesquisa na publicação, o que ocorreu pela ampla divulgação – e principalmente pela reprodução de idéias apresentadas nos dois volumes.

[350] O primeiro volume contou com a colaboração dos seguintes autores – cada qual responsável por capítulo específico da obra: *Douglas Dosser* – capítulo 1 – Análise Econômica da Harmonização de Tributos; *Hirofumi Shibata* – capítulo 2 - A Teoria das Uniões Econômicas: Uma análise comparativa das Uniões Alfandegárias, Áreas de Livre Comércio e União de Impostos; *Willian M. Mcnie* – Capítulo 3 – O princípio da origem e custo de transporte; *Norbert Andel* – capítulo 4 – Problemas de harmonização de despesas governamentais em um mercado comum; *Norbert Andel* – capítulo 5 – Problemas de harmonização de Políticas de Segurança Social em um mercado comum; *Richard M. Bird* – capítulo 6 – Políticas Regionais em um mercado comum.

[351] O segundo volume contou com a colaboração dos seguintes autores – cada qual responsável por capítulo específico da obra, sendo considerada uma continuação do primeiro volume: *Clara K. Sullivan* - capítulo 7 – Tributação Indireta e Objetivos da Comunidade Econômica Européia; *Clara K. Sullivan* – capítulo 8 – Sistema de Tributação Indireta na Comunidade Européia e no Reino Unido; *Clara K. Sullivan* - capítulo 9 – custos potenciais do tributo sobre o valor agregado na Comunidade Econômica Européia; *Peggy B. Musgrave* – Capítulo 10 - Harmonização da Tributação Direta sobre Negócios: Um Estudo de Caso; *G.K. Shaw* – Capítulo 11 – Integração Econômica Européia e Política de Estabilização; *Hirofumi Shibata* – Capítulo 12 – Harmonização Fiscal na Associação Européia de Livre Comércio; *Marion Hamilton Gillim* - Capítulo 13 – Aspectos Fiscais do Mercado Comum da América Central;

problemas práticos na própria possibilidade de harmonização fiscal, e trilhando os passos de uma construção científica aplicada voltada à política fiscal harmonizadora.

O projeto que culminou na publicação teve a duração de 3 anos – iniciado em julho de 1962 e finalizado em junho de 1965 – e foi realizado na Universidade de *Columbia*, nos EUA. No campus da *Columbia University* os autores procuraram aprofundar a discussão de suas investigações e novas reflexões sobre outras questões que surgiam à medida que avançava o projeto. Cada autor ficou responsável pela investigação de áreas específicas previamente escolhidas, contando com a cooperação de vários colaboradores – em reuniões periódicas – nas quais se dedicavam a trazer dúvidas e aprofundar reflexões acerca dos problemas vislumbrados. Mas a produção doutrinária trazida pela citada obra foi substancialmente influenciada pelo período no qual surgiam diversas formações integrativas – sempre contendo alguma disposição em matéria tributária. A doutrina produzida pela supracitada obra foi essencial para uma nova sistematização dos estudos referentes à Harmonização Fiscal. Porém, acreditamos que o campo de atuação da Harmonização Fiscal ainda pendia por melhores aprofundamentos, notadamente, separando-se as perspectivas teóricas e pragmáticas da Harmonização Fiscal.

Nos próximos tópicos, apresentaremos alguns exemplos históricos dessas formações integrativas e de seus dispositivos expressos em matéria tributária nos seus Tratados de fundação. Mas antes, dedicaremos breve espaço desse estudo para trazer algumas considerações doutrinárias de grande relevância terminológica para os processos de integração econômica e a matéria tributária.

II - A HARMONIZAÇÃO FISCAL – TRIBUTÁRIA - E A FLEXIBILIDADE TERMINOLÓGICA.

2.1. A Necessidade da Especialização Temática.

Adaptando as considerações já elaboradas quanto ao uso de “Política Fiscal” ou “Política Tributária”, quando optamos por adotar as duas expressões no decorrer deste

---

Marion Hamilton Gillim- capítulo 14 – Alguns Aspectos Fiscais da Associação Latino Americana de Livre Comércio*;* *John F. Due* e *Peter Robson* – capítulo 15 – Harmonização Tributária no Mercado Comum do Leste Africano; *Richard M. Bird* – capítulo 16 – Problemas de Harmonização no tipo de economia soviética: o caso do COMECON.

estudo, o mesmo será feito para o uso de "Harmonização Fiscal" e "Harmonização Tributária".

Curiosamente, na obra "*Fiscal Harmonization in Common Markets*", uma das maiores dificuldades encontradas pelos seus autores foi relativamente à tentativa de definição – ou conceituação – precisa do termo "harmonização fiscal". Aparentemente, até a publicação da citada obra, o termo ainda não havia encontrado definição que pudesse satisfazer adequadamente as investigações acerca do tema.

Não é por acaso que, nos artigos inseridos na citada obra, os autores expressam sua preferência pela utilização de uma idéia vaga da palavra "harmonização", apenas limitando-se a breves aproximações terminológicas sobre o sentido da palavra.

A dificuldade da definição da idéia de harmonização já era reconhecida por autores como *Richard Bird*, que preferiu utilizar um *"(...) vago caminho para indicar, mais ou menos, mecanismos que tendem a construir uma coordenação de economias mais estreitas (...)"*, reconhecendo a dificuldade terminológica sobre o tema[352].

Douglas Dosser, em sentido análogo, preferiu utilizar o termo "harmonização", em um sentido generalizante, visando abarcar os vários tipos de cooperação internacional, *"(...) designada para atingir múltiplos objetivos"*.[353]

Porém, em grande contribuição à matéria, *Hirofumi Shibata* – ao analisar o problema relativo à harmonização fiscal da Associação Européia de Livre Comércio - destacou que o termo "harmonização fiscal" implica geralmente na identificação de programas de ajuste fiscal associados com alguns diferentes tipos de integração econômica. *Shibata* verificou que o conceito de Harmonização Fiscal foi desenvolvido não como um termo específico utilizado para definir uma série de programas voltados a objetivos previamente estipulados, mas como uma resposta trazida para resolver problemas específicos de determinadas formações integrativas. Por isso, o conceito de harmonização fiscal apresentava nítida correlação com formações integrativas específicas, e possuía campo de abrangência naturalmente delimitado às medidas cabíveis a essas formações específicas. Isso ocorreu notadamente na então Comunidade Econômica Européia, em que os programas de harmonização fiscal cabíveis a essa formação acabaram servindo de molde para outras formações. Não obstante, o termo Harmonização Fiscal não poderia ser limitado a uma formação integrativa específica,

---

[352] *BIRD, Richard.* ***Problems of Harmonization in Soviet-Type Economies: The Case of COMECON****. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. II. Op.cit.,* p. 650.

[353] *DOSSER, Douglas.* ***Analysis of Tax Harmonization****. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets, Vol. I. New York: Columbia University Press,* 1967, p. 01.

pois necessitava de estudo que levantasse todas as possibilidades investigativas – ontológicas e aplicadas – para alcançar objetivos previamente determinados. Quando analisou o processo de integração do EFTA, verificou a especificidade das propostas teóricas destinadas à harmonização fiscal – direcionadas ao processo da então Comunidade Econômica Européia.

Nesse aspecto, *Shibata* explica que a busca pelo conceito de Harmonização Fiscal logrou proposta concreta e delimitadora, porque a idéia de Harmonização Fiscal foi desenvolvida enquanto termo específico adotado para designar uma série delimitada de programas específicos, como resposta a uma necessidade prática. Essa tendência prejudicava a compreensão de um termo geral e abrangente, ainda impreciso, porém que apresentasse efetivo leque de programas de ajuste fiscal que ainda aguardavam posterior identificação. Na realidade, a busca pela resposta para resolver problemas concretos, referida por *Shibata*, demonstra o caráter de ciência aplicada destoado à Harmonização Fiscal. Lembrando de nossas considerações acerca do perfil ontológico e aplicado da Ciência das Finanças, poderíamos afirmar que a Harmonização Fiscal a que se refere *Shibata* estaria se desenvolvendo apenas enquanto ciência aplicada destinada à resolução de problemas concretos – ou seja – formações integrativas -, mas pecando enquanto a estruturação de uma teoria da Harmonização Fiscal ontologicamente definida. Por isso a dificuldade de delimitação da matéria. A Harmonização Fiscal, segundo *Shibata*, apresentava sólido desenvolvimento aplicado às perspectivas integrativas específicas, mas pecava quanto à estruturação de uma teoria ontológica que tentasse delimitar a área de atuação específica da matéria e as medidas – ou instrumentos – cabíveis para sua identificação – e até na delimitação de objetivos a serem alcançados pelos processos harmonizativos.[354]

Logo, a variação conceitual da noção de harmonização fiscal ficou condicionada às formações integrativas específicas, pois estava direcionava à tentativa de identificação de programas tributários específicos àquelas formações integrativas, como foi o caso da CEE. Como lembra *Shibata*, por causa da quase exclusiva evolução da CEE, o conceito ficou afetado pelas particularidades do modelo europeu de integração econômica. Portanto, a noção de harmonização fiscal foi influenciada grandemente pela identificação da teoria da harmonização fiscal com a tentativa de resolução dos problemas específicos da harmonização fiscal na Comunidade Econômica Européia.

[354] *SHIBATA, Hirofumi.* ***Tax Harmonization in EFTA****. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. II. Op.cit.,* p. 443.

Como o programa de ajustes fiscais europeu foi criado para resolver as questões referentes aos países membros europeus, em suma, o termo tem geralmente sido usado em um sentido específico, com relevância apenas para a Comunidade Econômica Européia.

Por esse motivo, *Shibata* prefere discutir o sentido de "harmonização fiscal", não como notoriamente identificado através dos processos integrativos da então Comunidade Econômica Européia, mas no sentido de uma idéia geral ou princípios que orientassem o desenvolvimento da harmonização fiscal na Associação Européia de Livre Comércio. Curiosamente, *Shibata* destacou que o programa de harmonização fiscal da Comunidade Econômica Européia se assemelhava ao programa de harmonização fiscal da Associação Européia de Livre Comércio, o que lhe permitiu prosseguir na identificação dos pressupostos europeus para a harmonização fiscal da Comunidade Econômica Européia adaptando-a aos pressupostos para a harmonização fiscal da Associação Européia de Livre Comércio[355].

Desenvolvendo as ponderações de *Shibata*, podemos destacar que a Teoria da Harmonização Fiscal pode apresentar – em nossa interpretação – enquanto ramo específico da Ciência das Finanças – a possibilidade de investigação ontológica – rumo à construção de uma teoria desvinculada de objetivos específicos apresentados por determinadas formações integrativas – e a possibilidade de investigação aplicada – em que a Harmonização Fiscal se inclinaria à resolução de problemas específicos verificados em determinadas formações. Esta, em nossa opinião, poderia abarcar perspectivas de investigação que apresentariam objetivos distintos, cuja dupla abordagem permitiria maior desenvolvimento da matéria. Mas a própria obra "*Fiscal Harmonization in Common Markets*" representa expressamente uma tendência à identificação das questões teóricas e aplicadas da Teoria da Harmonização Fiscal.

Por isso, cada formação regional específica acabou adaptando a noção de harmonização fiscal para alcançar seus próprios programas tributários vinculados à integração econômica específica, não obstante sempre apresentarem certa influência da Teoria da Harmonização Fiscal desenvolvida dentro do contexto de integração européia.

Não obstante essa peculiaridade terminológica de grande importância, entendemos pela necessidade de evidenciar, pelo menos, uma noção generalizante do que poderíamos compreender como sendo uma "harmonização fiscal".

---

[355]*SHIBATA, Hirofumi.* ***Tax Harmonization in EFTA****. Op.cit.,* p.443-444.

Clara K. Sullivan, destacou a conceituação de *Albert J. Raedler*, que prescrevia a Harmonização Fiscal como sendo uma modificação parcial dos sistemas tributários nacionais, que visam a aliminação de pontos de distorções competitivas decorrentes desses sistemas fiscais. Portanto, a Harmonização Fiscal - na visão de *Raedler* -, poderia ser compreendida como sendo uma *"(...) modificação parcial dos sistemas tributários nacionais, a qual visa o objetivo de eliminar focos permanentes de distorção competitiva, proveniente desses sistemas, seja de facilitar substancialmente o comércio internacional (...)"*[356], para quem o termo "harmonização" seria proveniente do campo da "música", que, por sua vez, serviria para designar o conjunto de tons diferentes, mas que se harmonizassem uns com os outros formando uma melodia. Nesse sentido, trazendo o sentido de harmonização para o campo da tributação, a harmonização estaria relacionada à possibilidade de sistemas – ainda que distintos – manterem o funcionamento harmônico de um sistema tributário integrado, e por conseqüência, uma integração econômica viabilizada.

Como bem destacou *Peggy B. Musgrave*, dentro da Teoria da Integração Econômica Internacional, a harmonização fiscal é concernente com a inter-relação entre tributação nacional e políticas de despesa nacionais. Essa perspectiva generalizante da Teoria da Harmonização Fiscal demonstra a inclinação à Ciência das Finanças, ao analisar os diferentes aspectos do fenômeno financeiro direcionados a objetivos integrativos. Logo, o estudo da Harmonização Fiscal – em sentido amplo – não se remete apenas ao estudo dos processos de aproximação de tributos ou receitas derivadas, mas também a todos os objetos de análise da Ciência das Finanças.

Para *Peggy Musgrave*, o processo de integração econômica internacional apresenta inerente continuidade, de forma que ainda não está concluído, não obstante a maioria dos países apresentarem objetivos similares de política de instituição de tributos e de distribuição do rendimento global. No entanto, a autora entende que o ideal do processo de harmonização fiscal poderia ser compreendido como a equalização dos sistemas diferentes, tanto no que diz respeito à harmonização de despesas como de receitas públicas. Nesse sentido, a harmonização fiscal pressupõe a existência de objetivos de política nacional e levanta interessante questão de reconhecer os objetivos

[356]*RAEDLER, Albert. J.* ***Die Direkten Steuern der Kapitalsgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staten der Europaeischen Wirtschaftsgemeinschaft****. In: International bureau of Fiscal Documentation. Amsterdam,* 1960, p. 20. Citado por *SULLIVAN, Clara K.* ***The search for Tax principles in the European Economic Community.*** *In:Harvard Law School. Internacional program in Taxation. Cambridge, Mass, 1963,* p. 42.

internacionais que orientam a harmonização fiscal, dentre os quais a estabilidade nas relações econômicas internacionais, o crescimento econômico e a eficiência do sistema harmonizado. Estes objetivos deveriam, na concepção da autora – em tese – ser proporcionados através de uma interferência mínima de políticas nacionais.

Conforme conceitua *Peggy Musgrave*, a Harmonização fiscal pode ser vista como o processo de adaptação dos sistemas fiscais nacionais em conformidade com determinado conjunto de objetivos econômicos comuns[357]. No quadro geral da teoria da integração econômica, a harmonização poderá ser viabilizada por meio de uma variedade de configurações institucionais, que poderão ocorrer tanto através de políticas gerais como específicas vinculando as receitas e as despesas fiscais.

Como já ressaltamos, a idéia de Harmonização Fiscal está relacionada – na visão de *Peggy Musgrave* – a uma perspectiva generalizante, que permite a utilização de todos os recursos admitidos em sede de Finanças Públicas e Política Fiscal. Por sua vez, os referidos recursos são destinados à viabilização da diminuição de diferenças entre sistemas tributários nacionais – de maneira que as medidas de Harmonização Fiscal comportam enorme variedade de instrumentos.

Douglas Dosser também mantém consonância com essa perspectiva generalizante da idéia de Harmonização Fiscal, partindo de uma análise geral da implicação da Teoria, para perspectivas específicas – como a utilização de determinados instrumentos específicos em sede de Harmonização Fiscal.

Por exemplo, *Douglas Dosser*, ao expor o seu entendimento do termo "harmonização fiscal", procurou apresentar três alternativas – de pensamento - possíveis em que se materializaria a harmonização, que foram construídas pelas discussões enquanto a consideração da aplicação de métodos que possibilitassem o melhor custo-benefício quanto aos objetivos visados: a) "*equalization approach*" – ou perspectiva da carga tributária uniforme – na qual poderíamos compreender o sentido da harmonização fiscal através da simples modificação da carga tributária, perante o qual seria possível viabilizar a igualdade de alíquotas, para os fatores produtivos situados na União Econômica[358]; b) "*differentials approach*" – ou perspectiva de impacto diferencial – em

[357]*MUSGRAVE, Peggy G.* ***Direct Business Tax Harmonization****. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. II. Op.cit.*, p. 210

[358] Nessa filosofia de Harmonização Fiscal, a idéia comum é de que a simples equalização de alíquotas dos tributos seja a melhor opção para a harmonização. Essa perspectiva necessita de uma política geral de harmonização das alíquotas para todos os produtores, e seria mais conveniente dentro de uma formação integrativa preliminar, frente ao objetivo de uma união política, que demandaria políticas mais complexas. Para essa concepção, a Harmonização Fiscal consiste em toda mudança que conduza até o

que se adotariam – e manipulariam - os aspectos diferenciais de determinados impostos através de mecanismos de seleção e proporção para viabilizar o efeito econômico pretendido no sentido de aprimorar a União Econômica[359]; c) "*standarts approach*" – perspectiva da padronização – em que ocorreria a modificação dos sistemas tributários chegando a uma padronização comum que permitiria o alcance integrado dos ideais de eficiência e eqüidade tributária, o que se aproximaria, segundo *Dosser*, de uma verdadeira "reforma" ou "reformulação fiscal"[360].

As ponderações de *Dosser* representam a busca inicial pela tentativa de definição – através de uma perspectiva teórica – de alcançar um sentido para a Harmonização Fiscal, seja enquanto ramo do conhecimento destinado ao estudo dos processos de aproximação entre sistemas fiscais – proporcionados através de políticas

---

estabelecimeno de impostos e tipos de tributos idênticos em todos os países que compõem um mercado comum. O conceito de igualação – como também é conhecida a equalização - é mais utilizado e se relaciona à justificativa de se realizar atendendo a duas questões, quais sejam a convergência com o objetivo de melhora as perspectivas de livre concorrência perseguida na união econômica, e o caráter de satisfação para aqueles que enxergam na união econômica, a formação prévia que caminha rumo à inevitável união política. *DOSSER, Douglas. Op.cit*., p. 31.

[359] Na visão dos teóricos que formularam a "*differentials approach*", a filosofia da busca pelos melhores métodos de harmonização fiscal diferencia-se da idéia da equalização, pois apresenta objetivos diferenciados e remetidos a grandes objetivos econômicos, como a estabilização de um grande mercado, ou direcionando seus esforços ao desenvolvimento econômico, por exemplo. A aproximação pelas diferenças estruturais ocorre através de uma mudança de foco, que centraliza nos objetivos a serem alcançados, de modo que as medidas necessárias para alcançar esses objetivos não estejam necessariamente ligadas a uma equalização de alíquotas, ou a uma unificação fiscal. Mantêm as diferenças, mas na medida em que estas não prejudiquem os objetivos a serem alcançados. O conceito diferencial se relaciona à não aceitação do tipo de gravame nem da clase de imposto propugnados pelo conceito de igualação. O conceito diferencial abarca definição diferente do conceito de igualização. Com o conceito diferencial os teóricos pretenderam responder quais mudanças fiscais aumentam o bem-estar do mercado comum, e não como no conceito de igualação, em que essa preocupação inexiste. Questionando se impostos iguais aumentam o bem-estar, para o qual *Dosser* pontua que a resposta para essa questão depende da fixação prévia de objetivos pelos países integrados, quais sejam a eqüidade, o desenvolvimento, o equilíbrio, e a valoração dos efeitos positivos e negativos, originados de cada modificação fiscal no âmbito da integração, bem como em função dos objetivos selecionados. Toda mudança fiscal servirá à harmonização enquanto obtenha um efeito líquido positivo. *Idem*, p. 33-34.

[360] Já na "*standart approach*", os estudiosos apresentaram o ideal na elaboração de normas diretamente orientadas para a eficiência econômica e a eqüidade. Nesta aproximação há uma sistematização de maneira similar à aproximação de diferenças, mas com uma lista de modelos formando uma coluna de critérios da matriz. A grande característica dessa perspectiva é a busca por modelos que se encaixem à determinados objetivos a serem alcançados dentro da perspectiva da Harmonização Fiscal. Os conflitos entre sistemas são permitidos, mas a idéia de harmonização está vinculada à idéia de veiculação de instrumentos direcionados à alteração dos sistemas fiscais. *Dosser* destacou a dificuldade na compreensão das três idéias acerca da harmonização – pois construídas sob perspectivas ideais e com pouca visibilidade empírica na época - ressaltando que, deveriam ser consideradas como caminhos – a serem ponderados – para verificar as melhores maneiras serem alcançados os objetivos econômicos através da harmonização fiscal. Já o terceiro conceito está implicitamente relacionado a impostos idênticos, mas com cargas diferentes. O conceito "*standart*" consiste na admissão de alguns objetivos ideais já estabelecidos com generalidade – como a eficácia, eqüidade, estabilidade, etc. – muito embora não fixados pelos países do mercado comum, sendo entendida como harmonização fiscal toda modificação de natureza fiscal que conduza a esses critérios ideais. *Ibidem.*, p. 37-39.

voluntárias direcionadas a objetivos diversos -, como na consideração das medidas de Política Fiscal vinculadas ao processo de aproximação entre sistemas fiscais.

A aproximação por equalização de alíquotas trazia uma oportuna e simples proposta de harmonização que poderia ser aplicável a construções integrativas incipientes. Já a aproximação pela diferenciação referia-se à manutenção da estrutura de determinados impostos, diminuindo as diferenças, de modo a satisfazer os objetivos econômicos comuns – enfatizando o caráter finalístico da Harmonização[361].

Por fim, a harmonização na concepção "*standart*" estava relacionada a uma reformulação sistêmica global e seria aconselhável, na doutrina de *Dosser*, às perspectivas mais avançadas para a estruturação dessa harmonização, que poderia ser identificada através das propostas de reformulação de maior alcance nos sistemas fiscais. De fato, aparentemente, essa interpretação poderia ser mais indicada para os autores que preferem encarar o processo integrativo através da gradação – formado por etapas em que determinados processos integrativos se materializariam. Mas o próprio *Dosser* destacou nítidas diferenças entre as citadas "escolas da harmonização". Foram diferentes interpretações do que deveria ser realizado conforme a perspectiva de aproximação. Foram entendimentos diversos formulados por escolas diversas sobre a melhor concepção de Harmonização Fiscal.

Não poderíamos afirmar que a construção evidenciada por *Dosser* trazia relação de obrigatória gradação, não obstante nada impeça que, na prática, a aplicação da primeira modalidade seja melhor aplicável em processos incipientes de integração – pela sua maior facilidade operacional -, ao passo que as demais seriam melhor aplicáveis em processos mais adiantados.

Seria preferível – em nossa interpretação – o entendimento de que cada qual apresenta sua própria proposta de Harmonização – o que na prática verificamos a melhor aplicabilidade de uma escola específica em face das demais[362].

Ademais, não apenas a política de aproximação de sistemas através das citadas teorias para as despesas públicas ou receitas públicas seria aplicável à Teoria da Harmonização Fiscal. Nesse trabalho, partiremos da perspectiva de uma Harmonização Fiscal através da instituição – manipulação – de impostos -, e por isso, poderíamos

[361] *DOSSER, Douglas. Op.cit*., p. 116-119.

[362] A sucinta descrição das respectivas escolas de harmonização merece ser elaborada, pois estas influenciaram as diversas construções voltadas à estruturação da noção – e classificação – das propostas de Harmonização Fiscal. Quando analisarmos algumas construções ulteriores, verificaremos a nítida influência – direta ou indireta – dessas três escolas.

afirmar que nosso estudo paira sob uma perspectiva específica da Teoria da Harmonização Fiscal.

A Teoria da Harmonização Fiscal, como ramo específico da Ciência das Finanças, enquanto "Teoria Geral", apresenta diversos instrumentos que podem ser aplicados conforme a consecução de determinados objetivos. Por isso a possibilidade da manipulação de receitas e despesas nacionais destinadas a alcançar objetivo comum.

A possibilidade de atuação da Teoria da Harmonização Fiscal é ampla e refere-se tanto aos problemas gerais verificados na sua instrumentação, como de problemas específicos, como já destacou *Fernando Sainz de Bujanda*, ao analisar as opções investigativas de autores que pretenderam estudar o assunto.

Como podemos verificar na análise de *Douglas Dosser*, as possibilidades investigativas pairam sob diversos assuntos, como a própria harmonização de despesas financeiras, a harmonização de políticas de redistribuição de receitas, harmonização orçamentária, etc. Na época, vários autores procuraram, a partir da perspectiva da Ciência das Finanças, abordar amplamente todos os aspectos possíveis que poderiam ocorrer dentro de um processo de aproximação de sistemas fiscais, vinculados a objetivos econômicos específicos. *Dosser* analisou diferentes aspectos da teoria da Harmonização Fiscal, tais como: a harmonização de despesas públicas; o benefício conjunto da harmonização de despesas; a questão da circulação de fatores; a variação de preços em uma área onde ocorreria o processo de harmonização fiscal; a eqüidade na distribuição de receitas; a estabilidade econômica no processo; as perspectivas de crescimento econômico gerado pelos processos de harmonização[363].

Pela amplitude do campo de investigação da Harmonização Fiscal, optamos por especificá-lo voltando-nos ao estudo da Harmonização Fiscal de Tributos – ou seja, vinculados à perspectiva da harmonização de receitas públicas derivadas – mais especificamente, dos tributos.

Mas realizando posterior especialização, pretendemos analisar a Harmonização Fiscal de espécie determinada de tributo – os impostos. Por isso, nossa investigação se especializará na Harmonização Fiscal de Impostos. Essa especialização temática é arbitrária, e não pretendemos desvalorizar os pressupostos teóricos e práticos construídos em sede de Harmonização Fiscal direcionados a outros aspectos dos sistemas financeiros nacionais. Por isso, quando analisarmos a questão da

[363] *DOSSER, Douglas. Op.cit.*, p. 116-130.

Harmonização Fiscal nesse trabalho, estaremos nos remetendo à idéia de Harmonização Fiscal de Impostos, em evidente especialização da teoria.

Em nossa interpretação, as possibilidades de diferenciação entre "formas de harmonização", ou "etapas da harmonização" são numerosas, e derivam da perspectiva de análise de cada doutrinador. Assim, a própria Harmonização Fiscal pode ser evidenciada através de mecanismos legislativos, administrativos, políticas econômicas, políticas sociais, e as possibilidades de classificação dessas decorrem do próprio contexto de análise. Nesse sentido, por exemplo, na esfera da Harmonização enquanto analisada pelos pressupostos da Ciência das Finanças, uma questão clássica que poderíamos destacar, para delimitar o campo de atuação da Teoria da Harmonização Fiscal, foi a inicial identificação da idéia de Harmonização Fiscal como sendo efetivamente uma Unificação Fiscal. Essa preliminar identificação foi posteriormente diferenciada pela doutrina. Veremos, na seqüência, como essa diferenciação gradualmente ocorreu, mas antes principiemos pela análise Harmonização sob uma perspectiva legislativa.

2.2. Harmonização Legislativa.

A doutrina também tem apresentado – especialmente quando da análise das fontes normativas da harmonização fiscal – ressalvas expressas na utilização terminológica de alguns termos que aparentemente mantém sentido análogo à noção de harmonização fiscal. No âmbito da Política Legislativa, destacamos os termos, cooperação, harmonização[364], aproximação, uniformização, unificação[365], e convergência entre legislações. Parece pertinente realizar algumas considerações de natureza terminológica, pois as opiniões da doutrina aparentemente variam conforme o enfoque utilizado.

---

[364]Harmonizar: Derivado de harmonia, é o verbo, geralmente tomado no sentido de apaziguar ou conciliar. Harmonizar as partes, isto é, trazê-las a um acordo ou a um ajuste, de modo que se ponha fim à questão, sustando, pela desistência, o curso da causa já iniciada. Harmonizar também significa pôr em ordem ou pôr em equilíbrio uma coisa com a outra, de forma que não se anote qualquer discordância entre elas, quando é necessário fazê-las harmônicas entre si. Já a palavra Harmonia, que dá origem à palavra Harmonizar, é derivada do latim *harmon* - proporção entre as partes de um todo, sistema, ordem. Já em sentido comum, é o apaziguamento ou a condição, é o equilíbrio ou a ordem em que se colocam as coisas. DE PLÁCIDO E SILVA. *Op.cit*., p. 674.

[365] Unificar: Do latim *unus* – um - e *facere* – fazer -, gramaticalmente, exprime reduzir várias coisas a uma, ou reunir diversas coisas em uma. Assim, unificar é reunir, totalizar, centralizar, consolidar, uniformizar, ou dar forma única. A unificação, pois, exprime sempre a ação de dar unidade, imprimir uniformidade, de transformar em únicco o que é diverso, diferente, ou o que se encontrava esparso. No sentido jurídico-tributário, no tocante às dívidas, a unificação é a consolidação, isto é, a conversão de dívidas de origens diversas em dívidas unidas, totalizadas, ou agrupadas, sob o mesmo regime. *Idem*, p. 1443-1444.

Na opinião de Edson Carlos Fernandes seria possível elencar três modalidades de aproximação legislativa: a coordenação, a harmonização e a uniformização, que se complementam e evoluem de forma crescente[366]. Aparentemente, o termo aproximação legislativa tem sido utilizado por vários autores – europeus e americanos - para designar um sentido "lato" na qual se incluiriam os processos de harmonização legislativa, ou mesmo um conceito vago pelo qual serviria de referência ao sentido e harmonização legislativa, muito embora sejam diversos os seus significados.

Essa estrutura tipológica se baseia no Tratado de Assunção – que cria o MERCOSUL -, que no seu artigo 1º prevê o compromisso dos países membros de harmonizar as legislações nas áreas necessárias para o fortalecimento dos processos integrativos. Assim, na intepretação de Edison Carlos Fernandes, *"(...) a consolidação do bloco integrado exige a aproximação de legislações dos diversos países que fazem, ou pretendem fazer, parte dele"*. Utiliza o termo "aproximação de legislações" para designar de forma ampla todos os processos que incutem certas modificações nas legislações de países membros. No entanto, conforme o artigo 1º do Tratado de Assunção, o MERCOSUL implica na

> (...) A coordenação de plíticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados-Partes de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, de transporte e comunicações e outras que se acordem, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados partes, e o compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração.

Com base nesse dispositivo, Edison Carlos Fernandes conclui que o texto acima demonstra que a construção do MERCOSUL implicará na *"(...) coordenação de políticas macroeconômicas com particular referência à área fiscal (tributária)"*. Para Fernandes, a citada coordenação visa *"(...) assegurar o compromiso dos parceiros de harmonizar as suas legislações nas áreas pertinentes, o que inclui a tributária"*. Logo, conclui o autor que *"(...) o MERCOSUL deseja a harmonização das legislações tributárias dos Estados-Membros, porém, inicialmente, buscar-se-á a sua coordenação"*[367].

A Harmonização prevista no dispositivo do artigo 1º é interpretada pelo autor de maneira alargada, abarcando as modalidades supracitadas como etapas de

[366]FERNANDES, Edison Carlos**. Normas Tributárias no Mercosul.** *In:* MARTINS, Ives Gandra. Direito Tributário no Mercosul. Forense: Rio de Janeiro, 2000, p. 199.
[367] *Idem*, p. 200.

aprofundamento da aproximação legislativa entre os países membros, ou seja, uma Harmonização Legislativa – em sentido genérico – assemelhada à noção de aproximação legislativa em sentido amplo –, e que por sua vez abarca três modalidades específicas diferenciáveis, conforme o grau de semelhança alcançado em cada estrutura legislativa: harmonização – em sentido estrito, e também por meio da coordenação e da uniformização, que podem ser assim definidas.

Em suma, a coordenação pode ser compreendida como o estabelecimento de estratégias comuns pelos Estados que, de comum acordo, decidem adotar medidas que contribuam para determinado objetivo. A peculiaridade desse caso estará na mínima aproximação legislativa, pois cada Estado propõe a adotar as medidas deliberadas, ao mesmo tempo em que mantém intactas – ou quase – suas estruturas[368].

A harmonização pelo contrário, *"(...) tem como conteúdo do acordo entre os Estados-Membros a definição de princípios legislativos (...)"*, ultrapassando as meras medidas isoladas que são características dos processos de coordenação, que embora decididas em coletividade, procuram manter a estrutura intacta. De outro lado, a harmonização pretende fixar *"(...) princípios a serem obedecidos pelas legislações de cada país"*.[369]

Finalmente, a última etapa da integração legislativa, ocorreria pela superação da aproximação legislativa, e consistiria na *"(...) identidade de texto"*. Assim, os enunciados legislativos são redigidos pelos representantes dos diversos parceiros, e dessa forma são adotados. Portanto, não há uma adaptação das normas comunitárias às normas nacionais existentes, existindo, na realidade, a *"(...) recepção do texto integral, com força, inclusive, para revogar disposições internas incompatíveis"*.[370]

Poderíamos afirmar que a teoria da integração econômica encontra seu aparato teórico e pragmático - em matéria de política ou técnica legislativa – na teoria da harmonização legislativa, que por sua vez, pode se manifestar em todas as matérias – didaticamente autônomas – do direito, incluindo a tributária.

A Harmonização Legislativa é o fenômeno – em sentido teórico e pragmático – destinado a aproximar duas ou mais ordens jurídicas diferentes. Por ordem jurídica,

[368] FERNANDES, Edison Carlos**. Normas Tributárias no Mercosul.** *Op.cit.*, p. 200.
[369] *Ibidem.*
[370] *Ibidem.*

podemos entender tanto a ordem jurídica nacional – ou global -, como a ordem jurídica central e parcial, na terminologia de *Hans Kelsen*[371].

Mas, sobretudo, interessa ao presente estudo a harmonização legislativa de ordens jurídicas globais entre Estados soberanos, isto é, o processo legislativo de aproximação de ordenamentos jurídicos de países diferentes.

Ainda, ensina Souto Maior Borges que a harmonização legislativa dos países membros, em sede comunitária, é necessidade para suprimir, prevenir ou evitar as divergências na estruturação dos respectivos sistemas jurídicos que se revelem incompatíveis – configurando verdadeiros obstáculos à integração, dentre os quais poderíamos citar as barreiras alfandegárias, os tributos sobre importações, ou medidas de efeito equivalente a essas barreiras - como a concessão de incentivos fiscais à empresas nacionais, ferindo a regra da reciprocidade, ou mesmo a estipulação de quotas de exportação para as empresas estrangeiras, medidas incompatíveis com a integração comunitária.[372]

Se o objetivo pré-determinado é a integração econômica – concretizada através do fenômeno da Harmonização Fiscal -, devemos verificar como a Política Legislativa se adapta a essa finalidade, tornando-se veículo adequado para a criação do direito "integrado". Mas em sede de matéria tributária, os estudos de política legislativa destinados a concretizar a integração existem há décadas, ganhando importância conforme a evolução dos blocos regionais e do próprio contexto internacional. Por isso, afirmamos que a análise do fenômeno legislativo concernente ao processo de Harmonização Fiscal também manifestou gradativa evolução doutrinária. Por esse motivo, é interessante a elaboração de algumas considerações acerca da problemática – sobretudo terminológica – que envolve essa área de investigação.

Primeiramente, os vocábulos unificação e uniformização aparentemente, podem representar sinônimos, com o mesmo sentido, segundo a doutrina, não obstante etimologicamente apresentarem sentidos distintos. [373]

---

[371] *KELSEN, Hans.* **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martin Fontes, 2000, p. 450-452.
[372] BORGES, José. **Curso de Direito Comunitário**. *Op.cit*., p. 449-450.
[373] **Uniforme**. Do latim *uniformis*, de *unus* – um - e *forma* - forma, espécie -, entende-se o que é da mesma espécie, ou se mostra de forma semelhante. É, assim, o igual, o idêntico, o análogo, o similar. Destarte, uniforme revela sempre a qualidade de coisas que se apresentam sob a mesma forma, ou sob uma forma única. Da expressão deriva-se **uniformizar**, para designar, justamente, a iniciativa de transformar as coisas para lhes dar uma forma igual, ou para apresentá-las como idênticas, ou análogas. Não traduz, propriamente, o sentido de unificar, porquanto na uniformização, embora tomem uma forma igual, ou única, as coisas mantêm a individualidade, enquanto na unificação elas a perdem para formar uma unidade nova, conseqüente da reunião, ou da fusão, fundada na unificação. DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário Jurídico**. *Op.cit*., p. 1444.

Quanto à identificação do termo "aproximação legislativa" e "harmonização legislativa", alguns autores têm manifestado expressas ressalvas, como é o caso de Werter R. Faria, que diferencia o termo "harmonização das legislações" da expressão "aproximação de legislações":

> "Harmonização das legislações" e "aproximação das legislações" são expressões usadas indistintamente; porém, referem-se a operações diferentes. A harmonização tem por objeto suprimir ou atenuar as disparidades entre as disposições de direito interno, na medida em que o exija o funcionamento do mercado comum. Desse modo, a harmonização importa a alteração dos respectivos conteúdos. No Tratado que institui a Comunidade Européia, a aproximação das legislações correlaciona-se com o procedimento especial para garantir o bom funcionamento do mercado comum, regulado pelos artigos 100 e 102. Tanto a harmonização, como a aproximação das legislações, pretendem estabelecer uma certa conformidade entre as disposições legislativas que já vigoram ou irão vigorar nos Estados empenhados num processo de integração".[374]

Essa intepretação dos vocábulos "harmonização legislativa" e "aproximação legislativa", deve ser analisada com as ressalvas já bem delineadas por *Hirofumi Shibata*, quando destacou o problema da concepção de harmonização voltada aos procedimentos específicos inerentes a uma formação integrativa específica. Se por um lado, a diferenciação entre harmonização legislativa e aproximação legislativa apresente fundamentação coerente – no âmbito da União Européia -, devemos ficar atentos quanto à utilização indistinta dos dois vocábulos em outros processos integrativos – como se fossem regras gerais adaptáveis a todos os processos integrativos. Em outras palavras, a argumentação elaborada pelo supracitado autor certamente é cabível para a mais avançada formação integrativa que temos conhecimento, sob análise de seus enunciados legislativos comunitários. Porém, a mesma justificativa não poderia ser afirmável perante os demais processos integrativos – cujas fontes normativas são absolutamente diversas. Ademais, a própria classificação descrita na obra de Edison Carlos Fernandes também já demonstra a especialidade por ser baseada – diretamente – nos dispositivos previstos no Tratado de Assunção, merecendo, portanto, semelhante ressalva.

A integração econômica denota esforços adaptativos nos sistemas tributários, que podem ser viabilizados através de políticas relativas à aproximação de legislações tributárias, da harmonização tributária, e da uniformização tributária,

---

[374]FARIA, Werter R. **Métodos de Harmonização Aplicáveis no MERCOSUL e Incorporação das Normas Correspondentes nas Ordens Jurídicas Internas.** *In:* BASSO, Maristela. MERCOSUL. Seus Efeitos Jurídicos, Econômicos e Políticos nos Estados-Membros. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 1995, p. 77-78.

fundamentalmente. Geralmente, a doutrina tem apontado o termo "Coordenação de Legislações" como o gênero e os mecanismos supracitados seriam entendidos como espécies da Coordenação Legislativa – em sentido estrito -, que apresentariam a etapa primordial – de coordenação entre legislações, passando para uma harmonização legislativa e, em última etapa, o processo de unificação legislativa. Por outro lado, parcela da doutrina entende que todos esses processos se inserem na perspectiva da aproximação de legislações, na qual seria espécie a coordenação legislativa, a harmonização legislativa, e a unificação – ou uniformização legislativa, em uma classificação progressiva de acordo com o nível de aproximação alcançado, conforme destacou Edison Carlos Fernandes[375].

Alguns autores interpretaram esses processos de integração em matéria legislativa como espécies de Coordenação Legislativa, muito embora existam autores que prefiram adotar a terminologia "harmonização legislativa em sentido amplo" abarcando os demais procedimentos integrativos como espécies do gênero "harmonização", o que incluiria como espécies os termos "Convergência", "Cooperação", "Coordenação", "Compatibilização" e "Uniformização", "Adaptação" respectivamente citados conforme a intensidade – e a opção terminológica - de harmonização[376]. As variáveis terminológicas são extensas, e dificilmente poderíamos afirmar com toda a certeza a utilização exata de um termo perante outro.

O problema da definição exata de um sentido para determinada palavra foi alvo de reflexões por parte de *Fernando Sainz de Bujanda*, durante Conferência na IFA – *International Fiscal Association* -, quando explicou que alguns conceitos apresentam dificuldade inerente para delimitarmos seu exato significado[377]. Por esse motivo, em muitos casos, o estudioso se vê obrigado a trabalhar com termos aproximativos, uma vez que não existe um significado exato, único para alguns vocábulos. Tal problema, explica *Sainz de Bujanda*, decorre da própria limitação linguística inerente a todas as linguagens conhecidas em expressar a realidade. Sem dúvida esse é o caso dos termos referentes ao processos de harmonização legislativa, uma vez que a limitação linguística

---

[375] FERNANDES, Edison Carlos**. Normas Tributárias no Mercosul.** *Op.cit*., p. 199.

[376] *BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS,* Fernando ***Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Departamento de Integración y Programas Regionales. Instituto para la Integración de la América Latina y el Caribe. División de Integración, Comércio y Assuntos Hemisféricos. Buenos Aires: BID-INTAL-ITD, 2003,* p. 12.

[377] *SAINZ DE BUJANDA, Fernando.* ***La Elaboración Corporativa de Las Disciplinas Financieras. Reflexiones críticas sobre la actividad científica de la "International Fiscal Association" y del "Institut International de Finances publiques"****. In:* ***Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero****.V. Madrid: Instituto de Estudios Políticos*, 1967, p. 19.

inerente à linguagem originária do vocábulo apresenta também dificuldades para precisarmos seu exato sentido, e por isso, a necessidade de adicioná-lo sempre a um complemento, quando na análise feita por um determinado ramo do conhecimento.

Por esse motivo, os vocábulos utilizados para melhor precisar o sentido do termo "harmonização", e as palavras relacionadas a esta, geralmente merecem prévia contextualização linguística que decorre da própria linguagem originária do estudioso. Não obstante, o próprio contexto em que utilizamos essa linguagem pode ser variado, como por exemplo, o contexto jurídico-normativo, o contexto legislativo, o contexto econômico, o contexto social, etc.

Essa problemática é bem explicada por Alfredo Augusto Becker, que, muito embora tenha apresentando considerações voltando seus olhos ao fenômeno jurídico, já advertia sobre o "maior equívoco" cometido pelos juristas:

> Há juristas – adverte P. Carnelutti – que quase sempre cometem o êrro de aceitar e utilizar empiricamente os conceitos das ciências pré-jurídicas, sem cuidarem de pequisar o nôvo e diferente conteúdo (significado) que elas passam a vestir no momento em que entram no mundo jurídico. Êste mal costume – lamenta F. Carnelutti – tem gerado dentro do direito dificuldades numerosas e graves. Ora, em nenhum outro ramo do direito, estas dificuldades são tão numerosas e tão graves quanto as que êste mau hábito tem gerado dentro do Direito Tributário. O maior equívoco do Direito Tributário é a contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e princípios e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.)[378]

[378] A preocupação de Alfredo Augusto Becker justificava-se pelo problema da utilização de termos oriundos de outros ramos do conhecimento, e que eram adotados nos estudos jurídicos, como se ainda estivessem sendo investigados em seu sentido originário. Atentou o autor para o fato de que a adoção de um termo – ainda que originário de outra ciência -, quando utilizada no contexto jurídico, adquire outro sentido, que deve ser descoberto pelo jurista. Esta preocupação está expressa no seguinte trecho: "*Esta contaminação prostitui a atitude mental jurídica, fazendo com que o juiz, a autoridade pública, o jurista, o advogado e o contribuinte desenvolvam (sem disto se aperceberem) um raciocínio pseudo-jurídico. Deste raciocínio pseudo-jurídico resulta, fatalmente, a conclusão invertebrada e de borracha que se molda e adapta ao caso concreto segundo o critério pessoal (arbítrio) do intérprete do direito positivo (regra jurídica). Em síntese: aquêle tipo de raciocínio introduz clandestinamente a incerteza e a contradição para dentro do mundo jurídico; incertezas e contradições que conduzem todos ao manicômio jurídico tributário e à terapêutica e à cirurgia do desespero. O rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental – como aguda e exaustivamente demonstrou Norberto Bobbio – para se construir qualquer Ciência. Deve-se distinguir entre Veracidade e Cientificidade. Veracidade é o objetivo. Cientificidade é o meio para alcançar aquêle objetivo. A natureza essencial de toda e qualquer Ciência é a natureza instrumental. Ciência é um instrumento mediante o qual se apreende a veracidade. Construir uma Ciência – demonstra Norberto Bobbio – significa construir uma linguagem rigorosa, de tal modo que será "cientificamente verdadeira" não já qualquer proposição adequada a uma verdade objetiva, mas, antes de tudo, a proposição que estiver expressa com uma terminologia que respeite as regras válidas no âmbito do sistema dentro do qual é emitida aquela proposição. Não se trata de reduzir a Ciência a um puro e simples fato lingüístico – adverte Norberto Bobbio – porém trata-se de reconhecer que aquela mais alta forma de reconhecimento objetivo na qual consiste a Ciência, somente se realiza quando a minha observação (que é um fato perceptivo) for expressa com sinais (convencionais) que possam comunicar a minha observação a outros sujeitos, com menor número possível de desentendimentos. Toda e qualquer Ciência inicia-se com a formação de sua própria linguagem científica, isto é, com aquela linguagem que faz de um conhecimento puramente subjetivo (a minha percepção) um conhecimento de*

Muito embora a crítica estivesse concentrada perante os problemas em que se encontrava a Doutrina jurídico-tributária – tendo em vista seu sincretismo metodológico e semântico - na época em que foi publicada a primeira edição desta majestosa obra – 1963 -, sua lição ainda se faz presente e atualíssima, motivo pelo qual é totalmente justificável a sua observância. Logicamente, essa ponderação poderia ser estendida a todas as Ciências, e por esse motivo, devemos também manter a coerência com nossas investigações, dependendo do contexto investigativo que nos propormos analisar.

Portanto, resistimos à tentação de tentar designar exatamente a diferenciação entre a harmonização, e a aproximação, a adaptação, a convergência, a cooperação, e a unificação – ou uniformização[379] -, e preferimos apresentar apenas a diferenciação mais gritante, entre unificação e harmonização legislativa, na esteira da fundamentação de

---

máximo grau inter-subjetivo (a percepção pelos outros)". BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. *Op.cit*., p. 35-36

[379] Quanto à diferenciação entre harmonização legislativa e uniformização legislativa, Eduardo Saldanha – com base nas reflexões de Suzana Zalduendo -, diferencia a uniformização legislativa da harmonização legislativa, pois, para a autora, *"(...) a uniformização significa a verificação de normas idênticas nos ordenamentos envolvidos, ao contrário da harmonização, a qual visa à criação de somente semelhanças entre os ordenamentos para que estes não obstem a consecução dos objetivos da integração. Deste modo, conclui-se que, para o bom funcionamento de um processo de integração, respeitando-se um dos maiores caracteres da soberania dos Estados que é o poder de ditar o direito dentro de seus limites, cabe à harmonização legislativa traçar as linhas nas quais um determinado instituto e uma norma jurídica, regulamentar ou administrativa, devem estar baseados para o alcance do objetivo maior seja este a consecução de um Mercado Comum ou uma União Econômico e Monetária"*. SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa e Política Fiscal no MERCOSUL e na União Européia.** Ciência e Opinião. – Unicenp. Vol. 1. n.º 1. jan/jun. Curitiba. 2003, p. 85-86.

Haroldo Pabst[380], quando analisa os citados processos no âmbito do Direito Privado, em consonância com as ponderações de José Souto Maior Borges[381].

Por outro lado, por expressa conveniência metodológica, e com base na doutrina da integração econômica, preferimos diferenciar a cooperação legislativa da harmonização legislativa. Já o termo "aproximação legislativa" deveria abarcar ambos os processos – harmonização e cooperação – que, muito embora qualitativamente e quantitativamente distintos – sempre se manifestam através de aproximações entre dois ou mais sistemas legislativos.

Ademais, *Hugo González Cano* e *Claudino Pita* apontam como manifestações da Harmonização Tributária - legislativa -, os mecanismos de uniformização, compatibilização e instrumentação: a) a uniformização corresponde, por exemplo, à

---

[380] Nesse sentido, Haroldo Pabst diferencia a harmonização legislativa da unificação, ou uniformização legislativa, quando lembra que *"(...) os termos unificação, uniormização e harmonização, são empregados, neste trabalho, de forma flexível. Todavia, stricto sensu, merece ser ressaltado de antemão que unificação e harmonização têm significados distintos. A genuína unificação do direito privado implica a adoção de um texto comum, supranacional, que pode resultar de um tratado ou de uma convenção internacional, e sua aplicação direta pelos tribunais locais e com revisão, ou prévia manifestação de cunho interpretativo, por um tribunal supranacional. É o que se observa hoje na União Européia em relação aos decretos ou regulamentos, que vigoram diretamente em todos os Estados da comunidade, sem que haja necessidade de introduzi-los nos seus ordenamentos jurídicos internos. De outro lado, a harmonização (rapprochement ou Angleichung) é mais flexível e tanto pode significar uma simples aproximação de critérios jurídicos, apoiando-se em bases, leis-tipo ou leis-modelo, ou ainda em doutrina comum, das quais podem servir-se legisladores e juízes para coordenar o enfoque jurídico de conflito de interesses determinados, como pode significar, mais precisamente, o processo obrigatório de adaptação conjunta das várias legislações nacionais com base num texto básico aprovado previamente pela autoridade comunitária (Parlamento ou Comissão). Exemplo mais flagrante dessa última forma de harmonização é o que nos é dado pelas diretivas promulgadas pela União Européia e que são posteriormente integradas ao direito interno dos Estados-membros, uniformizando assim os traços gerais de uma determinada relação jurídica."* PABST, Haroldo. **MERCOSUL: Direito da Integração**. Rio de Janeiro: Editora Forente, 1998, p. 01.

[381] Conforme explica José Souto Maior Borges, acerca das questões terminológicas do vocábulo Harmonizar, e suas peculiaridades: *"(...) Harmonizar é, porém, objetivo a que se propõem os Estados, porque as legislações estatais (direito nacional) são diversificadas. Ali onde hipoteticamente se instaurasse a igualdade normativa, dar-se-ia o supremo critério de harmonização. No entanto, essa equalização é uma hipótese-limite, útil apenas para esclarecer a argumentação. A harmonização supõe então na prática a diversidade de normação dos sistemas jurídicos. Por isso mesmo é que a harmonização se impõe. Diversos sim, contudo preservada a sua harmonia. Harmônicos sim, mas preservada a sua autonomia (...)". "(...) A harmonização implica a uma programação normativa institucionalizada pelos tratados e órgãos comunitários. Por isso há quem, na doutrina alemã, equipare a uma "adaptação" essa terminologia. A harmonização (harmonisierung) implica, no fundamental, "adaptação" jurídica (Rechtsangleichung) (cf. Rudolf Streinz, p. 384) (...)". "(...)Harmonizar é compatibilizar, não é uniformizar. Quem uniformiza imprime uma só forma e, pois, compatibiliza no grau mais elevado. Mas, quem compatibiliza, não necessariamente uniformiza. As sobrenormas de direito internacional privado, sejam elas oriundas de fontes de direito nacional, sejam promanadas dos tratados e órgãos do ordenamento comunitário, pressupõem a diversidade, não a uniformidade dos critérios normativos em conflito na regulação de determinadas situações de vida, p.ex., a relação das normas com o domicílio do pagador ou com o lugar de pagamento para efeito de determinar onde é devido o imposto sobre a renda (direito interespacial, conflito de leis no espaço) O conceito de harmonização é desta sorte menos amplo que o de uniformização. E sem embargo, quem uniformiza, integra".* SOUTO MAIOR BORGES, José. **Curso de Direito Comunitário**. *Op.cit.*, p. 450.

noção de tornar iguais as legislações relativas a determinado instituto tributário, como o tributo – em uma perspectiva específica; b) a compatibilização corresponde à aproximação das legislações no que diz respeito à estrutura dos tributos, visando tornar possível a concretização de medidas aptas à redução ou neutralização dos efeitos distorcivos originários das diferentes estruturas tributárias entre os sistemas a serem harmonizados; c) a instrumentação, que significa a adoção de determinada estratégia integrativa voltada a provocar desigualdades com o objetivo de compensar desiquilíbrios na estrutura fiscal dos países membros[382].

Enquanto a uniformização e a compatibilização constroem a harmonização fiscal visando alcançar a igualdade das estruturas tributárias, a instrumentação pretende "trabalhar" sobre essas desigualdades, visando atingir determinadas metas que – direta ou indiretamente – viabilizem uma maior harmonização tributária, e, sobretudo, a manutenção do equilíbrio econômico da região integrada. Essa construção merece ser analisada, sobretudo, em face da expressiva influência da construção apresentada por *Douglas Dosser*, em linhas anteriores, no que diz respeito à aproximação por equalização, por diferenciação, ou *"standart"*[383].

Veremos, em tópico posterior, que essa concepção de Harmonização Fiscal – mais precisamente, dos diferentes mecanismos pelos quais a Harmonização Fiscal se manifesta - tem raízes distantes, mais precisamente, nas construções de *Douglas Dosser* e *Hirofumi Shibata*, que pioneiramente deslindaram sobre as diferentes concepções de Harmonização Fiscal[384].

Não obstante as dificuldades terminológicas que o tema apresenta, devemos ressaltar que esses procedimentos específicos de políticas legislativas tributárias integrativas possuem grande importância para a integração regional. A utilização de um ou outro meio de "Harmonização legislativa" dependerá dos objetivos – e das construções teóricas elaboradas - almejados por cada formação integrativa.[385]

---

[382] *PITA, Claudino*. **A Harmonização Tributária**. Tradução de Hilda Badenes da Costa e Silva. Brasília: Ministério da Fazenda. ESAF, 1989, P. 18 e ss; *CANO, Hugo González*. **Harmonização Tributária nos Processos de Integração Econômica.** Tradução de Ana Cecília Estellita Linz. Brasília: Ministério da Fazenda. ESAF, 1986, p. 24 e ss.

[383] *DOSSER, Douglas. Op.cit*., p. 116-119.

[384] *Idem*, p. 10; *SHIBATA, Hirofumi*. ***Theory of Economic Union****. In: SHOUP, Carl.* ***Fiscal Harmonization in Common Markets****. Vol. I. Op.cit*, p. 174.

[385] *FORTE, Umberto****.*** *Op.cit.*, p. 123-131.

2.3. Harmonização Fiscal e Unificação Fiscal.

Retornando à análise da Harmonização Fiscal, *Enrique Jorge Reig*, invocando a lição de *Carl S. Shoup*, destacou que, inicialmente, a concepção de Harmonização Fiscal foi identificada, através de uma concepção "extremada", assumindo-a como equivalência ou identificação absoluta de um sistema – ou instituto – desse sistema, com outro. Essa noção é verificada na doutrina de *Douglas Dosser* e *Hirofumi Shibata*, notoriamente, através da teoria da União de Tributos[386]. Os primeiros informes sobre as possibilidades de harmonização fiscal também apontavam para uma perspectiva ideal de unificação dos sistemas fiscais.

A evolução dos processos integrativos possibilitou o amadurecimento das reflexões acerca da possibilidade de unificação dos sistemas fiscais – motivo pelo qual a imensa maioria doutrinária contemporânea mantém a orientação de políticas destinadas à harmonização fiscal e não à unificação dos sistemas tributários, destinados a objetivos específicos – geralmente identificados na busca pelo mercado comum.

No mesmo sentido, o autor destaca a opinião de *Macón*, que entende como harmonização fiscal, a supressão ou, no mínimo, a redução de distorções de natureza fiscal relativamente aos produtos e à circulação de fatores de produção[387].

Já quanto à doutrina brasileira, para Edison Carlos Fernandes[388], quando os efeitos distorcivos diminuem através da utilização de medidas que não implicam em grandes modificações estruturais internas nos sistemas tributários nacionais, ou, em outras palavras, quando esses efeitos distorcivos são minorados em decorrência do estabelecimento de providências que se limitam a evitar os efeitos indesejáveis decorrentes da discriminação entre os sistemas díspares, sem afetar as causas que originaram as distorções fiscais, e que provocaram os respectivos efeitos indesejáveis para a livre concorrência, *"(...) diz-se que se promoveu a coordenação fiscal internacional (ou interjurisdicional)"*. [389]

Mas, por outro lado, quando avançamos na Política Fiscal destinando-nos a erradicar a fonte dos efeitos prejudiciais, aproximando os sistemas fiscais – as próprias estruturas fiscais e espécies tributárias adotadas, bem como seus critérios, notadamente

---

[386] *DOSSER, Douglas. Op.cit*., p. 10; *SHIBATA, Hirofumi*. ***Theory of Economic Union****. Op.cit*., p. 174.
[387]*REIG, Enrique Jorge****. Tributación de la Renta en el Mercosur (Personas Físicas y Jurídicas).*** *In:* CAMPOS, Dejalma. **O Sistema Tributário no Mercosul**. São Paulo: LTr, 1998, p.176-177..
[388]FERNANDES, Edison Carlos**. Normas Tributárias no Mercosul**. *In:* MARTINS, Ives Gandra. Direito Tributário no Mercosul. Forense: Rio de Janeiro, 2000, p. 199.
[389] _____. **Tributação no Mercosul**. *In:* MARTINS, Ives Gandra. Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias. Nova série 3. 2º edição. São Paulo: Editora RT – Centro de Extensão Universitária, 2002, p. 354.

as alíquotas, dizemos que estamos "*(...) perante medidas de harmonização fiscal internacional (ou interjurisdicional)*[390].

A classificação trazida por Edison Carlos Fernandes – coordenação fiscal e harmonização fiscal – é interessante porque decorre de alguns postulados trazidos em sede de economia internacional e que influenciaram – naturalmente – o estudo da Teoria da Harmonização Fiscal. Obviamente, a citada classificação mantém estreita vinculação com as conceituações apresentadas para entender o sentido da "distorção fiscal". Verificamos explícita influência das noções primordiais apresentadas no tópico referente à "distorção fiscal", em que ressaltamos os mecanismos de compensação, harmonização, e unificação. Dentro dessa classificação faremos ulteriores considerações quando na análise da Teoria da União dos Tributos, desenvolvida por *Douglas Dosser* e *Hirofumi Shibata*, na doutrina estrangeira.

Ainda, como destaca *R. Calle Sainz*, a alternativa entre a Harmonização Fiscal e a Uniformização – ou Unificação, que geralmente é referida como sinônimo de uniformização, apesar de etimologicamente apresentar significado distinto – ocupou intensa produção doutrinária. Para o autor, é necessário entender que a exigência ideal de um mercado comum seria o estabelecimento de uma unificação dos sistemas fiscais. Não obstante, a experiência demonstrou a impossibilidade de uma unificação "em curto prazo" dos sistemas fiscais.

Conforme ensinou *Alain Barrère* – citado por *Calle Sainz* -, os princípios norteadores da Harmonização Fiscal devem ser buscados sempre em face do crescimento e do desenvolvimento econômico dos países membros. Estes princípios seriam os seguintes: a) princípio da conformidade dos sistemas fiscais; b) princípio da similaridade das reações. O princípio da conformidade dos sistemas fiscais implica que a harmonização não deve ser uma identidade dos sistemas fiscais, mas uma conformidade de cada um dos sistemas aos objetivos do mercado comum. Já o princípio da similaridade das reações apresenta relação de complementação com o primeiro princípio, pois invoca a necessidade dos sistemas fiscais reajam de forma parecida ante as novas condições de produção e comércio criadas pelo crescimento econômico proporcionada pela harmonização[391].

---

[390] FERNANDES, Edison Carlos. **Tributação no Mercosul.** *Op.cit*., p. 354.

[391] *CALLE SAINZ, R.* ***La Armonización Fiscal europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido****. In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971*, p. 258-259.

Barrère, aliás, apresenta contundentes argumentações acerca da dificuldade do termo "unificação fiscal" – e a preferência pragmática da busca pela harmonização fiscal. Para o autor, a unificação fiscal aparentemente estaria fora do campo de atuação da harmonização fiscal, pois esta não seria a unificação dos sistemas fiscais dos países da então Comunidade Econômica Européia, que se consubstanciaria na criação de uma estrutura idêntica das principais categorias tributárias, que, por sua vez, provocam uma repartição idêntica da carga fiscal entre as diversas partes da matéria tributável, dentre as quais a tributação sobre a renda, a tributação sobre as transações, etc. Para o citado autor, um determinado sistema fiscal deve ser considerado em grande medida como sendo um produto histórico, no sentido de que está adaptado à psicologia dos contribuintes e às suas condutas econômicas e cívicas, o que exige um período de adaptação às vezes bastante extenso. É também um reflexo da estrutura econômica do país e da distribuição da renda nacional. Ou seja, a unificação completa dos sistemas fiscais deveria ter como pressuposto não somente uma identidade de estruturas econômicas e sociais, mas também uma similaridade de condutas psicológicas e sociológicas[392], e, por isso, a dificuldade – senão impossibilidade – da instauração da unificação fiscal, e a preferência pela harmonização fiscal, como objetivo verdadeiramente possível.

Não obstante as construções teóricas da idéia de unificação fiscal, foi a idéia de aproximação – ou eliminação de divergências que representassem óbices aos objetivos específicos da integração – mas mantendo as diferenças que não afetassem esses objetivos – que prevaleceu na doutrina. A idéia de unificação fiscal estaria assemelhada à idéia de União total defendida como possibilidade ideal de integração por *Balassa*. Por outro lado, a idéia de União Fiscal também pode ser levada em consideração quando trazemos as ponderações de *Dosser* e *Shibata*[393], na teoria da União de Tributos. Como as duas perspectivas representam verdadeiro "ideal" bastante distante das possibilidades práticas de harmonização, a própria doutrina condicionou-se no sentido de formular instrumentos que caminhassem apenas na diminuição de diferenças entre sistemas fiscais de modo a possibilitar a plena consecução de seus objetivos previamente definidos. Veremos com maior atenção nos capítulos seguintes as ponderações de *Dosser* e *Shibata* sobre a teoria da União de Tributos.

---

[392] Citado por *CALLE SAINZ, R.* ***La Armonización Fiscal Europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido.*** *Op.cit.*, p. 259.
[393] *DOSSER, Douglas. Op.cit, p. 146.*

A Teoria da Harmonização Fiscal de Impostos acabou sendo identificada – conforme podemos perceber na visualização das idéias supracitadas – como instrumento apto a alcançar determinados objetivos, geralmente relacionados à consecução de um mercado comum. No entanto, também manteve possibilidade de ser vinculada a outras "etapas integrativas" -, quando da especialização dos estudos integrativos da Teoria da Harmonização Fiscal.

Devemos levar em consideração que a doutrina concebeu a Harmonização Fiscal como um dos principais elementos para a fixação da integração econômica, sendo que sem o mesmo não seria possível a realização plena da livre circulação de mercadorias e demais fatores de produção.

Portanto, em sede de Teoria da Integração Econômica Internacional, a Harmonização Fiscal tem sido compreendida como a Teoria que estuda os processos de aproximação – ou eliminação de divergências – entre os sistemas fiscais dos países membros – destinados a viabilizar objetivos econômicos previamente delimitados – como é o caso da busca pelo mercado comum.

Para os objetivos do presente estudo, evidenciaremos o princípio da especialização temática quando enfocarmos a Harmonização Fiscal conforme a instrumentação de impostos, direcionados a finalidades específicas. A finalidade a que se refere a Harmonização Fiscal estudada nesse trabalho, diz respeito ao processo de integração econômica regional.

2.4. Aproximações Terminológicas.

Diante da dificuldade evidente da tentativa de definição do termo Harmonização Fiscal, preferimos destacar algumas linhas à tentativa da doutrina atual – e comparar se ainda existem dificuldades para a apreensão da idéia da Harmonização Fiscal. Preliminarmente, poderemos enfatizar que a doutrina internacional e nacional contemporânea não mantém tantas diferenças no entendimento do termo.

Como já destacamos, explicam De Plácido e Silva e Maria Helena Diniz, o vocábulo "Harmonizar"[394] apresenta diversas significações. Derivado de "harmonia" [395],

[394] Noutro sentido, a palavra "Harmonizar", para o Direito Processual Civil, significa: a) conciliar partes litigantes; b) solucionar amigavelmente uma pendência; c) enquadra o pedido na norma que o protege. Já para o Direito autoral: a) Compor harmoniza; b) tornar um som harmônico". DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. Vol. 2. *Op.cit*., p. 704.

[395] Já Harmonia, para o Direito Constitucional, significa*: "Cooperação entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário para assegurar a consecução dos objetivos do Estado, visando atender a interesses comuns. Nas linguagens filosóficas e sociológicas, harmonia significa "estado social no qual*

a palavra harmonizar é verbo que mantém o sentido de apaziguar ou conciliar, significando, *"(...) pôr em ordem ou pôr em equilíbrio uma coisa com a outra, de forma que não se adote qualquer discordância entre elas, quando é necessário fazê-las harmônicas entre si"*. [396]

Na interpretação de Antonio Rodrigues da Silva Filho e Marcos André Vinhas Catão, a harmonização pode ser compreendida como *"(...) uma técnica instrumental a serviço do processo de integração"*. Remetendo-nos às concepções de *Carnelutti*, parece que, implicitamente, os autores entendem que a harmonização é processo de aplicação de preceitos teóricos construídos na Ciência das Finanças, direcionando-a para um objetivo pré-determinado – qual seja, a integração econômica.

A perspectiva instrumental da harmonização fiscal em face da integração econômica já pôde ser verificada na construção de *Peggy Musgrave*, quando destaca a continuidade inerente do processo de integração. Por isso, poderíamos destacar que a Harmonização Fiscal apresenta relação de continuidade inerente em face do processo integrativo. Enquanto instrumento destinado a viabilizar o objetivo específico da integração econômica, poderemos encontrar em *Barrère* a delimitação conceitual para o sentido do termo "harmonizar". Como cita o autor, a harmonização – diferente da unificação – encontra limite nas perspectivas individuais de cada nação – o que diz respeito tanto a questões sociais, econômicas, e até psicológicas. Por isso, a doutrina majoritária contemporânea tem manifestado o entendimento de que a soberania de cada país poderá ser "flexibilizada" com relação a determinados aspectos, mas nunca suprimida, pois sempre em maior ou menor grau a soberania nacional – e por extensão a soberania fiscal – existirá – se o objetivo da integração não for a unificação fiscal – ou união total.

Por outro lado, como mencionam acertadamente Antonio Rodrigues da Silva Filho e Marcos André Vinhas Catão, a afirmação de que a harmonização é instrumento

---

reina a concórdia". Para Medicina Legal, significa: "*Articulação fixa na qual os ossos se ligam por endentações imperceptíveis"*. E na linguagem comum e jurídica, significa: "*a) conveniência; b) acordo, união de vontade; c) paz; d) arte que ensina a formar acordes; e) conjunto de qualidades que tornam os sons agradáveis ao ouvido; f) disposição bem ordenada entre as partes que compõem o todo; g) ordem; h) conciliação; i) equilíbrio entre as coisas"* DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. Vol.2. *Op.cit*., p. 704.

[396] Outros sentidos possíveis: *"harmonizar as partes, assim, é trazê-las amigavelmente a um acordo ou a um ajuste, em virtude do qual ponham fim à questão sustando, pela desistência, o curso da causa se já iniciada. É, pois, solucionar amigavelmente qualquer pendência em virtude do que cada um reconhece o direito ou as razões do outro (...)"*. A palavra "harmonizar" também pode, no âmbito do direito, apresentar outro sentido, pois, *"(...) na técnica forense, harmonizar o pedido com a lei quer significar enquadrar o pedido no princípio de lei ou na regra jurídica que o deve proteger"*. DE PLÁCIDO E SILVA. *Op.cit.*, p. 674.

da integração econômica culmina em, numa perspectiva prática, *"(...) acentuar a sua importância, conquanto seja descartável cogitar de integração desprovida de um grau mínimo de harmonização"*[397]. Essa ponderação dos doutrinadores brasileiros já foi afirmada anteriormente por *Carl Shoup*, enquanto a integração econômica não prescinde da Harmonização Fiscal, que se configura como seu principal instrumento[398]. Na realidade, praticamente toda a doutrina "fundacional" da Teoria da Harmonização Fiscal reconheceu o caráter instrumental – de meio – para alcançar a finalidade correspondente à integração econômica, como já ficou evidenciado na doutrina de *Dosser* e *Shibata*, e nos autores que procuraram dissecar a noção de "distorção fiscal".

Assim sendo, sempre existirá a necessidade de ponderação de determinados aspectos da soberania, em face do ideal integrativo, no que diz respeito à possibilidade de harmonização – a diminuição de diferenças – entre sistemas fiscais nacionais. Partindo dessa perspectiva "ponderada" da harmonização fiscal, poderemos trazer algumas considerações a respeito da busca pelo sentido do termo na doutrina contemporânea.

Como é perceptível, analisando a doutrina, verificamos que a adoção da terminologia "harmonização tributária" – ou fiscal -, têm denotado grandes dificuldades – e polêmicas. Nesse sentido, são várias as terminologias adotadas conforme os objetivos, os instrumentos e as metodologias adotadas.

Luiz Villela, Alberto Barreix e Fernando Velayos, em estudo encomendado pelo BID, apresentam interessante busca pelo sentido do termo "Harmonização fiscal".

Para os autores, *"(...) não existe unanimidade quanto ao conceito técnico de harmonização tributária"*. O relato desses autores sobre a busca pela correta definição da harmonização fiscal em si é muito interessante. Para os supracitados autores, o dicionário não lhes auxiliou muito na busca de uma definição geral – e adequada – para a palavra "harmonização", que aparece com a significação de "pôr em harmonia", em conveniente proporção e correspondência de uma coisa perante outra, ou fazer com que

---

[397] *"Essa conclusão provêm, inclusive, mais do léxico do que propriamente da Teoria Geral do Direito. Certamente, não é necessário um refletir jurídico para se constatar que só se harmonizam aqueles que pretendem se integrar e tão mais fácil será o primeiro quando mais presente a integração e vice-versa."* RODRIGUES DA SILVA FILHO, Antonio; VINHAS CATÃO, Marcos André. **Harmonização Tributária no Mercosul.** São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 18.

[398] *SHOUP, Carl.* ***Aspectos Impositivos de la Integración Económica Internacional****. In*: *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971*, p. 164-165.

não discordem ou que sejam afastadas duas ou mais partes de um todo, ou duas ou mais coisas que devem concorrer ao mesmo fim[399].

No mesmo sentido, impera a dificuldade da compreensão terminológica da palavra, que deriva de "*armós*" em grego antigo, ou seja, ajustamento, articulação. Da análise do enunciado lingüístico da palavra não parece existir sentido para a parcela doutrinária que afirma a identificação da palavra "harmonização" com "unificação" ou "uniformidade", explicitam muito bem a dificuldade terminológica que cerca a utilização do termo. Mas se a própria concepção da palavra harmonização é de dificultosa construção, os autores procuram analisar se existiria um conceito normativo explícito em alguma fonte normativa que possibilitasse a extração de melhores conclusões.[400]

Nesse aspecto, o artigo 94 do Tratado Constitutivo da Comunidade Européia (TA) utiliza diretamente o termo sem chegar a defini-lo. No entanto, aparentemente o artigo 95 do mesmo Tratado parece esboçar uma definição do que poderia ser entendido como harmonização, sem chegar a utilizar a palavra, e indicando que não seria aplicável à "fiscalidade". Portanto, *Luiz Villela, Alberto Barreix* e *Fernando Velayos* concluem que esta empreitada legal no dispositivo fundacional da Comunidade Européia não lhes auxiliou em demasia, *"(...) de modo que não alcançamos nada concludente por este lado (...)".*[401]

Examinando a literatura, *Luiz Villela, Alberto Barreix* e *Fernando Velayos* destacam que o "glossário" da "*Internacional Bureau of Fiscal Documentation"* define a harmonização fiscal como a eliminação de diferenças ou incoerências entre os sistemas tributários de distintas jurisdições, ou fazer com que essas diferenças ou incoerências se tornem compatíveis. A respeito dessa definição, os autores pretendem comentar que a segunda parte dessa definição parece ser abrangida pela primeira, pois, se é possível compatibilizar uma determinada incoerência, a conclusão é de que essa compatibilidade elimine essa mesma incoerência.[402]

Como ensaiam os autores, há multiplicidade de conceitos e definições para o fenômeno da Harmonização Tributária. A conclusão dos autores contemporâneos acerca

---

[399] *BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS, Fernando.* ***Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina****. Op.cit., p. 02-03.*

[400] *Idem*, p. 02.

[401] *Ibidem*, p. 03.

[402] Por exemplo, os autores lembram a opinião de *George Kopits,* que classifica a Harmonização Fiscal por acordo ou por expontaneidade – sendo que a primeira se realiza através de um acordo formal para maior convergência dos sistemas, ao passo que a segundo concebe a convergência como resposta à pressões competitivas. *Ibidem.*

da dificuldade da apreensão do termo se coaduna com uma dificuldade já antiga, que remonta ao período fundacional da doutrina da Harmonização Fiscal, e que até o presente momento ainda não logrou êxito completo. Essa verificação já foi evidenciada quando expomos as concepções de Harmonização Fiscal apresentadas por diversos autores. Por esse motivo, julgamos mais adequado expor o nosso próprio entendimento do que venha a ser a Harmonização Fiscal, que faremos nas últimas linhas do presente tópico.

Ainda, Marcos André Vinhas Catão e Antonio Rodrigues da Silva Filho apresentam a concepção de *Calvo Ortega*, que, por sua vez, de maneira sintética e didática, expõe que a harmonização é fenômeno de conotação finalística, sendo que a última finalidade desse processo – político - é a consecução do mercado comum no interior da comunidade, e, de uma maneira mais específica, visa a alcançar o princípio da livre concorrência.[403]

Para *Hugo González Cano*, a Harmonização Tributária consiste no processo de ajuste das estruturas tributárias dos Países-membros com a finalidade de compatibilizá-los com os objetivos de determinado tipo de integração. [404]

Como destacam Marcos André Vinhas Catão e Antonio Rodrigues da Silva Filho, para *González Cano*,[405] a harmonização não é um fim em si mesmo, mas um

---

[403] *"Nesse contexto, e até mesmo aos não iniciados na matéria, salta aos olhos que a evolução das sociedades modernas e dos meios de produção teve como reflexo o desenvolvimento das formas e das opções de tributação. As telecomunicações, a importância das parcerias comerciais em bases mundiais, e mais recentemente a Internet, empurraram os países a buscar primeiramente modelos próprios que mais se ajustassem às necessidades internas, resultando em sistemas tributários, escritos ou não, constitucionalizados ou não, dos mais variados. A partir do momento em que a integração se fez necessária, quando a eliminação de barreiras alfandegárias se tornou uma questão de sobrevivência em um mundo globalizado, evitar-se sistemas díspares que pudessem impedir as transações comerciais se tornou prioridade para todos os países. Assim, é que a harmonização pula de uma perspectiva intra-blocos, como uma primeira etapa, para uma previsão mundial e já aqui interblocos. Prova desse fenômeno é o consenso que se estabelece quanto à melhor forma de tributação, como no caso do consumo, onde mundialmente se vê uma tendência à implementação de impostos do tipo não cumulativo, como se verá adiante na análise concreta do objeto deste estudo"*. RODRIGUES DA SILVA FILHO, Antonio; VINHAS CATÃO, Marcos André. *Op.cit*., p. 18-19.

[404] *CANO, Hugo González.* ***Armonización fiscal: Competencia vs. Coordinación en los Países del Mercosur.*** *Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Instituto para la Integración de América Latina y el Carib*e. Porto Alegre-Brasil, *Junio* 2002, p. 02.

[405] Interessante análise da opinião de *Cano*, é elaborada pelos autores: *"Prosseguindo, afasta o autor posição daqueles que a visualizam como uma forma de política global tributária, o que, entretanto, deve ser feito sem deixar de se constatar uma característica típica da formação dos blocos econômicos, qual seja a perda autorizada de certa parte da soberania: o poder tributário, modus de estabelecerem os Estados suas respectivas políticas tributárias, impondo a suas organizações e cidadãos determinada carga tributária e regras sobre a renúncia fiscal. Não é por outra razão que as fórmulas de harmoniação tributária sempre passarão por degraus evolutivos, geralmente iniciando-se com os tributos aduaneiros, passando-se depois à tributação sobre a produção e o consumo, e finalizando com a tributação sobre o patrimônio e a renda e demais encargos." Idem*, p. 20-21.

meio, destinado a possibilitar o alcance dos objetivos de integração, respeitando, ao mesmo tempo, e na medida do possível, os interesses nacionais dos participantes da integração.

Para Edison Carlos Fernandes, a harmonização fiscal denota a efetivação de modificações internas nos sistemas de impostos, enquanto processo típico dos fenômenos de integração econômica.[406]

Nesse sentido, *Claudino Pita* traz uma conceituação que vincula a terminologia "Harmonização Tributária", que, como a experiência acadêmica demonstra, tem sido relacionado como sinônimo de "Harmonização Fiscal":

> "A harmonização tributária é um processo através do qual vários países efetuam de comum acordo modificações nos seus sistemas tributários para torná-los compatíveis, de modo a não gerar distorções que afetem suas relações econômicas no contexto de um tratado de integração econômica. Isso não significa unificar as normas legislativas ou administrativas relativas a um determinado tributo ou a um sistema tributário, e sim adequá-las a critérios comuns que permitam eliminar ou reduzir as distorções resultantes das divergências de maior gravidade".[407]

Nesse sentido, na opinião de *Carl S. Shoup, "(...) a harmonização fiscal consiste em qualquer mudança nos sistemas de Finanças Públicas dos países membros de um mercado comum ou uma área de livre comércio, que tem a intenção de conseguir os objetivos dessa união econômica"*. [408]

Já o *Informe Newmark,* produzido pelo Comitê Fiscal e Financeiro da CEE – o Comitê *Newmark* – definiu como harmonização fiscal o conjunto de medidas necessárias para o estabelecimento de condições de tributação e despesas públicas semelhantes aos que existiriam em uma economia unificada. Não obstante, é preciso lembrar que o *Informe* não buscava a realização de um sistema tributário unificado – em uma perspectiva ideal. Por esse motivo, o *Informe* destacou a maior viabilidade do processo de Harmonização dos sistemas fiscais e das políticas financeiras[409].

A Harmonização dos impostos é considerada, por *Luiz Manuel Alonso González, Juan Francisco Corona Ramón e Francisco Valera Tabueña* como uma parcela da

---

[406] FERNANDES, Edison Carlos**. Normas Tributárias no Mercosul.** *Op.cit.*, p. 199 e ss.
[407] *PITA, Claudino.* **Uma Abordagem Conceitual da Harmonização Tributária no MERCOSUL.** MERCOSUL. Perspectivas da Integração. Organizadores: BRANDÃO, Antônio Salazar; PEREIRA, Lia Valls. Editora Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro. 1995, p. 121.
[408] *SHOUP, Carl.* ***The Theory of harmonization of Fiscal Systems****. Op.cit., p. 23-26; SHOUP, Carl.* ***Aspectos Impositivos de la Integración Económica Internacional*** *. Op.cit.*, p. 164-165.
[409] *COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE.* ***Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE.*** *Op.cit., p.153.*

própria harmonização fiscal, notadamente no que diz respeito à veiculação dos impostos a objetivos integrativos[410].

Mas, quando a harmonização dos impostos é viabilizada através de acordo entre países membros, *Douglas Dosser* entende que ocorre a configuração da União dos Impostos ou União Fiscal[411].

Nesse sentido, com maior riqueza de detalhes, *Shibata* define a União de *Tributos como sendo um acordo internacional elaborado por determinado grupo de países referente aos impostos internos,* no qual os países participantes acordam na efetivação de *"(...) uma série de ações simultâneas com respeito a uma reorientação da discriminação geográfica prescrita em sua estrutura fiscal interna."*[412]

Quando trata de "*reorientação*", *Shibata* está se referindo à modificação dos impostos sobre o consumo, do país de residência - origem, e do país do pagamento - destino, de modo que aquelas sejam aplicáveis somente aos países do grupo formador do bloco, que seria a manifestação na esfera tributária do princípio da exceção da cláusula da nação mais favorecida, prevista pelo GATT 47.[413]

Por esse motivo, destacam *Luiz Manuel Alonso González, Juan Francisco Corona Ramón e Francisco Valera Tabuela* que a União Fiscal – definida na doutrina de *Shibata* e *Dosser* - deve ser distinguida da idéia de harmonização fiscal ou mesmo da noção de coordenação fiscal, pois a união exige a renúncia de razoável parcela de soberania dos países membros, notadamente na matéria fiscal *"(...) ainda que a última geralmente permite que os países individuais retenham uma autonomia considerável nestes assuntos".*[414]

Na doutrina brasileira, lembramos a ponderação de Vittorio Cassone, que, quando explica o papel da Harmonização Fiscal no âmbito comunitário, destaca que *"(...) a harmonização fiscal nasce da exigência de evitar distorções econômicas geradas pelas disparidades existentes entre os sistemas tributários dos Países-membros (...)"*, representando, ao mesmo tempo, *"(...) um fundamental instrumento para o*

---

[410]*ALONSO GONZÁLEZ, Luiz Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA TABUEÑA, Francisco. Op.cit., p. 02-04.*
[411]*DOSSER, Douglas. Op.cit.,* p. 10.
[412] *SHIBATA, Hirofumi.* ***Theory of Economic Union.*** *Op.cit., p. 189.*
[413]*Idem, p. 190.*
[414]*ALONSO GONZÁLEZ, Luiz Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA TABUEÑA, Francisco. Op.cit.,* p. 02.-04.

alcance dos objetivos previstos no Tratado CEE, quais sejam, a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais"[415].

No mesmo sentido, *Fernando Velayos, Alberto Barreix e Luiz Villela* concluem que o termo "*armonización*" tem sido definido de diversos modos, mas de qualquer maneira, suas diversas definições sempre estão ligadas ao nível de integração econômica perseguido, o que remete à noção de Harmonização Fiscal o teor instrumental para a consecução da integração econômica.[416]

Chegou o momento de evidenciarmos nosso entendimento acerca do fenômeno. Assim como a Teoria da Integração Econômica Internacional possibilita sua análise enquanto situação (objeto de estudo estático) e enquanto processo dinâmico, permite sua análise pelas duas frentes supracitadas. A Harmonização Fiscal é o instrumento destinado à diminuição das causas que levam à distorção fiscal. Manifesta-se pela diminuição das diferenças estruturais entre sistemas tributários que acarretam essa distorção. Como sua análise paira sobre a análise das Finanças Públicas e da própria Política Fiscal (Pós-*keynesiana* geral), é possível analisá-la enquanto perspectiva descritiva, positiva, assim como aplicada ou normativa, visando melhorar seu objeto de estudo.

As mesmas peculiaridades epistemológicas a que estão sujeitas a Ciência das Finanças e a Política Fiscal materializam-se na Harmonização Fiscal, portanto. Ao mesmo tempo, é processo dinâmico, de gradação inerente, que, se por um lado, foi identificado através do dualismo clássico (harmonização x unificação), hoje permite outras tentativas teóricas de gradação situadas entre as duas fases, ou situadas antes delas.

Não afirmaremos a pertinência de uma classificação de etapas, escalas de harmonização, pois como toda classificação, ela diz respeito mais aos critérios referenciais que fundamentam a classificação, do que a uma melhor classificação perante outras. A cessão de soberania, a forma de elaboração dos acordos políticos e os aspectos econômico-financeiros que podem servir de referenciais para uma classificação de etapas da harmonização, são critérios que, em nossa opinião, são eficientes para produzir tipologias do processo de harmonização fiscal.

---

[415]CASSONE, Vittorio. **Mercosul e a Globalização do Comércio Internacional**. *In*: MARTINS, Ives Gandra. Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias. Nova série 3. 2º edição. São Paulo: Editora RT – Centro de Extensão Universitária, 2002, p. 166.

[416] *BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS, Fernando.* ***Integración Regional y Armonización ributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Op.cit,.p. 03.*

A Harmonização Fiscal, a que nos referimos, no entanto, é a que diz respeito ao substrato tributário, e não à parcela ampla do substrato financeiro, como afirmaram *Peggy Musgrave* e *Carl Shoup*. Preferimos diminuir a amplitude terminológica, pois entendemos que Harmonização Financeira – ou Harmonização das Finanças Públicas - seria termo mais adequado para se referir aos processos de aproximação de sistemas de finanças públicas nacionais. Podemos nos remeter também ao termo Harmonização Tributária, que adotamos como sinônimo de Harmonização Fiscal, para os fins do presente estudo.

Preferimos uma conceituação que ruma à teoria geral, frente a uma conceituação vinculada a um Bloco Econômico específico, na esteira das lições de *Hirofumi Shibata.* Em nossa interpretação, como a integração econômica não diz respeito somente à integração econômica internacional, mas pode também se remeter à integração econômica nacional – interna -, preferimos dividir a Harmonização Fiscal em Harmonização Fiscal Internacional – ou Harmonização Fiscal, como é o termo amplamente conhecido -, e Harmonização Fiscal Nacional. No presente estudo, preferimos utilizar o termo Harmonização Fiscal – para se referir especificamente à Harmonização Fiscal Internacional – ao passo que, utilizamos o termo Harmonização Fiscal Nacional para se referir ao fenômeno situado dentro do próprio Estado.

Em nossa tentativa de conceituação do fenômeno, *a Harmonização Fiscal Internacional – ou Tributária – é o fenômeno – objeto estático e processo dinâmico - de aproximação dos sistemas fiscais – inter-estatais - que se direciona para a diminuição gradativa das causas da distorção fiscal entre sistemas tributários nacionais – podendo se manifestar de diferentes formas e etapas – conforme a classificação adotada. É a especialização tributária da Teoria da Integração Econômica Internacional e, enquanto instrumento, nela encontra o seu objetivo geral, mas que a ela não se limita, podendo apresentar objetivos específicos, como a estabilidade econômica, o equilíbrio econômico, a livre circulação, etc.*

III - AS ETAPAS DA INTEGRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

3.1. Antecedentes.

Carl Shoup, em uma de suas primeiras publicações acerca do tema, destacou uma teoria de integração econômica bastante diferenciada das atuais propostas, e que

antecede à construção de *Bela Balassa*, *Douglas Dosser* e *Hirofumi Shibata*. No citado estudo, *Shoup*, designou "quatro tipos de integração": a) união aduaneira; b) autoridade ou comunidade de um produto determinado, como a Comunidade Européia do Carvão e do Aço; c) Confederação; d) Federação.[417]

É interessante notar como a concepção da teoria da integração foi alterada dos anos 50 para os anos 60. Certamente a evolução doutrinária foi influenciada pelos posteriores processos integrativos – como de mercados comuns -, e pelas propostas formuladas ulteriormente por autores, no âmbito da teoria da integração econômica internacional. Tratava-se de uma concepção largamente diferenciada da atual teoria da integração econômica. O citado estudo foi elaborado no âmbito da aprovação e funcionamento inicial da CECA, e foi influenciado largamente pelo Relatório *Tinbergen*, de 1953.

Nada obstante as ressalvas feitas, *Shoup* entendeu que, em uma união aduaneira, os Estados Nacionais não cederiam nenhum de seus poderes a um organismo internacional, mas apenas o que dizia respeito, especificamente, aos direitos aduaneiros inerentes ao comércio entre os países que formariam a união. Havia também o acordo de uma política comum de tarifas frente ao resto do mundo e sobre a distribuição dos ingressos de tal tarifa. Já em uma Comunidade de produto particular ocorre a formação de uma união aduaneira direcionada ao produto em questão, podendo implicar em maior ou menor controle sobre o preço e venda de tal produto – dependendo dos objetivos da união. Nesse sentido, esse produto poderia ser tributado para cobrir seus gastos administrativos. Já por confederação, *Carl Shoup*, entendeu como sendo um organismo supranacional, que não tinha poderes de exigir os impostos diretamente de si próprios, mas que tinha de manter a confiança na coordenação das ações de vários Estados nacionais. Por sua vez, *Shoup* lembrou a necessidade de admitir que a palavra "confederação", não se definia geralmente nos termos do poder financeiro somente, muito embora essa definição tenha sido útil para as finalidades investigativas pretendidas pelo autor. Finalmente, no que diz respeito à federação, afirmava que federação significava um organismo supranacional que estabelece os impostos em seu próprio nome sobre as pessoas nos distintos Estados Nacionais e, ademais, arrecada-

[417] *SHOUP, Carl.* ***Aspectos Impositivos de la Integración Económica Internacional****. Op.cit.*,p. 163-164. Publicado originalmente, como *"Aspects Finenciers et Fiscaux de l'integration économique internationale". Travaux de l'Institut International de Finances Publiques. IX ed. Francfort, 1953*, p. 89-117.

os[418]. Essa concepção certamente não apresentava distinção entre as formas de integração internacional – ou regional, e as formas de integração nacional. Na realidade, essa teoria se confundia com a busca por um "Estado Único Nacional", aspiração bastante comum na época. Além disso, não existiam muitos exemplos de formações integrativas no que a Benelux e – especialmente a CECA – eram os principais focos de investigação. Por outro lado, a união alfandegária era o modelo de integração mais investigado à época, e, portanto, parecia acertada sua inclusão entre as etapas integrativas. Certamente inspirada pela experiência norte-americana, *Shoup* defendia como formas de integração a confederação e a federação, ao lado da união aduaneira e da autoridade ou comunidade. Ademais, quanto à última formação citada, em nossa compreensão, tomando como ponto de partida a CECA, tratava-se de uma interpretação, ainda que não suficientemente desenvolvida à época, da formação integrativa referente ao mercado comum.

3.2. A Teoria da "União de Tributos".

Com a evolução da doutrina, e as experiências integrativas desenvolvidas pela CECA e, posteriormente, pela CEE, na Europa, novas propostas de integração econômica começaram a serem apresentadas. Em especial, no que diz respeito à matéria tributária, a teoria da integração econômica – e notadamente, as etapas de integração econômica – tiveram interessante desenvolvimento perante os estudos dos investigadores do processo de harmonização fiscal. O próprio *Shoup* acabou aceitando as propostas ulteriores que tentavam melhor compreender a teoria da integração econômica, em franco desenvolvimento no período.

Nesse sentido, afirmamos que as etapas de integração econômica estão nitidamente relacionadas com a matéria tributária, a qual representa verdadeiro

[418] *Carl Shoup* também destacou nesse trabalho que o objetivo do presente estudo era precisar quantas mudanças nos sistemas tributários existentes seriam necessárias para permitir o desenvolvimento de uma união aduaneira, uma comunidade, de uma confederação ou de uma federação. Particulamente, o autor pretendia responder a questão referente à identificação das mudanças necessárias – mais precisamente, das mudanças mínimas – para garantir a evolução dos sistemas tributários existentes. Nesse sentido, destacava que a mudança mínima se inclui porque é difícil obter uma mudança nos sistemas tributários e, se o objetivo é a integração econômica, deveríamos reconhecer um preço mínimo a ser pago para alcançar tal objetivo. Nesse sentido, a reforma nos sistemas fiscais era um instrumento para esses objetivos e não um fim em si mesmo. Segundo *Shoup*, as mudanças radicais e rápidas nos sistemas fiscais não seriam somente difíceis de serem alcançadas, mas que em alguns sentidos até desvantajosas. A familiaridade era um ativo que não se deveria deixar de lado com rapidez. *"A prática tem feito de cada um de nós, se não perfeitos, pelo menos melhores, como seus sistemas fiscais"*. Ainda, o problema do idioma continuava sendo uma barreira para a integração ou unificação completa dos sistemas fiscais existentes. Finalmente, as normas subjetivas na qual se constituía um sistema fiscal desejável variavam de uma nação para outra. *SHOUP, Carl.* ***Aspectos Impositivos de la Integración Económica Internacional*** *. Op.cit.,* p. 164-165.

instrumento para a viabilização das etapas integrativas. Por esse motivo, após apresentarmos uma proposta que representa importância histórica para as nossas investigações, nesse tópico traçaremos uma abordagem tributária das etapas da integração econômica, com base nas construções teóricas de alguns renomados autores – que apresentam ponto de vista distinto da construção de *Bela Balassa*.

Henry Tilbery apresentou à doutrina brasileira, uma classificação de etapas da integração bastante significativa para os nossos estudos. Partindo das já conhecidas etapas de integração - Zona de Livre Comércio, União Alfandegária e Mercado Comum -[419], incluiu uma etapa da integração que evidencia substancialmente aspectos tributários no processo integrativo, e, por esse motivo, tivemos o cuidado de expô-la após apresentarmos as idéias gerais sobre a integração econômica.

Tilbery destacou a existência de uma classificação ligeiramente diversa da tradicional: Zona de Livre Comércio; União Alfandegária; Mercado Comum e; União dos Tributos Internos[420]. Esta classificação está mais voltada às observações do fenômeno tributário situado no interior do processo de integração econômica. Nada obstante, o autor mantém a consonância das três primeiras etapas integrativas com a classificação tradicional da doutrina e do GATT, motivo pelo qual não apresentaremos maiores considerações.

Já quanto a essa última etapa integrativa exposta pelo autor, é perceptível a sua atenção quanto à estruturação da Política Tributária Integrativa, e, por isso, concedemos espaço dedicado a enlaçar algumas considerações. Na realidade, Tilbery foi influenciado por dois autores, que se dedicaram à análise dos aspectos tributários das formações integrativas: *Douglas Dosser* e *Hirofumi Shibata*. Teceremos algumas considerações acerca das idéias dos supracitados autores, e sua influência na doutrina de Tilbery.

Henry Tilbery divulgou a etapa relativa à "União dos Tributos Internos", construção criada originalmente por *Douglas Dosser*, e também desenvolvida na doutrina de *Hirofumi Shibata*. *Dosser* apresentou uma sistematização dos aspectos tributários relativos às respectivas etapas integrativas.[421]

---

[419] O autor tem o mérito de ser o primeiro autor brasileiro a tratar especificamente do tema Integração e Tributação na América Latina, com obra dedicada exclusivamente sobre o tema, em que discute os processos de harmonização Tributária, publicada em 1971. Nesse trabalho pioneiro, a influência da obra *Fiscal Harmonization in Common Markets*, é marcante, tendo orientado inclusive a própria estruturação metodológica do trabalho. TILBERY, Henry. *Op.cit.*, p 12-13.
[420] TILBERY, Henry. *Op.cit.*, p. 11.
[421] *DOSSER, Douglas*. *Op.cit.*, p. 10.

O termo "*Tax Union*" foi criado por *Douglas Dosser* para designar os acordos internacionais em que os países membros eliminariam entre si as discriminações decorrentes de tributos internos. Nesse sentido, os países membros harmonizariam seus tributos dentro de uma União – seja nacional ou internacional – mantendo, porém, a diferenciação da sistemática tributária perante os demais países não componentes. Nesse aspecto, tais medidas de harmonização ou de unificação poderiam se manifestar tanto através de tributos indiretos como diretos – "*direct tax union*" ou "*indirect tax union"*, - e secundariamente, através de acordos de cooperação internacional ou nacional - as "*direct tax association*" e "*indirect tax association*" -, em classificação puramente econômica.[422]

Assim, *Douglas Dosser*, analisando a Harmonização Fiscal concebeu o que poderíamos chamar de União de Tributos – *Tax Union* – ou União de Tributos Internos, que seria um patamar diferenciado na integração regional entre países que decidiriam unificar os sistemas tributários.[423]

Nesse aspecto, em acertada análise, Tilbery demonstra com muita clareza o substrato tributário inserido nas etapas de integração econômica, quando encara a modalidade de união de tributos:

> Da mesma forma como em uma Zona de Livre Comércio ou numa União Alfandegária foram abolidas, entre os países membros, as barreiras alfandegárias, isto é, as barreiras de impostos sobre o comércio exterior, na "Tax Union" se eliminam entre os países membros, as barreiras dos tributos internos, sejam diretos ou indiretos. O termo "União dos Tributos Internos" caracteriza um tipo de integração, distinto dos três mencionados anteriormente, podendo aparecer em combinação com qualquer um deles embora que, na realidade, tem significado, principalmente, na formação gradativa de um mercado comum[424].

A última etapa transcrita por Tilbery – e baseada na doutrina de *Dosser* e *Shibata* - não estaria necessariamente atrelada a uma "última etapa integrativa". Pelo contrário, guardaria relação com as três etapas citadas pelo autor - Zona de Livre Comércio, União Aduaneira e Mercado Comum -. Em verdade, a "União dos Tributos Internos" acaba por se identificar muito mais a uma perspectiva tributária do que com a

[422] *DOSSER, Douglas*. *Op.cit.*, p 16.
[423] *Idem*, p. 11.
[424] TILBERY, Henry. *Op.cit.*, p. 11-12.

própria consideração das perspectivas econômicas gerais, e que devem ser observadas com a mesma importância em outras etapas.

Nada obstante, merece relevo a classificação trazida por Tilbery justamente por apresentar preocupação específica com os aspectos tributários da integração. Nesse sentido, a integração tributária total estaria relacionada a uma unificação tributária – estágio final da harmonização tributária – em que teríamos a unificação dos impostos indiretos e diretos, além dos impostos sobre o comércio exterior. Quando falamos em integração sob a perspectiva tributária, estamos expostos no âmbito da Política Tributária – ou Política Fiscal – e, por isso, situamos nossa análise em um momento pré-jurídico ou político do fenômeno tributário.

Mas antes de avançarmos na discussão dos efeitos tributários da integração econômica, devemos ter em mente a construção dos autores que influenciaram diretamente a doutrina de Henry Tilbery.

Douglas Dosser e *Hirofumi Shibata* tecem considerações sobre a integração econômica que divergem – em menor ou maior escala – das construções tradicionais sobre o assunto – notadamente as construídas por *Bela Balassa*.

Ao invés de mencionarem a Teoria da Integração Econômica, preferem denominá-la de Teoria das Uniões Econômicas, referindo-se aos processos de unificação das economias nacionais – muito embora também mantenham a perspectiva gradativa, isto é, de etapas – formações – integrativas. A formação de união econômica, para ambos os autores, apresenta significado bastante semelhante, como veremos a seguir[425].

Decidimos apresentar a Teoria da União Econômica nesse tópico – e não no tópico relativo à aproximação da teoria da integração econômica – pela importância que a mesma possui para a construção da Teoria da Uião dos Tributos.

As ponderações dos autores foram realizadas em uma perspectiva teórica – como ressaltam ambos no decorrer dos seus trabalhos – e por isso, devem ser analisadas conjuntamente com exemplos práticos. Na realidade, para compreender e valorizar as construções doutrinárias supracitadas, devemos considerar o contexto histórico em que

[425] *Hirofumi Shibata*, ao tratar da teoria das Uniões Econômicas expressamente diferencia o termo adotado em sua obra da tradicional etapa da integração econômica formulada por *Bela Balassa*, e outros autores. Shibata não concorda com a concepção de Balassa para a estipulação de "degraus de integração econômica", justamente pela existência de qualitativas diferenças de objetivos vinculadas a vários objetivos designados para abolir discriminações, o número de medidas adotadas não necessariamente objetiva a relação de degraus de integração. Isto é, segundo *Shibata*, particularmente verdade quando o mesmo número de medidas, mas de diferentes tipos, são adotados por diferentes modelos de integração econômica regional. *SHIBATA, Hirofumi.* ***Theory of Economic Union***. *Op.cit.*, p. 174.

foram produzidas – afinal, foram obras pioneiras, produzidas com o intuito de orientar as próprias experiências integrativas que estavam dando seus primeiros passos na época.

Portanto, uma primeira conclusão que merece ser destacada preliminarmente é que Henry Tilbery apresenta nítida aproximação com as idéias de *Dosser* e *Shibata*, a respeito da Teoria das Uniões Econômicas. Logicamente, a própria Teoria das Uniões Econômicas leva em consideração as "formações econômicas" previstas no GATT 47, motivo pelo qual Tilbery também manteve a consonância com esse entendimento. Por isso, a construção integrativa apresentada por *Bela Balassa* não encontra tantas divergências com a construção de Tilbery – baseado na doutrina de *Shibata* e *Dosser* -, como se poderia parecer à primeira vista. Porém, lembramos que as semelhanças encontradas nas duas teorias decorreram do fato de que ambas partiram de fontes comuns, quais sejam, os dispositivos do GATT 47 que tratam das áreas de livre comércio e das uniões alfandegárias, bem como das próprias idéias que surgiram a partir das primeiras experiências integrativas, como a teoria do mercado comum e a teoria das uniões aduaneiras – alfandegárias – já bastante avançadas na época, e outras formações já vislumbradas em épocas anteriores[426].

Não obstante, para melhor compreender a questão, vejamos o posicionamento de *Dosser*, que utilizou o termo "uniões econômicas" para designar os processos gerais de integração entre economias, independente do estágio integrativo. Em sentido estrito, enfatizou as formações integrativas, dentre as quais a zona de livre comércio, a união alfandegária – aduaneira –, bem como o mercado comum, conforme o entendimento tradicional das formações integrativas[427].

Por outro lado, *Hirofumi Shibata* adotou a expressão "união econômica" para descrever um agrupamento internacional composto por dois ou mais países, em que cada membro concorda em abolir medidas restritivas ou reguladoras geralmente impostas nas atividades econômicas internacionais relativamente àquela parcela das atividades econômicas internacionais que envolvem outros países participantes. Em

[426] Exemplificativamente, *Maurice Lauré*, já em 1957, destacava a existência da concepção comunitária de mercado comum, que se caracterizaria por alcançar todos os potenciais benefícios para o conjunto de seus habitantes, através da associação econômica de vários países, e caracterizando-se por: i) concentração dos locais de produção para melhor situar o desenvolvimento da produtividade, seja qual for o país em que se situe; ii) a utilização de trabalhadores no mercado comum qualificados independentemente de sua nacionalidade. Embora essa construção trazida por *Lauré* apresente demonstre grande preocupação com os fatores sociais da busca pelo mercado comum, é importante destacar que as idéias de formações econômicas internacionais – ou "intra-nacionais" – são antigas, e já apresentavam sólidas construções teóricas desde as primeiras experiências integrativas européias. *LAURÉ, Maurice. **Traité de Politique Fiscale**. Op.cit.*, p. 266.

[427] *DOUGLAS, Dosser. Op.cit.*,p. 10.

outras palavras, através de um acordo, a diferenciação entre atividades nacionais e estrangeiras seria eliminada, e substituída por uma nova distinção entre "intra-união" e "atividades internacionais". Essa intra-união seria produzida mediante acordo entre os participantes como se fossem atividades nacionais – internas.[428]

Shibata destaca que a União Econômica implica na cessão de parcela da soberania nacional dos países membros. Nesse sentido, visualiza algumas manifestações dessa cessão de parcela de soberania, em áreas específicas, como a capacidade de regulação de medidas pertinentes a determinadas matérias, e a própria substituição parcial da soberania por um controle unificado – supranacional, muito embora o autor não mencione exatamente esse termo. Ainda, o autor salienta que essa característica serve para a diferenciação das uniões econômicas frente às atividades inseridas na categoria de "cooperação econômica internacional", caracterizadas pela manutenção das soberanias nacionais dos países membros, tanto na estipulação de acordos específicos, como também na execução de medidas individualizadas por parte de cada país – ausência de controle unificado.

Para o autor, a identificação de uma união econômica depende de duas questões: a) a maneira como as atividades econômicas serão desenvolvidas, com ou sem cessão de parcela de soberania; b) o modo das medidas de regulação – através de um poder unificado ou de medidas individualizadas.

Mas essas características variam conforme as modalidades de uniões econômicas vislumbradas. *Shibata* entende que a união alfandegária pode ser definida como uma união econômica formada através de tarifas instituídas através de comércio "intra-união" e tributos instituídos para o comércio internacional – entre países membros e países não membros. Já o mercado comum pode ser definido como uma união econômica formada através da restrição de medidas regulatórias, que afetam as mobilidades de fatores de produção, como o comércio.

Para *Shibata*, cada forma de união econômica implica na necessária identificação de determinadas atividades discriminatórias, e em especial, na identificação dos tributos geograficamente discriminatórios sobre bens em geral.

Nesse sentido, estabelece quatro modalidades gerais de tributos que acabam manifestando impacto discriminatório territorial nessas formações econômicas: a) tributo instituído pelo país consumidor sobre produtos produzidos fora do país, mas

[428] *SHIBATA, Hirofumi.* ***Theory of Economic Union.*** *Op.cit, p. 146.*

consumidos dentro do mesmo, tais como impostos que discriminam produtos estrangeiros em favor dos produtos nacionais no mercado de países tributantes – imposto de importação; b) o tributo instituído pelo país produtor sobre seus próprios produtos consumidos em outros países. Esse tributo discrimina produtos nacionais em favor de produtos estrangeiros e é geralmente referido como uma "imposição" para a exportação. Exemplo: imposto de exportação; c) o tributo instituído pelo país consumidor sobre produtos consumidos neste país, ou seja, como um imposto indireto que incide de acordo como princípio do país de destino, discriminando consumidores nacionais em favor de consumidores estrangeiros; d) tributo instituído pelo país produtor sobre produtos produzidos em seu próprio território, como um imposto indireto que incide conforme o princípio do país de origem.[429]

Shibata ainda destaca os três principais tipos de uniões formadas que se relacionam às barreiras tarifárias: a) união econômica simples; b) união alfandegária; c) área de livre comércio. [430] Já no que diz respeito à teoria das uniões econômicas formadas através dos tributos internos, *Shibata* prefere denominá-la de "união de tributos"[431].

A união de tributos é definida por *Shibata* como sendo a união econômica estruturada através do estabelecimento de tributos internos. Como destaca o autor – em consonância com a construção de *Dosser* -, a "*tax union*" é um acordo internacional entre um grupo de países relativamente aos tributos internos, em que os participantes concordam em implantar uma série de ações que envolvem uma reorientação da discriminação geográfica referente à modificação de tributos instituídos com base nas diferenças geográficas das localidades relativas às atividades econômicas, tais como o país do consumidor, o país da residência, o país do pagamento, que são aplicáveis

[429] Ainda, *Shibata* – muito embora considere de pouca importância prática - lembra a sugestão de *Carl Shoup* sobre a possibilidade de incluir duas outras modalidades de impostos discriminatórios: e) imposto instituído pelo país consumidor apenas sobre produtos produzidos em seu próprio território; f) um país que simultaneamente tributa produtos nacionais consumidos no estrangeiro e produtos estrangeiros consumidos nacionalmente. *SHIBATA, Hirofumi.* ***Theory of Economic Union.*** *Op.cit.,* p.147-148.

[430] A união econômica simples de *Shibata* equivale à zona de livre comércio trazida por *Balassa*. Já a união alfandegária não apresenta grandes divergências frente à construção de *Shibata* e *Balassa*, pois ambos manifestam entendimento concordante com os dispositivos do GATT 47. Devemos lembrar que a classificação de *Shibata* diferencia-se da classificação tradicional de área de livre comércio formulada por *Bela Balassa*, pois a zona de livre comércio seria na realidade, a "união econômica simples" trazida por *Shibata. Balassa* prefere dar atenção apenas ao fato de que em uma área de livre comércio, as tarifas entre os participantes são abolidas, enquanto cada país retém suas tarifas frente a não membros. *Shibata*, porém, destaca que a área de livre comércio seria mais aprofundada que uma união econômica simples, pois seria forçada a se equipar com diferentes medidas, tais como regras de origens, que tentam prevenir distorções no comércio, não podendo se limitar à simples supressão de medidas protecionistas entre países membros. *Idem,* p. 172.

[431] *Ibidem*, p. 148.

apenas ao grupo de países. Logo, outra característica dessa formação econômica é a discriminação frente a não membros[432].

Mas *Shibata* entende que as possibilidades de estruturação de tipos de uniões de tributos são várias e correspondem aos vários tipos possíveis cobertos pelos acordos de união, como exemplifica nos acordos que formam união de tributos a respeito de tributos sobre rendas ou sobre salários. Exemplificando, para o autor a modalidade mais comum de tributo geograficamente discriminadora envolveria os impostos sobre a renda que fundados no princípio da tributação no local da residência. Nesse sentido, define a união de tributos – especificamente direcionada aos impostos que incidem sobre as rendas: uma união econômica em que cada país participante irá prolongar o tratamento do imposto de renda, até então aplicado apenas perante seus próprios residentes, a todos os residentes dos países membros, mantendo ao mesmo tempo não residentes com tratamento de residentes de países terceiros.

A noção de união de tributos no que diz respeito a impostos sobre rendimentos é considerada de importantíssimo relevo para o autor, e poderíamos afirmar que na construção de *Shibata*, a união de tributos internos se manifestaria através da união de impostos diretos, ou seja, incidindo sobre as rendas e capitais.

No entanto, o autor lembra que grande parte da discussão da harmonização fiscal tem sido centrada na tributação indireta, não apresentando tantas preocupações com a tributação direta. Portanto, apesar de constituir um ideal de união de tributos – consubstanciado na união dos tributos diretos – o autor reconhece que a preocupação maior da época estava situada nas investigações sobre as possibilidades de harmonização dos tributos indiretos – pois seria através dessas medidas que se manifestaria a livre circulação de mercadorias entre países. No âmbito dessas investigações – a respeito de possibilitar o livre comércio de mercadorias através de uma união de tributos indiretos, uma preocupação de grande relevo é traduzida pela identificação e tentativa de prevenção – ou supressão – dos possíveis efeitos decorrentes da distorção do movimento internacional de fatores de produção[433].

Portanto, o autor reconhece que a modalidade de união de tributos que alcançou grande preocupação na doutrina – na época – foi a estruturação de uma união formada por um imposto sobre o consumo geral, em que cada país participante eliminaria a sua estrutura geográfica discriminatória baseada na distinção entre o consumo doméstico e o

[432] *SHIBATA, Hirofumi.* ***Theory of Economic Union.*** *Op.cit.*, p. 190.
[433] *Idem*, p. 190.

consumo estrangeiro, substituindo-os por um novo processo discriminatório, que seria relativo aos produtos "intra-união" e "estrangeiros"[434].

Retornando a análise às ponderações de *Douglas Dosser*, lembramos que o mesmo introduziu o termo "*tax union*" para se referir aos determinados tipos de acordos realizados entre os países para a harmonização fiscal, enfatizando nítida separação entre essa "classificação tributária", e as etapas integrativas econômicas. Por exemplo, ao diferenciar a união de tributos das uniões aduaneiras, destacava que uma formação integrativa poderia existir sem a outra. A primeira razão para separar as duas formas integrativas é que na união aduaneira ocorre a abolição de tarifas para a implementação do livre comércio, viabilizada através de medidas políticas mais simples que na união de tributos, que pode ocorrer tanto nas áreas de livre comércio como nas uniões alfandegárias. Já na união de tributos, não bastaria a abolição tarifária característica das formações integrativas supracitadas, pois seria necessário voltar a atenção aos efeitos restritivos de comércio provocados pela diferenciação de tributos internos. Para o autor, a teoria da integração econômica foi construída através da Teoria das Uniões Aduaneiras, e por isso foi concedida historicamente menor importância aos pressupostos tributários de uma União de Tributos.[435]

Nesse aspecto, a proibição de desvios do comércio apresenta grande importância para a veiculação das etapas integrativas. Para *Dosser*, as Zonas de Livre Comércio – que se caracterizam pela supressão dos obstáculos tarifários, porém mantendo as políticas externas tarifárias individualizadas -, etapas mais primitivas de integração, podem ser divididas conforme a permissão – ou proibição – do sistema de deflexão – desvios de comércio. Quando não há proibição da deflexão – ou desvio do comércio – a tendência geral é que os produtos importados para a zona de livre comércio entrem através do país com os menores custos de importação[436].

A deflexão – desvio de comércio ou "*deflection of trade*" - foi definida por *Hirofumi Shibata* como o redirecionamento – reorientação - das importações oriundas de terceiros países através de países com menores tarifas, cujo objetivo é garantir os menores custos na entrada dos produtos em determinada área. Essas vantagens são

[434] *SHIBATA, Hirofumi.* ***Theory of Economic Union.*** *Op.cit.*, p. 191.
[435] *DOSSER, Douglas. Op.cit.*, p. 11.
[436] *Idem.*

proporcionadas pela exploração das diferenças tarifárias entre os países membros, e provocam efeitos negativos na zona de livre comércio[437].

Para *Douglas Dosser*, a única verdadeira zona de livre comércio seria a formação com proibição de deflexão – "*deflection of trade*" ou desvio de comércio -, que torna efetiva a concretização do livre comércio. A partir dessas considerações, o autor parte para a identificação do aspecto tributário da zona de livre comércio. Na opinião do autor, a integração tributária poderia ser viabilizada em uma zona de livre comércio através de políticas de harmonização fiscal no interior da união, garantindo a manutenção do poder discricionário por parte dos Estados membros para a criação de impostos não harmonizados, quando confrontados com países exteriores à zona[438].

É a possibilidade de criação de diferentes tributos sobre produtos idênticos ou fatores nas relações com países terceiros[439]. Mas considerando o fato de que a zona de livre comércio é a formação integrativa mais primitiva, caracterizada pela não disposição dos países em abdicarem de seu próprio controle tarifário, *Dosser* prefere incluir a noção de associação de tributos, ou "*tax association*", que apresenta caráter mais limitado e geralmente ocorre na assinatura de acordos limitados, tais como aqueles que vedam a dupla tributação, e a própria coordenação de impostos sobre o comércio exterior,[440] muito embora para a teoria da integração econômica tradicional, os acordos de bi-tributação não correspondam à etapa integrativa correspondente à zona de livre comércio, como a conhecemos, mas somente às formações integrativas mais avançadas.

Com relação ao mercado comum, *Dosser* considera o mercado comum como a forma de associação mais próxima da união de tributos. Na construção do mercado comum, obstáculos mais difíceis surgem especialmente no que diz respeito aos regimes tributários para a circulação de fatores. Para *Dosser*, o mercado comum é uma forma de união de tributos, apesar de abranger outros aspectos. Para o autor, a harmonização dos tributos internos é essencial para alcançar o nível integrativo do mercado comum. Por isso, leva em consideração a importância dos tributos diretos – impostos sobre renda e capitais – em que *Dosse*r utiliza o termo união de tributos diretos. Além disso, ressalta a importância da análise dos tributos indiretos nas manifestações integrativas – já vislumbradas nas etapas anteriores - à formação do mercado comum, mas que guardam

[437] *SHIBATA, Hirofumi.* ***Theory of Economic Union.*** *Op.cit, p. 151.*
[438] *DOSSER, Douglas. Op.cit.,* p. 11-16.
[439] *SHIBATA, Hirofumi.* ***Theory of Economic Union****. Op.cit.,*p. 151-152.
[440] *DOSSER, Douglas. Op.cit.,* p. 11.

nessa etapa grande importância, para o qual *Dosser* denomina "união de tributos indiretos".[441]

Com base nessas considerações, o autor oferece uma lista sistemática de caminhos para a harmonização fiscal: a) união de tributos diretos; b) união de tributos indiretos; c) associação de tributos diretos; d) associação de tributos indiretos, em que os últimos dois tratam de acordos internacionais – coordenados - formados através da tributação direta ou indireta[442]. Cada possibilidade de harmonização de tributos percorrerá caminhos distintos e dependerá dos objetivos a serem alcançados por cada agrupamento de países. Portanto, para o autor, existem quatro modalidades de harmonização fiscal – construídas como "*tax union*" ou "*tax association*" - com ou sem a existência de união aduaneira ou área de livre comércio.

Esse raciocínio aparece na obra de *Hirofumi Shibata*, que diferencia a "*tax union*" da "*tax harmonization*" ou "*tax coordenation*". A União de Tributos deve ser diferenciada da harmonização fiscal ou coordenação fiscal, pois a primeira implica na renúncia de uma parte substancial da soberania individual do membro, sobretudo em matéria fiscal, para os países que não são membros, bem como dos próprios membros da união. Para o autor, a união de tributos, revela uma construção "ideal", que se diferencia da harmonização ou coordenação, onde há a manutenção substancial da autonomia para firmar assuntos dessa natureza – em maior ou menor grau[443].

. Em nossa interpretação, as "*tax association*" aparentemente estão relacionadas às atividades de cooperação econômica, e as "*tax unions*" estão relacionadas às atividades de "união econômica", em consonância com o entendimento de *Hirofumi Shibata*, servindo de especialização material para essas ações econômicas internacionais.

Douglas Dosser entende que a formação integrativa "União de Tributos" é o estágio mais avançado na integração, voltado especificamente à matéria tributária, e que se distingue das demais formas integrativas. A formação da União de Tributos ocorre de forma paralela às etapas de integração econômica, e representa uma maneira especial de enfatizar os efeitos tributários do processo integrativo. Naturalmente, a União de Tributos está inserida no processo de integração econômica de modo que somente poderíamos destacar o aspecto tributário como opção epistemológica de investigação.

---

[441] *DOSSER, Douglas. Op.cit.,* p. 16.
[442] *Idem*, p. 17.
[443] *SHIBATA, Hirofumi.* ***Theory of Economic Union.*** *Op.cit., p. 250-251.*

Na construção de *Dosser*, portanto, a harmonização de tributos pode ser viabilizada através dessas medidas – que serão aplicáveis conforme os objetivos a serem alcançados.

Devemos destacar que a doutrina de *Dosser* enfatiza um modelo teórico de integração tributária, e, portanto, algumas considerações devem ser apresentadas – notadamente vinculadas aos aspectos práticos da integração tributária.

Por exemplo, em uma zona de livre comércio, o mais indicado seria a abolição de tarifas, mas a harmonização tributária também poderia contribuir para a sua concretização, através – sobretudo dos acordos de bi-tributação e de coordenação dos impostos sobre o comércio exterior. Já no mercado comum, é imperiosa a concretização da harmonização dos tributos internos, primeiramente indiretos – voltados à circulação de bens e serviços – e tributos diretos, incidentes sobre a renda e capitais. A medida de *tax association* é mais indicada para as etapas menos avançadas de integração, ao passo que as medidas de *tax union* servem à concretização do mercado comum, e posteriormente, às formações integrativas mais desenvolvidas, como a própria união econômica – na classificação de *Bela Balassa.* Mas destacamos que essas medidas são flexíveis e dependerão da conveniência e da possibilidade de utilização em cada formação integrativa. Por isso, não poderíamos afirmar que apenas uma espécie seria aplicável em uma etapa integrativa, pois nada impede a utilização de várias medidas para alcançar a harmonização fiscal em diversos setores.

Além disso, podemos destacar também que o termo "*tax union*" apresenta gradação inerente, até alcançar a plenitude de unificação conferida pelo próprio termo. Por esse motivo, não podemos "levar ao pé da letra" o termo "união de tributos", na construção de *Dosser*, pois a mesma se refere não somente à unificação total desses tributos, mas ao processo que caminha para essa unificação, diferentemente das *"tax associations"*, que apresentam objetivos e fundamentos nitidamente diversos.

Por enfatizar aspectos específicos da integração, sua evolução ocorre de forma paralela às etapas integrativas, uma vez que o aspecto tributário é gradativamente enfatizado conforme a evolução das formações integrativas. Na prática, se por um lado as zonas de livre comércio e as uniões alfandegárias geralmente orientem suas políticas voltadas à manipulação das tarifas alfandegárias – seja através da manutenção ou não de uma tarifa externa comum – e no máximo a coordenação de impostos sobre o comércio exterior, por outro lado, a harmonização fiscal poderia ocorrer – teoricamente -, segundo *Dosser*, com melhores possibilidades através das "*tax associations*",

vinculadas tanto a acordos de tributação direta como de tributação indireta, que, não obstante apresentem evidente limitação material, já constituem os primeiros passos para a formação da união de tributos. No mercado comum, a união de tributos apresenta melhor desenvolvimento, o que é viabilizado geralmente através da "*indirect tax union*", voltada à viabilização da livre circulação de bens – favorecendo o comércio – e, em seguida, a "*direct tax union*", cuja instituição é mais dificultosa, e por isso tem sido apontada como a última modalidade de tributação a ser harmonizada para alcançar uma "*Tax Union*" efetiva[444].

Portanto, *Douglas Dosser* estabelece um roteiro lógico para a viabilização da harmonização de tributos – que poderia passar de uma zona de livre comércio que utilizaria a associação de tributos, como, por exemplo, os impostos sobre o comércio exterior e os acordos sobre bi-tributação – para uma etapa mais aprofundada, como o mercado comum, em que a união de tributos seria a medida mais acertada.

No Brasil, Misabel Derzi cita uma contribuição que se harmonizou com as idéias supracitadas, afirmando que seria possível dividir as etapas de integração em uma perspectiva exclusivamente tributária – dentro de um processo de integração econômica: a) na primeira parte da integração tributária, vislumbramos a harmonização das tarifas alfandegárias, dos impostos de importação e de exportação; b) na segunda etapa da integração tributária, ocorre a tentativa de harmonização dos impostos relativos ao consumo – os impostos indiretos; c) Finalmente, a mais difícil das etapas integrativas é a harmonização dos impostos incidentes sobre a renda e o capital[25].

Sem dúvida, as ponderações de Derzi não destoam das idéias estruturadas originalmente por *Douglas Dosser* e *Hirofumi Shibata*. Além disso, as considerações da autora foram situadas em um período em que diversas formações integrativas já apresentavam seu ápice – ou sua dissolução – permitindo uma classificação que mantivesse maior consonância com exemplos empíricos de integração. Este modelo de integração progressiva tributária foi concebido com base na análise da evolução integrativa tributária da União Européia. Ademais, atualmente, vislumbramos que a União Européia alcançou o estágio referente à segunda etapa da integração fiscal, quais sejam referentes aos impostos sobre o consumo – ou indiretos – segundo a doutrina econômica.

---

[444] *DOSSER, Douglas*. *Op.cit.,* p. 16-17.

[25] DERZI, Misabel Abreu Machado. **A necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional,** ORGANIZADOR: BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999, p.28.

Atualmente, outras propostas de etapas da integração tributária foram apresentadas pela doutrina, que chega a ser copiosa, pela quantidade de trabalhos e variedade de critérios utilizados para construí-las. Nesse sentido, destacamos outra construção teórica – contemporânea -, que serve para sintetizar algumas das principais idéias atuais sobre a Harmonização Fiscal.

Após a superação do tópico posterior, partiremos para alguns exemplos históricos trazidos pelos processos integrativos e os dispositivos tributários previstos em seus atos jurídicos fundamentais, como verdadeiras manifestações empíricas do processo de integração em matéria tributária. Também apresentaremos algumas considerações sobre a importância do fenômeno da codificação para a harmonização dos sistemas tributários latino-americanos e a influência dos Modelos de Código Tributários produzidos na América Latina e sua importância histórica para a integração dos sistemas tributários latino-americanos.

3.3. A Contribuição de *Alberto Barreix, Fernando Vellayos* e *Luiz Villela.* A Teoria das *Escalas* de Harmonização.

Decidimos descrever o processo de construção dos autores supracitados pela abrangência que a classificação proposta apresenta. Nesse sentido, citaremos também as fontes doutrinárias referidas pelos autores – e que fundamentaram – o desenvolvimento da classificação ulteriormente exposta, pois sua exposição permite melhor compreensão sobre os aspectos que motivaram a construção da classificação proposta por *Alberto Barreix, Fernando Vellayos* e *Luiz Villela.*

Primeiramente, os supracitados autores[445] destacaram dois mecanismos de Harmonização Fiscal, mencionados por *Hugo González Cano*: a) a Uniformização; b) a Compatibilização. A Uniformização seria o mecanismo adotado nos processos mais avançados de Harmonização Fiscal, destinado a alcaçar o grau de uniformização dos sistemas tributários. Já a Compabilização é o mecanismo utilizado em etapas mais superficiais de integração econômica, quando a Harmonização Fiscal ainda é incipiente[446]. Para *Luiz Villela, Alberto Barreix* e *Fernando Vellayos*, a oposição de

[445]*BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS, Fernando.* ***Integración Regional y Armonización ributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Op.cit,.p. 03.*

[446]*CANO, Hugo Gonzalez.* ***Armonización fiscal: Competencia vs. Coordinación en los Países del Mercosur.*** *Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe. Porto Alegre-Brasil, Junio 2002*, p. 02; *CANO, Hugo González.* ***Análisis de la armonización tributaria en el MERCOSUR desde la situación y perspectivas de Argentina.*** *Banco*

Cano encobre uma confusão na análise dos objetivos e instrumentos da Harmonização. Nesse sentido, para os autores, o fato de que a etapa de integração seja incipiente não significaria que o grau de harmonização tributária tenha que ser igualmente superficial, ou pouco contundente, nos termos das obrigações assumidas, ou de cessão de soberania por cada Estado[447].

Já *Martín Jimenez* desenvolve a idéia de relação entre objetivos e instrumentos, ao estudar o papel da legislação no esquema de instrumentos da Harmonização Tributária da União Européia. Porém, não o faz através da perspectiva do estabelecimento de uma tipologia para a Harmonização Tributária, ou a fixação de uma *escala* de ações de Harmonização Tributária. Nem era seu objetivo a análise de uma relação entre as fases da integração, os graus de harmonização e os instrumentos comumente adotados para alcançar cada grau integrativo[448].

Por outro lado, *J.M. Calderón* e *M.A. Caamaño*, em sentido idêntico a *Martín Jimenez*, são conscientes de que a lógica da evolução do contexto internacional conduz ao desenvolvimento dos instrumentos que são postos à serviço das autoridades para adotar normas tributárias visando a evitar distorções fiscais, ou simplesmente como reação ao ambiente exterior agressivo. Apesar de oferecerem exemplo interessante da descrição do processo, identificado como "coordenação tributária", nem chegam a definir esse termo, nem estabelecem seus elementos diferenciais em relação a outros instrumentos de aproximação ou de harmonização de normas[449].

Por outro lado, *James* avança na problemática apresentando uma classificação para os graus de Harmonização Fiscal, que iriam desde o grau de "ausência de harmonização" à completa "*estandartização*" dos sistemas. Seu estudo parte da idéia de que, para empregar medidas através da Harmonização deve-se ter em conta um sistema de tributos comuns, no qual se procede a Harmonização dos "objetos tributáveis". A

Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe. Buenos Aires, 2004, p. 15-16.

[447]*BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS, Fernando.* ***Integración Regional y Armonización ributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Op.cit,.p. 05.*

[448]*MARTÍN JIMÉNEZ, A.* ***Toward corporate tax harmonization in the EU. Kluwer, Boston****, 1999, p. 299, citado por BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS, Fernando****. Integración Regional y Armonización ributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina****. Op.cit,.p. 05.*

[449]*CAAMAÑO, M.A; CALDERÓN, J.M.* ***Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?***, p. 28, citados por *BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS, Fernando.* ***Integración Regional y Armonización ributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Op.cit,.p. 05-06.*

falta desta característica impediria a consolidação da Harmonização, e a única medida que se poderia realizar seria ou a supressão da dupla tributação – dos impostos diretos.

A análise de *James* é importante já que recohece e classifica a harmonização Fiscal como uma escala, isto é, possuidora de diversos escalões possíveis, superando a concepção "quase dual" – harmonização e unificação - que havia imperado nos estudos clássicos da matéria. Ademais, destacam os autores que *James*, embora mencione brevemente a cooperação administrativa, não analisa os novos fenômenos de Harmonização "não formais", como no caso da coordenação "em sentido amplo", mencionado por *Calderón* e *Caamaño*, nem tampouco apresentam uma relação entre possíveis graus e instrumentos de integração frente a uma disposição sobre o responsável político, que pretende alcançar a Harmonização. Ademais, sua análise dos graus de Harmonização é meramente descrição de resultado, pecando pela falta de explicação do substrato metodológico. Portanto, entendem os autores que a sua preocupação principal era outra, a de saber se está justificada a coexistência de diversas figuras tributárias, tais como alíquotas locais, junto com outras alíquotas harmonizadas, ou seja, se existiria um limite racional para a uniformização dos tributos[450].

Por outro lado, *Villela* e *Barreix* exploram a idéia de uma propriedade do Sistema Tributário adicional às quatro clássicas - suficiência, eficiência, eqüidade e simplicidade -, que seria a coordenabilidade, que define como a capacidade de coordenação de um sistema tributário com seus principais parceiros comerciais. Esses autores desenvolvem a idéia de um sistema tributário coordenável no MERCOSUL, sem extrapolar o esquema conceitual contruído, mas em essência apresentando uma gama de ações harmonizadoras possíveis de acordo com alguns limites – limitações essencialmente relacionadas à quebra das quatro propriedades clássicas dos processos de Harmonização Fiscal[451].

Portanto, na conclusão dos autores sobre essa análise, a doutrina ainda se omite diante da percepção da evolução frente a um âmbito de atuação poliédrico, muito mais rico e complexo de objetivos ou graus de harmonização, com seus instrumentos

---

[450] *JAMES, S.* ***Can we Harmonise our Views on European Tax Harmonisation?*** *Bulletin for International Fiscal Documentation, June 2000, p. 265, citado por BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS, Fernando.* ***Integración Regional y Armonización ributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Op.cit,*.p. 06.

[451] *BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS, Fernando.* ***Integración Regional y Armonización ributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Op.cit,.p. 06-07.*

correlatos, todos os quais tendem, ainda que imperfeitamente, à aproximação dos sistemas tributários e – quem sabe – a um sistema tributário internacional.[452]

Assim, segundo *Barreix, Luiz Villela* e *Fernando Vellayos,* na literatura tributária não se tem estabelecido com clareza uma verdadeira escala de medidas harmonizadoras, junto com seus respectivos instrumentos normativos – de direito material ou formal. Por outro lado, e apesar de estar bem definida a evolução econômica dos diferentes níveis integrativos, não se tem estudado a existência de um paralelismo, de uma lógica intrínseca entre os níveis de integração buscados, os graus de harmonização tributária necessários e os instrumentos nromativos adotados para tal fim. Buscando uma classificação não-dogmática, *Alberto Barreix, Luiz Villela* e *Fernando Vellayos* estabelecem a seguinte classificação dos graus da Harmonização Fiscal[453].

3.3.1. Graus – ou *Escalas* - de Harmonização Fiscal

Como já pudemos analisar, a doutrina da Harmonização Fiscal sempre se manifestou – direta ou indiretamente – na possibilidade de mensurar graus – ou etapas da Harmonização Fiscal. Essa perspectiva já era analisada na doutrina de *Carl Shoup*, e nos primeiros estudos realizados sobre o tema, como a teoria da União dos Tributos – as "*tax unions*" e as "*tax associations*", de *Dosser* e *Shibata*. Sem dúvida, a grande discussão no período fundacional da doutrina da Harmonização Fiscal pairava sobre as formações referentes à Harmonização Fiscal e à Unificação Fiscal. Naturalmente, dentro dessas perspectivas, construíram uma grande variedade de locuções, utilizadas para designar processos que se caracterizariam pelo maior grau ou menor de aproximação. A partir da concepção "dualista" da Harmonização Fiscal, a doutrina partiu para o desenvolvimento de graus para melhor apreender a noção da Harmonização Fiscal.

Nesse sentido, a construção teórica de *Alberto Barreix, Luiz Villela* e *Fernando Vellayos* é interessante, porque representa uma evolução no estudo da Harmonização Fiscal, possibilitando a mensuração de vários graus ínsitos aos processos de Harmonização Fiscal. Para os citados autores, já existiria um processo de aprofundamento doutrinário que permitiria o estabelecimento de uma escala propriamente dita, baseada em vários critérios, de distintos graus de harmonização tributária.

---

[452] *BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS, Fernando.* ***Integración Regional y Armonización ributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Op.cit,.p.* 07.
[453] *Idem.*

A primeira questão metodológica que surge no momento da construção da escala é a eleição do critério norteador para delimitar essa escala, pois existem diversos critérios utilizáveis para construí-la, como o limite da utilização da norma jurídica, o compromisso político adquirido, a importância econômica em questão, dentre outros.

Os autores destacam que optaram para classificar as medidas em função do compromisso político adquirido e em face de determinadas ações, compreendidas no sentido amplo de Harmonização, já que essa concepção não poderia ser alcançada atrvés de um raciocínio que abarcasse instrumentos jurídicos diversos, e por isso, os critérios adotados não encontram reflexos em um dado instrumento normativo, e, portanto, não seria possível identificá-la ou ordená-la conforme o critério clássico da Pirâmide Normativa de *Kelsen*.[454]

Por outro lado, analisar o potencial de importância econômica existente por trás de cada ação harmonizadora teria exigido a adoção de metodologia que mediria as repercussões econômicas implícitas nas ações efetivadas, o que não apenas seria de difícil alcance, mas que provavelmente variaria em função do bloco regional em que seria viabilizada a Harmonização. Por exemplo, não totalmente seria seguro afirmar que a consecução de uma União Aduaneira teria mais efeitos econômicos que o estabelecimento de um IVA harmonizado. Em contrapartida, o critério do "compromisso político" admite uma classificação mais uniforme, já que, *"a priori"*, o grau de compromisso político por trás de cada tipo de ação harmonizadora pode ser analisado universalmente, embora haja discussão em casos concretos. Não obstante, essa discussão apresenta tolerância quanto ao encaixe dos instrumentos normativos ou novas fórmulas de aproximação, e permite posteriormente uma análise da racionalidade da Harmonização, e, nesse sentido, analisa se os meios são adequados – mensurados pelo poder político – com os custos da integração.

Assim, em função do grau decrescente do compromisso político, *Alberto Barreix, Luiz Villela* e *Fernando Vellayos* apresentam as seguintes escalas nos processos de Harmonização Fiscal: a) Uniformização; b) Compatibilização; c) Coordenação; d) Cooperação; e) Convergência[455].

Na **Uniformização**, que, conforme prescreve *Hugo González Cano*, consiste em os sistemas tributários igualar as cargas tributárias que recaiam sobre as matérias de

[454] *BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS, Fernando.* ***Integración Regional y Armonización ributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Op.cit,.p. 08*
[455] *Idem.*

impostos em igualdade de circunstâncias. Consiste em introduzir iguais tributos. É a ação de máxima aproximação. O estabelecimento de uma tarifa externa comum, para os autores, pode ser identificado como uma ação de uniformização fiscal[456].

Na **Compatibilização**, conforme destaca *Hugo González Cano,* é o processo de adequação da estrutura das alíquotas visando neutralizar ou compensar os efeitos da distorção decorrentes das diferenças de carga tributária sobre os processos integrativos. Apesar de *Cano* não ter dito expressamente isto, adequar as estruturas do tributo não significa que sejam necessariamente torná-los idênticos, e em particular, pois a compatibilização não abarcaria a alíquota nem os benefícios estendidos. Essa distinção é importante, pois, segundo os autores, é o que diferencia a compabilização da uniformização fiscal[457].

A Harmonização Fiscal em sentido estrito, conceituação clássica da doutrina européia está relacionada à uniformização de bases, pontos de ligação, sujeitos passivos, mas deixa determinada margem para alíquotas e isenções. De alguma maneira está associada – ainda que implícitamente – à compatibilização com objetivos de integração mais avançados, ou seja, quando se detectam distorções nos tributos internos. Mas, como destacam os autores, o campo de compatibilização de normas tributárias pode ser realizado muitos antes, já nas etapas integrativas de zona de livre comércio, pois a concessão de vantagens aduaneiras não necessita ser empregada de maneira uniforme – pois um dos Estados estará em disposição de conceder vantagens para alguns de seus produtos e outro país para outros produtos, devendo manter – no entanto - um "princípio de reciprocidade global", referente à concessão de vantagens, bem como de uma tendência gradual para o aumento das vantagens concedidas[458].

Ainda, um esquema de compatibilização, idealmente, implica em criar um mecanismo institucionalizado que asseguraria sua eficaz aplicação – "*enforcement*". Diferentemente da uniformização, em que o esquema de harmonização é mais simples, aqui, na medida em que nem sempre existam definições estritas para considerar o que foi compatibilizado e o que não foi compatibilizado, bem como as decisões do Estado que dizem respeito ao objetivo harmonizador e as que não dizem respeito a essa pretensão, é altamente conveniente estabelecer um mecanismo de manutenção – ou controle – do processo em cada Estado, para maior segurança frente ao objetivo de

[456]*BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS, Fernando.* ***Integración Regional y Armonización ributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Op.cit,.p. 08*
[457] *Idem*, p. 08-09.
[458]*Ibidem, p.* 09.

aproximação dos sistemas. O exemplo mais conhecido deste grau de harmonização seria a Sexta Diretiva da União Européia, de Harmonização do IVA. Ainda, os autores citam outros exemplos, a saber: Acordo CARICOM sobre Incentivos 1973, o Tratado Multilateral CARICOM 1994, o Tratado Multilateral de dupla Tributação CAN - Dec. 578 -, e o IVA Harmonizado na CAN, viabilizado pelo Dec. 599. [459]

Já na **Coordenação**, o conceito de coordenação tributária apresentado pelos autores se diferencia do conceito estabelecido pela literatura – sobretudo européia. Nesse sentido, para alguns autores, coordenar aparentemente significa tudo aquilo que transcende os mecanismos clássicos de harmonização, que poderiam esgotar-se nas duas categorias – Harmonização e Uniformização. Não obstante, essa afirmação acabaria com a tentativa de estruturar uma tipologia para a Harmonização Fiscal, quando, em realidade, as múltiplas formas de aproximação dos sistemas tributários, que foram ensaiadas, permitem distinguir mais categorias na atualidade[460].

Ponderam os autores que, talvez, a melhor forma de definir esta categoria, seria afirmar que a coordenação é tudo o que não pode enquadrar-se em nenhuma das outras quatro categorias. Com ela os autores admitem, implicitamente, a dificuldade de defini-la. No entanto, sob o ponto de vista da intensidade do compromisso político, sua posição supera à das duas categorias seguintes, como facilmente é perceptível. Os exemplos de coordenação são muito variados. Os exemplos deste grau seriam os Modelos de Legislação – ou Modelos de Códigos Tributários. Outros exemplos:, Modelo de Tratado de Dupla Tributação – CAN -, Modelo de Preços de Transferência na Centroamérica/RD. [461]

Já a **Cooperação** consiste na ajuda ou assistência mútua, ainda que seja por uma questão de reciprocidade. Por exemplo, um Estado encaminha informações de caráter tributário à espera de receber outras informações em outro momento, ou por uma questão de interesse mútuo, como no caso concreto de dupla tributação. Nesse sentido, os dois Estados têm interesse em cooperar, possibilitando inclusive a cooperação teórica, que consiste em possibilitar a assistência, compartilhar boas práticas, etc. Em todo caso, a cooperação não implica em nenhuma posição comum *a priori* da Política Tributária, muito embora o fato de cooperar já implique em uma Política[462].

---

[459] *BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS, Fernando.* ***Integración Regional y Armonización ributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Op.cit,.p. 09-11.*
[460] *Idem.*
[461] *Ibidem, p.09.*
[462] *Ibidem.*

Alguns autores podem afirmar que, então, na medida em que não haja posição de políticas comuns, não há aproximação e não se poderia incluir este fenômeno na classificação. Mas, se um objetivo é observado, os elementos de cooperação bilaterais e multilaterais estabelecidos, sobretudo ao conformar administrações tributárias mais homogêneas, estão contribuindo para homogeneizar a aplicação efetiva dos sistemas tributários, logrando um efeito de eqüidade horizontal, e garantindo regras do jogo cada vez mais iguais entre os agentes econômicos. Adicionalmente, o estabelecimento de linhas de cooperação leva aos Estados o conhecimento de melhores soluções adotadas, tanto de Política, por exemplo, através de consultas pertinentes, ou através do Convênio que media uma Dupla Tributação, como da administração tributária, a exemplo do Intercâmbio de Informação, promovido através da elaboração dos Modelos CIAT e Centroamérica, bem como os Foros de Boas Práticas, promovidas pelo CEPAL.[463].

Já quanto à **Convergência**, curiosamente, este último extremo da classificação de ações harmonizadoras passou despercebido pelos autores no passado. É o movimento espontâneo – incluindo um movimento indesejado, porém inevitável – frente aos mesmos tipos de soluções, que provocam a globalização e a concorrência. O fato de classificá-lo em último lugar no ponto de vista do compromisso político voluntariamente assumido que é, decorre da sua característica de medida aproximativa "espontânea" – ainda que indesejada - de vontades. O Estado normalmente não pode subtrair-se de fazê-lo, pois está constituída por medidas fundamentais – e mínimas – para adaptar o sistema às necessidades externas. Finalmente, os autores citam alguns exemplos dessa manifestação harmonizadora, dentre os quais os "preços de transferência", a elaboração de Códigos Tributários e de Acordos de livre Comércio. [464]

IV - INTEGRAÇÃO ECONÔMICA INTERNACIONAL E A MATÉRIA TRIBUTÁRIA: EXEMPLOS HISTÓRICOS.

A integração econômica é processo político, já que trata de conjunto de atos direcionados a objetivos determinados, ou determináveis; e, como já vislumbramos, é

[463]*BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS, Fernando.* ***Integración Regional y Armonización ributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Op.cit,.p. 10.*
[464] *Idem, p. 10-11.*

objeto de conhecimento susceptível de investigação por estudiosos de diversos ramos do conhecimento.

A integração econômica, enquanto processo político, destinar-se-á à finalidade pré-determinada – geralmente. Os blocos regionais estabelecem *a priori* objetivos de integração a serem alcançados pelos países, tais como uma zona de livre comércio, uma união aduaneira, um mercado comum, ou uma união econômica. E essas finalidades podem ser adaptadas, ou alteradas conforme a evolução do processo integrativo, como de fato ocorreu com a formação da União Européia.

Não obstante, a integração – enquanto processo político – depende de instrumentos aptos para alcançar essas finalidades, da melhor forma possível.

E esses instrumentos podem ser técnicos, econômicos, financeiros, administrativos, tecnológicos, legislativos, etc. Para a integração econômica, numerosos são os instrumentos capazes de auxiliar ao alcance dessas metas.

Geralmente, os recém-formados blocos regionais pretendem alcançar determinada etapa integrativa. Mas para cada etapa integrativa existem instrumentos que melhores lhe servirão. Por isso não poderíamos afirmar que os instrumentos integrativos devem ser sempre os mesmos – estáveis – perenes, *ad eternum*.

Mas a variedade de objetivos e instrumentos aptos para concretizá-los dependerá das peculiaridades de cada bloco econômico. Como destaca *Douglas Dosser*, para construir um sistema analítico de investigação da harmonização dos sistemas fiscais em vários tipos de uniões econômicas, é essencial trabalhar com as metas específicas vislumbradas pelas comunidades. Mas os objetivos variam de acordo com cada bloco formado, e também varia a ênfase concedida aos mecanismos integrativos perante as diferentes formações.[465]

Para viabilizar, por exemplo, uma união aduaneira, é preciso efetuar a supressão de barreiras técnicas, administrativas, legislativas - em matéria aduaneira, especialmente, e, pelo menos do ponto de vista teórico, e em matéria de tributos internos que incidem sobre os produtos originários dos países membros -, assim como a fixação de uma tarifa externa comum a ser aplicada para todos os países terceiros que pretendam inserir produtos no interior do bloco.

Nesse sentido, podemos afirmar que a integração econômica e a tributação apresentam uma relação de meio e fim, que não podem prescindir uma da outra. Por

[465] *DOSSER, Douglas. Op.cit.*, p.01.

esse motivo, correntemente, as associações regionais apresentam – em seus acordos – expressa previsão de aspectos tributários. A importância da matéria tributária é tão grande que desde o início dos processos de integração econômica os estudiosos já procuravam diagnosticar os efeitos e as medidas de natureza tributária cabíveis nesses processos.

Destacamos que vários exemplos de formações integrativas foram estruturados no século XX, em todos os continentes, incluindo, Ásia e África[466], de modo que não poderíamos citar todos, pois o objetivo principal deste tópico é apenas a apresentação de brevíssimo contexto histórico de algumas formações integrativas – relacionando-as à algumas disposições em matéria tributária. Por conveniência metodológica, preferimos destacar algumas formações integrativas na região da Europa e na América Latina.

Vejamos uma brevíssima contextualização histórica referente a alguns desses exemplos de integração econômica e aspectos tributários concernentes a esses processos.

4.1. EUROPA

4.1.1. A Benelux e a CECA

A Benelux, criada em 1948, formada por Bélgica, Holanda e Luxemburgo, inicia suas negociações para formar uma "união econômica", durante a Segunda Guerra Mundial, como lembra *Richard Bird*. Como foi a primeira formação integrativa – de união econômica – na Europa, a Benelux vivenciou grandes dificuldades para se adaptar às novas condições econômicas introduzidas na estrutura integrada, alcançando poucos

[466] Por exemplo, como lembram *John F. Due* e *Peter Robson*, na África, tivemos a criação do Mercado Comum da África Oriental, formado após a independência de Uganda, Tanzânia e Kenya, entre 1961 e 1963. Este mercado comum foi criado sem a necessidade de nenhum acordo formal – e já existia durante o domínio britânico, muito embora sob uma diferente forma, pois a estrutura legislativa, administrativa e fiscal, à época da dominação britânica, já apresentavam um elevado grau de harmonização. Nesse sentido, a supressão de barreiras aduaneiras, e a instituição de tarifa externa comum foi relativamente facilitada pelas origens políticas – e históricas – peculiares dessa formação integrativa. Na época, o Mercado Comum da África Oriental chegou a alcançar o nível de Unificação Fiscal, com relação a diversas matérias, inclusive com a harmonização completa dos impostos incidentes sobre a renda – e a estruturação de um órgão administrativo que controlava os impostos de renda nos três países. Também tivemos a criação do Mercado Comum da África Central, formada pelos países Rodésia do Sul e África do Sul, estruturada sob a forma de Federação, que controlava o mercado comum. Com a extinção da Federação, outro mercado comum foi estruturado, com a participação da Rodésia do Sul e a região de Nyasaland – Malauí -, em que já existiam acordos formais para a harmonização de impostos e tarifas na região. *DUE, John F; ROBSON, Peter.* ***Tax Harmonization in the East African Common Market.*** *In: SHOUP, Carl.* ***Fiscal Harmonization in Common Markets****. Volume II: Practice. New York and London: Columbia University Press*, 1967*, p. 558-602.*

resultados significativos nos seus processos iniciais. Essas dificuldades de integração conviveram com o período de reconstrução européia, o que contribuiu ainda mais para as dificuldades vivenciadas na adaptação de suas estruturas para a nova competitividade criada através do "afrouxamento" de fronteiras nacionais. Nesse sentido, em 1953, a Benelux planejou, através da doação de metade do capital dos membros principais, a criação de um Fundo Comum destinado a auxiliar cada país membro a estruturar seus sistemas frente à nova formação integrada. Ademais, a Benelux introduziu uma tarifa alfandegária comum externa, e em seguida previu que seriam abolidas as barreiras alfandegárias internas, para o estabelecimento de uma união aduaneira. Porém, a idéia da criação de um fundo comum não conseguiu sustentação na criação do Tratado de Benelux, assinado em 1958[467].

O Tratado final da União Econômica entre os países formadores da Benelux só foi firmado em 1958, prevendo o intercâmbio de bens entre países signatários, *"(...) livres de impostos sobre importação e de impostos indiretos internos (...)*", proibindo qualquer dispositivo previsto na legislação nacional que estabelecesse discriminação ou distorção das condições competitivas entre os três países formadores. *"(...) Todavia, nem a harmonização dos tributos indiretos internos, nem a união econômica, chegaram a ser concretizados (...)"*, sobretudo pela divergência de interesses nacionais entre os países membros. Além disso, *"(...) quando não houver nenhum objetivo supranacional para contrabalançar tais conflitos, a harmonização representará uma ilusão vazia, como demonstrado no caso Benelux"*[468].

A Benelux, não obstante sua intenção inicial de integração econômica, não conseguiu lograr os seus objetivos, especialmente no que diz respeito à superação de determinadas premissas estabelecidas em sua criação.

Várias lições foram tiradas da formação da Benelux, dentre as quais a experiência da concretização suave, sem maiores dificuldades, da união alfandegária, pois neste ponto o programa tinha perfeita coordenação com os objetivos reais da união. No entanto, a *"(...) aspiração para a harmonização dos impostos internos indiretos, ultrapassou as intenções verdadeiras da União"*.[469] A impossibilidade de harmonização dos tributos internos indiretos, decorrentes dos problemas vislumbrados pela integração da Benelux, serviu de lição para as ulteriores experiências integrativas na Europa, como

---

[467] *BIRD, Richard.* ***Regional Policies in a Common Market****. In: SHOUP, Carl.* ***Fiscal Harmonization in Common Markets****. Volume I. Theory. Op.cit.,* p. 429-430.
[468] TILBERY, Henry. *Op.cit.*, p. 55.
[469] *Idem*, p. 55-56.

demonstra *Richard Bird,* ao analisar a dificuldade vivenciada no âmbito da Benelux para alcançar a livre circulação de bens públicos e privados através da abertura de fronteiras nacionais, e a inviabilidade dessa política limitada a certos setores[470]. Era necessário, segundo *Bird*, evidentemente, uma atuação mais ampla para alcançar o princípio da igualdade de oportunidades vigorantes em um mercado comum.[471]

Atualmente, a Benelux segue ativa, e os países membros assinaram em junho de 2008 um novo Tratado, reforçando os objetivos integrativos do grupo, denominado Tratado da "União Benelux".

Assim, de fato, enquanto a Benelux teve nítidos problemas para ultrapassar a etapa de união aduaneira, podemos afirmar que o primeiro mercado comum concretizado na Europa foi o mercado setorial da CECA, com a participação da França, República Federal da Alemanha, Itália, Bélgica, Holanda e Luxemburgo, com a criação de órgão supra-nacional da comunidade - Alta Autoridade -, instalada em 1952, e com previsão de livre circulação de carvão e aço entre seus países membros, tendo início em 1953. Outorgou-se à Alta Autoridade um poder tributário na base de 1% sobre os produtos abrangidos pelo Tratado – o primeiro tributo internacional na história da recente integração européia.[472]

A CECA – Comunidade Européia do Carvão e do Aço, criada em 1951, pelo Tratado de Paris, apresentou programa de integração para a formação de um mercado comum setorizado, destinado a garantir a livre circulação referente aos produtos derivados de aço e carvão. O mercado comum setorizado foi viabilizado, conforme destacou *G. K. Shaw*, através de uma Harmonização Fiscal setorizada nos aspectos administrativos e legislativos referentes a esses produtos, o que dizia respeito, sobretudo aos impostos indiretos e demais direitos aduaneiros[473].

Outra questão envolvendo a Harmonização Fiscal na CECA foi a maior flexibilização das decisões envoltas à viabilizar a integração, haja vista que as decisões da Alta Autoridade não necessitavam de unanimidade para sua aprovação. Essa opção favoreceu a implementação de diversas políticas harmonizadoras, notadamente no que diz respeito às áreas mais problemáticas, bem como a própria diminuição da interferência de interesses nacionais – muito embora com bastante relutância nos períodos iniciais - perante o órgão supranacional da CECA. Uma das principais

---

[470] *BIRD, Richard.* ***Regional Policies in a Common Market****. Op.cit.,* p. 408.
[471] *Idem,* p. 412.
[472] TILBERY, Henry.*Op.cit.*, p. 56.
[473] *SHAW, G. K.* ***European Economic Integration and Stabilization Policy****. Op.cit.,* p. 345; 387.

preocupações da CECA foi verificada no que diz respeito à Harmonização dos custos de transporte intra-bloco, especificamente aos produtos derivados de carvão e aço, inclusive com estudos propondo a unificação dos custos de transporte[474].

De qualquer maneira, *Richard Bird* destaca que a experiência da CECA não providenciou muito mais do que um teste para a viabilidade de uma política comum supranacional regional de assistência, bem como de verificar a possibilidade potencial de harmonização de políticas nacionais. Ainda, para *Bird*, a principal contribuição trazida pela CECA para a política regional foi verificada nas tentativas "burocráticas" de compreender o problema. A Alta Autoridade, nesse sentido, publicou muitos estudos específicos sobre o tema, o que de fato influenciou notadamente as políticas regionais na Comunidade Econômica Européia[475].

Como destacou *Shibata*, foram intensos os estudos específicos à harmonização fiscal no âmbito da CECA, sendo que a mais notável manifestação desses estudos técnicos foi a elaboração do Relatório *Tinbergen*, através de um Comitê de especialistas liderados por *Jan Tinbergen*, demonstrando a grande preocupação com a matéria fiscal dedicada no seio da CECA. Como já destacamos, o relatório foi publicado em março de 1953[476].

4.1.2. Comunidade Econômica Européia

O sucesso da integração dos setores do carvão e aço serviu de estímulo aos países europeus, que, instituíram a CEE em 1957, através do Tratado de Roma, dando à Comunidade personalidade jurídica e organização composta por órgãos de atuação supranacional – a Assembléia, o Conselho, a Comissão e o Tribunal.[477] Notadamente direcionada à superação dos problemas vislumbrados pela instauração da Benelux, a CEE procurou de antemão estabelecer seus objetivos e metas que permitissem o amadurecimento do processo integrativo.

Nesse aspecto, o Tratado de Roma, de 1957, [478] em seu artigo 2º, dispõe expressamente que:

> A comunidade tem como missão promover, pelo estabelecimento de um **mercado comum** e pela aproximação progressiva das políticas econômicas dos Estados membros, um desenvolvimento harmonioso das atividades

[474] *BIRD, Richard.* ***Regional Policies in a Common Market****. Op.cit.,* p. 431.
[475] *Idem,* p. 431-432.
[476] *SHIBATA, Hirofumi.* ***Tax Harmonization in the European Free Trade Association****. Op.cit.,* p. 440.
[477] TILBERY, Henry.*Op.cit*., p. 56-57.
[478] Tratado que Institui a Comunidade Econômica Européia (Tratado de Roma), 1957. Anexo *In:* PABST, Haroldo. *Op.cit*., p. 150-151.

> econômicas no seio da Comunidade, uma expansão econômica contínua e equilibrada, um maior grau de estabilidade, um aumento acelerado do nível de vida e relações mais estreitas entre os Estados que a integram. (grifo nosso).

E para alcançar tais finalidades, a Comunidade Econômica Européia - artigo 3º do Tratado de Roma - utilizará os seguintes instrumentos:

> a) a eliminação, entre os Estados membros, dos direitos aduaneiros e das restrições quantitativas à importação e à exportação de mercadorias, bem como de todas as medidas de efeito equivalente; b) o estabelecimento de uma pauta aduaneira comum e de uma política comercial comum em relação aos Estados terceiros; **c) a abolição, entre os Estados membros, dos obstáculos à livre circulação de pessoas, de serviços e de capitais**, (...) (grifo nosso).

Conforme destacou *Clara K. Sullivan,* o artigo 9º do Tratado de Roma fixou que a CEE estava firmada em uma união aduaneira, que seria entendida como uma área na qual países membros são convocados à eliminarem todos os custos e mudanças de efeitos equivalentes, bem como restrições quantitativas que pudessem prejudicar a circulação de produtos entre os países membros.[479]

Assim, o Tratado de Roma previu dispositivos expressos destinados ao favorecimento da livre circulação, tanto de mercadorias - art. 9º e ss -, como de pessoas, serviços e capitais - Art. 48º e ss -, prevendo inclusive o período em que o mercado comum seria progressivamente implantado no seio da Comunidade - art. 8º.[480]

Ademais, no Capítulo II "Disposições Fiscais", os artigos 95, 96, 97, 98, 99 e 100 dispõem expressamente sobre matéria tributária. Os artigos 95 e 96 procuram introduzir ajustes nos impostos internos nas fronteiras, evitando distorções[481]. Por isso, o Tratado veda a imposição compensatória de impostos internos sobre mercadorias

---

[479] *SULLIVAN, Clara, K.* ***Indirect Taxation and Goals of the European Economic Community****. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. II. Practice. Op.cit.*, p. 05.

[480] PABST, Haroldo. *Op.cit.,* p. 150-151.

[481] Artigo 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 produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados membros imposições de modo a proteger indiretamente outras produções. Os Estados membros eliminarão ou corrigirão, o mais tardar no início da 2ª fase, as disposições existentes à data de entrada em vigor do presente Tratado que sejam contrárias às disposições precedentes".* Artigo 96. *"Os produtos exportados para o território de um dos Estados membros não podem beneficiar de qualquer reembolso de imposições internas superior às imposições que sobre eles tenham incidido, direta ou indiretamente"*. **Tratado de Roma**. *In:* PABST, Haroldo. *Op.cit.,* p. 179.

importadas em *"(...) importância maior do que a incidente sobre produtos similares nacionais - Art.95 - ou a restituição sobre produtos exportados em excesso dos tributos internos, que gravam esses produtos - art.96 (...)"*, como destacou Tilbery. Já que os sistemas de impostos sobre vendas em cascata não possibilitariam o cálculo exato desses ajustes, o artigo 97 previu a possibilidade do uso de alíquotas médias para o cálculo desses justes, visando à criação de mecanismos de ajustes dos tributos objetivando garantir a competição leal entre os países membros[482]. [483]

No que diz respeito à harmonização fiscal, o Tratado de Roma previu, no artigo 99, à harmonização dos impostos sobre o movimento econômico e dos impostos especiais sobre o consumo[484]. Ainda no artigo 99[485], ficou estabelecida a missão da Comissão de proposição, ao Conselho de Ministros, de métodos e medidas mais adequados para possibilitar a harmonização legislativa nacional no que diz respeito à harmonização dos impostos indiretos, voltados à concretização do mercado comum. Nesse aspecto, o artigo exigiu para tais medidas a aprovação por unanimidade, pois ao lado dessas medidas de harmonização legislativa, deveriam observar algumas regras que observassem a manutenção do respeito à soberania dos países membros.

Para *Clara Sullivan*, os artigos 92, 95, 96, 97 e 98 trouxeram ao Tratado de Roma as regras do GATT para aplicação dos tributos internos referentes a produtos nacionais e estrangeiros, com o objetivo de proporcionar o livre comércio protegido contra eventuais incorreções.[486]

---

[482] TILBERY, Henry. *Op.cit.*,p.59-60.

[483]Artigo 97. *"Os Estados membros que cobrem o imposto sobre o volume de negócios segundo o sistema de imposto cumulativo em cascata, podem, para as imposições internas que façam incidir sobre os produtos importados, ou para os reembolsos que concedam aos produtos exportados, proceder à fixação de taxas médias por produto ou grupo de produtos, sem prejuízo, todavia, dos princípios enunciados nos artigos 95º e 96º. Se as alíquotas médias fixadas por um Estado membro não forem conforme a esses princípios, a Comissão dirigirá a esse Estado as diretivas ou decisões adequadas"*. Artigo 98º. *"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 importâncias provenientes de Estados membros, desde que as medidas projetadas tenham sido previamente aprovadas pelo Conselho, deliberando por maioria qualificada, sob proposta da Comissão, para vigorarem por um período de tempo limitado"*. **Tratado de Roma**. Anexo In: PABST, Haroldo. *Op.cit.*, p. 179.

[484] *SULLIVAN, Clara K.* ***Indirect Taxation and Goals of the European Economic Community*** *Op.cit.*, p. 06-07.

[485] Artigo 99: *"O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão e após consulta do Parlamento Europeu, adotará as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos sobre consumos específicos e a outros impostos indiretos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento do mercado interno no prazo previsto no artigo 8º A"*. **Tratado de Roma**. Anexo *In*: PABST, Haroldo. *Op.cit.*, p. 180.

[486] *SULLIVAN, Clara K.* ***Indirect Taxation and Goals of the European Economic Community*** *Op.cit.*, p. 06.

Já o artigo 100[487], previu a possibilidade de aproximação das legislações dos impostos diretos, como o imposto de renda de pessoas físicas e sobre o lucro de empresas. O artigo 100 foi derrogado pelo artigo 100º - A, que mudou o *quorum* necessário para aprovação de diretivas e acrescentou o procedimento necessário para a aprovação dessas disposições normativas comunitárias. O artigo 100 º - B estabeleceu a necessidade de, em 1992, uma reavaliação dos dispositivos que ainda não tivessem sido harmonizados no âmbito da Comunidade.

O artigo 101 fixou a possibilidade da atuação da Comissão frente à distorção fiscal ocasionada pelas diferenças legislativas, regulamentares ou administrativas entre os países, que afetassem as condições de concorrência do mercado comum. Nesse aspecto a Comissão deveria consultar os Estados em causa para eliminar esses efeitos que, por sua vez, poderiam ser efetivados a partir da aceitação voluntária por parte do Estado membro como também através de Diretivas especificamente orientadas ao tema.

O artigo 102 dispôs que, no caso de um Estado membro pretendesse alterar disposições legislativas que pudessem ocasionar distorções nas condições de livre concorrência, deveria necessariamente consultar a Comissão, que recomendaria aos Estados as medidas adequadas para evitar as distorções fiscais. Caso o país membro procedesse com alterações legislativas sem acatar as recomendações da Comissão, não seria possível solicitar que os demais países alterassem suas disposições legislativas para evitar a distorção. Porém, se o Estado membro que não atendesse à recomendação, certamente provocaria uma distorção *"(...) exclusivamente em seu detrimento (...)"*, e o artigo 101 não seria aplicável ao caso. Finalmente, o artigo 220 recomendava aos Estados membros a eliminação da bi-tributação dentro da Comunidade[488].

Clara K. Sullivan destaca, nesse sentido, que os artigos 100 a 102, na realidade implicam na preocupação para a concretização de medidas de harmonização e

---

[487] Capítulo III: A Aproximação das Legislações. Artigo 100: *"O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da comissão, adotará as diretivas para a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados membros que tenham incidência direta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado comum. A assembléia e o Comitê Econômico e Social serão consultados acerca das diretivas cuja execução possa implicar, em um ou mais Estados membros, qualquer alteração de disposição legislativa existente"*. **Tratado de Roma**. Anexo In: PABST, Haroldo. *Op.cit.*, p. 180.

[488]. *"Art. 220º Os Estados membros entabularão entre si, sempre que necessário, negociações destinadas a garantir, em benefício dos seus nacionais: - a proteção das pessoas, bem como o gozo e a proteção do sdireitos, nas mesmas condições que as concedidas por cada Estado aos seus próprios nacionais; - a eliminação da dupla tributação na Comunidade (...)"*. **Tratado de Roma**. Anexo In: PABST, Haroldo. *Op.cit.*, p. 216.

aproximação da administração e legislação no que diz respeito aos sistemas de tributação indireta e direta nos países membros.[489]

Como lembra *Ramón Falcón y Tella* -, a respeito da Comunidade Européia, em estudo anterior ao Tratado de *Maastrich* -, a Harmonização Fiscal, apesar de ser uma peça básica para a integração européia, não se encontra expressamente reconhecida nem entre os objetivos da Comunidade, enunciados no Preâmbulo e no artigo 2º do Tratado de Roma, nem entre as atividades a serem desenvolvidas pela Comunidade, no que se refere o artigo 3º.[490]

Não obstante, este silêncio não pode induzir ao erro, afirma o autor, de descaracterizar a importância da Harmonização em matéria Fiscal, pois, esta não é uma finalidade em si mesma, mas um instrumento apto a buscar a integração e, por esse motivo, a sua não inclusão nos objetivos previstos no artigo 2º. No entanto, *Falcón y Tella* destacou que, se por um lado o artigo 3º não mencionava a Harmonização Fiscal, a doutrina interpretou como implícita a inserção da Harmonização dentre seus objetivos, segundo o qual a ação da Comunidade leva consigo a aproximação das legislações nacionais na medida necessária para o funcionamento do mercado comum. Ainda, no enunciado do artigo 3º, figuram certas atividades como a supressão dos obstáculos à livre circulação de pessoas, serviços e capitais, o estabelecimento de uma política comum no setor de transportes, ou o estabelecimento de um regime que garantisse que a concorrência não seria prejudicada, que dificilmente seriam imagináveis sem a adoção de medidas comunitárias que incidissem no ordenamento tributário interno dos Estados membros[491].

Por sua vez, o artigo 99 previu expressamente a harmonização fiscal dos impostos sobre o volume de vendas, os impostos sobre consumos específicos e outros impostos indiretos, já que estes são tributos de maior incidência sobre as transações comerciais. Não obstante, com base nos artigos 100 e seguintes do Tratado, a atividade de Harmonização Fiscal pôde ser estendida a outros tributos[492].

Os artigos 100 a 102 do Tratado regulam com alcance geral a aproximação de legislações e, portanto, também aplicáveis à matéria tributária. A única exceção estaria

---

[489] *SULLIVAN, Clara K.* ***Indirect Taxation and Goals of the European Economic Community*** *Op.cit.,* p. 07.
[490] *FALCÓN Y TELLA, Ramón.* ***Introduccion al Derecho Financiero y Tributário de las Comunidades Europeas.*** *Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense. Madrid: Editorial Civitas, S.A.,1988, p. 139.*
[491] *FALCÓN Y TELLA, Ramón. Op.cit., p. 139.*
[492] *Idem.*

contida no artigo 100-A que foi introduzido pelo Ato Único Europeu, expressamente estabelecendo a não aplicação às disposições fiscais. Mas, como destaca *Falcón y Tella*, os artigos 100 a 102 servem de complemento material ao artigo 99, já que o Tratado configura a harmonização fiscal como um setor específico no âmbito da aproximação de legislações nacionais, e a redação do artigo 99 não permitiu a exclusão da aplicação dos demais preceitos relativos à aproximação de legislações. Os artigos supracitados mantiveram importância fundamental para a harmonização dos impostos diretos, já que o artigo 99 não previu sua harmonização. Para *Falcón y Tella*, os artigos 100 a 102 proporcionam a base jurídica para a harmonização fiscal em matéria de impostos diretos, ao passo que o artigo 99 fixou o substrato jurídico para a harmonização fiscal em matéria de impostos indiretos[493].

4.1.3. EFTA

Em 1960, fica constituída a Associação Européia de Livre Comércio - *European Free Trade Association* – ou EFTA, constituída pelo Tratado de Estocolmo, do qual fizeram partes a Áustria, Dinamarca, Noruega, Portugal, Suécia, Suíça e Grã-Bretanha, e, posteriormente, Islândia, Finlândia e Lichtenstein, que visava expressamente a liberação comercial e a cooperação econômica entre esses países europeus, notadamente no que diz respeito à abolição de barreiras alfandegárias internas entre os membros, exclusivamente quanto aos produtos industriais originários dos países membros da associação. Vislumbravam a formação de uma Zona de Livre Comércio. Outra formação regional da época foi a União Econômica Nórdica – NORDEK -, firmada entre Dinamarca, Finlândia, Noruega e Suécia, destinada a produzir uma união alfandegária em 1974, e voltada à harmonização da política fiscal e financeira.[494]

Hirofumi Shibata lembra que, desde a elaboração dos Relatórios *Tinbergen* e *Newmark*, no âmbito da CECA e da CEE, respectivamente – que impulsionaram as discussões referentes às possibilidades de Harmonização Fiscal de determinados setores – notadamente dos impostos indiretos -, foi iniciada também no âmbito da EFTA a discussão sobre a Harmonização dos impostos indiretos, que foi impulsionada pela Suécia.

---

[493] *FALCÓN Y TELLA, Ramón. Op.cit., p.* 139-140.

[494] A EFTA foi constituída pela Convenção de Estocolmo, assinada em 04 de janeiro de 1960, tendo como primeiros países membros a Áustria, Dinamarca, Noruega, Portugal, Suécia, Suíça e Reino Unido - Inglaterra, Escócia, País de Gales e Irlanda do Norte. TILBERY, Henry. *Op.cit.,p*. 60-61.

Quando o Ministério do EFTA se reuniu em Stocolmo, em setembro de 1963, a delegação sueca sugeriu que se efetivasse a Harmonização dos impostos indiretos nos países da organização, provavelmente inspirada pelo Informe *Newmark*, publicado na mesma época, segundo *Shibata*[495].

No entanto, apesar da sugestão formulada pela delegação sueca, a maior parte dos países da organização resistiram à sugestão alegando que a harmonização dos impostos indiretos seria matéria a ser considerada em formações integrativas destinadas à alcançar o estágio de união econômicas ou uniões aduaneiras, e não para uma formação que almejava apenas construir uma zona de livre comércio entre seus países membros. Apesar da matéria ter sido retomada em encontros posteriores, na época da publicação de *Shibata*, não havia grande interesse na Harmonização Fiscal dos impostos diretos.

Maior progresso ocorreu com a harmonização dos impostos indiretos, especialmente, pois a EFTA tentou harmonizar a existência de intercâmbios de tratados bilaterais com relação à dupla tributação sobre a renda e capital conforme a estrutura do Modelo da OECD, que havia sido formulado na época, o que inspirou alguns estudos técnicos e recomendações destinadas a estruturar os tratados multilaterais sobre a renda e capitais.[496] De qualquer forma, foi nítida a influência das políticas integrativas da então CEE, fato que acabou sendo reforçado posteriormente.

No Tratado de Estocolmo, os artigos 6º, 7º e 13 proibiram a discriminação de importação e exportações. Na opinião de *Shibata*, havia grande semelhança no tratamento destinado à livre concorrência, de maneira que os artigos 13 a 16 e 17 seriam considerados como regras de competição, assumindo análoga função à exercida pelos artigos 99 e seguintes do Tratado de Roma.[497]

Nesse aspecto, *Shibata* destacou que o artigo 6º do Tratado expressamente proibiu a tributação compensatória de mercadorias importadas com tributos internos, superiores aos tributos que gravassem mercadorias similares, como medida protecionista, bem como também a proibição de encargos fiscais sobre bens para os quais não existisse produção nacional de similares ou apenas em quantidade

[495] *SHIBATA, Hirofumi.* ***Tax Harmonization in the European Free Trade Association****. Op.cit.,* p. 440-441.
[496] *Idem*, p. 440-441.
[497] *Ibidem*, p. 453.

insuficiente, *"(...) protegendo assim mercadorias nacionais diversas, mas que podem substituir as importadas"*.[498]

Por outro lado, o artigo 13 da Convenção de Estocolmo proibiu certas medidas governamentais, subsídios, ou qualquer outro tipo de benefício à exportação – como a dispensa do pagamento do gravame, incluindo a proibição de instituição dessas medidas perante impostos diretos e sobre contribuições sociais, não incluindo nessa proibição os impostos indiretos. Vários estudos de harmonização tributária foram feitos na época visando alcançar a harmonização tributária do EFTA[499]. Posteriormente, as políticas harmonizadoras da CEE, atual União Européia, acabaram abarcando grande parte dos países membros da EFTA – já devidamente incluídos no bloco -, deixando para a esfera da União Européia, as preocupações concernentes à Harmonização Fiscal – notadamente dos impostos indiretos. Com o fortalecimento da Comunidade Européia, a EFTA perdeu a maioria de seus países membros, já que a Áustria, Dinamarca, Portugal, Suécia, Reino Unido e Finlândia, que aderiu no ano de 1986, acabaram entrando para a União Européia. Nesse sentido, atualmente, o EFTA é formado apenas por quatro países: Islândia, Liechtenstein, Noruega e Suíça.

4.1.4. COMECON

Muito embora, as citadas experiências integrativas tenham sido mais conhecidas, asseveramos que não foi somente o EFTA, a CEE, a Benelux e a CECA as únicas organizações regionais que tencionavam a integração através da harmonização tributária na época. Na Europa e Ásia, outro bloco econômico se estruturou, o COMECON – Conselho para Assistência Econômica Mútua. Fundado em 1949, como reação ao Plano *Marshall*, pela URSS e países formadores da "cortina de ferro", criando em 1956 algumas Comissões permanentes que elaboraram diversos acordos destinados à integração dos países membros, visando, sobretudo, *"(...) uma melhor distribuição planejada entre os países membros"*[500].

Richard Bird destacou que a "Harmonização nas Economias" segundo o modelo soviético – em que estavam inseridos China, Mongólia, Coréia do Norte e Vietnã do Norte, que à época seguiam o modelo criado na União Soviética – ocorreu de forma

[498] *SHIBATA, Hirofumi.* ***Tax Harmonization in the European Free Trade Association****. Op.cit.,* p. 453.
[499] *Idem*, p. 452.
[500] TILBERY, Henry.*Op.cit.*, p. 79-80.

muito diferente das processadas no Ocidente. Esse fato decorreu da própria estrutura específica das economias que seguiam o modelo soviético, que se caracterizaria, segundo o autor pelo sistema socialista de economia. Não obstante as diversidades terminológicas utilizadas por autores à época – "economias socialistas", "socialistas", "divisão internacional socialista", "blocos socialistas" -, o autor prefere distinguir o estágio preliminar da economia socialista do estágio final da economia comunista. O modelo de economia soviético surgiu na década de 1930 após a Primeira Guerra Mundial, e foi adotado depois da Guerra pelos países do Leste Europeu. Não obstante, segundo *Bird*, existiram numerosas variações desse gênero de modelo econômico, em países como Rússia, Polônia, Hungria, Alemanha Oriental, dentre outros, de maneira a impossibilitar o estabelecimento de um modelo internacional geral para a economia socialista. Por esse motivo, *Bird* adotou o termo "modelo de economia soviética" para designar todos os países que em maior ou menor medida foram influenciados por esse sistema[501].

Interessante que a formação do COMECON, em 1964, deu origem ao Banco Internacional para a Cooperação Econômica, que tinha funções análogas ao FMI. E em 1971, cria-se o Banco Internacional de Investimentos, em Moscou, que visava fortalecer a moeda-padrão – "rublo" - utilizada pelo COMECON, o que, para fins de harmonização tributária, teve na influência do sistema tributário da URSS em face dos demais países membros, a principal característica[502]. Neste bloco, a harmonização tributária apresentava um sentido diferente dos países ocidentais, que veiculavam instrumentos tributários destinados a possibilitar a estruturação de etapas de integração econômica, como o mercado comum e a zona de livre comércio.[503]

Uma das principais diferenças entre a integração econômica ocidental e a do COMECON, foi o fato de se tratar de uma integração econômica com "direção central", através de uma economia dirigida, em que, na União Soviética, a distribuição de recursos era controlada por uma Comissão Central de Planejamento – GOSPLAN[504].

O sentido de integração para o COMECON apresentava uma importância diferenciada da noção ocidental. Nesse aspecto, o objetivo da integração econômica

[501] *BIRD, Richard M.* ***Problems of Harmonization in Soviet-Type Economies: the Case of COMECON****. Op.cit.,* p. 606-608
[502] *Idem,* p. 608
[503] TILBERY, Henry. *Op.cit.*, p. 86-87.
[504] *Idem.*

entre as economias "socialistas" estava direcionado ao levantamento e redirecionamento de recursos a serem distribuídos conforme a decisão de um plano central.[505]

De fato, Henry Tilbery diferencia os sistemas econômicos previstos entre as economias "de mercado" e as economias "dirigidas", pois *"(...) nos sistemas econômicos de mercado que se regem pelas leis de uma livre economia, a influência dos impostos sobre o comércio internacional é muito forte, motivando a necessidade da harmonização tributária para evitar distorções. Pelo Contrário, em uma economia de planejamento centralizado, o interesse pela harmonização é mais fraco e tem outro aspecto*".[506]

Em outro sentido, *Richard Bird* evidencia que, ao utilizar a concepção tripartida de *Douglas Dosser* para as concepções de Harmonização Fiscal – equalização, diferencial e "*standart*" – destaca que a Harmonização Fiscal no contexto do COMECON foi mais assemelhada à concepção de "*standartização*", pois, apesar de não existir uma harmonização "*formal*" entre os diversos países que seguiram o modelo de economia soviético, a estrutura fiscal desses países acabou – por influência da Rússia – sendo largamente adotado nos demais países formadores da URSS – cada qual com suas respectivas peculiaridades, naturalmente[507].

---

[505] *BIRD, Richard M.* ***Problems of Harmonization in Soviet-Type Economies: the Case of COMECON.*** *Op.cit.,* p. 610.

[506] Em suma, sobre a COMECON, conclui Henry Tilbery*: "Minha avaliação dos fatos e opiniões citadas é a seguinte: Quando a harmonização tributária nas Uniões Alfandegárias e também nas Associações de Livre Comércio, pode ser considerada como um programa de ajustes nos sistemas tributários dos países membros para eliminar fatores discriminatórios, capazes de criar a distorção da competição internacional, e nos Mercados Comuns, além disso, para criar um único mercado interno dentro do território da união, não percebemos tal ação unificadora, programada e coordenada, nos países do COMECON, mas uma adaptação dos países membros, individualmente, ao padrão tributário soviético, decorrente do mesmo sistema social. É uma aproximação e coordenação que não tem ligação com a questão da formação dos preços do comércio internacional, como é o caso, por exemplo, no Mercado Comum Europeu, mas é um processo que faz parte de uma forma de integração diferente; portanto pode ser considerado como uma espécie sui generis de harmonização tributária".* TILBERY, Henry. *Op.cit.*, p. 88.

[507] *Richard Bird* lembra a posição de *Carl Shoup,* para quem os problemas relativos à Harmonização Fiscal poderiam ser menores no COMECON. No entanto, *Bird* destacou vários pontos em que verificou pequenas diferenças, especialmente na tributação de base. No entanto, a importância destes para o comércio era mínima, devido à fraca ligação entre a qualquer preço interno e os preços internacionais. Este fato é outra razão pela qual não houve qualquer preocupação com a harmonização - porque a ligação entre o comércio e os impostos era fundamentalmente diferente, e muito mais fraca, do tipo soviético, do que ocorria nas economias de mercado. Uma vez que, em geral, a extensão do comércio intrabloco, embora considerável, em nada dependia da elevação barreiras alfandegárias ou de impostos internos. *BIRD, Richard M.* ***Problems of Harmonization in Soviet-Type Economies: the Case of COMECON****. Op.cit.,* p. 653.

De qualquer forma, concorda *Richard Bird* que a Harmonização Fiscal nos países do COMECON teve importância minorada pela própria peculiaridade estrutural que envolvia esses países[508]. A COMECON deixou de existir após o fim da URSS.

4.2. AMÉRICA LATINA

Já na América Latina, vários exemplos históricos podem ser citados, de maneira que apenas apresentaremos algumas considerações gerais acerca dessas formações integrativas, com ênfase nos dispositivos tributários instrumentais para esses objetivos.

Os anseios de integração latino-americana não são recentes, e já no século XIX *Simon Bolívar* já planejava a construção de uma América Latina integrada, pretendendo reunir todas as ex-colônias espanholas, no frustrado Congresso do Panamá, em 1826, chegando a aprovar um *"Tratado de União, Liga e Confederação perpétua entre as repúblicas da Colômbia, América Central, Perú e México"*, que se constituiria na base para uma ação americana integrativa.

O plano de *Bolívar* era a integração política entre as ex-colônias espanholas, o que não incluiu o Brasil, que, aliás, esteve ausente nas iniciais manifestações integrativas da América Latina no século XIX, tanto pela diversidade cultural – derivada da influência portuguesa – como pelos laços estreitos com a coroa inglesa.

Outros integracionistas latino-americanos, tais como *Juan Bautista Alberdi, José Ingenieros, Alejandro F. Bunge, Eliodoro Yàñez e Guillermo Subercaseux* planejaram a integração latino-americana, sem sucesso. No século XIX prevaleceu uma tendência de buscar a integração "política" entre os países latino-americanos de origem "hispânica". Já no início do século XX, temos no ano de 1909, através da idéia de *Alejandro Bunge*, e no ano de 1927, por idéia de *Eliodoro Yáñez* e *Guilermo Subercaseaux*, algumas propostas de formação de uma União Aduaneira na América Latina[509].

Essa tendência vai se manifestar com maior força nos anos seguintes, como demonstra Paulo Roberto de Almeida[510], que elabora uma cronologia bastante interessante, no que concordamos com Haroldo Pabst[511], ao reafirmar a pertinência do estudo fornecido por Paulo Roberto de Almeida. Inicialmente, em 1941, Brasil e

---

[508] *BIRD, Richard M.* ***Problems of Harmonization in Soviet-Type Economies: the Case of COMECON***. *Op.cit.*, p. 652-654.
[509] *EKMEKDJIAN, Miguel Angel.* ***Introducción al Derecho Comunitário Latinoamericano***. 2º ed. Buenos Aires: Desalma, 1996, *p.103-114.*
[510] ALMEIDA, Paulo Roberto de. *Op.cit.*, p. 167-171.
[511] PABST, Haroldo. *Op.cit.*,, p. 01-02.

Argentina fazem um ensaio de "união aduaneira", mas sem resultados efetivos em virtude das diferenças diplomáticas que se manifestaram no período da Segunda Guerra Mundial. Posteriormente, em 1948, cria-se a CEPAL (Comissão Econômica para a América Latina, da ONU), defendendo a idéia de integração regional, notadamente a criação de uma União Aduaneira na América do Sul.

Posteriormente, em 1960, temos a assinatura do Tratado de Montevidéu, criando a Associação Latino-Americana de Livre-Comércio (ALALC), voltada à constituição de um futuro mercado comum regional, mas embasada primordialmente na estrutura de uma zona de livre-comércio. Fixa-se um prazo para a adoção dos dispositivos previstos no Tratado, por parte dos países signatários. Após um longo de período de relativa estagnação do processo integrativo, e de aberturas de listas de exceções, foi assinado, em 1980, o Tratado de Montevidéu, que instituiu a Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), em substituição à ALALC, e voltada a um amplo processo de reestruturação de objetivos, compromissos e modalidades da integração econômica na América Latina, especialmente visando à correção de alguns problemas que ocorreram durante a vigência da ALALC.

No entanto, a ALADI também não logrou o êxito que almejava, devido, sobretudo, à possibilidade de, como previsto no artigo 7º do Tratado de Montevidéu, de 1980, do estabelecimento de acordos regionais entre os participantes da ALADI, o que de fato ocasionou um "redirecionamento" da postura das políticas integrativas latino-americanas.[512]

Em 1988, Brasil e Argentina assinam o "Tratado de Integração, Cooperação e Desenvolvimento", voltado à consolidação do processo integrativo bilateral, bem como à instituição de um espaço econômico comum no prazo máximo de dez anos, além da harmonização das políticas aduaneira, comercial, agrícola, industrial, de transporte e comunicação, dentre outras medidas igualmente relevantes.

A assinatura desse acordo bilateral entre Brasil e Argentina foi o passo decisivo para a aproximação entre os dois países e a futura assinatura do Tratado de Assunção, de 1991, assinado por Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai, e estabelecendo a futura

[512] *" (...) No contexto sul-americano, ainda, houve o relançamento do projeto integracionistada do antigo Pacto Andino, atual Comunidade Andina de Nações (CAN), com a assinatura do Protocolo de Trujillo, no Peru, em data de 10 de março do ano de 1996"*. GOMES, Eduardo Biacchi. **Assimetrias na América do Sul: Viés de Desenvolvimento a partir da Democracia e dos Direitos Humanos.** Revista de Informação Legislativa. Senado Federal. Disponível em: www2.senado.gov.br (último acesso em 20.01.2008)

criação de um mercado comum entre os países signatários, o denominado MERCOSUL, que entraria a partir de 31 de dezembro de 1994.

Destacamos também, em 1991, a assinatura do Protocolo de Brasília para Solução de Controvérsias, e posteriormente, em 1994, a assinatura do Protocolo de Ouro Preto, destinado à constituição de uma estrutura institucional para o MERCOSUL, estabelecendo a natureza de sujeito de direito internacional ao Bloco, além da criação de dispositivos visando à harmonização das legislações e políticas inter-estatais. Atualmente, o MERCOSUL caminha lentamente entre o que poderíamos chamar de Zona de Livre Comércio e União Aduaneira, muito embora haja clara divergência doutrinária quanto à inserção de uma ou outra etapa integrativa do Bloco Mercosulino.

Não obstante não constituírem um legítimo bloco "latino-americano", citamos também na América do Norte a criação do NAFTA, que se constituiu em um Acordo assinado por Canadá, México e Estados Unidos da América, e que consiste na introdução de uma Zona de Livre Comércio. No entanto, esta Zona de Livre Comércio é limitada em certos aspectos. Desta maneira, muito embora os Estados Unidos da América e o Canadá mantenham a livre circulação entre eles, o México é alvo de larga discriminação na circulação para os outros dois membros[513].

Destacamos também a tentativa de implantação da ALCA - Área de Livre Comércio das Américas -, que teve como grande idealizador os EUA, sendo projetada para a criação de uma zona de livre comércio entre praticamente todos os países do continente americano, mas que até o presente momento ainda não foi implantada[514].

Nesse sentido, vejamos algumas peculiaridades de algumas formações integrativas latino-americanas, com destaque na existência – ou inexistência – de dispositivos tributários em seus dispositivos fundacionais.

4.2.1. MCCA

Marion Hamilton Gillin explicou que a integração na América Central não era uma "idéia nova", pois os cinco países da América Central já apresentavam precedentes para união de dois agrupamentos coloniais desde 1824. No entanto, somente em 1952 é que se iniciam as discussões sobre a viabilidade de um acordo formal que criaria o

[513] MARTINS, Ives Gandra. **Aproximação de Sistemas Tributários.** *Op.cit.*, p. 07.
[514] BAPTISTA, Luiz Olavo. **Alca -Notas Sobre o Impacto da ALCA Sobre o Sistema Jurídico Brasileiro.** Disponível em: http://www2.mre.gov.br/alca/Artigos/alcanotas.htm (último acesso em 20.01.2008)

Mercado Comum da América Central, que foi uma das mais antigas formações integrativas posteriores à Segunda Guerra Mundial[515].

A formação do Mercado Comum da América Central – MCCA -, que teve origem inicialmente pelo Tratado multilateral de Livre Comércio e Integração Econômica (1958), assinados por Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras e Nicarágua, bem como em 1960, consolidou-se com a assinatura do Tratado Geral de Integração Econômica Centro Americana, constituído por El Salvador, Guatemala, Honduras e Nicarágua e Costa Rica (1962), e conseguiu alcançar o estágio de união aduaneira, pois estabeleceu o livre intercâmbio dentro da associação, bem como a fixação de acordo sobre uma tarifa externa comum para a importação de países provenientes de países terceiros. Mas o que mais chamou a atenção foi que, em 1961 começa a funcionar o Banco de Integração Econômica Centroamericano e, em 1964, foi concluído um convênio sobre a União Monetária Centroamericana[516].

Durante esse período, foram elaborados diversos estudos do Comitê de Cooperação Econômica do Mercado Comum da América Central, composto pelos cinco ministros da Economia, para verificar quais os melhores caminhos a serem adotados pela formação integrativa. Durante seis anos, elaboraram cerca de oitenta e três resoluções, destacando que, desde 1958 os estudos formulados pelo Comitê já apresentavam disposições em matéria fiscal, que demonstrava preocupação com a interação dos assuntos fiscais relacionados ao desenvolvimento econômico do Bloco[517].

Com relação aos dispositivos tributários dos dois Tratados que fundamentam o MCCA, primeiramente no Tratado Multilateral, Henry Tibery destacou que os artigos 1° e 4° evidenciam a intenção de formação de uma União Alfandegária entre os países membros, pois o artigo 1º previa a abolição de tarifas internas e o 4º a fixação de uma tarifa alfandegária externa comum. No entanto, o Tratado Geral alterou a redação do Tratado Multilateral, que utilizava no artigo 1º, a expressão "mercado comum", a ser firmado pelos Estados membros, se comprometendo a constituir *"(...) uma união aduaneira"* entre seus partícipes. No entanto, o artigo 2º, referindo-se ao artigo 1º predispõe que os países instituiriam uma zona de livre comércio. Por esse motivo, embora a palavra utilizada no artigo 1º seja de "mercado comum", parece que na

[515]*GILLIM, Marion Hamilton.* ***The Fiscal Aspects of the Central American Common Market****. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. II. Op.cit., p. 481.*
[516] *Idem, p. 482.*
[517] *Ibidem,* p. 481.

realidade, a associação vislumbrava alcançar o estágio de união alfandegária, como *"(...) ponto de partida para uma união econômica perfeita"*[518].

Nesse sentido, são vários os dispositivos do Tratado Multilateral e do Tratado Geral que se referem à matéria tributária, tais como o art. 9º, letra b), que veda a imposição de tributos sobre produtos originários de países membros, apresentando um expresso dispositivo contra distorção no comércio intra-bloco. Já no artigo 6 do Tratado Geral estabelece que um país membro, como destaca Tilbery *"(...) que sujeita certos produtos a imposto sobre vendas, distribuição ou consumo pode tributar com os mesmos montantes mercadorias da mesma natureza, importadas de outro país membro, caso em que deve impor, também, às mercadorias da mesma espécie importadas de terceiros países, no mínimo, os mesmos encargos"*. [519]

Além disso, tanto o Tratado Multilateral, como o Tratado Geral apresentaram dispositivos destinados a suprimir distorções originárias das exportações para outros países membros, através da concessão de incentivos, ambos previstos no artigo 11.

O artigo 19 do Tratado Multilateral estabeleceu o estabelecimento de *"(...) um mesmo regime fiscal para artigos destacados e mercadorias sujeitas a impostos de produção, de venda ou de consumo"*. No Tratado Geral, no artigo 19, temos também a previsão de harmonização dos incentivos fiscais a serem estabelecidos entre os países membros, notadamente realizando no menor prazo possível a equiparação das leis e disposições vigentes sobre a matéria.[520]

No que diz respeito à Harmonização dos impostos indiretos, Tilbery destacou a realização de estudos prévios para a estruturação da Harmonização segundo o país do destino, com alíquotas progressivas, conforme a essencialidade dos produtos, mas sem a necessidade de uniformização de alíquotas entre os mesmos[521]. No entanto, para *Gillim*, a Harmonização dos impostos diretos e indiretos permanecia incerta – devido aos numerosos problemas relacionados à matéria fiscal na América Central[522].

4.2.2. ALALC e ALADI

Como lembrou Henry Tilbery, por intermédio da VI Sessão periódica da CEPAL, realizada em Bogotá, a delegação do Uruguai sugeriu a criação de um Comitê

[518] TILBERY, Henry. *Op.cit.*, p.101-102.
[519] *Idem*, p. 100.
[520] *Ibidem*, p. 102.
[521] TILBERY, Henry. *Op.cit.*, p. 104.
[522] *GILLIM, Marion Hamilton.* ***The Fiscal Aspects of the Central American Common Market****. Op.cit., p. 522-523.*

de Comércio destinado a solucionar os problemas práticos que dificultavam o comércio latino-americano. Dentro desse contexto, no âmbito das discussões do Comitê foi elaborada proposta para o estabelecimento de uma zona de livre comércio. Essa proposta, após as negociações – e estudos preliminares – ficou consubstanciada através da assinatura do Tratado de Montevidéu, no dia 18 de fevereiro de 1960, por sete países, dentre os quais, Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguai, Peru e Uruguai, seguindo à adesão da Colômbia – 1961, Equador – 1962, Venezuela – 1966, e Bolívia – em 1967[523]. Cuba tentou adentrar na ALALC desde o início, mas foi recusada, só obtendo a adesão ulteriormente, com a assinatura da ALADI.

A ALALC foi reconhecida como pessoa jurídica de direito internacional, cujos principais órgãos eram o Conselho de Ministros – criado pela Resolução nº 117 da Conferência da ALALC, e as Conferências dos países signatários – previstas nos artigos 34 a 38 do Tratado de Montevidéu -, bem como o Comitê Executivo Permanente – CEP – por sua vez previsto nos artigos 39 a 45

Quanto às fontes normativas da ALALC diz-se que as Resoluções da Conferência tinham força normativa. Já as Resoluções do Comitê Executivo Permanente, apresentavam meramente caráter técnico e administrativo. .

Em 1960, o Tratado de Montevidéu, que instituiu a Associação Latino-Americana de Livre Comércio - em seu artigo 1º, estabelecia expressamente uma "*zona de livre comércio (...)*", como objetivo a ser alcançado pelo bloco, cuja expressão, "zona", significaria o "*(...) conjunto de territórios das Partes Contratantes*".[524]

Para alcançar esse objetivo, o artigo 3º estabelecia que, as partes contratantes eliminarão, gradualmente,

> (...) para o essencial de seu comércio recíproco, os gravames e as restrições de toda ordem que incidem sobre a importação de produtos originários do território de qualquer Parte Contratante. Para os fins do presente Tratado, entende-se por gravames os direitos aduaneiros e quaisquer outros encargos de efeitos equivalentes – **sejam de caráter fiscal**, monetário ou cambial que incidam sobre as importações. O disposto neste artigo não é aplicável às taxas ou encargos análogos, quando correspondam ao custo dos serviços prestados". (grifo nosso).

---

[523] TILBERY, Henry. *Op.cit.*, p. 106.

[524] Artigo 1º*: "Pelo presente Tratado, as Partes Contratantes estabelecem uma zona de livre comércio e instituem a Associação Latino-Americana de Livre Comércio (doravante denominada "Associação) cuja sede é a cidade de Montevidéu (República Oriental do Uruguai). A expressão "Zona" quando mencionada no presente Tratado, significa o conjunto dos territórios das Partes Contratantes*." Artigo 2º *"A zona de livre comércio estabelecida nos termos do presente Tratado se aperfeiçoará num período não superior a 12 (doze) anos, contado a partir da data de sua entrada em vigor."* **Tratado de Montevidéu** – 1960.

Logo, foi tendência expressa manifestada nos acordos de integração regional a fixação prévia do objetivo a ser alcançado pela organização e a eleição de instrumentos para alcançar essa finalidade, especializada na eliminação de gravames e restrições na circulação intra-zonal, com relação aos produtos internos, o que foi previsto também através do período de transição de doze anos, além da criação de listas especiais de produtos – além de uma nomenclatura comum para os mesmos, como previsto no artigo 8º do Tratado.[525] O Tratado ainda estabelecia o Tratamento da Nação mais favorecida, no artigo 18 a 20, assim como o princípio da reciprocidade, através de interpretação extensiva do artigo 13, e cláusulas de salvaguarda, previstas nos artigos 23 a 26[526].

No entanto, dificuldades no processo de integração resultaram na necessidade de uma repactuação do processo integrativo latino-americano. *Marion Hamilton Gillin* afirmava que, na época, o principal problema a ser solucionado pela ALALC não era de origem fiscal, apesar de a América Latina ter demonstrado insteresse forte na reforma tributária, pois existia uma "pequena evidência" de que o sucesso da ALALC dependia de seus planos para a reformulação fiscal entre os países membros. A principal preocupação da ALALC na época não estava relacionada diretamente à matéria fiscal, mas aos problemas relativos aos deveres aduaneiros, tratamentos de bens estrangeiros, transporte, e o balanço do desenvolvimento econômico[527]. As dificuldades negociais entre os países membros, majoradas com os períodos de intensa crise econômica vivenciada naquele período, favoreceram a estagnação do processo integrativo na América latina. No entanto, foram realizados diversos estudos de grande importância para a integração econômica no seio da ALALC, destacando-se a atuação conjunta da OEA/BID para a estruturação de um Programa Conjunto de Tributação, com funções análogas ao papel desempenhado pelo Relatório *Newmark*, na Europa. A maior construção desse programa foi o Modelo de Código Tributário para a América Latina,

---

[525] Ainda, o artigo 54 previa que os países membros deveriam empregar "(...) o máximo de seus esforços, no sentido de orientar suas políticas, com vistas a criação de condições favoráveis ao estabelecimento de um mercado comum latino-americano. Para tal fim, o Comitê realizará estudos e considerará projetos e planos tendentes à consecução desse objetivo, procurando coordenar seus trabalhos com os que realizam outros organismos internacionais". **Tratado de Montevidéu** – 1960.

[526] *GILLIM, Marion Hamilton.* ***The Fiscal Aspects of the Latin América Free Trade Association*** *In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. II. Op.cit., p. 532-533.*

[527] *Gillin* concluiu que o Tratado de Montevidéu contém previsões designadas para prevenir discriminações através de tributos internos pelos países da ALALC contra o capital ou comércio de outros países membros. No entanto, nos primeiros anos, a preocupação com problemas de natureza fiscal não havia ainda sido palco de grandes discussões por parte dos membros da ALALC. *Idem, p. 525.*

que representa a importância à matéria tributária concedida pelas organizações regionais vinculadas ao projeto. Trataremos especificamente do referido Modelo, em tópico específico, haja vista a grande importância – sobretudo histórica – para o desenvolvimento do direito tributário latino-americano.

No entanto, o funcionamento da ALALC foi insatisfatório, como destaca *Miguel Angel Ekmekdjian* ou, nas palavras do autor, *"(...) insuficiente, desequilibrado e dinamicamente decrescente, porque não pôde cumprir os objetivos que haviam fixado no Tratado de Montevidéu, de 1960"*. Esse fato ocorreu por diversos motivos, notadamente no que diz respeito às diferenças entre os níveis de desenvolvimento entre os países membros e a heterogeneidade nas políticas econômicas, notadamente em matéria cambiária, monetária e na abertura dos sistemas econômicos[528].

Para tentar suplantar as dificuldades da integração proporcinada pela ALALC, e consubstanciada numa nova tentativa de impulsionar a integração latino-americana, foi criada a ALADI, em substituição à antiga ALALC[529].

Conforme previsto no artigo 1º do Tratado de Montevidéu – 1980 – a ALADI estava consolidada no prosseguimento do *"(...) processo de integração encaminhado a promover o desenvolvimento econômico-social, harmônico e equilibrado, da região (...)"* e, cujo objetivo expresso – a longo prazo – era o estabelecimento *"(...) em forma gradual e progressiva, de um mercado comum latino-americano"*.

O artigo 2º do Tratado de Montevidéu – 1980 - dispõe sobre os objetivos específicos norteadores da atuação dos países membros – a serem realizados por intermédio das normas contidas no Tratado:*"(...) a promoção e regulação do comércio recíproco, a complementação econômica e o desenvolvimento das ações de cooperação econômica que coadjuvem a ampliação dos mercados (...)"*[530], ao passo que o artigo 3º

---

[528]*EKMEKDJIAN, Miguel Angel.* ***Introducción al Derecho Comunitário Latinoamericano****. Op.cit., p.133.*

[529]*"ARTIGO 1º Pelo presente Tratado, as Partes Contratantes dão prosseguimento ao processo de integração encaminhado a promover o desenvolvimento econômico-social, harmônico e equilibrado, da região e, para esse efeito, instituem a Associação Latino-Americana de Integração (doravante denominada "Associação"), cuja sede é a cidade de Montevidéu, República Oriental do Uruguai. Esse processo terá como objetivo a longo prazo o estabelecimento, em forma gradual e progressiva, de um mercado comum latino-americano"*. **Tratado de Montevidéu (1980).**

[530]*"ARTIGO 2º As normas e mecanismos do presente Tratado, bem como aqueles que em seu âmbito estabeleçam os países-membros, terão por objetivo o desenvolvimento das seguintes funções básicas da Associação: a promoção e regulação do comércio recíproco, a complementação econômica e o desenvolvimento das ações de cooperação econômica que coadjuvem a ampliação dos mercados"*. **Tratado de Montevidéu (1980).**

dispõe sobre os princípios norteadores perante o qual as medidas tomadas pelos países membros devam respeitar na aplicação do Tratado de Montevidéu[531].

A ALADI ainda apresentou o esquema de formação de livre comércio, em que os países concedem reciprocamente uma preferência tarifária regional - PAR, art. 5[532]. Mas o Tratado de Montevidéu abriu a possibilidade da assinatura de acordos regionais derivados desse acordo – artigo 6º -, que seriam os acordos[533] formulados entre todos os países membros, bem como previu espressamente a possibilidade de adoção de acordos de alcance parcial, [534] baseados nos artigos 7º e ss -, especialmente no que diz respeito à possibilidade de concessões recíprocas em matéria tarifária, o que originou o fenômeno

---

[531] *"ARTIGO 3º Na aplicação do presente Tratado e na evolução para seu objetivo final, os países-membros levarão em conta os seguintes princípios: a) Pluralismo, sustentado na vontade dos países-membros para sua integração, acima da diversidade que em matéria política e econômica possa existir na região; b) Convergência que se traduz na multilateralização progressiva dos acordos de alcance parcial, através de negociações periódicas entre os países-membros, em função do estabelecimento do mercado comum latino-americano; c) Flexibilidade, caracterizada pela capacidade para permitir a celebração de acordos de alcance parcial, regulada em forma compatível com a consecução progressiva de sua convergência e pelo fortalecimento dos vínculos de integração; d) Tratamentos diferenciais, estabelecidos na forma que em cada caso se determine, tanto nos mecanismos de alcance regional como nos de alcance parcial, com base em três categorias de países, que se integrarão levando em conta suas características econômico-estruturais. Esses tratamentos serão aplicados em determinada magnitude aos países de desenvolvimento médio e de maneira mais favorável aos países de menor desenvolvimento econômico relativo; e) Múltiplo, para possibilitar distintas formas de ajustes entre os países-membros, em harmonia com os objetivos e funções do processo de integração, utilizando todos os instrumentos capazes de dinamizar e ampliar os mercados a nível regional".* **Tratado de Montevidéu (1980).**

[532] *"ARTIGO 5º Os países-membros outorgar-se-ão reciprocamente uma preferência tarifária regional que será aplicada com referência ao nível que vigore para terceiros países e se sujeitará à regulamentação correspondente."* **Tratado de Montevidéu (1980).**

[533] *"ARTIGO 6º Os acordos de alcance regional são aqueles dos quais participam todos os países-membros. Celebrar-se-ão no âmbito dos objetivos e disposições do presente Tratado e poderão referir-se às matérias e compreender os instrumentos previstos para os acordos de alcance parcial estabelecidos na seção terceira do presente capítulo."* **Tratado de Montevidéu (1980).**

[534] *"ARTIGO 7º Os acordos de alcance parcial são aqueles de cuja celebração não participa a totalidade dos países-membros e propenderão a criar as condições necessárias para aprofundar o processo de integração regional, através de sua progressiva multilateralização. Os direitos e obrigações que forem estabelecidos nos acordos de alcance parcial regerão exclusivamente para os países-membros que os subscrevam ou que a eles aderiram". "ARTIGO 8º Os acordos de alcance parcial poderão ser comerciais, de complementação econômica, agropecuários, de promoção do comércio ou adotar modalidades, em conformidade com o artigo 14 do presente Tratado." "ARTIGO 9º Os acordos de alcance parcial reger-se-ão pelas seguintes normas gerais: a) Deverão estar abertos à adesão, prévia negociação, dos demais países-membros; b) Deverão conter cláusulas que propiciem a convergência, a fim de que seus benefícios alcancem a todos os países-membros; c) Poderão conter cláusulas que propiciem a convergência com outros países latino-americano, em conformidade com os mecanismos estabelecidos no presente Tratado; d) Conterão tratamentos diferenciais em função das três categorias de países reconhecidas pelo presente Tratado, cujas formas de aplicação serão determinadas em cada acordo, bem como procedimentos de negociação para sua revisão periódica, a pedido de qualquer país-membro que se considere prejudicado; e) A desgravação poderá realizar-se para os mesmos produtos ou subposições tarifárias e com base em uma redução percentual referente aos gravames aplicados à importação originária dos países não participantes; f) Deverão ter um prazo mínimo de um ano de duração; e g) Poderão conter, entre outras, normas específicas em matéria de origem, cláusulas de salvaguarda, restrições não-tarifárias, retirada de concessões, renegociação de concessões, denúncia, coordenação e harmonização de políticas. No caso de que essas normas específicas não tenham sido adotadas, serão levadas em conta as disposições de alcance geral que os países-membros estabeleçam sobre as respectivas matérias".* **Tratado de Montevidéu (1980).**

de sub-regionalização no próprio âmbito da ALADI[535], também reforçado pelos artigos 25[536] e e 60[537] do Tratado.

Apesar de não apresentar disposição expressa contendo a necessidade da Harmonização Fiscal entre os países da Associação, devemos lembrar que artigo 44, o artigo 45 e artigo 48 a 51, por sua vez, estabelecem o princípio da "cláusula da nação mais favorecida", à semelhança do dispositivo previsto no GATT 47[538], prevendo disposições expressas destinadas a viabilizar a abertura de fronterias e a livre circulação entre os países membros.[539]

---

[535] *VELAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz*. ***Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Inter-American Development Bank. Integration and Regional Programs Department. Integration, Trade , and Hemispheric Issues Division., In: V. TANZI, V. BARREIX, A; VILLELA, L****.; "Taxation and Integration in Latin America".*** *Inter-American Development Bank, Enero 2007, p. 14-16.*

[536] *"ARTIGO 25 Os países-membros poderão, outrossim, celebrar acordos de alcance parcial com outros países e áreas de integração econômica da América latina, de acordo com as diversas modalidades previstas na seção terceira do capítulo I I do presente Tratado e nos termos das respectivas disposições regulamentares. Sem prejuízo do que precede, estes acordos estarão sujeitos às seguintes normas: a) As concessões que os países-membros participantes outorguem não serão extensivas aos demais países-membros, salvo aos países de menor desenvolvimento econômico relativo; b) Quando um país-membro inclua produtos já negociados em acordos parciais com outros países-membros as concessões que outorgue poderão ser superiores às acordadas com aqueles, caso em que serão realizadas consultas com países-membros afetados, a fim de que sejam encontradas soluções mutuamente satisfatórias, salvo se, nos respectivos acordos parciais, tenham sido pactuadas cláusulas de extensão automática ou de renúncia às preferências incluídas nos acordos parciais a que se refere o presente artigo; e c) Deverão ser apreciados multilateralmente pelos países-membros, no Comitê de representantes, a fim de que o alcance dos acordos pactuados seja conhecido e a participação de outros países-membros nos mesmos seja facilitada."* **Tratado de Montevidéu (1980).**

[537] *"ARTIGO 60 As disposições do presente Tratado não afetarão os direitos e obrigações resultantes de convênios subscritos por qualquer país signatário no período compreendido entre a sua assinatura e o momento da sua ratificação. Para os países que aderirem posteriormente como membros da Associação, as disposições deste artigo se referem aos convênios subscritos anteriormente à sua incorporação. Cada país-membro tomará, não obstante, as providências necessárias para harmonizar as disposições dos convênios vigentes com os objetivos do presente Tratado*". **Tratado de Montevidéu (1980).**

[538] *"ARTIGO 44 As vantagens, favores, franquias, imunidades e privilégios que os países-membros apliquem a produtos originários de ou destinados a qualquer outro país-membro ou não, por decisões ou acordos que não estejam previstos no presente Tratado ou o Acordo de Cartagena, serão imediata e incondicionalmente estendidas aos demais países-membros. ARTIGO 45 As vantagens, favores, franquias, imunidades e privilégios já concedidos ou que forem concedidos em virtude de convênios entre países-membros ou entre estes e terceiros países, a fim de facilitar o tráfico fronteiriço, regerão exclusivamente para os países que subscrevam ou os tenham subscrito*". **Tratado de Montevidéu (1980).**

[539] *"ARTIGO 48 Os capitais procedentes dos países-membros da Associação gozarão no território dos outros países-membros de um tratamento não menos favorável do que o tratamento que se concede aos capitais provenientes de qualquer outro país não membro, sem prejuízo do previsto nos acordos que os países-membros possam celebrar nesta matéria, nos termos do presente Tratado". "ARTIGO 49 Os países-membros poderão estabelecer normas complementares de política comercial que regulem, entre outras matérias, a aplicação de restrições não-tarifárias, o regime de origem, a adoção de cláusulas de salvaguarda, os regimes de fomento às exportações e o tráfico fronteiriço". "ARTIGO 50 Nenhuma disposição do presente Tratado será interpretada como impedimento à adoção e ao cumprimento de medidas destinadas à: a) Proteção da moral pública; b) Aplicação de leis e regulamentos de segurança; c) Regulação das importações ou exportações de armas, munições e outros materiais de guerra e, em circunstâncias excepcionais, de todos os demais artigos militares; d) Proteção da vida a saúde das pessoal, dos animais e dos vegetais; e) Importação do patrimônio nacional de valor artístico, histórico*

Ademais, os artigos 46 e 47[540] estabelecem previsão específica quanto à matéria tributária.

O artigo 46 estabelece a não discrimação de tratamento tributário por parte de um país membro em face de produtos oriundos de outro país membro – princípio da neutralidade ou isonomia -, ao passo que o artigo 47 prevê a necessidade de os países membros evitarem medidas prejudiciais – incluindo a instituição de tributos - aos produtos incluídos na preferência tarifária regional ou em acordos de alcance regional ou parcial, que não forem produzidos em quantidades substanciais em seu território, ou que acarretem *"(...) a anulação ou redução de qualquer concessão ou vantagem obtida por qualquer país-membro, como resultado das negociações respectivas"*. Caso ocorra prejuízo de um país-membro decorrente da situação supracitada, o artigo abre a possibilidade de recorrimento a órgão especializado *"(...) com o propósito de que seja examinada a situação apresentada e sejam formuladas as recomendações que correspondam"*.

Devemos destacar que a previsão da ALADI, sobre a possibilidade de acordos de alcance regional e parcial, acabou sendo determinante para o redimensionamento das políticas integrativas na América Latina, que antes apresentavam com a ALALC e ALADI uma tendência regional – ou multilateral – passando para a assinatura de acordos de alcance parcial, o que sem dúvida favoreceu para a estagnação do processo integrativo especificamente referido à ALADI, e serviu de impulso a acordos sub-regionais no interior da própria ALADI, como foi o caso do MERCOSUL, do qual trataremos ulteriormente. Mas antes, vejamos mais alguns exemplos de formações

---

ou arqueológico; e f) Exportação, utilização e consumo de materiais nucleares, produtos radioativos ou qualquer outro material utilizável no desenvolvimento ou aproveitamento da energia nuclear." "ARTIGO 51 Os produtos importados por um país-membro gozarão de liberdade de trânsito dentro do território dos demais países-membros e estarão sujeitos exclusivamente ao pagamento das taxas normalmente aplicáveis à prestação de serviços." **Tratado de Montevidéu (1980).**

[540] *"ARTIGO 46 Em matéria de impostos, taxas e outras gravames internos, os produtos originários do território de um país-membro gozarão no território dos demais países-membros de um tratamento não menos favorável do que o tratamento que se aplique a produtos similares nacionais. Os países-membros adotarão as providências que, em conformidade com suas respectivas Constituições Nacionais, forem necessárias para dar cumprimento à disposição precedente". "ARTIGO 47 No caso de produtos incluídos na preferência tarifária regional ou em acordos de alcance regional ou parcial, que não forem produzidos ou não se produzam em quantidades substanciais em seu território, cada país-membro tratará de evitar que os tributos ou outras medidas internas, que se apliquem, acarretem a anulação ou redução de qualquer concessão ou vantagem obtida por qualquer país-membro, como resultado das negociações respectivas. Se um país-membro se considerar prejudicado pelas medidas mencionadas no parágrafo anterior, poderá recorrer ao Comitê com o propósito de que seja examinada a situação apresentada e sejam formuladas as recomendações que correspondam".* **Tratado de Montevidéu (1980).**

integrativas que, pela importância, sobretudo, histórica, merecem ser lembradas nesse estudo.

4.2.3. Outros Exemplos da Integração Latino-Americana

Outros exemplos históricos podem ser citados, como a Associação de Livre Comércio do Caribe – CARIFTA -, de 1965, que aprovava uma zona de livre comércio entre Antígua, Barbados, Guiana e Trindade e Tobago, que utilizaria de instrumentos destinados à abolição de *"(...) restrições quantitativas e as tarifas alfandegárias entre os membros, sobre bens originários da região, apenas com exceção de certos bens, constantes de uma lista reservada, cujos direitos alfandegários estão sendo eliminados gradualmente (...)".*[541]

Dentre essas medidas, o CARIFTA também exigiu que, os bens similares, produzidos dentre de um país e importado a outro país membro da associação recebessem o mesmo tratamento fiscal no fim do período de transição, adotando um sistema de harmonização tributária dos tributos internos que incidissem sobre esses bens. Posteriormente, dentro do Tratado de Livre Comércio do Caribe, foi assinado outro pacto entre os Estados da Associação, destinado a aprofundar ainda mais a integração, formando o "Mercado Comum do Caribe Oriental", que, dentre os seus objetivos, almejam a harmonização de políticas tributárias nos países membros[542].

Atualmente, na América Latina, podemos destacar que se tem um lastro vale de Uniões Aduaneiras. Nesse sentido, citamos atualmente a Comunidade Andina das Nações – CAN, que nasce através de três atos principais, o capítulo VIII do acordo de integração subregional andino – Acordo de *Cartagena* -, firmado em 1969, com a formação de uma zona de livre comércio entre Bolívia, Colômbia, Equador e Venezuela, em 1993, que surge após a eliminação de barreiras comerciais entre os citados países, e, em 1995, da vigência de uma Tarifa Externa Comum[543], através da

[541] TILBERY, Henry. *Op.cit.,* p. 104.
[542] *Idem*, p.105.
[543]A União Aduaneira preconizada pela CAN é imperfeita haja vista existirem exceções e aplicações diferenciadas no Equador e na Bolívia. Ainda, a Decisão 370, que institui a TEC, é de obrigatório cumprimento e de aplicação imediata, a todos os países membros, por força do Tratado que cria o Tribunal de Justiça da Comunidade Andina, em 1979, e que estabelece a força cogente das decisões emanadas por esse órgão. Nesse sentido, o artigo 2 dispõe que *"As decisões emitidas pelo Conselho Andino de Ministros de Relações Exteriores e pela Comissão da Comunidade Andina obrigam aos países membros"*. *VELAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz.* ***Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Op.cit.,* p. 13.

Decisão 370. [544] Nada obstante, os objetivos macroeconômicos do Acordo de Cartagena apontam para a integração dos países membros, com a finalidade de firmar uma entidade comunitária que lhes permita competir com países maiores na região. Desta forma, um dos motivos mais importantes para a criação desta associação foi a insatisfação dos países andinos com o funcionamento da ALALC, em especial frente à atitude de alguns países maiores, como o Brasil, Argentina e México, como informa *Miguel Angel Ekmekdjian.*[545]

No CARICOM, a União Aduaneira do Caribe, o Tratado que fixa uma união aduaneira é contemporâneo e entrou em vigor no mesmo tempo em que entra o Tratado constitutivo da Comunidade do Caribe – Tratado de *Chaguaramas*, em 1973, que, por sua vez, foi revisado em 2001, com dispositivos que aprofundam a integração econômica, comercial, tarifária e tributária, notadamente. Diferentemente da CAN, o CARICOM, observando os artigos 7 a 18 do Tratado de *Chaguaramas* revisado – ou o Tratado que cria a Corte de Justiça do CARICOM, utiliza de mecanismos intergovernamentais para a tomada de decisões, respeitando a soberania de seus membros, o que, apesar de não impedir o aprofundamento da integração econômica, complica e torna mais lento esse processo, se observarmos outros processos integrativos voltados à criação de uma união aduaneira, como é de fato objetivo dessa formação regional[546].

Segundo *Miguel Angel Ekmekdjian*, os principais objetivos do CARICOM foram: a) promoção da coordenação da política exterior dos países membros; b) desenvolvimento das áreas de cooperação funcional; c) alcançar integração econômica por meio da criação de um mercado comum[547].

Atualmente, existe uma União Aduaneira em formação com algum texto fundacional, aprovado na seara dos Tratados internacionais, diversas resoluções

[544] Interessante destacar o conteúdo do Artigo 3 do Acordo Andino, que dispõe que as Decisões do Conselho Andino de Ministros e as Resoluções da Secretaria Geral serão diretamente aplicáveis nos Países Membros a partir de sua publicação na Gazeta Oficial do Acordo, a menos que as mesmas assinem um acordo posterior. Quando seu texto assim dispuser, as Decisões requerem a própria incorporação ao direito interno, mediante ato expresso no qual se indicará a sua entrada em vigor em cada país membro. Já o artigo 4 dispõe que os países membros se obrigam a adotar as medidas que sejam necessárias para assegurar o cumprimento das normas que conformam o ordenamento jurídico da Comunidade Andina. *VELAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz*. ***Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Op.cit.*, p. 14.

[545]*EKMEKDJIAN, Miguel Angel.* ***Introducción al Derecho Comunitário Latinoamericano****. Op.cit., p.131.*

[546]*VELAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz*. ***Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Op.cit., p. 14*

[547] *EKMEKDJIAN, Miguel Angel.* ***Introducción al Derecho Comunitário Latinoamericano****. Op.cit., p.131.*

pertinentes entre os Ministros da Economia dos países membros do Sistema de Integração Econômica Centroamericana (STECA), com grupos técnicos que realizam reuniões periódicas. Não obstante, ainda não está concluída a formação da União Aduaneira da região. Podemos afirmar que a única formação regional com aspirações supranacionais expressas, atualmente, na América Latina é a CAN[548]. Aliás, no âmbito da CAN destacou-se a política de Harmonização Fiscal, que atualmente viabilizou a harmonização do IVA entre os países membros. Trataremos do assunto quando comentarmos a implantação do IVA na Comunidade Andina, nos tópicos ulteriores.

Observamos nas formações regionais latino-americanas a consolidação gradativa de uniões aduaneiras – ainda que imperfeitas – mesmo que os objetivos almejem a consolidação de etapas mais avançadas – como a de um mercado comum. Devemos levar em consideração que o processo de integração – enquanto processo, encontra-se em franca evolução.

4.2.4. MERCOSUL

Ainda, na América Latina, citamos o Tratado de Assunção (1991) – que institui o MERCOSUL, com o desejo expresso de constituir um *"(...) Mercado Comum, que deverá estar estabelecido a 31 de dezembro de 1994, e que se denominará "Mercado Comum do Sul" (art.1º).*

E este mercado comum implicaria na

> (...) livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários, de restrições não tarifárias à circulação de mercado e de qualquer outra medida de efeito equivalente; O estabelecimento de uma tarifa externa comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais; A coordenação de

[548]Em suma, em todos os esquemas de União Aduaneira tem-se utilizado instrumentos legais que garantem aplicação mais uniforme possível da tarifa externa comum, bem como de medidas que complementam a formação da união aduaneira. Nesse sentido, mesmo que o grau de harmonização perseguido tenha sido semelhante – união aduaneira -, parece que os mecanismos ou instrumentos utilizados por cada formação regional se diferenciaram. Essa diferença metodológica se justifica também pelo grau de cessão de competência institucional comum estabelecido entre as formações regionais. Assim, quando a supranacionalidade é processo já avançado, ou consolidado, há maior parcela de decisões comuns que vincularão os paises membros, dando às instituições supranacionais a responsabilidade de aprofundar o processo integrativo, ou, ao contrário, se a supranacionalidade é incipiente, ou inexistente, a solução de harmonização se dará conforme a adoção de "fórmulas intergovernamentais", em que os Tratados Internacionais "clássicos" assumem as rédeas da integração, estabelecendo os compromissos inter-estatais. *VELAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz.* ***Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Op.cit, p. 14-15.*

> políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados-Partes – de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, serviços, adequadas de concorrência entre os Estados-Partes; e o **compromisso dos Estados-Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração**. (grifo nosso).

Segundo o Tratado de Assunção, o mercado comum, fundado na reciprocidade de direitos e obrigações entre os países membros (art.2º), utiliza os seguintes instrumentos:

> a) Um programa de liberação comercial, que consistirá em reduções tarifárias progressivas, lineares e automáticas, acompanhadas da eliminação de restrições não tarifárias ou medidas de efeito equivalente, assim como de outras restrições ao comércio entre os Estados-Partes, para chegar a 31 de dezembro de 1994 com tarifa zero, sem barreiras não tarifárias sobre a totalidade do universo tarifário (Anexo I); b) a coordenação de políticas macroeconômicas que se realizará gradualmente e de forma convergente com os programas de desgravação tarifária e eliminação de restrições não tarifárias, indicados na letra anterior; c) Uma tarifa externa comum, que incentiva a competitividade externa dos Estados-Partes; d) **A adoção de acordos setoriais, com o fim de otimizar a utilização e mobilidade dos fatores de produção e alcançar escalas operativas eficientes.** (grifo nosso).

E o Tratado de Assunção prevê, dentre as medidas que servirão de auxílio para a implementação do mercado comum, as medidas de natureza tributária, como expressamente prevê no artigo 7º: *"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"*.

No que diz respeito aos fatos históricos pertinentes à integração no âmbito tributário, destacamos o Tratado de Assunção e a Decisão 22/94 do Conselho Mercado Comum – CMS – que cria a União Aduaneira regulando as exceções à mesma estrutura.[549]

As Decisões do Conselho do Mercado Comum, assim como das Resoluções do Grupo do Mercado Comum e das Diretivas da Comissão do Comércio, são previstas como de cumprimento obrigatório, para todos os países membros do Mercosul, não obstante, não possuam efeito direto.

O artigo 42 do Protodolo de Ouro Preto, de 1994, estabelece que as normas emanadas dos órgãos do MERCOSUL previstos no artigo 2 do Protocolo terão caráter

[549] *VELAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz.* ***Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina***. Op.cit, p. 14-15.

obrigatório e, quando necessário, deverão ser incorporados aos ordenamentos jurídicos nacionais mediante os procedimentos previstos nas legislações de cada país.[550]

Por isso, entendemos que o MERCOSUL se encontra em estágio integrativo que se aproxima mais do CARICOM – e seus mecanismos intergovernamentais – do que a CAN – que tem expressa intenção supranacional. Ainda, a natureza jurídica internacional do MERCOSUL, definida pelo próprio Protocolo de Ouro Preto, viabilizou o denominado "sistema de direito internacional público especial", ao invés de direito comunitário, ou direito da integração, pois existem instituições com certos níveis de supranacionalidade, e normas de obrigatório cumprimento, para os Estados, mas sem apresentar efeito direto, requisito fundamental para o direito comunitário. Em especial, destacamos que a questão tributária do MERCOSUL terá grande importância, em tópicos ulteriores.

Objetivamos elaborar brevíssimo contexto histórico em que foram apresentados alguns dispositivos em matéria tributária que se configuram como instrumentos expressos para alcançar a almejada formação integrativa dos blocos regionais.

O nível integrativo a ser conquistado dependerá dos objetivos previamente fixados, bem como da escolha dos instrumentos – e sua eficiente utilização – para o sucesso dessas medidas.

Naturalmente, esses instrumentos variarão também de acordo com o estágio inicial que aquele conjunto de países apresentará no início de seus acordos, bem como também em decorrência da própria situação econômico-social que cada país – ou mesmo o bloco inteiro – apresentará.

Por isso, as estratégias de integração regional serão variáveis conforme o bloco econômico regional. E, não obstante tenham sido vários os esforços acadêmicos em elaborar "teorias gerais" de formações integrativas, não acreditamos que exista alguma que realmente abarque todas as possibilidades integrativas, que também serão produto das peculiaridades de seus próprios países formadores.

Por exemplo, se um bloco regional visa atingir o nível integrativo de um mercado comum, deve ter como pressuposto a busca pela livre circulação absoluta de bens, serviços, pessoas e capitais – as quatro liberdades. Fixado o objetivo, deve utilizar

[550] *VELAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz.* ***Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina***. Op.cit, *p.15.*

os meios necessários – e possíveis – para alcançar essa meta -, conforme as peculiaridades do bloco, e dos próprios países que o formam.

Observadas as peculiaridades inerentes ao bloco, os melhores instrumentos serão alocados para concretizar a finalidade pré-determinada. Desses instrumentos, certamente as barreiras alfandegárias serão as primeiras a serem suprimidas para viabilizar a livre circulação de mercadorias. Logo, segue-se à supressão de fronteiras, destinados a viabilizar a circulação de pessoas, serviços e capitais.

Podemos vislumbrar instrumentos técnicos – como barreiras alfandegárias; legislativos – como tributos que incidem sobre a exportação e importação, ou sobre a circulação desses bens ou sobre a prestação de serviços ou sobre capitais; ou também a cooperação administrativa entre os países formadores do bloco, exemplificativamente.

Para os objetivos do presente estudo, parece adequado selecionar um instrumento específico – e analisá-lo sob a perspectiva integrativa -, isto é, tornando-o veículo para a integração regional: o tributo sobre a venda, na modalidade sobre o consumo que utiliza a sistemática do valor agregado.

Fixado o instrumento tributário específico, urge selecionar a área em que a integração econômica se fará necessária para possibilitar a correta utilização do tributo.

A teoria que analisa os processos tributários em matéria de integração econômica tem recebido muitas denominações e não parece alcançar unanimidade de opiniões. Isto porque, o processo de integração econômica – e, em especialização temática – o processo de integração tributária -, transforma-se em objeto cognoscível por diversos ramos do conhecimento. Tanto poderíamos analisar a integração tributária – enquanto perspectiva política da tributação, como também pela Ciência das Finanças, procurando elencar os elementos ou estruturas financeiras desse processo. Mas também poderíamos analisá-la sob a perspectiva da política legislativa – no aspecto teórico, como também a análise da criação jurídica que resulta desse processo.

Enfim, variados são os pontos de vista a serem tomados quando se investiga a integração tributária. Por esse motivo é justificada a escolha de um ramo do conhecimento – e sua vinculação metodológica a essa perspectiva de estudo – que melhor se adapte aos nossos objetivos.

Ademais, investigaremos a Teoria da Harmonização Fiscal – ou Tributária, enquanto objeto de investigação por parte da Ciência das Finanças, e por parte da Política Fiscal.

V - A IMPORTÂNCIA DA CODIFICAÇÃO PARA A INTEGRAÇÃO DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS LATINO-AMERICANOS.

5.1. Considerações Introdutórias.

Os Sistemas Tributários Latino-Americanos guardam entre si algumas peculiaridades, fruto de uma evolução em grande parte coordenada pela codificação tributária dos países latino-americanos. Além disso, somaram-se os esforços e estudos integrativos incentivados por organizações internacionais latino-americanas, tais como ALALC, BID, OEA, e CEPAL, a partir da Segunda Guerra Mundial. Tanto o movimento codificador dos sistemas tributários latino-americanos, como a integração regional, inspira-se na experiência européia. O movimento codificador foi iniciado a partir do RAO (*ReichAbgabenOrdnung*), o "Código Tributário do *Reich*", e a influência de *Enno Becker*[551].

O esforço da doutrina pela sistematização do ordenamento tributário alemão, e o ineditismo ínsito à legislação alemã, influenciaram largamente as primeiras tentativas de codificação na América Latina, que teve no México - 1938 -, Argentina -1942 -, 1953 no Brasil, e em 1957 no Uruguai.

Desta forma, sobre o movimento codificador, assevera *Ramón Valdés Costa*:

> O movimento se inicia, como se sabe, no México, com o "Código Fiscal da Federação", de 1938, com soluções muito particularizadas, precedido pela Lei de Justiça Fiscal, de 1926, que se incorpora no Código, e que foi observada por outros Códigos Estaduais. Nos anos seguintes são estruturados valiosos anteprojetos: em 1942, na Argentina, por *Carlos Maria Giuliani Fonrouge*; em 1953, no Brasil, por Rubens Gomes de Souza; e em 1957 no Uruguai, por uma comissão mista de professores, funcionários e profissionais, à qual nos coube presidir. A sorte destes anteprojetos foi diversa, mas indubitavelmente exerceram influência no direito positivo dos respectivos países e, depois, na elaboração do Modelo de Código Tributário para a América Latina, cuja Comissão Redatora integramos com os dois mencionados juristas. Simultaneamente, dá-se na Argentina a aprovação de Códigos Tributários provinciais que seguem o exemplo do de Buenos Aires, obra notoriamente influenciada por *Dino Jarach*. A estes se acrescenta a lei nacional, de caráter geral - e portanto assimilável a um código, como a Lei Geral Tributária Espanhola – que, com modificações não-fundamentais, perdura com a sua numeração original de 11.683, sobre a qual influiu o destacado jurista argentino *Jorge Tejerina*. Todos esses anteprojetos, códigos e leis, recolhem, em maior ou menor grau, as contemporâneas e novas teorias do direito tributário, difundidas na América Latina especialmente pela doutrina italiana, que por sua vez havia recebido um forte influxo da doutrina

[551] *VALDÉS COSTA, Ramón*. **A Codificação Tributária na América Latina.** Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. COORDENADOR: MACHADO, Brandão. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 241-242.

> e legislação alemãs, particularmente de *Enno Becker* e seu *ReichAbgabenOrdnung.*[552]

Perceptível que a codificação dos sistemas tributários liderada pelo Código Tributário Alemão, e que teve reflexos tanto no Direito Tributário Europeu, como no Direito Tributário Latino-Americano, bem como as teorias e concepções que pulsavam na época, foram adotadas em considerável parcela das legislações tributárias, prova de que o processo de desenvolvimento dos sistemas tributários pertencentes aos Estados Soberanos Europeus e Latino-Americanos apresenta certa coerência, pois em maior ou em menor medida acabaram sendo influenciados por circunstâncias jurídicas comuns.

Naturalmente, cada sistema tributário seguiu instituição e evolução específicas, o que pode ser considerado como um fator inerente à própria complexidade que cada ordenamento jurídico apresenta, bem como também relacionado às tendências doutrinárias, legislativas e jurisprudenciais de cada país, não esquecendo de que os fatores sociais, culturais, econômicos e políticos específicos de cada nação também influenciaram na consolidação de seus sistemas jurídicos.

Todos esses esforços resultaram em certa convergência entre os sistemas tributários dos países latino-americanos, notadamente os que foram diretamente influenciados pelas Organizações Internacionais supracitadas, bem como dos próprios esforços de sistematizar o Direito Tributário Europeu. Por isso, a aproximação de disposições tributárias entre países diferentes é facilmente verificada, muito embora deva ser feita com as reservas próprias da ciência apta a investigar cada ordenamento jurídico específico. Para fins de integração regional, a codificação tributária nos países da América Latina merece especial atenção, justamente pela criação de um dos mais importantes instrumentos de integração já idealizados, o que faremos menção expressa no próximo tópico: O Modelo de Código Tributário para a América latina.

5.2. O Modelo de Código Tributário para a América Latina. BID-OEA.

A integração latino-americana foi objetivo perseguido insistentemente por diversos organismos internacionais. No processo de integração latino-americano, observamos a utilização de mecanismos pioneiros, que apresentaram peculiaridades e inovações, se levarmos em consideração os processos integrativos europeus.

---

[552] *VALDÉS COSTA, Ramón*. **A Codificação Tributária na América Latina.** *Op.cit.*, p. 241-243.

A OEA - Organização dos Estados Americanos - e o BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento - lançaram o "Programa Conjunto de Tributação OEA-BID", que apresentava diversos mecanismos, pesquisas e iniciativas que propiciaram o incentivo à integração regional dos sistemas tributários nacionais, relacionados especificamente aos países membros da ALALC. Dentre as metas do Programa citamos especialmente a criação de um "Modelo de Código Tributário para a América Latina", organizado por *Carlos Giuliani Fourouge, Ramon Valdés Costa e* Rubens Gomes de Souza, fazendo parte das medidas tomadas no Programa Conjunto de Tributação da OEA/BID/CEPAL, estruturado no ano de 1967.[553]

Nesse sentido, como lembra Henry Tilbery, na elaboração do Código Tributário, duas possibilidades foram consideradas para sua implementação: a) a codificação que se limitaria a dispor de conjunto de normas substanciais gerais e processuais de caráter geral; b) a codificação sobre dispositivos específicos relacionados aos tributos que integram os sistemas tributários.

Os elaboradores do Código decidiram, então, limitarem a construção código tributário segundo a primeira orientação – princípios e normas substanciais e processuais de caráter geral. Mas expressaram que a elaboração de um "Segundo Modelo" seria construído em fase posterior, possivelmente com a introdução das disposições do modelo nos ordenamentos jurídicos nacionais. Este segundo modelo, a princípio, conteria *"(...) as disposições específicas relativas às diversas espécies dos impostos, taxas e contribuições haverá de ser elaborado em uma fase posterior"*. Como destacou Tilbery, na época: *"(...)* U*ma vez disponível este Código Tributário Padrão, o que importará então, é que os países da ALALC se aproveitem efetivamente, deste Modelo na reestruturação dos seus sistemas tributários"*.[554]

O Modelo de Código Tributário para a América Latina foi estruturado em dezessete pontos específicos: 1) Âmbito de Aplicação e Fontes do Direito Tributário (arts 1-12); 2) Conceito e categorias de tributos (arts. 13-17); 3) Conceito e Elementos da Obrigação Tributária (arts.18-20); 4) Sujeitos Ativos (art.21); 5) Sujeitos Passivos (arts.22-31); 6) Domicílio Tributário (arts.32-36); 7) Fato Gerador (art.37-40); 8) Meios de Extinção (art. 41); 9) Pagamento (arts. 42-47); 10) Compensação (arts.48-50); 11) Transação (arts.51 e 52); 12) Confusão (art.53); 13) Remissão (art.54); 14) Prescrição

[553] *VALDÉS COSTA, Ramón.* **A Codificação Tributária na América Latina.** *Op.cit.,* p. 241-242.
[554] TILBERY, Henry. *Op.cit.,* p. 145-146

(art.55-60); 15) Juros (art.61-62); 16) Privilégios (arts. 63 a 64); 17) Isenção (arts.65-68).[555]

Infelizmente, apesar da intenção expressa de elaboração do Segundo Modelo de Código Tributário voltado especificamente para dispositivos específicos sobre as classificações de espécies tributárias e seus regimes, em uma segunda fase da harmonização tributária latino-americana, nunca chegou a ser concretizada.

A etapa final do Programa de Tributação para a América Latina consistia na elaboração de um estudo comparado entre os Códigos Tributários vigentes à época e as disposições previstas no "Modelo". Esse estudo comparativo foi publicado pela Associação Latino-Americana de Livre Comércio, por intermédio da Secretaria Geral da Organização dos Estados Americanos – OEA, como parte derradeira do Programa Conjunto de Tributação OEA/BID. O estudo comparado foi idealizado pela 1º Reunião dos Diretores da Tributação nos países da ALALC, no ano de 1969, que entenderam pela necessidade de que os paises membros realizassem uma pesquisa comparativa entre seus próprios sistemas tributários e as disposições previstas no Modelo[556].

O trabalho comparativo foi devidamente executado pelos diversos países membros e publicado em 19 de maio de 1970, sob o título "Análise Comparativa das Normas Substantivas do Modelo de Código Tributário com as dos Códigos Vigentes nos Países-Membros da ALALC". Felizmente, a tradução em português dessa obra foi publicada no Brasil, por iniciativa do professor Ruy Barbosa Nogueira[557]. Como o

---

[555] **Análise Comparativa das Normas Substantivas do Modelo de Código Tributário com a dos Códigos Vigentes nos Países-Membros da ALALC**. Associação Latino-Americana de Livre Comércio. Secretaria Geral da Organização dos Estados Americanos. Programa Conjunto de Tributação OEA/BID. Washington D.C., 1970. A tradução integral do trabalho foi publicada como anexo na obra: *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa**. Direito Tributário Comparado**. São Paulo: Edição Saraiva, 1971, p. 244-245.

[556] *Idem*, p. 237-330.

[557] Transcrevemos trecho inicial do estudo, que parece de extrema importância. Nesse sentido, a reunião considerou necessário levar adiante *"(...) os trabalhos do programa de harmonização tributária sem incorrer em dispersão de esforços e evitando a duplicação de trabalhos, se solicite aos organismos internacionais que se dediquem a estudos sobre matérias tributárias e cujos representantes tenham participado desta reunião, toda a cooperação e o material disponível sobre a matéria e acordou iniciar desde já contatos e intercâmbio de informações através das delegações participantes desta primeira reunião, a fim de dar início imediato a estes novos trabalhos da Associação. Conseqüentemente, com esta recomendação, o Programa Conjunto desejou contribuir com o presente estudo e análise comparativa das normas substantivas do citado Modelo de Código com as vigentes na Argentina, Brasil, Chile, Equador, México e Peru. Este propósito não diz respeito aos demais países – Bolívia, Colômbia, Paraguai, Uruguai e Venezuela – por não existir neles um instrumento legal que tenha consolidado tais normas substantivas. Empreendê-lo seria temerário, por não estar codificada esta parte de sua legislação tributária, e ao mesmo tempo seria difícil dispor dos respectivos textos vigentes. Especificando mais o campo de interesse deste trabalho, a matéria jurídico-tributária contida tanto no modelo como nos códigos dos 6 países, dividiu-se em três grandes setores: normas substantivas, normas repressivas (denominadas penais ou punitivas na maior parte dos países, e que inclui tipificação das infrações e a*

trabalho apresenta expresso interesse comparativo, é possível vislumbrar todos os dispositivos do Modelo de Código Tributário para a América Latina, em comparação com os dispositivos presentes nos códigos tributários nacionais à época.

A metodologia comparativa adotada no trabalho foi a seguinte: **a)** com base nos enunciados previstos em cada ponto do Modelo, foi discutido o tratamento dessas matérias nos países que possuíam codificação. Assim, para cada ponto previsto no Modelo, foi demonstrado como a matéria era tratada nos códigos nacionais, suas semelhanças com o modelo e suas diferenças; **b)** Ficou registrado estudo comparado sobre determinadas matérias comumente trabalhadas nos Códigos nacionais, referentes aos pontos de omissão do Modelo: 1) Integração da Legislação Tributária; 2) Competência Tributária Ativa e suas Limitações; 3) O Fato Gerador das Taxas; 4) Requisitos da Contribuição de Melhoria; 5) Capacidade Tributária Passiva; 6) Representação Tributária; 7) Crédito Tributário; 8) Modalidades Especiais do Pagamento e sua Imputação. Certamente essa segunda etapa do estudo comparativo remetia-se à orientação para a construção do Segundo Modelo; **c)** Conclusões da análise comparativa entre os dispositivos do Modelo e dos Códigos Nacionais dos países analisados.

Por exemplo, quanto ao conceito e elementos da obrigação tributária - previstos nos artigos 18 a 20[558] do Modelo -, apenas apresentavam conceituação de obrigação tributária os códigos do Brasil, Equador, México e Peru. Atribuem-lhe obrigação legal, com preeminência sobre obrigações contratuais. Por outro lado, somente o Modelo apresentava na definição da obrigação tributária, com caráter de vínculo jurídico pessoal, excluindo a possibilidade de obrigações reais, atribuindo-lhes caráter acessório voltada à manutenção da obrigação pessoal, sendo somente concedida a essa a *"(...) índole substantiva"*. Ademais, *"(...) o reconhecimento expresso do fato gerador, como pressuposto da obrigação tributária, existe nos códigos mencionados, exceto no do*

---

cominação de sanções), e normas processuais. Dentre estes setores tomou-se o primeiro, para concentrar nele o esforço, com a intenção de realizar igual trabalho em relação aos outros dois setores, posteriormente". **Análise Comparativa das Normas Substantivas do Modelo de Código Tributário com a dos Códigos Vigentes nos Países-Membros da ALALC.** *Op.cit.*, p. 237-330.

[558] **Conceito de Obrigação Tributária**. *"Art. 18 – A obrigação tributária surge entre o Estado ou outros entes públicos e os sujeitos passivos enquanto ocorre o pressuposto de fato previsto na lei. Constitui um vínculo de caráter pessoal ainda que seu cumprimento se assegure mediante garantia real ou privilégios especiais"*. **Preeminência da Obrigação Legal sobre a Contratual**. *"Art. 19 – Os Convênios referentes à matéria tributária celebrados entre particulares não são oponíveis ao fisco"*. **Juridicidade que não atinge a obrigação tributária.** *"Art. 20 – A obrigação tributária não será atingida por circunstâncias relativas à validade dos atos ou à natureza do objeto pretendido pelas partes, nem pelos efeitos que os fatos ou atos gravados tenham em outros ramos do direito***". Modelo de Código Tributário para a América Latina.** *Op.cit*., p. 265-266.

Peru; mas nos do Equador e México dá-se a este elemento a denominação "situações jurídicas de fato (...)", sendo que no Brasil foi adotada a distinção entre obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória.

Outro ponto interessantíssimo na análise do estudo comparativo foi o tratamento dado às categorias tributárias. No Modelo de Código Tributário, o artigo 13 conceituava o tributo: *"(...) tributos são as prestações em dinheiro que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige com o objetivo de obter recursos para realização de seus fins"*.

Já o artigo 14, definia as espécies tributárias: *"(...) os tributos são: impostos, taxas e contribuições especiais"*. Por sua vez, o artigo 15 conceituava o imposto: *"(...) imposto é o tributo cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independente de toda atividade estatal relativa ao contribuinte"*. Analisando comparativamente os diversos códigos tributários, verificou que somente os códigos do Brasil[559] e do México[560] apresentavam normas sobre esses aspectos. Apenas o Código Brasileiro conceituava o tributo de maneira análoga ao Modelo. O Código Mexicano não apresentava nenhuma conceituação. Já em matéria de categorias tributárias, o Código Tributário Brasileiro apresentava expressa semelhança[561] e, por outro lado, o Código Mexicano[562] também apresentava definição dos impostos e taxas, mas, no entanto, denominando-as como "obrigação fiscal".

Enfim, o estudo comparado elaborado pela Secretaria da OEA pode ser considerado como verdadeiro marco para os estudos da integração em matéria tributária, e certamente serviu de influência para posteriores elaborações legislativas. Lembramos que mantivemos as redações originais apresentadas no Modelo e nos Códigos nacionais à época, com o intuito de preservar o conteúdo histórico contido no trabalho.

Dentre as conclusões do estudo comparativo entre o Modelo de Código Tributário e os preceitos concordantes dos códigos da Argentina, Brasil, Chile, Equador,

---

[559] *"Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nele se possa exprimir, que não constitua sanção, de ato ilícito, instituído em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Art. 4º- a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação"*. **Modelo de Código Tributário para a América Latina.** *Op.cit*., p. 265-266.

[560] *"T.P. II – Este código rege as relações jurídicas originadas dos tributos. Para estes fins, o termo genérico tributo inclui: impostos, contribuições, taxas, alcavala, pedágios, arbítrios, gabelas, "derechos" e quaisquer outros gravames, nacionais, regionais, municipais ou locais, seja qual for sua denominação assim como o destino do recurso tributário. Os princípios deste código são aplicáveis, no pertinente a outros ingressos públicos diferentes dos tributos".Idem.*

[561] *"art. 16 – Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte". Ibidem.*

[562] *"art. 2. São impostos as prestações em dinheiro ou em espécie que a lei fixe com caráter geral e obrigatório, a cargo de pessoas físicas e jurídicas, para cobrir os gastos públicos."*

México e Peru, o estudo concluiu que *"(...) em termos gerais, há mais pontos de contato que divergências"*.[563]

Finalmente, acrescentamos as ponderações de Henry Tilbery sobre a diferenciação estratégica entre os métodos de harmonização tributária prevalecentes nos processos de integração, durante a década de 60 e 70:

> Quero acrescentar que a metodologia de uma harmonização tributária começa pela introdução de princípios básicos idênticos nos países da zona, através da incorporação nas legislações nacionais das normas e da sistemática constantes de um Código Tributário Padrão representa, neste campo, um procedimento pioneiro, e, ao meu ver, do ponto de vista doutrinário, superior a um conjunto de ajustes "*ad hoc*", implantados em sistemas tributários completamente diferentes, como foi o procedimento) por falta de outras possibilidades) na integração de blocos econômicos em outras partes do mundo.[564]

O Modelo de Código Tributário influenciou largamente os sistemas tributários na América Latina, como se pode perceber. Rubens Gomes de Souza, um dos mentores do Modelo, e também idealizador do Ante-Projeto do Código Tributário Brasileiro, assegurou que o sistema tributário brasileiro mantivesse convergência com os postulados básicos previstos no Modelo para a América Latina.

Nas VI Jornadas Latinoamericanas de Dirieto Tributário, o Instituto Latinoamericano de Direito Tribrutário, através do Comitê de Resoluções composto por *Juan Carlos Peirano Facio* – Relator Geral -, *Dino Jarach* – membro informante – *José*

---

[563] Reproduzimos integralmente as conclusões do estudo a respeito da análise comparativa entre o Modelo e os Códigos Tributários Analisados*: "A extensão da análise às normas substantivas tributárias vigentes nos outros países, que ainda não dispõem de codificação, permitiria avaliar se esta primeira conclusão é válida para todos os países-membros da ALALC. A conclusão é de grande interesse, pois o mero reconhecimento da possibilidade de soluções alternativas adotadas em outros países, abre automaticamente novas opções aos funcionários responsáveis pela aplicação, em seus respectivos países, do direito tributário, que se orientaria, sem dúvida, para uma paulatina harmonização. A questão não fica, com isto, desde logo esgotada. Subsistem, as áreas das normas repressivas e das processuais, nas quais um propósito semelhante ao que representa este trabalho abriria, muito possivelmente, amplas perspectivas para sua harmonização. Por conseguinte, foi bem justificado o acordo adotado na I Reunião, no sentido de iniciar trabalhos neste campo. Seria preciso, então, que os trabalhos realizados a respeito dos seis países, continuassem em relação com os cinco restantes e ampliá-los aos campos não alcançados nesta primeira análise. Para tanto, seria necessária a estreita colaboração destes últimos países. Se o resultado obtido já se considera em estado de suficiente elaboração, poderia submeter-se à análise dos assessores jurídicos dos Ministérios da Fazenda dos países-membros em um foro semelhante ao que integram as autoridades tributárias. Uma oportunidade desta natureza seria do maior interesse para os mencionados funcionários, particularmente nos casos de países que, neste momento, enfrentam o preparo de um código tributário, como são os da Bolívia e Paraguai, ou que em alguma ocasião tenham considerado sobre algum projeto desta natureza, ainda que no presente não se encontrem trabalhando ativamente nele".* **Análise Comparativa das Normas Substantivas do Modelo de Código Tributário com a dos Códigos Vigentes nos Países-Membros da ALALC.** *Op.cit.*, p. 253-254.

[564]TILBERY, Henry. *Op.cit.*, p. 145-146

Tomás Arriola, Geraldo Ataliba, *Roberto Oscar Freytes, Oscar García Canseco, Carlos Maria Giuliani Fonrouge, Rafael E. Noboa, José Andrés Octavio, Ítalo Paolinelli Monti e Ramón Valdés Costa*, ficou declarado que o Modelo de Código Tributário para a América Latina produzido no Programa Conjunto de Tributação OEA-BID, *"(...) constitui um instrumento de alto valor científico de cumprimento da recomendação aprovada nas Jornadas de México de 1958 (...)*", que apontou a importância da codificação sistemática e ordenada dos princípios gerais de direito tributário, incluindo normas processuais que garantissem os direitos individuais e que permitissem a adequada aplicação dos mesmos. Na época, tal circunstância ficou evidenciada nos Códigos Tributários promulgados na Bolívia e Peru, bem como nos projetos então apresentados pela Costa Rica, Guatemala, Honduras e Uruguai.[565]

Ainda, o Comitê entendeu que as soluções contidas no Modelo recorriam à produção doutrinária latinoamericana de direito tributário que foi elaborada ao longo das Jornadas Latino-Americanas, e que podia ser resumida em *"(...) uma ampla consagração dos princípios da legalidade, tutela jurisdicional e igualdade jurídica dos sujeitos da relação tributária"*. Por outro lado, ficou verificado que o Modelo afirmava os princípios jurídicos fundamentais essenciais para o fortalecimento dos sistemas tributários nos países latinoamericanos, visando seu desenvolvimento econômico-social, os quais não deveriam ser sacrificados sob pretexto de constituírem em entraves aos princípios da política fiscal ou à eficiência da administração tributária[566].

Aprovando por unanimidade os dispositivos previstos no Modelo, o Comitê lançou as seguintes recomendações, aplicáveis aos países latinoamericanos: a) que os princípios fundamentais de direito tributário se consagrem no ordenamento jurídico com uma hierarquia superior à lei ordinária, de acordo com o sistema constitucional de cada país, visando assegurar sua devida permanência; b) que o Programa Conjunto de Tributação OEA-BID continue promovendo o intercâmbio de idéias e experiências sobre princípios e soluções contidos no citado Modelo, com o objetivo de sua adoção pelos distintos países na forma mais adequada das próprias realidades nacionais. Para esse objetivo e em caráter de cooperação, seriam enviados todos os informes apresentados nas Jornadas sobre os temas de interesse do Programa; c) Que seja observada a recomendação formulada nas II Jornadas celebradas no México no ano de

[565] *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributário; Instituto Uruguayo de Derecho Tributário.* ***VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário.*** *Punta del Leste, 1970, p. 09.*
[566] *Idem*, p. 09-10.

1958, no sentido de que as diversas leis tributárias se agrupem metodicamente em ordenamentos únicos, com o objetivo de simplificar e facilitar sua compreensão e seu cumprimento. Além disso, foi lembrada a necessidade de, no caso de as leis especiais não se imporporarem diretamente à codificação, deveriam guardar com ela a devida harmonia, evitando divergências e contradições[567].

Posteriormente, outras propostas de estudos comparativos na América Latina foram verificadas, que contribuíram em maior ou menor grau para a compreensão dos problemas integrativos no que diz respeito à tributação.

5.3. O Modelo de Código Tributário do CIAT – Centro Inter-Americano de Administrações Tributárias.

Após a elaboração do Programa Conjunto de Tributação da OEA/BID ter sido concretizada, vários acontecimentos contribuíram para a não continuidade do projeto destinado à construção de um novo modelo de código tributário que avançasse sobre os temas não abordados no modelo original, dentre os quais citamos o próprio desligamento da ALALC, e as dificuldades do processo integrativo latino-americano durante as décadas de 1970 e 1980. Naturalmente, devemos destacar que o processo integrativo não foi paralizado durante essas décadas, mas certamente a velocidade com que o processo integrativo se desenvolveu teve impacto muito menor na América Latina.

Somente no último decênio do século XX é que realmente podemos afirmar que os estudos de integração relacionados à tributação na América Latina foram novamente renovados com semelhante afinco ao vislumbrado no Programa Conjunto de Tributação da OEA/BID. O BID e a OEA seguiram com programas de estudos comparados dos códigos tributários americanos, muito embora sem a mesma repercussão alcançada pelo modelo original, voltando seus estudos – e *informes* – geralmente para aspectos específicos da integração em matéria tributária, muito embora o BID tenha atuado de maneira decisiva na Harmonização Fiscal da CAN. Já o CIAT, por sua vez, teve grande contribuição para a integração latino-americana na área da tributação, pois apresentou

[567] *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributário; Instituto Uruguayo de Derecho Tributário.* ***VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário.*** *Op.cit.,* p. 09-10.

intenso trabalho de intercâmbio entre as diversas administrações tributárias na América Latina.

O CIAT – entidade formada pelas administrações tributárias dos países da América Latina - mantém papel de destaque no intercâmbio de informações entre as administrações tributárias e no estudo comparativo dos sistemas tributários nacionais.

Dentre seus estudos mais interessantes, citamos o Modelo de Acordos para Trocas Recíprocas de Informações Tributárias[568], com o intuito de fornecimento de formas para a melhoria nos sistemas de trocas de informações recíprocas em matéria tributária entre administrações dos países membros. Outro Modelo elaborado pelo CIAT foi o Modelo de Código de Conduta do CIAT[569], aprovado em Buenos Aires, em 2005, pretendendo ser um guia geral de conduta para os diversos países membros do CIAT, mas respeitando as especificidades de cada país membro.

Mas sem dúvida, o mais expressivo esforço em matéria de integração tributária promovido pelo CIAT foi a elaboração do Modelo de Código Tributário, em 1997, que, após trinta anos da elaboração do Modelo produzido pela OEA/BID[570], destinava-se a aprofundar os pontos que não haviam sido tocados no modelo original, criando um modelo cujo tratamento em matéria tributária fosse exaustivo, e construindo alicerce seguro para sua inserção gradativa nos países membros.

A intenção de elaborar um novo modelo de Código Tributário para servir de orientação aos ordenamentos jurídicos nacionais foi originada pelos intercâmbios entre as diversas administrações tributárias nacionais, a organização de eventos temáticos e a verificação de problemas comuns que atingiam o funcionamento da estrutura tributária de cada país. Certamente a intenção expressa do CIAT foi organizar os dispositivos atinentes à regulação da relação jurídica que envolvia contribuinte e fisco. Essa intenção é manifestada – sobretudo – na verificação de enorme quantidade de dispositivos relativos à temática administrativo-tributária - direito tributário formal – que ganha grande espaço no modelo do CIAT. Em verdade, o modelo do CIAT foi elaborado

---

[568] *CIAT Model Agreement on the Exchange of Tax Information / Inter-American Center of Tax Administrations – CIAT.* Disponível em: http://biblioteca.ciat.org/CGI-BIN/ABWEBP.EXE/L3/T1/G0?ACC=DIR&EXP='577'.TITN. (último acesso em 19.11.08)

[569] *CIAT Model Code of Conduct / Inter-American Center of Tax Administrations - CIAT. -- S.l : CIAT, 2005. Disponível* em: http://biblioteca.ciat.org/CGI-BIN/ABWEBP.EXE/L3/T1/G0?ACC=DIR&EXP='941'.TITN. (último acesso em 19.11.08)

[570] Modelo de Código Tributário – CIAT. Primeira Edição. Panamá – Secretaria executiva, 1997, 143 p. *CIAT Model Tax Code / Inter-American Center of Tax Administrations. -- First edition. -- Panama : Executive Secretariat, 1997. 143* p. Disponível em: http://biblioteca.ciat.org/CGI-BIN/ABWEBP.EXE/L3/T1/G0?ACC=DIR&EXP='307'.TITN. (último acesso em 19.11.08).

através da perspectiva dos administradores da "fazenda", voltado a garantir melhor funcionamento da estrutura fiscal e pretendendo apresentar melhorias para o funcionamento das administrações tributárias[571].

Nas considerações preliminares que introduzem o leitor ao Modelo, os elaboradores ressaltam a importância da atuação da administração tributária frente à aplicação correta das leis tributárias, sobretudo, voltadas à garantia do princípio da igualdade na tributação. Tendo o princípio da igualdade da tributação como norte delineador da elaboração do Modelo, apresenta expressa intenção de uma rígida delimitação dos direitos e deveres dos contribuintes e das atribuições e obrigações da

[571] Essa verificação é comprovada pela introdução elaborada por *Jorge Cosulich Ayala*, Secretário Executivo do CIAT, na apresentação do Modelo: *"O CIAT, através de suas atividades de promoção de intercâmbio de experiências em eventos internacionais e de cooperação técnica, pôde verificar que em grande parte de seus países membros, em especial nos da América Latina, as normas que regulam as relações "fisco-contribuinte" não resultam adequadas para lograr uma aplicação eqüitativa dos tributos em um ambiente de segurança jurídica. Em diversos países membros do CIAT, os esforços empreendidos para melhorar o desempenho de suas administrações tributárias se confrontam com sérias dificuldades, emergentes da inadequação das normas que regulam o exercício de suas funções. Geralmente, existe uma grande dispersão dessas normas, as quais se encontram estabelecidas nas diferentes leis que estabelecem cada um dos tributos que compõem o sistema tributário e que, muitas vezes, adotam soluções diferentes para situações similares. Também, a estrutura lógica dessas mesmas normas é deficiente, não prevendo as disposições necessárias para o desenvolvimento das atuações administrativas que seriam cabíveis desde o nascimento da obrigação tributária até sua extinção. A falta de uma estrutura lógica acarreta, ademais, a uma extrema complexidade que gera incerteza aos administradores e contribuintes, prejudicando o normal desenvolvimento da relação fisco-contribuinte e que resulta contrária à eficiência da Administração ao produzir as atuais disponibilidades tecnológicas, de maneira que se possibilite um maior aproveitamento do impacto positivo que a moderna tecnologia pode colaborar à eficiência e à eficácia das administrações tributária, e à facilitação do cumprimento das obrigações dos administrados. Por outro lado, entendeu-se que a similaridade de funções que cabe desempenhar a qualquer Administração para aplicação do sistema tributário, permite prever uma seqüência ou etapas a cumprir também similares, que justificaria a elaboração de um modelo do CIAT que sirva para orientar seus países membros, nos esforços que puderem empreender para aperfeiçoar suas legislações. A verificação de todas essas circunstâncias motivou a iniciativa do CIAT de proporcionar, com os auspícios da Missão Alemã neste Centro, o desenvolvimento de um Modelo de Código Tributário para o qual foi constituído um Grupo de Trabalho que, inicialmente e com a colaboração do Chefe daquela Missão, Hans Fuchs, elaborou um projeto de Modelo de Código Tributário. Este Grupo de Trabalho foi integrado por Rubén Aguirre Pangburn, Carlos Dentone, Carlos Esparza, Bernardo Lara Berríos e Claudino Pita, tendo correspondido a este último a coordenação dos trabalhos em seu caráter de Diretor de Estudos do CIAT. O projeto de Modelo de Código Tributário do CIAT, assim elaborado, foi submetido à consideração de reconhecidos tributaristas que com seus valiosos comentários e observações permitiram seu aperfeiçoamento. Os tributaristas que colaboraram com sua muito valiosa e reconhecida experiência foram: Margarita Lomelí Cerezo, do México, Alba Lucía Orozco de Colômbia, Javier Paramio Fernández, da Espanha, Nikolaus Raub, da Alemanha, Jaime Ross Bravo, do Chile e Ramón Valdés Costa, do Uruguai. Numerosas observações formuladas por esses tributaristas foram levadas em consideração pelo Grupo de Trabalho e, com base nelas a versão preliminar deste projeto foi modificada. Ademais, na revisão final para a colaboração da versão definitiva do presente Modelo de Código Tributário, contou-se com a colaboração do Chefe da Missão Espanhola ante o CIAT, Rafael Salinas. Por último, cabe assinalar que – tratando-se de um Modelo de Código Tributário -, suas normas pretendem constituir uma orientação geral para os processos de reforma legislativa dos países membros, no qual significa que em muitos casos para a adoção dos critérios em que elas se sustentam deverão adaptar essas normas à ordem jurídica, à estrutura administrativa e ao sistema tributário do país que decida aplicá-los." AYALA, Jorge Cosulich*. **Apresentação**. *In*: **Modelo de Código Tributário do CIAT,** p. 01 e ss.

Administração, em face das relações tributárias. Para os elaboradores do Modelo, o princípio da igualdade em matéria tributária está diretamente relacionado com a tributação justa, proporcionando tratamento igualitário a todos os contribuintes em situações equivalentes, bem como respeitando as desigualdades existentes entre eles. Vinculam a criação do Modelo a um mecanismo que possibilite alcançar a melhor utilização da técnica da tributação proporcional que respeite os ditames da capacidade contributiva que cada contribuinte apresenta.

Como bem destacam os elaboradores, *"(...) em nossos dias, a efetiva vigência do princípio da igualdade da tributação não pode ser considerada esgotada com a verificação de sua consagração no plano legislativo"*.[572]

Argumentam que nenhuma sociedade que pretenda ser regida por esse princípio poderá se considerar satisfeita somente com a vigência legal do mesmo, sem considerar o que ocorre no plano da aplicabilidade do sistema tributário, ou seja, no que se refere à eficácia das normas tributárias que lhe sustentam. Por isso, não seria suficiente para a realização da igualdade tributária a existência de um sistema tributário que a observe adequadamente, mas também é necessária a coexistência entre instrumentos importantes para efetivá-los, e nesse sentido, ressaltam a importância das normas que regulam as relações "fisco-contribuinte" de maneira satisfatória, garantindo os direitos do contribuinte, e, ao mesmo tempo, tragam exeqüibilidade na atuação da Administração para aplicar o sistema tributário eficazmente e que esse seja devidamente cumprido. Essas considerações orientaram a elaboração do Modelo, motivações expressadas pelo aprimoramento das normas tributárias tendo em vista a aplicação do princípio da igualdade tributária em cada ordenamento jurídico tributário nacional. Podemos afirmar que, em suma, o Modelo de Código Tributário visa proporcionar substrato legislativo para a consagração de uma *"(...) nova concepção da Administração Tributária e de seus objetivos"*. Portanto, *"(...) superando a visão fiscalista (...)"*, que se limitava à definição da própria Administração como entidade meramente arrecadatória, que representava a execução mecânica e a impessoalidade das normas tributárias como símbolo máximo da ineficiência do sistema tributário, para uma nova visão que "(...) *incorpora a noção de serviço como um elemento fundamental nas tarefas das administrações tributárias (...)"*[573], voltadas ao objetivo de superar a visão da Administração como um organismo limitadamente repressor do descumprimento das normas tributárias, mas devendo atuar

[572] **Considerações Gerais**. *In*: Modelo de Código Tributário do CIAT, p. 01-03.
[573] *Idem*.

como promotora do cumprimento dessas normas, voltadas à melhoria da sua imagem perante os contribuintes e garantindo o respeito de direitos e facilitação do cumprimento de suas obrigações fiscais.

Aspecto interessante das exposições preliminares que integram o documento relativo ao Modelo de Código Tributário está na expressa citação das fontes inspiradoras da sua elaboração. Na elaboração do Modelo foram considerados, respectivamente: a) as necessidades normativas verificadas nos países da América Latina através das atividades desenvolvidas pelo CIAT; b) os antecedentes normativos dentre os quais são expressamente citados: b.1) os direitos tributários positivos dos países membros; b.2) o Modelo de Código Tributário para América Latina OEA/BID[574]; b.3) A Lei Geral Tributária da Espanha[575]; b.4) Ordenação Tributária Alemã[576].

Quanto ao âmbito geral de aplicação e orientações das matérias compreendidas no Modelo, os elaboradores tecem as seguintes considerações: a) As normas do código são aplicáveis a todos os tributos, com exclusão de direitos aduaneiros, como tarifas aduaneiras, não impedindo quanto à adaptação de códigos aduaneiros aos preceitos do Modelo – artigo1 -; b) muito embora o Modelo refira-se ao direito tributário em sua estrutura tradicional – direito tributário material, formal, processual, penal – com relação ao direito tributário processual, não apresenta qualquer disposição sobre órgãos

[574] O Modelo de Código Tributário para América Latina OEA/BID inspirou em grandes linhas a elaboração dos Códigos Tributários vigentes na América Latina, o que determinou certo grau de coincidência nas soluções consagradas através de suas normas, na terminologia adotada e até na metodologia em que se encontram estruturados. Em razão da influência do Modelo citado, o Modelo de Código Tributário do CIAT procura manter a terminologia e estrutura do Modelo elaborado pela OEA/BID – no que for possível e não necessitar de atualização -, *"(...) por ser predominante no direito positivo latino-americano (...)"*, garantindo a maior coerência na legislação tributária da região, que já se encontra familiarizada com o Modelo da OEA/BID. Muitos dispositivos previstos no Modelo da OEA/BID – foram simplesmente repetidos no Modelo da CIAT, demonstrando implicitamente o teor complementar que os dois modelos apresentam, pois, se por um lado, o modelo da OEA/BID está voltado aos direito tributário substancial – material -, o Modelo da CIAT está expressamente voltado ao direito tributário procedimental e processual**. Antecedentes e Fontes do Modelo**. *In:* **Modelo de Código Tributário do CIAT**. *Op.cit.,* p. 04.

[575] Segundo os elaboradores do Modelo, a Lei Geral Tributária Espanhola, especialmente depois da reforma introduzida pela Lei 25, de 20 de Julho de 1995, constituiu um adequado marco definitivo das relações entre a administração e os contribuintes, no contexto de uma sociedade avançada que demanda progressivamente o melhor cumprimento espontâneo de suas obrigações tributárias pelos contribuintes para tornar realidade o princípio constitucional da generalidade e eqüitativa contribuição dos cidadãos, visando o sustento dos gastos públicos. *Idem*, p. 04-05.

[576] Entendem os elaboradores do Modelo que o Código Tributário da República Federal da Alemanha, em sua versão original, datada do ano de 1919, representa marco histórico na elaboração das codificações européias e latino-americanas. Em que pese suas numerosas modificações sofridas durante esse tempo, tem sobrevivido em seus anos de existência às múltiplas mudanças, o que pode ser considerado como prova da indiscutível qualidade da lei, politicamente "neutra", segundo os elaboradores do Código. Tendo em vista essas características, o Modelo adotou-as com o objetivo de garantir ao Modelo – em caso de sua adesão – tratamento similar ao conferido ao Código Tributário Alemão. **Antecedentes e Fontes do Modelo**. *In:* **Modelo de Código Tributário do CIAT**. *Op.cit.*, p. 05.

jurisdicionais, pois entendem que estas normas devem ser elaboradas conforme da estrutura jurisdicional específica de cada país; c) o Modelo se orienta, na elaboração das normas que vinculam a atuação da administração tributária, pelas seguintes características: 1) precisão, no sentido de resolver dúvidas sobre soluções consagradas; 2) coerência, no sentido de sempre obedecer a uma seqüência lógica não redundante; 3) operacionalidade, no sentido de evitar processos complexos e demorados; 4) economicidade, visando provocar a menor carga tributária indireta possível e; 5) suficiência, no sentido de prever soluções que possam dar resposta a diversas situações que possam se apresentar nas relações existentes entre o contribuinte e o fisco.

Com relação às normas de direito tributário material, são reconhecidos os princípios gerais que a doutrina consagra na generalidade dos ordenamentos jurídicos positivos, muito embora o Modelo estabeleça também algumas normas que são produtos da evolução sofrida por esses princípios, tendo em vista a melhor adaptação desses princípios à evolução e à complexidade produzidas em matéria econômica e, por conseqüência, em matéria tributária. Por exemplo, o Modelo adota o princípio da legalidade[577], mantendo certa flexibilidade quanto às suas disposições, em determinadas matérias específicas como no caso da fixação de alíquotas e para a designação de agentes que reterão o montante do tributo – parafiscalidade. Por outro lado, também adota o critério tripartido em relação à definição e classificação dos sujeitos passivos: a) contribuintes diretos – sujeito que contribui diretamente para a configuração do "fato gerador"; b) substitutos - aqueles que participam de alguma forma na configuração do fato gerador ou que possam assegurar a arrecadação do tributo gerado por fatos futuros; c) terceiros responsáveis – aqueles obrigados solidariamente com o contribuinte

[577] *"Art. 4. Princípio da legalidade. Somente a lei pode: 1) criar, modificar ou suprimir tributos; definir o fato gerador da obrigação tributária; indicar o sujeito passivo, este último, sem prejuízo das faculdades delegadas à Administração tributária nos termos deste Código, para designar agentes de retenção ou de percepção dos tributos, fixar a base de cálculo e alíquota ou o limite máximo e mínimo da mesma, e estabelecer o rendimento. Não obstante o disposto no primeiro parágrafo deste inciso, o Poder executivo poderá suspender, total ou parcialmente, a aplicação de tributos de qualquer tipo ou espécie eximindo ou diferindo seu pagamento com caráter transitório, em todo o território nacional ou em determinadas regiões, em casos de estado de emergência por ele formalmente declarados; 2)Outorgar isenções, reduções ou benefícios; 3) Estabelecer os procedimentos jurisdicionais; 4) Tipificar as infrações e estabelecer as respectivas sanções; 5) Estabelecer privilégios, preferências e garantias para os créditos tributários; 6) Regular os modos de extinção dos créditos tributários para os meios distintos de pagamento; 7) Perdoar ou remitir o pagamento dos tributos"*. **Modelo de Código Tributário do CIAT**. *Op.cit.,* p 05-06.

designados por lei ou em face desta, em razão de seus vínculos com o fato que deu origem à cobrança do tributo, por representação, ou sucessão com o contribuinte[578].

Já em relação ao direito tributário formal – o Modelo integra esse campo material com normas que determinam os direitos e deveres dos sujeitos passivos e terceiros interessados com as normas que delimitam as faculdades e obrigações da administração tributária, existindo relação de grande conexão entre as duas "classes" de normas, sendo possível a compreensão das normas referentes aos sujeitos passivos como corolários para a persecução das normas relativas à administração, e vice-versa.

Podemos destacar que a consagração expressa dos direitos e deveres do contribuinte, tem como objetivo explícito a proteção do contribuinte em face de eventuais arbitrariedades por parte da administração, garantindo maior certeza e segurança jurídica nas relações fisco-contribuinte. Dentre as normas que consagram os direitos e deveres dos sujeitos passivos e terceiros[579], podemos citar: a) extensiva previsão do dever de informação por parte do sujeito passivo – que se destina a permitir à administração tributária, o acesso de informação imprescindível para o cumprimento efetivo de seus deveres legalmente previstos, que auxilia no combate a condutas ilícitas, como a evasão tributária, dentre outros delitos – artigos 50 a 53; b) com relação aos direitos – artigos 56 a 59 -, estabelece-se o recurso de queixa contra a falta de pronunciamento da administração tributária no prazo previsto, sendo mecanismo para obrigar os funcionários da administração a manterem a mesma diligência e pontualidade que é exigível aos sujeitos passivos no cumprimento das obrigações tributárias. No caso de negligência, ou omissão do cumprimento por parte da administração, os funcionários se sujeitarão a sanções pelo descumprimento – artigo 58.

Por outro lado, dentre as normas que dispõem sobre as faculdades e obrigações da administração – artigos 60 a 90 - orientadas com o objetivo de estabelecer certo equilíbrio entre as relações fisco-contribuinte -, podemos citar: a) conclusão de acordos

---

[578] *"Art.18. Conceito de sujeito passivo. Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa natural ou jurídica que deve cumpri-la, seja em qualidade de contribuinte, direto ou substituto, ou terceiro responsável. Terão também a condição de sujeito passivo, nas leis tributárias em que assim se estabeleça, as heranças jacentes, comunidades de bens e demais entidades que, carentes de personalidade jurídica, constituam uma unidade econômica ou um patrimônio separado, suscetíveis de tributação". Idem, p. 06.*

[579] *"Art. 49 Os contribuintes, diretos, ou substitutos, os terceiros responsáveis e os terceiros, estão obrigados ao cumprimento das obrigações tributárias materiais e dos deveres formais estabelecidos conforme este Código ou em outras normas. A isenção do cumprimento da obrigação tributária material, não libera ao sujeito passivo do cumprimento dos deveres formais a que esteja obrigado, salvo se a lei ou uma norma administrativa o libere expressamente". Ibidem, p. 18.*

internacionais de intercâmbio de informação – que, segundo o modelo, serve para cumprir a necessidade crescente de cooperação administrativa internacional, em face da internacionalização da economia – artigo 78; b) em relação às obrigações da administração, citamos o dever de informar expressa e detalhadamente dos sujeitos passivos para facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, afastando a insegurança jurídica, e garantindo maior transparência na sua atuação – artigo 87.

Com relação ao direito tributário processual, o Modelo procura consagrar critérios gerais que fundamentam o procedimento tributário, dentre os quais citamos: legalidade objetiva – que garante o procedimento administrativo tributário não limitado somente à proteção dos administrados, mas a defesa da norma jurídica objetiva – artigo 86; b) flexibilidade, materialidade e ausência de "ritualismos" – que corresponde à garantia de maior eficiência no procedimento administrativo procurando afastar atitudes dos funcionários da administração que se mostrem desnecessariamente burocráticas, "formalistas", enquanto "apego ao processualismo", em prejuízo da efetiva consagração dos fins visados no estabelecimento do procedimento tributário, e da garantia dos interesses perseguidos – artigo 91 c) economia e celeridade – voltadas à razoável administração do tempo e da atividade procedimental que evite excessiva demora que possa se constituir em causas de demoras injustificadas, trâmites e formalidades desconexas com os objetivos visados na sua instauração, aumento dos gastos e ineficiência procedimental – artigo 93; d) devido processo legal, que se relaciona aos direitos do sujeito passivo de ser ouvido para expor razões antes de qualquer decisão que possa ser prejudicial, bem como ao direito de receber decisões fundamentadas e o direito de ampla produção probatória em defesa de ambas as partes. Também se estabelece no direito processual tributário uma extensiva e detalhada regulação do procedimento de cobrança, necessárias para a faculdade de cobrança legalmente autorizada por lei, mas limitada por ela – artigos 94 e seguintes.

Com relação às normas de direito tributário penal – artigos 142 e seguintes -, para sua elaboração foram consideradas que nos países com elevado descumprimento das obrigações tributárias, o sistema de infração e sanção deve ser estruturado de caráter mais pragmático e menos teorizador. Deve ser estruturado segundo um corpo de normas jurídicas capazes de induzir aos contribuintes um maior nível de cumprimento das obrigações tributárias, a uma melhor identificação dessas infrações e ao estabelecimento de normas sancionadoras que sirvam de incentivo para o cumprimento das obrigações supracitadas. Dentre os dispositivos relativos ao direito tributário penal, podemos

destacar também que o Modelo mantém fidelidade à orientação de tipificar sanções tributárias de maneira autônoma ao Direito Penal, atendendo às características próprias da tributação, quanto à realização dos indivíduos de conduta positiva que é proibida pela norma tributária, ou deixando de fazer algo que a lei obriga – princípio da tipicidade[580]. Dentre os principais ilícitos tributários o Modelo estabelece: a) infração administrativa tributária – "*toda ação ou omissão que viole os deveres substanciais dos contribuintes e terceiros responsáveis."* – artigo 147; b) contravenção – "*toda ação ou omissão que viole as disposições relativas aos deveres formais dos contribuintes, terceiros responsáveis ou terceiros."* – artigo 146; c) delitos tributários - "*a ameaça ou dano ao patrimônio fiscal mediante o descumprimento doloso ou culposo das obrigações tributárias* "– artigo 148; d) ilícitos cometidos pelos funcionários e profissionais – artigo 154 e 155.

Resumidamente, podemos evidenciar que o modelo foi estruturado em cinco grandes títulos: **Título I -** Disposições preliminares - artigo 1 a 48. Referido à norma tributária, definição dos tributos, do domicílio tributário, da obrigação tributária, dos sujeitos da obrigação tributária, da responsabilidade solidária, dos modos de extinção da obrigação tributária, da prescrição da obrigação tributária e do privilégio do crédito tributário; **Título II** – Deveres e direitos dos sujeitos passivos e de terceiros – artigo 49 a 59. Referido aos deveres relativos à facilitação da fiscalização, dever de inscrição, dever de informação, deveres dos funcionários do setor público e outras entidades, deveres e formalidades para inscrição, liquidação e para o fornecimento de informações, bem como relativo ao direito de repetição e devolução, direito à correção de declarações, direito de interpor perante a omissão ou retardo na resolução e direito de interpor consultas; **Título III** – Faculdades e Obrigações da Administração Tributária – artigo 60 a 90. Estabelece a faculdade de delegação, complementação legal, arrecadação, fiscalização, determinação dos tributos, provimento de assistência administrativa internacional, solicitação de medidas de instância, imposição de medidas cautelares, cobrança, concessão de prorrogação e arquivamento de atuações. Quanto às obrigações, citamos as obrigações de informar e de assistir aos contribuintes, de resolução, de certeza dos atos administrativos e a obrigação de sigilo das informações

[580] *"Art. 145 Tipos de ilícito tributário. São ilícitos tributários: 1) A contravenção tributária. 2) A infração administrativa tributária. 3) O delito tributário"*. **Modelo de Código Tributário do CIAT**. *Op.cit.,* p 27.

tributárias; **Título IV** – Procedimentos – artigo 91 a 141. Estabelece normas gerais sobre procedimentos, notificações, prova, procedimentos administrativos específicos, fiscalização externa, determinação, repetição e devolução, denúncia, determinação e aplicação de sanções e cobrança executória, e de recurso administrativo de reconsideração contra as decisões da administração tributária; **Título V** – Ilícitos tributários e sanções – artigo 142 a 185. Corresponde às normas gerais sobre ilícitos tributários e sanções, responsabilidade, sanções, contravenções tributárias, infrações administrativas tributárias, delitos tributários e ilícitos cometidos por profissionais e funcionários.

5.4. Considerações sobre o Modelo da OEA/BID e o Modelo do CIAT

O Modelo de Código Tributário elaborado pela OEA/BID e o Modelo do CIAT podem ser considerados como sendo dois dos instrumentos mais notáveis já construídos para viabilizar uma melhor compatibilidade entre as normativas tributárias presentes nos países latino-americanos. Muito embora, aparentemente, o Modelo do CIAT apresente objetivos ligeiramente diversos de seu antecessor – já que não se apresenta como instrumento expresso para a integração de um determinado bloco econômico – ao contrário do Modelo de Código Tributário da OEA/BID que expressamente visava possibilitar a melhoria da harmonização fiscal dos países membros da ALALC – podemos destacar os objetivos expressos dos dois modelos: Modelo da OEA/BID – 1) melhorar a eficiência dos códigos já existentes; 2) orientar a elaboração dos países membros que ainda não apresentavam codificação do direito tributário; 3) introduzir um processo de harmonização através desses dispositivos.

O CIAT apresenta objetivos ligeiramente diversos, pois pretende alcançar melhor eficiência nos ordenamentos jurídicos tributários, sem se vincular expressamente à perspectiva econômica regional da integração, mas voltado ao aprofundamento da cooperação inter-estatal destinada a aprimorar as estruturas tributárias nacionais em prol da necessidade de modernização e eficiência da atividade tributária – melhor prescrevendo sobre os direitos e deveres dos sujeitos passivos e da Administração.

Enquanto o Modelo da OEA/BID dispõe de maior espaço para as disposições gerais e substanciais do direito tributário e se assume como um modelo que deveria apresentar posterior complementação, o Modelo do CIAT possui tratamento extensivo sobre a matéria tributária, destinado a propor disposições entendidas como as mais eficientes em matéria tributária – formuladas através das pesquisas elaboradas pelos

especialistas do Grupo de Trabalho com revisão de tributaristas renomados, como *Ramón Valdés Costa* – apresentando extenso tratamento relativamente ao direito tributário formal, processual e penal. No âmbito das disposições gerais e materiais, em muitas situações expressou dispositivos idênticos aos previstos no Modelo do Código da OEA/BID – como é o caso da definição e classificação dos tributos que apresentam dispositivos idênticos[581]. Por outro lado, apresenta largo desenvolvimento no tratamento das normas tributárias formais, processuais e penais. Outro aspecto que merece ser lembrado é o fato de que, se por um lado o sujeito passivo apresenta diversos deveres, a Administração possui ampla previsão das suas faculdades. Por outro lado, os direitos dos contribuintes estão expressamente previstos em menos de uma dezena de artigos, ao passo que as obrigações da administração frente ao administrado apresentam tratamento muito limitado, se observarmos a quantidade de dispositivos que regem as faculdades da administração tributária. Possivelmente, essa opção de política legislativa ocorreu devido ao fato de o Modelo ter sido elaborado em uma óptica do sujeito ativo, do fisco, das administrações tributárias, e, por isso, a maior atenção aos dispositivos relativos aos temas que lhes representavam maior pertinência. Porém, seguramente, seria possível adotar um maior número de dispositivos relativos aos direitos dos sujeitos passivos e deveres das Administrações Tributárias.

Ademais, poderíamos considerar a identificação do Modelo da CIAT como sendo o programa que almeja complementar o que não havia sido elaborado pelo modelo anterior, muito embora não haja referências expressas a respeito nas considerações que antecedem aos dispositivos do Código. Não obstante, o próprio Modelo do CIAT faz referência expressa ao Modelo da OEA/BID reconhecendo-o como uma de suas fontes ou antecessoras, que permitiram o aprimoramento na técnica legislativa que culminou na elaboração do citado Modelo.

Enfim, para os estudos de harmonização fiscal – notadamente o processo latino-americano – os Modelos de Códigos Tributários elaborados pela OEA/BID e pelo CIAT são fontes de estudo indispensáveis que merecem ser lembradas e reconhecidas como

---

581 *"Art. 9 Conceito e classificação dos tributos. Tributos são as prestações em dinheiro que o Estado exige, em razão de uma determinada manifestação de capacidade econômica, mediante o exercício do poder de império, com o objetivo de obter recursos para financiar o gasto público para o cumprimento de outros fins de interesse geral. Os tributos se classificam em: a) Impostos. b) Taxas. c) Contribuições especiais"*. Modelo do CIAT. Esse dispositivo é semelhante ao dispositivo previsto no artigo 13 do Modelo da OEA/BID, com a peculiaridade de que aquele apresenta técnica mais moderna em face da previsão expressa da manifestação da capacidade econômica, como requisito para o surgimento do tributo. **Modelo de Código Tributário do CIAT**. *Op.cit.*, p 05-06.

esforços de aperfeiçoamento dos sistemas tributários latino-americanos, servindo de aparato para posteriores aprimoramentos, que poderão ser vinculados aos objetivos integrativos de integração econômica – ou apenas para vislumbrar a melhoria estrutural dos sistemas tributários.

VI - PROPOSTAS METODOLÓGICAS DA HARMONIZAÇÃO FISCAL

6.1. Considerações Preliminares.

Como já verificamos, a proposta de Harmonização Fiscal é medida destinada à supressão de distorções fiscais originárias das diferenças relativas a sistemas tributários distintos, que almejam maior convergência. Relembramos também que os mecanismos de compensação – ou neutralização – e a própria unificação servem a finalidades distintas da Harmonização Fiscal. A Harmonização Fiscal decorre da necessidade de suprimir – ou melhor, diminuir - as causas de distorção fiscal, o que, na prática, denota uma série de medidas destinadas a alterar substancialmente os sistemas tributários de países membros. Mas essas medidas de Harmonização Fiscal variam conforme a modalidade de distorção fiscal que exista em determinada formação integrativa. Como já destacamos são numerosas as possibilidades de reconhecimento da distorção fiscal, e, portanto, numerosos os mecanismos tendentes a aboli-la, ou diminuí-la. Nesse tópico relembraremos algumas teorias que pretendem afirmar qual o melhor método destinado à Harmonização Fiscal. Essas propostas se baseiam na distorção permanente, e na distorção temporal, assim como na distorção originária das atividades financeiras de cada Estado. Algumas propostas foram elaboradas pela doutrina – no plano teórico -, enquanto outras propostas foram elaboradas por estudos técnicos específicos. Destacamos que as propostas que serão mencionadas não esgotam as possibilidades, pois pretendemos apenas apresentar exemplos de como a doutrina se manifestou perante determinadas distorções de origem fiscal. Por isso, limitaremos nossa breve análise apenas a algumas medidas tencionadas à Harmonização Fiscal.

Sob uma perspectiva teórica direcionada à construção de melhores medidas aptas à resolução de problemas práticos – na qual poderíamos afirmar a prevalência epistemológica da Ciência das Finanças aplicada, ou da Política Fiscal em sentido teórico, para alguns autores -, iniciamos a investigação de estratégias que melhor viabilizem o intento integrativo. Sob uma perspectiva pragmática, alguns autores elaboraram propostas metodológicas visando a melhor estruturação do processo de

harmonização fiscal em conformidade com os objetivos a serem alcançados. Nesse sentido, poderíamos afirmar que foram muitas as propostas de métodos de Harmonização Fiscal.

Este tópico pretende relembrar os exemplos mais conhecidos elaborados pela doutrina.

6.2. Harmonização Fiscal Positiva e Negativa.

A primeira proposta analisada será a Harmonização Fiscal Positiva, bem como a Harmonização Fiscal Negativa. Essa idéia tem ampla influência da doutrina da integração positiva e negativa de *Jan Tinbergen*, na qual se fundamenta a Teoria da Harmonização Fiscal Positiva e da Harmonização Fiscal Negativa. Logo, se a integração negativa de *Tinbergen* pressupunha a simples abolição de fronteiras, de barreiras, de obstáculos à integração econômica entre os países membros, a harmonização fiscal negativa é identificada como a parcela dessa política que se traduz na supressão de barreiras fiscais, voltadas à planificação fiscal[582].

Na realidade, em nossa opinião, a denominação "Harmonização Fiscal Negativa" não foi das melhores, pois ao enfatizar a palavra "negativa", o sentido aparenta a significação de "ausência de conduta", quando na realidade, o objetivo da Harmonização Fiscal Negativa é a conduta ativa direcionada à desconstrução de determinados obstáculos ou barreiras prejudiciais à Harmonização Fiscal. Lembramos – quando ressaltamos que o aspecto "conduta" sempre está presente na Política Fiscal, enquanto atividade destinada a alcançar determinados objetivos. Por isso, antes de qualquer apreensão do termo, é sempre conveniente lembrar o aspecto de conduta direcionada a determinados objetivos que o aspecto prático da Política Fiscal apresenta.

Por outro lado, nem sempre para alcançar a Harmonização Fiscal seria possível a conduta deletéria dos obstáculos fiscais. Nesse sentido, *Tinbergen* ressalta a importância de medidas positivas voltadas à harmonização do sistema. Essas medidas positivas apresentam significado amplo, tanto podendo significar as medidas administrativas voltadas à harmonização quanto legislativas destinadas ao objetivo integrativo. Logo, a idéia de Harmonização Fiscal Positiva parte do pressuposto da necessidade de medidas positivas – ativas – na consecução da aproximação dos sistemas

[582]A influência de *Jan Tinbergen* é explicada por *Alberto Barreix, Luiz Villela* e *Fernando Vellayos*. BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS, Fernando. ***Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina***. *Op.cit.*,p. 03.

fiscais, destinadas a melhor alcançar determinados objetivos, como a estabilidade, a eficiência, a eqüidade e o desenvolvimento econômico[583].

Exemplificando a utilização dos dois mecanismos, podemos afirmar que, nos processos integrativos alternaram-se a utilização de medidas positivas e negativas de harmonização, como ocorreu na vigência das etapas iniciais de integração, manifestado geralmente nas etapas de zona de preferência tarifária e zonas de livre comércio. Essa tendência ocorreu na formação integrativa de União Aduaneira na CEE, a qual utilizou em grande escala de medidas negativas – supressoras – na consolidação de sua integração, muito embora o estabelecimento de tarifas comuns denote a necessidade do estabelecimento de medidas positivas de Harmonização Fiscal. No entanto, para a doutrina, em fases mais complexas da integração verificamos tendência expressa na gradativa adoção de medidas positivas de harmonização fiscal. Na realidade, a prática demonstra que ambas as medidas se complementam e são utilizadas em todos os processos integrativos e variarão conforme as metas a serem alcançadas e as situações vivenciadas pelo bloco econômico.[584]

6.3. Harmonização pelo Livre Mercado ou pelo Mercado Controlado.

As distorções de origem temporal, em que ocorre a possibilidade de adaptação pela iniciativa privada, e as distorções de origem permanente, em que não há possibilidade de ser superada pela iniciativa privada, mas somente pela iniciativa governamental, deram origem a algumas considerações que levaram estudiosos a formularem duas propostas de Harmonização Fiscal. Mas, sobretudo, essas propostas tiveram impulso empírico pela situação em que se encontrava a então Comunidade Européia.

Nesse sentido, o debate impulsionado pelo estabelecimento da Câmara de Compensação Fiscal Européia – "*Clearing House*" – como caminho para alcançar o equilíbro na distribuição de receitas fiscais do IVA nas transações intracomunitárias, dividiu países em duas diferentes proposições de medidas de Harmonização Fiscal. A Inglaterra – palco de uma tendência liberalizante do mercado – propôs o que podemos denominar de "Harmonização Fiscal pelo mercado" que seria proporcionada diretamente pelos mecanismos "naturais" do mercado, ou seja, viabilizada pelos

[583] *ROBSON, Peter*. ***Teoria Económica da Integração Internacional.*** *Op.cit*., p. 11-12.
[584]FALCÃO, Maurin Almeida. **Definição e Limites da Harmonização Tributária**. Temas atuais do Direito. Volume I. Brasília. 2003, p.138.

particulares, em regime de livre concorrência. No entanto, segundo outra proposta - sob uma perspectiva teórica – e influenciada pelos primeiros incentivadores da integração regional – sobretudo os federalistas,[585] a harmonização fiscal deveria ser proporcionada por organismo hierarquicamente superior aos Estados membros, de maneira a garantir o efetivo funcionamento do processo de Harmonização Fiscal, que não poderia, segundo essa concepção, ser proporcionada pelo mercado[586], mas somente através de uma estrutura institucionalizada.

6.4. Harmonização Horizontal e Harmonização Vertical.

Apesar de a doutrina preferir não apresentar diferenciação entre a Harmonização pelo livre mercado e a Harmonização "controlada", em face da Harmonização Horizontal e Harmonização Vertical, preferimos separar – ainda que didaticamente - as quatro possibilidades enquanto referentes a situações distintas. Nesse sentido, Maurin Almeida Falcão elabora interessantes considerações acerca da existência – ou não de um modelo de Harmonização Tributária – e a característica ideológica inerente a esses processos:

> Existiria realmente um modelo concreto de harmonização tributária? Efetivamente, não. Desde o seu surgimento nos anos cinqüenta a questão tem sido objeto de vasta literatura que, se não esgotou e nem definiu o seu alcance, contribuiu significativamente para a sua difusão. As diversas variáveis que integram o processo são submetidas às particularidades de cada estrutura econômica e social dos países membros. Essas estruturas determinam a dimensão do processo e resulta em clivagens que, no caso europeu, estão evidenciadas na chamada "escola inglesa" e na "escola francesa". A primeira prega a harmonização tributária através do mercado. Assim, para cada estrutura econômica deve corresponder uma estrutura jurídica. A segunda defende que o processo ocorra pela via institucional. Dessa forma, determina-se, previamente, a dimensão do processo

[585] *Arlindo Correa* destaca que, "(...) *com conseqüência dos trabalhos de harmonização, uma das principais características de um modelo de integração federal é adoção de políticas comuns e a existência de organismos supranacionais". CORREA, Arlindo.* **O IVA na União Européia. As Dificuldades do Processo de Harmonização.** *In:* BALTHAZAR, Ubaldo César. **Reforma Tributária e Mercosul**. Volume Único. Belo Horizonte-MG. Editora Del Rey, 1999, p.239.

[586] Como destaca *Arlindo Correa*, a proposta de Harmonização Fiscal – consubstanciada através da criação de uma câmara de compensação, gerou desconfianças entre os países membros. Assim, países como o Reino Unido e Luxemburgo, manifestaram a preferência pela *"(...) aproximação imposta das taxas segundo o "market oriented approach", isto é, a harmonização imposta pelo mercado: suprimem-se as fronteiras fiscais e os países de taxas mais altas serão obrigados a baixa-las por força da concorrência. Outros países (em especial, a Dinamarca e a Irlanda) manifestaram a sua indisponibilidade para suportar as perdas orçamentais resultantes das taxas de IVA e das accises, a menos que fosse encontrada uma solução financeira compensatória. Entretanto, todos rejeitavam a idéia de um mecanismo de compensação". Idem,* p.226-227.

[586] *Ibidem*, p 227.

> harmonizador. Por conseguinte, temos um fato político como limite da harmonização[587].

Não obstante a apreciação da escola inglesa e da escola francesa, que já fizemos referência, outra proposta visando alcançar melhor compreensão das medidas de Harmonização Fiscal enfatizou a necessidade – ou não – de sua estruturação por meio de uma instituição superior aos países membros, ou pela ausência dela. Nesse sentido, estruturam-se duas vias de harmonização: a) a Harmonização Horizontal – realizada sem a necessidade de um órgão hierarquicamente superior aos países membros; b) Harmonização Vertical: viabilizada através de uma estrutura nivelada hierarquicamente, sendo que a harmonização seria proporcionada através da atuação de um órgão – ou estrutura – hierarquicamente superior – frente aos demais países membros. A questão da necessidade de hierarquização da estrutura destinada a viabilizar a harmonização já se encontrava em franco debate na doutrina estrangeira, como ficou evidenciado na lição de *Carl Shoup*, quando destacamos a primeira compreensão do referido autor acerca das etapas integrativas.

Destacamos que essa orientação apresenta um sentido de relatividade, pois pode ser considerada em face da possibilidade de harmonização mediante a coordenação inter-estatal (entre iguais), e a harmonização através de uma instituição supranacional, em face dos países membros (entre desiguais), como também poderia abarcar a lógica da harmonização pela livre inciativa ou pelo controle governamental.

A idéia de Harmonização Fiscal Horizontal se caracteriza pela paridade hierárquica governamental, que pressupõe disposições tributárias dispostas de maneira equânime – e consensual – entre os países[588]. Já a idéia de Harmonização Fiscal Vertical apresenta proximidade com a idéia da necessidade de instituição de estrutura supranacional para viabilizar a harmonização dos países membros.[589] As supracitadas propostas foram influenciadas, ainda que, sob uma perspectiva inter-estatal, pelas propostas dedicadas à suprimir a distorção fiscal permanente e temporal, já que, a primeira necessitava de mecanismos hierarquicamente distintos para a supressão da distorção – medidas governamentais sobre as atividades privadas -, e quanto à segunda, a paridade hierárquica característica da distorção superável pelas condições de livre concorrência entre particulares originou a proposta a nível inter-estatal, cuja

[587] FALCÃO, Maurin Almeida. *Op.cit.*, p. 134.
[588] *Idem*, p.142.
[589] *Ibidem*.

compreensão análoga não seria limitada apenas aos particulares, mas também aos próprios países membros.

Devemos lembrar que, frente à proposição de Harmonização Fiscal Vertical e à Harmonização Horizontal, na União Européia, o mecanismo que prosperou foi o primeiro, já que a estrutura institucional supranacional apresentou sólidos instrumentos destinados a viabilizar a Harmonização através de medidas comunitárias, supranacionais, a que os países membros devem respeitar.

Não obstante, a própria proposta de Harmonização Fiscal Horizontal, em nossa opinião, apresenta algumas questões peculiares que merecem nossa atenção. O sentido de Harmonização Fiscal Horizontal poderia se remeter à adoção de acordos de coordenação – em igualdade hierárquica – ou à simples omissão quanto aos problemas decorrentes das distorções de origem fiscal até a harmonização "natural" pelos mecanismos de mercado. No entanto, pela adoção de acordos de coordenação, já ocorreria um desnivelamento hierárquico perante os particulares e o Estado membro, fato que já denota a própria problemática dessa construção. A proposta de Harmonização Fiscal Horizontal estabelece a harmonização sem a necessidade de uma criação institucional superior – seja supranacional ou nacional, governamental -, para a situação específica da câmara de compensação, onde a dúvida maior recaía na necessidade de estabelecimento de uma estrutura verticalizada, ou a ausência dela. Portanto, devemos tomar cuidado com a amplitude interpretativa desses mecanismos, que se direcionaram aos problemas específicos – empíricos – do processo de Harmonização Fiscal. Essa proposta certamente – sob uma perspectiva ideal – seria mais adequada para a construção de um "legítimo" mercado comum. Porém, a prática demonstrou as vicissitudes dessa proposta. Portanto, a Harmonização Fiscal Vertical acabou sendo a medida mais adequada pelos Políticos da Integração Européia.

Mas para utilizar adequadamente os instrumentos de harmonização é preciso entender e determinar o objetivo da integração almejada – que se configurará geralmente em mercado comum, zona de livre comércio, união aduaneira ou mesmo uma união econômica -, para *"(...) calibrar a necessidade e as vantagens – e inconvenientes – de um processo de harmonização fiscal"*. [590]

6.5. O Relatório *Newmark* e a Metodologia de Harmonização Fiscal.

[590] *BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS, Fernando*. ***Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina***. *Op.cit.,* p.03.

Especificamente, a consideração da Harmonização Fiscal apresenta diversos graus de interesse relativos aos principais aspectos tributários que incidem sobre fluxos de comércio, capital e trabalho no interior da União Européia – bem como de qualquer outro bloco econômico. No âmbito da distorção referente à atividade financeira – notadamente dos impostos diretos ou indiretos -, muitos estudos foram realizados de maneira a proporcionar a melhor utilização desses mecanismos para possibilitar a Harmonização Fiscal. É claro que, tomando como base as concepções de Harmonização Fiscal de *Douglas Dosser*, notadamente, a harmonização diferencial, deveremos ter em conta que a consideração de objetivos pré-determinados é essencial para a utilização dos mecanismos adequados para cada formação integrativa.

Não obstante, a metodologia para a Harmonização Fiscal foi classicamente estudada pelo *Informe Newmark*[591], que elaborou um programa de diretrizes a serem adotadas para alcançar a ótima integração econômica – por meio da Harmonização Fiscal.

Como bem sintetiza *Calle Sainz*[592], a metodologia de Harmonização Fiscal proposta pelo Comitê Fiscal e Financeiro – CFF -, baseava-se nas seguintes questões: a) necessidade de corrigir as desigualdades na estrutura fiscal dos países da CEE; b) as distorções tributárias são objeto de uma ordenação que destaca como problema principal, em uma primeira fase, a tributação indireta. A harmonização fiscal deve começar pela eliminação das distorções mais gerais originárias do imposto sobre vendas e as distorções particulares ocasionadas pelos impostos específicos sobre o consumo; c) apesar de que na primeira fase do processo de harmonização fiscal não tenha sido introduzido nenhum objetivo de harmonizar a tributação direta, à exceção da dupla tributação e à harmonização das formas de tributação sobre dividendos e juros, na segunda fase, a Harmonização Fiscal de impostos diretos apresente papel fundamental[593].

Nesse sentido, o Comitê Fiscal e Financeiro – o Comitê *Newmark* – elaborou o Relatório – ou *Informe - Newmark* que apresentou proposta metodológica que acabou influenciando as futuras políticas européias para a Harmonização Fiscal, e podemos vislumbrar que a própria doutrina acabou seguindo a proposta metodológica apresentada

[591]*COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE.* ***Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE.*** *Op.cit.,p. 147 e ss. Também conhecido como Informe Newmark, ou Relatório Newmark.*
[592] *CALLE SAINZ, R.* ***La Armonización Fiscal europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido****. Op.cit. p. 267.*
[593]*COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE.* ***Informe del Comité Fiscal y Financiero del CEE.*** *Op.cit., p. 148-149.*

pelo Comitê Fiscal e Financeiro. A influência dos estudos do Relatório Newmark é gritante na análise da doutrina atual, notadamente quando se analisa a pertinência de uma Harmonização Fiscal dos impostos diretos e indiretos, assim como de outras medidas tendentes a proporcionar a Harmonização Fiscal[594].

Com base nos estudos do Comitê, foram elaboradas, inclusive, etapas de Harmonização Fiscal, que acabaram sendo aceitas largamente pela doutrina européia – e latino-americana.

Após analisar as disparidades existentes entre os países membros da CEE, no âmbito das conclusões, o CFF, como também ficou conhecido o Comitê Fiscal e Financeiro, elaborou uma metodologia da Harmonização Fiscal, que se estruturou como um Calendário para a Harmonização dos sistemas tributários europeus, que se dividiria em três fases[595].

Na **primeira fase**, o CFF destacou as medidas que deveriam ser adotadas, relacionadas às três matérias principais: 1) Imposto sobre Vendas: suprimir o imposto múltiplo em cascata; substituição pelo imposto sobre o valor agregado ou por impostos monofásicos; preparar o imposto sobre o comércio ao varejo; suprimir as fronteiras fiscais para o imposto sobre vendas; unificação das regras de isenção para os impostos sobre consumo específicos. 2) viabilizar a harmonização das técnicas de tributação sobre dividendos; 3) evitar a dupla tributação através da adoção da Convenção-Modelo da OCDE, que evitaria a bi-tributação sobre rendas e capitais no âmbito da CEE, pelo menos em um primeiro momento[596].

Mas no âmbito da primeira fase, o CFF concluiu a necessidade da instauração simultânea de **medidas preparatórias** destinadas a aprimorar o máximo possível o processo de Harmonização Fiscal, especialmente voltadas à harmonização de tributos.

Nesse sentido, no âmbito das chamadas "medidas preparatórias", seguiram as seguintes propostas: preparar a reforma do imposto sobre benefícios das sociedades, atendendo aos princípios relativos à existência de imposto especial sobre sociedades, além do imposto de renda. Também foi sugerida uma tributação de maior intensidade sobre benefícios não distribuídos perante benefícios distribuídos, bem como o

---

[594] *COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE.* ***Informe del Comité Fiscal y Financiero del CEE.*** *Op.cit., p. 150.*

[595] Essa classificação também foi exposta de maneira análoga por *Calle Sainz,* com base nas disposições do Informe *Newmak,* baseado na própria metodologia adotada no Informe. *CALLE SAINZ, R.* ***La Armonización Fiscal europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido****. Op.cit. p. 267-269.*

[596] *COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE.* ***Informe del Comité Fiscal y Financiero del CEE.*** *Op.cit., p. 150.*

estabelecimento de alíquota proporcional do imposto sobre todos os benefícios, e a instituição homogênea da alíquota-base nas deduções do imposto[597].

Mas na primeira fase já havia a preocupação do CFF para com as fases posteriores, de maneira que simultaneamente foi apontada a necessidade das primeiras medidas tendentes à proximação dos impostos diretos, que deveriam ser proporcionadas através da reforma do imposto pessoal sobre a renda com relação aos seguintes princípios: imposto unitário e de caráter sintético; homogeneidade nas deduções e reduções pessoais, com unificação do critério do imposto incidente sobre famílias; o estabelecimento de reformas para outros impostos diretos, além da análise da tributação sobre os ganhos de capital e a determinação dos impostos existentes sobre salários e outras rendas oriundas do trabalho.

Ainda, no âmbito dos trabalhos preparatórios, foi sugerida a promoção do intercâmbio de opiniões e experiências para alcançar o aprimoramento nas modalidades de controle administrativo-fiscal, além da adoção de Convenção ou Acordo Multilateral destinado a evitar a dupla tributação e a criação de um Fundo Comum relacionado às entradas provenientes da adoção da Tarifa Externa Comum[598].

Já na **segunda fase** da Harmonização Fiscal, o Comitê destacou as seguintes medidas a serem adotadas: entrada em vigor de um novo imposto sobre o benefício das sociedades; harmonização do imposto de renda; aprovação do acordo multilateral que evitaria a dupla tributação sobre rendas e capitais; a supressão de impostos específicos que geralmente não mantenham importância arrecadatória. Também foi sugerido um estudo de perspectivas de aproximação na estrutura e modalidades de imposto incidente sobre sucessões, bem como um estudo das modalidades de imposto sobre o patrimônio, com o objetivo de transformá-lo em uma complementação do imposto de renda, e implementar a harmonização dos impostos sobre o consumo específicos que não poderiam ser suprimidos[599].

Finalmente, em uma **terceira fase**, o CFF destacou que algumas medidas seriam adotadas após a entrada em vigor das medidas preparatórias da II fase. Nesse sentido, a criação de um serviço comum de informação com a finalidade do aumento do controle e fiscalização administrativa por parte dos países membros, a criação de fundos comuns

---

[597] *COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE.* ***Informe del Comité Fiscal y Financiero del CEE.*** *Op.cit., p. 176-177.*
[598] *Idem, p. 177.*
[599] *Ibidem.*

para a compensação financeira oriunda da necessidade de repartição das entradas nos países membros, e a criação de um Tribunal Especial[600].

Ainda, o Comitê solicitou, além dessas três fases, como medidas complementares, a reforma de determinados setores – sem a necessidade de esperar aos ajustes proporcionados pelas três fases supracitadas, notadamente no que corresponde aos impostos incidentes sobre os movimentos de capital e aos impostos sobre transportes, já que a política comunitária de transportes era um pressuposto para a livre circulação de bens, serviços e pessoas, e a harmonização de impostos sobre energia, devido à importância da harmonização desse setor para a Comunidade[601].

6.5. Influência da Metodologia do *Informe Newmark* na Doutrina e nos Processos Integrativos

As sugestões apresentadas pelo CFF, através do *Informe Newmark* influenciaram grandemente a elaboração doutrinária, e a própria política tributária integrativa da Comunidade Econômica Européia. Não é por outro motivo que muitos autores, com base nessas ponderações, entenderam como aconselhável a Harmonização de Impostos Indiretos, como objetivo primordial da harmonização fiscal direcionada ao mercado comum, e a harmonização fiscal direta que seria adotada teria importância secundária em face dos impostos indiretos. Essa característica é evidenciada na doutrina majoritária, que procurou, em maior ou menor grau, apresentar considerações que apontaram para o caminho da Harmonização Fiscal em matéria de impostos indiretos como o objetivo primordial de qualquer formação integrativa.

Por exemplo, se o objetivo é viabilizar um mercado comum, especial atenção deverá ser concedida aos denominados "fluxos comerciais", e seus efeitos em matéria tributária. Nesse aspecto, seria preferível que, uma vez superada a etapa integrativa de abolição das tarifas intracomunitárias – peculiar de uma zona de livre comércio e união aduaneira -, seja dada ênfase aos impostos "indiretos" – geralmente os impostos sobre vendas que incidem sobre o consumo – gerais e específicos[602]. Dessa necessidade surgiu

---

[600] *COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE.* ***Informe del Comité Fiscal y Financiero del CEE.*** *Op.cit., p. 177.*
[601] *Idem., p.177-178.*
[602] *ALONSO GONZÁLEZ, Luiz Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA TABUEÑA, Francisco. Op.cit., p. 02.*

o termo "Harmonização Fiscal dos Impostos Indiretos", ou simplesmente "Harmonização Fiscal Indireta"[603].

Outro aspecto que se tem observado quanto aos fatores comerciais é relativa à consideração dos impostos sobre sociedades, que poderiam ser transferidos tornando-se semelhante ao imposto sobre vendas. Ainda, tema pertinente no âmbito dos aspectos tributários relacionados aos fatores comerciais relaciona-se ao princípio da origem ou do destino nos impostos sobre vendas. Nesse aspecto a harmonização desses princípios é imprescindível para evitar distorções entre os países membros, pois, se o imposto é exigido na origem, em todos os países formadores do bloco, não haveria o risco de distorções fiscais aplicáveis à generalidade de bens e serviços dentro do âmbito territorial desses países[604].

No entanto, quando um desses produtos não se sujeita à tributação, ocorre a distorção na concorrência, prejudicando a harmonização e à formação de um efetivo mercado comum. Mas a busca pela não distorção possui aspectos difíceis de serem suplantados se alguns desses produtos não estiverem sujeitos à tributação. Como verificamos anteriormente, já foi vislumbrado pelo Informe *Tinbergen* a importância da aplicação generalizada do princípio da origem – ou do destino – de maneira a evitar áreas – inexploradas – que desemboquem em caminhos para a manifestação da distorção fiscal.

Naturalmente, a necessidade da escolha entre a aceitação e o abandono de um dos princípios da tributação – origem ou destino – acarreta conseqüências positivas e negativas, que devem ser sopesadas pelos políticos da Harmonização Fiscal[605].

Outra questão de grande importância é a estruturação dos denominados impostos sobre vendas e os impostos na modalidade consumo, já que estes devem apresentar estrutura harmonizada de maneira a não criar distorções entre os tipos impositivos dos países em processo integrativo[606]. O Informe *Newmark* apresentou algumas peculiaridades terminológicas, no que diz respeito aos impostos indiretos. O *Informe*

---

[603] *COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE.* ***Informe del Comitê Fiscal y Financiero del CEE.*** *Op.cit., p. 158-164.*
[604] *ALONSO GONZÁLEZ, Luiz Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA TABUEÑA, Francisco. Op.cit., p. 02*
[605] *COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE.* ***Informe del Comité Fiscal y Financiero del CEE.*** *Op.cit.,* p. 162-163.
[606] *Idem,* p. 167-168.

separa os impostos inseridos nessa classificação. Prefere separar os impostos gerais sobre vendas dos impostos sobre consumo – impostos específicos, *accises*[607].

Apesar de o *Informe* apresentar distinção entre as duas espécies – preferimos partir do pressuposto de que o imposto sobre o consumo abarca a idéia de imposto sobre vendas, como tem ponderado a doutrina contemporânea. O *Informe* especial elaborado pela Comissão de Aspectos Tributários, no âmbito do MERCOSUL, preferiu adotar a terminologia "imposto sobre o consumo", referindo-se aos impostos com estrutura análoga aos impostos sobre vendas previsto no *Informe Newmark*, apresentando tipologia que separa os impostos sobre o consumo em gerais e específicos[608]. Dedicaremos maior espaço à escolha da terminologia adequada, quando estudarmos os impostos sobre o consumo, específicamente.

Nesse sentido, a escolha da modalidade de tributação sobre o consumo é essencial para a Harmonização Fiscal. Cada espécie de tributação sobre o consumo apresentará peculiaridades que podem se tornar grandes entraves para a Harmonização. Nesse aspecto, a escolha da prevalência de impostos específicos sobre o consumo, impostos monofásicos sobre a produção, impostos plurifásicos sobre vendas, e suas estruturas de tributação e isenção, por parte de cada país membro deve ser harmonizada, de maneira a não alcançar gritantes diferenças estruturais que se materializem como distorções[609]. Mas não somente esse problema é visualizado quando a análise recai sobre os fatores comerciais – do ponto de vista integrativo -, pois no âmbito dos impostos específicos sobre o consumo, diferentemente dos impostos plurifásicos incidentes sobre vendas, a não tributação – ou isenção – na primeira etapa da circulação não poderá ser compensada nas etapas posteriores[610]. E ainda, as diferenças entre países em que as modalidades tributárias referentes aos produtos tradicionais são superiores aos impostos gerais sobre vendas podem acarretar problemas à harmonização fiscal[611].

Outro fator que correntemente tem sido considerado no âmbito da Harmonização Fiscal é referente ao fluxo de capital relativo à tributação sobre a renda e ao capital,

---

[607] *COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE.* ***Informe del Comité Fiscal y Financiero del CEE.*** *Op.cit.*, p. 164-168.

[608]COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS. ***Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo em el Mercosur.*** *Op.cit., p. 226-227.*

[609] *CALLE SAINZ, R.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europea****. Op.cit.*, p. 06-07.

[610]*SULLIVAN, Clara K.* ***Potencial Rates of Value-Added Tax in the European Economic Community****.. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. II. Op.cit.*, p. 173-174.

[611]*ALONSO GONZÁLEZ, Luiz Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA TABUEÑA, Francisco. Op.cit., p.* 02-03.

aspecto essencial para a integração tributária entre os países que decidem formar blocos econômicos[612]. Naturalmente, no tributo direto, o mais importante a desempenhar papel integrativo é o imposto sobre sociedades, *"(...) em que também se deve considerar as retenções de dividendos"*. O tema é difícil, pois existem muitos fatores relevantes a serem considerados no âmbito da tributação sobre bens de capital e renda, pertinentes à integração regional, tais como *"(...) a medida correta dos benefícios, a determinação das fórmulas de amortização fiscal, a valoração de inventários, o ajuste à inflação*". Outro ponto pertinente que deve ser levado em consideração quanto à harmonização dos fluxos de capital e renda é a coordenação entre os gastos com os benefícios das sociedades, bem como dos próprios dividendos recebidos por acionistas.[613] Dessas preocupações, surge o termo "Harmonização Fiscal dos Impostos Diretos", ou simplesmente "Harmonização Fiscal Direta", referindo-se ao processo de harmonização dos impostos sobre a renda e capitais, nos países membros de um processo integrativo.

Finalmente, quanto aos fluxos de trabalho, e aos aspectos tributários que dizem respeito à mobilidade laboral, existem dois pontos problemáticos a serem evidenciados, quais sejam: à medida que os trabalhadores atravessem as fronteiras nacionais regularmente, o pagamento dos impostos no país em que trabalham deve ser compensado de alguma forma pelo país de residência, pois se esse fato não ocorrer, acarretaria prejuízo no *"(...) princípio da eqüidade horizontal (...)"*, *"(...) gerando distorções na mobilidade laboral entre fronteiras"*. Ainda, semelhantes questões podem problematizar a integração em face dos trabalhadores que exercem temporariamente o trabalho no exterior[614]. Nesse aspecto, os impostos sobre transporte exercem papel de fundamental importância para permitir a livre circulação de pessoas e mercadorias – bens e serviços – de modo que o próprio *Informe Newmark* fez questão de tecer

---

[612] *COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE.* ***Informe del Comitê Fiscal y Financiero del CEE.*** *Op.cit., p. 170.*

[613] Como bem lembram os autores, enquanto a coordenação internacional do imposto, também existe uma série de aspectos conflituosos, partindo-se da premissa de que se deve evitar a dupla imposição dos fluxos internacionais de capital, pode adotar-se o princípio da neutralidade para a exportação de capital – quando o país de origem grava os benefícios e o país de residência também o faz, mas permite a dedução do primeiro tributo, ou o princípio da neutralidade para a importação de capital (quando os benefícios somente são gravados no país de origem dos mesmos. Ambos os princípios podem garantir a neutralidade fiscal em relação aos movimentos de capital, mas podem falar em determinadas circunstâncias. Em particular, há que se ter em conta não somente a tributação dos benefícios sociais, mas também o tratamento de dividendos, juros e *royalties* através de fronteiras. Outros aspectos pertinentes são os preços de transferência, as relações entre matrizes e filiais, a regulação de fusões e cisões, etc. *ALONSO GONZÁLEZ, Luiz Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA TABUEÑA, Francisco. Op.cit.,* p. 02.

[614] *Idem, p. 02-03.*

considerações acerca de sua pertinência para alcançar o mercado comum[615]. Ainda o Relatório dedica certa importância para os impostos sobre o patrimônio e sucessões, se bem que certamente muito inferior à concedida aos demais impostos[616].

Em suma, são várias as medidas teóricas destinadas à abolição das distorções fiscais, dentre as quais poderíamos destacar as propostas de Harmonização Horizontal, Harmonização Vertical, Harmonização Positiva, Harmonização Negativa, Harmonização dos Impostos Diretos e Harmonização dos Impostos Indiretos. Cada proposta será melhor adaptável conforme as condições dos países membros, da situação da formação integrativa, e aos próprios objetivos visados. Não obstante, dedicaremos nosso estudo à Harmonização Fiscal dos Impostos Indiretos, que em especialização temática será relativa, nesse estudo, aos impostos sobre o consumo.

A doutrina, com base nas observações empíricas vislumbradas pelos processos integrativos – notadamente a integração européia -, os estudos técnicos feitos por grandes especialistas na matéria, como o Informe *Tinbergen* e o Informe *Newmark*, e obras de grande importância temática, como a *"Fiscal Harmonization in Common Markets"*, coordenada por *Carl Shoup*, têm apontado para a necessidade de superação de três etapas, na Harmonização Fiscal: a) a primeira etapa sugere-se à harmonização das tarifas alfandegárias, dos impostos de importação e de exportação; b) a segunda parte refere-se à tentativa de harmonizar os impostos relativos ao consumo; c) por fim, a última etapa refere-se à harmonização dos impostos incidentes sobre a renda e o capital[617]. Assim, como veremos adiante, a União Européia atingiu a segunda etapa de integração fiscal[618].

Desta maneira, viabilizando uma harmonização legislativa entre os sistemas fiscais dos países membros, no sentido de ser proporcionada a livre circulação em geral, a então Comunidade Econômica Européia investiu na adoção das "Diretivas IVA", tendentes aos impostos sobre a circulação de bens e serviços. O processo de harmonização fiscal indireta, ou de impostos indiretos, ainda não está concluído, mas é nítido seu grande desenvolvimento, tendo em vista que o objetivo da União Européia sempre foi a viabilização de um mercado interno.

---

[615] *COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE.* ***Informe del Comitê Fiscal y Financiero del CEE.*** *Op.cit., p. 171.*
[616] *Idem., p. 169.*
[617] Essa classificação também foi exposta por Misabel Derzi, no Brasil. DERZI, Misabel Abreu Machado. **A necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional.** *Op.cit*, p.28.
[618] *CORREA, Arlindo.* **O IVA na União Européia - As Dificuldades do Processo de Harmonização** *Op.cit.*, p 220.

O Ato Único Europeu, de 1987, contribuiu muito para esse quadro, pois regulou a questão fiscal européia através do artigo 17, modificando o artigo 99 do Tratado da Comunidade Européia, estabelecendo a adoção de medidas referentes à harmonização de legislações sobre o imposto sobre capital de giro, tributação sobre consumo, bem como demais impostos diretos, até o momento em que essa harmonização legislativa seja necessária à garantia da estruturação e funcionamento do mercado interno[619].

Entretanto, havia grande distinção no tratamento dado à harmonização dos impostos indiretos, fortemente relacionados ao artigo 99 do Tratado, e os impostos diretos, relacionados ao artigo 100 e seguintes do Tratado. Essa diferença de tratamento estava diretamente ligada aos objetivos visados pela União Européia, desde sua concepção. No que diz respeito aos impostos diretos, no entanto, o objetivo principal foi de permitir a livre circulação de capital, evitando eventuais situações de bi-tributação no fluxo de capitais entre países[620]. Portanto era objetivo bastante limitado se comparado à impetuosa política de harmonização fiscal indireta promovida no território da União.

Como destaca *Calle Sainz,* a doutrina fiscal da integração européia manteve preocupação primordial com as distorções originárias dos impostos sobre vendas, e os mecanismos destinados à sua supressão.[621]

Apesar da relativa importância dedicada à tributação direta, por parte do Relatório *Newmark,* a prática demonstrou a pertinência da concentração de esforços no âmbito da Harmonização Fiscal dos Impostos Indiretos, com a elaboração quase absoluta de Diretivas Comunitárias voltadas à finalidade de Harmonização do principal imposto sobre o consumo europeu – o Imposto sobre o Valor Agregado.

Ainda que a execução da Política da Harmonização Fiscal tenha sido nitidamente diferenciada das propostas aplicadas do Informe *Newmark,* muitas idéias surgidas no *Informe* foram manifestadas posteriormente nas normativas comunitárias do Bloco Europeu.

6.7. Propostas de Harmonização Fiscal Direta.

Além do *Informe Newmark,* outros importantes estudos foram realizados em sede de Harmonização Fiscal Direta, como o realizado por *Peggy B. Musgrave* sobre a

---

[619]*UCKMAR, Victor*. **Sobre a Harmonização Tributária nos Países da Comunidade Econômica Européia**. Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado. Coordenadores: SHOUERI, Luís Eduardo; SILVETI, Fernando Aurélio. Editora Dialética. São Paulo – 1998, p. 290.
[620] *Idem*, p. 290.
[621]*COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE. **Informe del Comitê Fiscal y Financiero del CEE.** Op.cit., p. 150-152.*

Harmonização dos Impostos Diretos, em que destacou a importância dessas modalidades tributárias, para o alcance do efetivo mercado comum.[622]

No entanto, efetivamente, podemos atestar que ainda não houve uma Harmonização Fiscal sobre a fiscalidade direta, pois alguns aspectos determinados não necessitariam de harmonização, deixando, em face do princípio da subsidiaridade, ao ordenamento jurídico nacional a sua disposição. Assim, como lembra Fabio Luiz Gomes, *"(...) a harmonização dos impostos diretos é muito incipiente. Os raros progressos alcançados neste domínio não são mais do que uma resposta parcial a situações específicas, tais como a dupla tributação ou as atividades econômicas transfronteiriças."*[623]

Apesar da pouca importância concedida à Harmonização dos Impostos Diretos, pela União Européia, não poderíamos afirmar categoricamente que esta não procurou estruturar a política de harmonização fiscal de impostos diretos, pois foi constituído um comitê de especialistas, o *"Ruding Committee"*, que teve a missão específica de identificar princípios básicos destinados à estruturação de um projeto para um regime fiscal comunitário dos impostos diretos.

O trabalho do Comitê estava voltado à determinação da distorção originada da imposição direta e o caráter discriminatório de diferenças entre o imposto de renda sobre as pessoas jurídicas nos sistemas fiscais dos países membros, identificando várias peculiaridades. A respeito do estudo fomulado pelo Comitê *Ruding*, *Vitor Uckmar* destaca:

> Como conseqüência deste estudo, descobriu-se certo número de distorções, que foram identificados dependendo do estado de tributação das empresas; destas, a mais importante foi identificada no imposto de renda retido na fonte na remessa de dividendos de empresas transnacionais no país fonte Por outro lado, o imposto retido na fonte sobre juros e royalties parece implicar em distorções menos acuradas. Novamente, uma outra fonte de distorção foi representada, pelos diferentes métodos de eliminação da bitributação da renda derivada de transações transnacionais. Ainda outras distorções derivam das diferentes alíquotas sobre as pessoas jurídicas nos vários países membros, e sobre a existência de tributação regional e local (...). Ainda (...) descobriu que as distorções foram também ocasionadas pelas diferentes formas de determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, e, particularmente, pelos regulamentos sobre deduções, amortizações, depreciações, estimativas de valor do inventário, aluguéis, reservas para indenização de pessoal, ganhos de capital, capitalização baixa e custo operacional. Na área de serviços financeiros, as diferenças fiscais entre os

[622] *MUSGRAVE, Peggy B. Op.cit.*, p. 216.
[623]GOMES, Fabio Luiz. **Fiscalidade Direta e Indireta à Luz da Constituição Européia**. COORDENAÇÃO: GOMES, Eduardo Biacchi; REIS, Tarcísio Hardman. Direito Constitucional Europeu: Rumos da Construção. 1º Edição. Volume Único. Curitiba-PR. Editora Juruá, 2005, p.290.

> vários países membros são a causa para graves distorções na escolha de onde e como as operações fiscais. Uma maior distorção está na falta de medidas de harmonização na permissão de compensar lucros e prejuízos obtidos ou sofridos nos diferentes países membros.[624]

O Comitê concluiu suas pesquisas em 1992, considerando que a completa harmonização na tributação de pessoas jurídicas não era necessária em nível comunitário. Para o Comitê, deveria-se harmonizar o mínimo necessário, visando apenas eliminar qualquer distorção e discriminação. Desta feita, sugeriram os seguintes objetivos, a serem suplantadas em etapas consecutivas:

> Para identificar e eliminar todas as distorções e discriminações causadas pelas diferentes regras dos países membros, a respeito de impostos sobre investimentos e sobre empresas de participações a um nível internacional; para adquirir o máximo de transparência sobre os incentivos fiscais garantidos pelos respectivos países membros, para promover investimentos; para determinar a alíquota do imposto de renda e as modalidades para determinar uma base de cálculo comum (...) Além disso, (...) O Comitê identificou os diferentes objetivos que uma tributação das pessoas jurídicas deve alcançar, dentre elas, a neutralidade em relação às diferentes estruturas das empresas, diferentes canais de financiamento, investimentos e capitais representando o capital das empresas domiciliadas em seu próprio país sede, em vez de outros países membros, etc [625].

Apesar de a maioria dos integrantes do Comitê terem manifestado preferência pelo sistema de tributação da pessoa jurídica comunitário, que isentaria a tributação de distribuição de dividendos para sócios, não se chegou a uma posição unânime sobre o assunto. Em decorrência da não unanimidade de opiniões sobre a elaboração de uma proposta ótima de sistema harmonizado de tributação direta, originou a sugestão específica de os países que, por ventura aplicassem tributos reguladores, os denominados *"imputation taxes"* sobre a distribuição de lucros obtidos em outros países membros, devessem garantir, através de reciprocidade, a própria dedução dos tributos pagos, considerando os dividendos pagos por uma empresa subsidiária ou a renda obtida por uma empresa estável[626]. Em relação à alíquota sobre a renda das pessoas jurídicas, recomendaram a elaboração de uma diretiva comunitária, que estabeleceria uma alíquota mínima de 30% inicialmente, e, em um estágio seguinte, não superior a 40%.

---

[624] *UCKMAR, Victor. Op.cit.*, p. 290
[625] *Idem*, 291
[626] *Ibidem*, p. 292.

Além disso, sugeriram que os tributos locais sobre a renda fossem abolidos ou mesmo fixados de maneira que o ônus fiscal das empresas não atingisse os níveis de 30% e 40% das alíquotas[627].

Foram posteriormente estabelecidas algumas diretivas comunitárias no intuito de garantir e viabilizar algumas disposições e sugestões feitas pelo *Ruding Comittee*, no sentido de melhor estruturar as relações do Direito Tributário Internacional entre os países membros, o que reforçou o caráter nacional do imposto sobre a renda nos países europeus, cada qual guardando suas próprias peculiaridades. [628]

Não pretendemos aprofundar a análise da Harmonização Fiscal dos Impostos Diretos, por não consistir em nosso principal objetivo. A Harmonização Fiscal dos Impostos Indiretos, isto é, dos impostos gerais sobre vendas, ou sobre o consumo específicos foram os principais objetos de políticas harmonizadoras no decorrer da evolução das formações integrativas – notadamente a européia. Por esse motivo, aparentemente necessitamos de melhor compreensão do que se possa compreender o que seja a Harmonização Fiscal Indireta, que será feita em capítulo específico.

VII - INTRODUÇÃO À "HARMONIZAÇÃO FISCAL INDIRETA"

A Harmonização Fiscal é um instrumento destinado a viabilizar a integração econômica. Vimos que as formas pelas quais os processos integrativos se manifestam são variáveis – como vislumbramos na análise das etapas da integração econômica. Também foi observado que as principais manifestações integrativas tencionavam alcançar o estágio integrativo de mercado comum – na qual são grandes exemplos a Comunidade Européia e o MERCOSUL. Vimos também que para alcançar o estágio integrativo referente ao Mercado Comum, é necessário que se garanta primeiro a livre circulação entre os países membros, pois a livre circulação – de bens, serviços, capitais e pessoas - é corolário para que o mercado interno comum se desenvolva adequadamente. Nesse aspecto, como já discorremos, vários estudos apontaram como de primeira necessidade a Harmonização Fiscal dos denominados impostos indiretos.

---

[627] *UCKMAR, Victor. Op.cit.*, p 292

[628] COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Imposto de Renda – Progressividade – Situação na Europa dos doze (CEE) – comparação com o Brasil – Rendimentos para uma Reforma Tributária Justa e Eficaz**. *In*: MARTINS, Ives Gandra. Imposto de Renda. Conceitos Princípios e Comentários. (em memória de Henry Tilbery). Editora Atlas, 1996, São Paulo, p.125.

O *Informe Newmark*, quando analisou os sistemas tributários europeus, com o objetivo de elaborar propostas para a integração econômica, já sugeria como meta principal da primeira fase da harmonização fiscal européia, a harmonização dos impostos cujo critério material está relacionado às operações que acarretam a circulação de bens e serviços.

Clara K. Sullivan[629], em importante estudo sobre a matéria, explica que os impostos indiretos e diretos estavam previstos expressamente no Tratado de Roma – artigo 95 e 98 - e, provavelmente por esse motivo, o Comitê Fiscal e Financeiro adotou terminologia análoga – se bem que, com expressivas alterações - com o objetivo de elaborar considerações que pudessem acrescentar aos próprios objetivos integrativos da CEE. Mas o próprio Tratado de Roma utilizou terminologia própria para diferenciar os impostos diretos e impostos indiretos. Por esse motivo, apresentaremos algumas ressalvas para o entendimento do Tratado, que acabou influenciando o *Informe Newmark*, e os estudos – e as normas - comunitários. Não obstante, o Tratado não apresenta definição para as duas categorias, limitando-se a utilizá-la para dividir as classes de impostos conforme a doutrina econômica tradicional, com base na incidência.

Nesse aspecto, Comissão da Comunidade Econômica Européia e autoridades da CEE classificaram como impostos indiretos, os impostos sobre vendas ou gerais sobre vendas, denominados "*Turnover*" pelo Tratado de Roma – artigo 98 e artigo 99 –, bem como os impostos especiais ou seletivos sobre vendas, denominados "excises", accises, que também estavam previstos no artigo 98 e 99.

Como destaca *Sullivan*, aparentemente, os tributos sobre transferência de capital foram designados de impostos sobre movimentação de capitais pela Comissão e autoridades da Comunidade. Todos os outros impostos, incluindo os impostos incidentes sobre a renda, foram considerados "impostos diretos".

Assim, os impostos indiretos são aqueles previstos pelo legislador para incidir sobre os preços dos bens ou serviços, repercutindo indiretamente sobre a renda individual, ao passo que os impostos indiretos incidem indiretamente sobre a renda individual[630].

---

[629] *SULLIVAN, Clara K.* ***Indirect Taxation and Goals of the European Economic Community****. Op.cit.*, p. 01.

[630] Segundo *Clara K. Sullivan*, os impostos indiretos seguem os seguintes princípios econômicos: impostos pessoais indiretos; tributação impessoal de negócios; controles fiscais seletivos. *SULLIVAN, Clara K.* ***Indirect Taxation and Goals of the European Economic Community.*** Op.cit., p. 11.

Nada obstante, o *Informe Newmark* evidenciou a existência de impostos "diretos" que podem incidir sobre o valor dos bens, como impostos incidentes sobre propriedade ou sobre construções, separando impostos sobre a renda dos impostos sobre capital e impostos negociais, que, conforme a metodologia adotada pelo *Informe*, foram analisados separadamente. O *Informe* também procurou relacionar os impostos indiretos com os diretos, demonstrando que, economicamente, um imposto direto poderia alcançar o efeito de um imposto indireto[631].

Clara Sullivan destacou que, no período de fundação da CEE, a citada formação integrativa estava se consolidando como uma União Aduaneira, que almejava avançar nos estágios de integração econômica, visando alçar o objetivo de mercado comum. Mas esse objetivo somente poderia ser concretizado através da harmonização dos sistemas tributários referentes aos impostos indiretos, visando garantir a estruturação do mercado comum. Esse objetivo ficou evidenciado no artigo 3, f do Tratado de Roma, que buscava o estabelecimento de um sistema em que a compeptição não poderia apresentar distorções, pois o objetivo era alcançar um verdadeiro mercado interno comum. Por esse motivo, a preocupação com a aproximação das disposições legislativas e administrativas, conforme prevêem os artigos 100 a 102 do mesmo Tratado, incorre na possibilidade de ajustamentos nos sistemas de tributação indireta em conformidade com o critério econômico de eficiência competitiva. A premissa é simples: a diferença entre sistemas tributários nacionais – no que diz respeito aos impostos indiretos – ocasiona o que já foi denominado pelo *Informe Newmark* – e também lembrado pela doutrina – como as distorções sobre atividades financeiras. As distorções incidentes sobre atividades financeiras se especializam na matéria relativa aos impostos indiretos previstos em cada ordenamento jurídico nacional. As diferenças entre a tributação indireta situada em cada país geram distorções que – conforme evidenciaram os estudos já relacionados – melhor seriam suprimidos através de mecanismos de Harmonização Fiscal – isto é, mecanismos que eliminam a causa da distorção – a diferença existente entre os regimes de tributação indireta.

De outra parte, *Calle Sainz* evidenciou a importância da análise da Harmonização Fiscal Indireta, concedida no âmbito da CEE, relacionando os impostos sobre o volume de vendas e os impostos específicos sobre o consumo, por algumas

[631]*COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE.* ***Informe del Comitê Fiscal y Financiero del CEE.*** *Op.cit., p. 151.*

razões: a) Por um lado, porque o Tratado de Roma faz referência expressa à Harmonização fiscal dos impostos sobre o volume de vendas, dos impostos específicos sobre o consumo e demais impostos indiretos, consubstanciado nos artigos 95 e seguintes; b) Por outro lado, o mesmo autor destaca que a doutrina da integração européia evidenciou que as distorções ocasionadas pelas diferenças existentes nas estruturas dos impostos gerais sobre o volume de vendas e dos impostos específicos sobre o consumo eram as que necessitavam de medidas mais urgentes para se proporcionar a integração econômica, motivo pelo qual em uma primeira fase foi evidenciada pelo *Informe Newmark* a necessidade de harmonização dessas espécies tributárias[632].

Portanto, a Harmonização Fiscal dos impostos indiretos denota a necessidade de suprimir ou diminuir as diferenças existentes entre os sistemas de tributação indireta previstos em cada país membro, de maneira que as distorções existentes não prejudiquem o funcionamento do mercado interno comum, e seja possível a livre circulação de bens e serviços, sem prejudicar a livre concorrência, postulado essencial para a criação – e manutenção - de qualquer mercado.

Como já destacamos, são vários os impostos incluídos na classificação supracitada, motivo pelo qual, optamos por selecionar um imposto específico, convenientemente adotado pela CEE para ser o principal imposto comunitário.

No entanto, como assinalou *Enrique J. Reig*, embasado nas ponderações de *Carl Shoup*, os processos de Harmonização Fiscal estariam estruturados de maneira diferente na Europa e na Amércia Latina. A Europa visava alcançar o estágio integrativo de mercado comum, através da cooperação econômica, desenvolvimento e estabilidade estrutural. Já a América Latina buscava alcançar a industrialização que seria estimulada pela neutralidade econômica alcançada pelos processos integrativos.[633]

Por esse motivo, a partir do próximo capítulo, dedicaremos relevante parcela de nosso estudo à análise dos impostos gerais sobre o consumo – ou impostos gerais sobre venda – em algumas terminologias.

Mais especificamente, especializaremos nosso estudo sobre os impostos sobre o consumo perante a importância que os impostos que seguem a sistemática de incidência

---

[632] *CALLE SAINZ, R.* ***La Armonización Fiscal europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido****. Op.cit. p.* 272-273.

[633]*REIG, Enrique Jorge****. Las Diferentes Formas de Imposicion sobre el Volumen de Vendas e los Problemas de Armonización Fiscal en el Seno de un Mercado Comun****. In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971,* p.423.

sobre o valor agregado, pelo papel de primordial importância que esse imposto tem apresentado à temática da integração econômica.

Ora, o objetivo primordial de nossa investigação é apresentar uma relação entre a tributação sobre o consumo, e a integração econômica – sob uma perspectiva de sustentabilidade. No entanto, a relação entre a tributação sobre o consumo e a integração econômica se materializa na análise da Harmonização Fiscal dos impostos sobre o consumo – que na terminologia econômica adotada pelo *Informe Newmark* e pela CEE – incorre na Harmonização dos Impostos Indiretos, ao passo que, na terminologia apresentada pelo *Informe* produzido pela Comissão de Aspectos Tributários, incorre na Harmonização dos Impostos gerais sobre o Consumo.

Naturalmente que, a terminologia "imposto indireto" merece melhores aprofundamentos, que serão evidenciados quando estudarmos especificamente os impostos sobre o consumo. Portanto, após estabelecermos algumas aproximações sobre a "Teoria da Integração Econômica" e a "Teoria da Harmonização Fiscal", apresentaremos algumas ponderações acerca dos denominados impostos sobre o consumo, e seu papel para a integração econômica – com especialização à Harmonização Fiscal. Mas antes de adentrarmos na temática relativa aos impostos sobre o consumo, elaboramos uma breve contextualização sobre o "Informe sobre a Harmonização dos Impostos Gerais sobre o Consumo no Mercosul", documento produzido pela Comissão de Aspectos Tributários, por encomenda do MERCOSUL, após realizarmos algumas aproximações acerca do princípio do destino e da origem, devido à sua suma importância para a Harmonização Fiscal Indireta.

VIII - O PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO NA ORIGEM E NO DESTINO.

Na Harmonização Fiscal, em matéria de incidência sobre atividades que envolvam a circulação econômica de determinados bens e serviços, no âmbito de operações inter-estatais, como é característica das formações integrativas, podemos visualizar a tributação tanto no país em que o produto foi exportado, como no país em que o produto foi importado. Segundo essa preliminar apreensão, teremos a tributação segundo o princípio da tributação na origem, quando o produto for tributado no país em que foi exportado o produto – bem ou serviço -, e termos a aplicação do princípio do destino quando o produto for tributável apenas no país destinatário – importador.

Essa noção tem primordial importância para as aplicações da Política Fiscal Integrativa.

Como explica *E. J. Reig*, geralmente a doutrina tem se manifestado no sentido de que um mercado comum ou uma área de livre comércio tem de conservar até o máximo a autonomia dos países soberanos. Não obstante o maior desenvolvimento das economias afetadas por processos de cooperação econômica supranacional, é imperativo para essa integração o livre movimento de matérias-primas e bens semi-elaborados, livres de obstáculos materializados pelas diversas cargas tributárias resultantes da independência tributária dos países membros, assim como a manutenção de uma carga igual sobre os bens de consumo entre regiões, visando à não interferência decorrente do diferente tratamento fiscal entre os países pelos quais circulam os componentes ou produtos, e que possam induzir o consumidor à eleição de um país, em detrimento do outro. Assim, a primeira finalidade é eliminar a dupla – ou diferencial - tributação, que poderia ocorrer na circulação inter-estatal de bens ou serviços[634].

Nesse sentido, a necessidade da vedação da dupla tributação na circulação de bens e serviços entre países membros impõe a necessidade da escolha da tributação no país do qual se origina os bens ou serviços, ou no país em que esses bens e serviços estão destinados – são consumidos, na lição de *Douglas Dosser*.[635]

Os princípios da tributação nos país de origem e no país de destino são as respostas para a questão da vedação da dupla tributação – ou da não tributação – como acentua *K. Messere*[636].

Por sua vez, *Hirofumi Shibata* explica que as polêmicas – ainda persistentes – acerca do princípio da tributação no país do destino e no país de origem, estão concentradas na questão da distorção competitiva e na economia administrativa, como se verá na seqüência.[637]

Segundo *Carl Shoup*, pelo princípio da tributação no país do destino, os bens com o mesmo destino suportam o mesmo imposto, qualquer que seja sua origem. Por exemplo, se o país A estabelece um imposto geral sobre as vendas de 2 por 100 e o país

---

[634]*REIG, E. J.* ***Las Diferentes Formas de Imposicion sobre el Volmen de Ventas y los Problemas de Armonización Fiscal en el Seno de un Mercado Común***. *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971*, p. 426-427.

[635] *DOSSER, Douglas*. *Op.cit.*, p. 56-61.

[636]*MESSERE, K.* ***Los Ajustes Fiscales en Frontera***. *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971*, p. 230.

[637] *SHIBATA, Hirofumi****. Theory of Economic Unions***. *Op.cit.,* p. 194 e ss

B um imposto similar em "4 por 100", uma exportação desde A e B levaria isenta o imposto de "2 por 100" de A e sujeitaria o imposto de "4 por 100" do país B, competindo deste modo em iguais condições, nos mercados de B, com os bens produzidos pelo último país[638].

Já pelo princípio da tributação no país de origem, os bens com a mesma origem pagam o mesmo imposto, não importando o seu dstino. Deste modo, uma exportação desde A a B pagaria o imposto de "2 por 100" de A, mas não o "4 por 100" de B e competiria no mercado de B com os bens nacionais de B que suportam uma carga mais elevada "4 por 100"[639].

Mas a questão relativa à delimitação dos princípios da imposição no país de origem e no país do destino já estava prevista no GATT 47, que, no seu artigo 3º[640], já estabelecia a tributação segundo o país de destino como procedimento idôneo para evitar as distorções fiscais derivadas da tributação indireta. *Calle Sainz*, nesse sentido, destaca que o princípio segundo o país de destino implica na tributação de um bem ou serviço não no país em que é produzido, mas no país em que é consumido ou utilizado, ou aquele em que o serviço é prestado. A aplicação do princípio do país de destino, frente ao princípio do país de origem leva consigo a manutenção das fronteiras fiscais e, paralelamente, a aplicação de isenções à exportação, e de medidas compensatórias à importação, com a finalidade de estabelecer tratamento fiscal uniforme para todos os bens independentemente do lugar em que tenham sido produzidos. Assim, como explica *Calle Sainz*, o princípio da tributação no país de destino referente à tributação sobre o volume de vendas ou impostos específicos sobre o consumo devem ser eximidos de tributação na exportação, e tributados na importação dos bens e serviços através de impostos sobre o volume de vendas ou de consumo específicos exigidos no território do país importador.

---

[638] *SHOUP, Carl.* ***Aspectos Impositivos de la Integración Económica Internacional****. Op.cit.,* p. 166.
[639] *Idem,* p. 166-167.
[640] **Artigo III - Tratamento nacional no tocante a tributação e regulamentação internas.**
*"1. As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional. 2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos importados nacionais, contrariamente as principais estabelecidas no parágrafo1. (...)"***GATT 47***. p. 06-07.

A CECA, influenciada pelo artigo 3º do GATT, previu expressamente a tributação no país de destino no artigo 4º do Tratado da Comunidade Européia do Carvão e do Aço, eliminando todos os direitos de entrada ou saída ou impostos de efeito equivalente, assim como as restrições quantitativas à livre circulação de produtos.

O problema relacionado à tributação no país de origem e no país de destino foi analisado com grande profundidade originariamente pelo Relatório *Tinbergen*, concluindo que um sistema aplicado no país de origem limitado a determinados produtos específicos, - carvão e aço -, como destaca *Carl Shoup*, não seria idealmente a melhor opção. Esse raciocínio é motivado pelo fato de que, muito embora a equivalência dos dois sistemas fosse cumprida somente se um ou outro princípio fosse aplicável a todos os produtos, apesar de que – na época - as modalidades de impostos sobre vendas fossem diferentes de um país para o outro[641]. Assim, o *Informe Tinbergen*[642] chegou à conclusão de que seria aconselhável aplicar um sistema ideal de tributação no país do destino ao aço e ao ferro, ao passo que todos os produtos estariam sobre o sistema aproximado de destino, e, portanto produziriam distorções na distribuição dos recursos produtivos. A extensão do sistema ideal do destino a todos os produtos seria impraticável por causa da dificuldade de calcular numerosas modalidades de tributação, isenção e de impostos compensatórios, bem como à própria estrutura setorizada da CECA[643].

O Relatório *Tinbergen*[644] – manteve a consonância com o disposto no artigo 3º do GATT – que influenciou notadamente a disposição normativa referente à CECA.

---

[641] *SHOUP, Carl.* ***Aspectos Impositivos de la Integración Económica Internacional****. Op.cit.*, p. 200

[642] Como destaca *Calle Sainz*, o *Informe Tinbergen* e a Alta Autoridade – órgão da CECA -, após analisarem as possibilidades da melhor escolha do princípio de tributação, apresentaram as seguintes hipóteses a serem discutidas: a) Sistema "a" – Aplicação do princípio da tributação no país de destino, e, portanto, de não tributação no país exportador e tributação compensatória na importação, para a totalidade dos impostos sobre o volume de vendas contidos no preço; b) Sistema "a'" – Alternativa que foi introduzida pela Comissão presidida por *Tinbergen* – vigência do princípio no país do destino, aplicando-se a não tributação na última transação do produto e compensando-se na tributação ao último tributo aplicado; c) Sistema "b" – Aplicação do princípio da tributação no país de origem. *CALLE SAINZ, R.* ***La Armonización Fiscal Europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido***. *Op.cit.*, p. 281.

[643] *SHOUP, Carl.* ***Aspectos Impositivos de la Integración Económica Internacional****. Op.cit.*, p. 200.

[644] No sistema "b", aplicado a um setor limitado – carvão e aço – seria criado um conjunto de distorções na utilização dos recursos produtivos. Já o sistema "c" não era factível na prática, dada a dificuldade de conhecer a incidência efetiva destes impostos e, portanto, de calcular o valor efetivo das isenções à exportação e dos impostos compensatórios na importação, levando em consideração as diferentes modalidades em que se exigiam o imposto sobre vendas. Já o sistema "a'" era a proposta formulada pela Comissão *Tinbergen*, já que, por um lado, não exigia a introdução de modificações importantes e evitava movimentos de adaptação. Por outro lado, o sistema "a'" se caracterizava, na forma de sua aplicação, pela grande simplicidade. Portanto, o Informe *Tinbergen*, em sede da CECA, concluiu pela ratificação do princípio do país de destino. *CALLE SAINZ, R.* ***Armonización Fiscal Europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido***. *Op.cit.*, p. 288-292.

Para *Reig*, o princípio do país na origem produz uma carga final "caprichosa" como resultado da simples adição dos impostos percebidos nas distintas etapas dos diferentes países unificados. Já o princípio da tributação no país do destino permite um melhor uso dos recursos sendo irrelevante a origem das matérias-primas, bens semi-elaborados, maquinaria e outras instalações. Para *Reig*, para alcançar um mercado comum ou zona de livre comércio a adoção do princípio no país do destino seria a escolha mais acertada, por permitir a adoção da solução real para alcançar a harmonização e manter a autonomia tributária entre os países membros[645].

Por outro lado, no âmbito da CEE, as previsões expressas no Tratado de Roma, pela busca do mercado comum caracterizado pela livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais, e os dispositivos dos artigos 99 e ss, fundamentaram a consolidação de um novo estudo, o Relatório *Newmark*, que chegou à conclusão de que a tributação no país de origem seria idealmente a mais desejável para a viabilização de um verdadeiro mercado comum, pois pressupõe a supressão total de barreiras fiscais, e a livre passagem de bens e serviços nos territórios dos países membros, como se fossem o mesmo território nacional.

O Comitê Fiscal e Financeiro – o Comitê *Newmark* – analisou profundamente a questão da tributação no país do destino e no país da origem. Para o Comitê, partindo do pressuposto que o princípio da tributação no país do destino necessita da manutenção das fronteiras fiscais, e o princípio da tributação na origem envolve a supressão das fronteiras fiscais, na análise específica dos impostos indiretos. A longo prazo, o Comitê *Newmark* verificou a pertinência da supressão de barreiras fiscais voltadas a viabilizar a tributação no país de origem. No entanto, a curto prazo, o Comitê se pronunciou à favor da manutenção da prática na época, isto é, a utilização do princípio da tributação no país do destino, diante da impossibilidade de aplicação da tributação no país da origem, por dois motivos: a) pois os regimes tributários nacionais relativos aos impostos sobre consumo específicos se caracterizavam pela composição de níveis diferentes devido às diferenças de gostos e hábitos entre os países; b) os impostos sobre vendas vigentes em cada país diferiam consideravelmente, e a aplicação do país de origem, exigiria uma unificação ou uma grande aproximação destas formas de tributação[646].

---

[645] *REIG, E. J.* ***Las Diferentes Formas de Imposicion sobre el Volumen de Ventas y los Problemas de Armonización Fiscal en el Seno de un Mercado Común***. *Op.cit.*, p. 428.

[646] O Comitê *Newmark* acabou afastando também a utilização mista dos dois princípios, por entender que tal prática denotaria maior complexidade técnica do que a utilização de um ou de outro princípio apenas.

Por esse motivo, embora reconhecida que a tributação no país de origem – para o processo integrativo – seja a melhor opção – teoricamente -, por razões práticas, o *Informe Newmark* optou por aconselhar a manutenção da tributação no país do destino.

Willian M. Mcnie assevera que a principal razão para a proposição do princípio na tributação do país de origem, apesar das dificuldades de criação pela não redução de custos das despesas governamentais, tem sido de economia administrativa, já que o princípio do destino, enquanto o aparato administrativo da união aduaneira, terá de ser mantido em ordem para administração de diferentes cargas de tributação sobre venda. Por esse motivo, há certos sacrifícios a serem feitos quando da adoção do princípio no país de destino, notadamente os gastos com o aparato administrativo destinados à manutenção de fronteiras inter-estatais. O princípio da tributação da origem evitaria esses gastos, pela supressão das fronteiras fiscais[647].

Posteriormente, como veremos no tópico relativo ao IVA europeu, a União Européia tentou, sem sucesso, aplicar a tributação no país de origem, desde um modelo puro, até a utilização de câmaras de compensação fiscal, destinadas a proporcionar o "legítimo mercado comum livre de fronteiras fiscais". No entanto, atualmente há prevalência do regime de tributação no destino, muito embora ainda existam regimes transitórios de tributação.

O mesmo problema foi verificado em todas as formações integrativas, já que, se por um lado, sob uma perspectiva ideal, a adoção do princípio da tributação na origem seria a melhor opção, haja vista a supressão de barreiras fiscais – que se identificaria com uma união fiscal, a manutenção do princípio do destino tem sido a medida adotada, pelo simples motivo da atual impossibilidade de supressão absoluta de fronteiras fiscais entre países membros, que, por sua vez, lutam, em maior ou menor grau, para garantirem parcela da autonomia financeira – o que diz respeito à própria soberania tributária.

Trataremos novamente do princípio do destino e da origem quando na análise específica dos tributos sobre o consumo.

CALLE SAINZ, R. ***Armonización Fiscal Europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido***. *Op.cit.,* p. 306-308.

[647] *MCNIE, Willian M.* ***Origin Principle and Transport Costs****. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. I. Op.cit.,* p. 266.

IX – "INFORME SOBRE A HARMONIZAÇÃO DOS IMPOSTOS GERAIS SOBRE O CONSUMO NO MERCOSUL".

A experiência européia serviu de exemplo para diversas formações integrativas buscarem a integração econômica através da Harmonização Fiscal de seus impostos indiretos.

Nesse aspecto, destacamos os estudos técnicos, as elaborações normativas comunitárias influenciaram a elaboração legislativa, e a produção doutrinária que se dedicou a estudar processos de integração distintos do bloco europeu.

O MERCOSUL, especificamente, após estabelecer como objetivo central de sua criação o estabelecimento de um mercado comum entre os quatro países membros – Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai -, evidenciou a necessidade de realizar Políticas de Harmonização Fiscal Indireta, de maneira análoga à Política Fiscal estruturada através do IVA europeu.

Em 1993, foi nomeada uma Comissão técnica destinada ao estudo dos impostos indiretos existentes nos quatro países, com o objetivo de identificar as diferenças entre os sistemas tributários dos países membros, e elaborar propostas de Harmonização Fiscal com a finalidade de alcançar o "Mercado Comum".

A Comissão de Aspectos Tributários foi integrada por membros dos Governos da Argentina, do Brasil, do Paraguai e do Uruguai,[648] e o relatório elaborado pelos citados estudiosos foi denominado "*Informe sobre la armonizacion de los impostos generales al consumo en el Mercosur"*, finalizado em dezembro de 1994.[649]

A metodologia de investigação adotada pela Comissão, na elaboração do Relatório, foi estruturada em etapas, e foi diretamente influenciada por estudos técnicos europeus – como o *Informe Newmark.* Não obstante o *Informe Newmark* procurar

---

[648] A Comissão de Aspectos Tributários redigiu o Relatório foi composta pelos seguintes membros: a) delegação da Argentina: *Juan Carlos Ranno; Rodolfo Alberto Balbi* b) delegação do Brasil: Eugenio Lagemann, Newton Repiza de Oliveira, Luís Carlos Vitali Bordin. Paulo Roberto Valdez Silveira. c) Delegação do Paraguai: *Castor Acosta Melgarejo*. Delegação do Uruguai: *David Eibe, Maria del Rosário Berriel* e *Marta Pachiotti*. *In:* COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS**.** ***Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales ao Consumo en el MERCOSUR***. Anexo. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – *Value Added Tax – VAT*. Brasil – Mercosul – União Européia**. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário; Editora Rumo, 1995, p. 217 e ss.

[649] Embora seja de domínio público, o *Informe* produzido pela Comissão não teve a divulgação esperada, motivo pelo qual Antonio Carlos Rodrigues do Amaral decidiu publicá-la como anexo à sua obra, garantindo a divulgação do trabalho em terras brasileiras. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – *Value Added Tax – VAT*. Brasil – Mercosul – União Européia**. *Op.cit.*, p. 217-288.

apresentar uma análise geral sobre os sistemas financeiros – com especial atenção aos sistemas tributários – dos países membros, o *Informe* da Comissão de Aspectos Tributários apresentou estudo específico direcionado aos Impostos Gerais sobre o Consumo, demonstrando a preocupação com as distorções originadas das diferenças estruturais dessas categorias de impostos nos países membros.

Na primeira etapa do estudo, foi realizado estudo descritivo da estrutura dos impostos gerais sobre o consumo na Argentina, Paraguai e Uruguai[650]. O estudo descritivo da estrutura dos impostos sobre o consumo nestes países foi realizado conjuntamente, devido às grandes semelhanças estruturais entre os três sistemas.

A análise dos impostos sobre o consumo no Brasil foi investigada em separado frente aos demais países, devido às substanciais diferenças existentes entre os referidos sistemas. Por esse motivo, a Comissão decidiu analisar separadamente os impostos gerais incidentes sobre o consumo no Brasil – ICMS e ISS. O IPI não foi estudado pela Comissão, provavelmente por ser considerado uma "*accise*", pelos elaboradores[651].

---

[650] A análise dos impostos sobre o consumo no Paraguai, Uruguai e Argentina foi realizada segundo a seguinte maneira: 1) Estrutura; 2) Campo de aplicação do imposto: 2.1 – Operações internas (transferência de bens – venda, alienação ou circulação); 2.2 – Prestação de serviços; 2.3 – Importações; 3) Base Imponível: 3.1.) Operações internas – esse tópico incluiu tanto a transferência de bens como a prestação de serviços; 3.2) Importação; 4) Alíquotas; 5) Determinação do imposto – Cálculo do imposto: 5.1) Operações internas; 5.2) Importações; 6) Tratamento dispensado aos produtos agropecuários; 7) Tratamento das exportações; 7.1.) Exportações de bens corpóreos móveis; 7.2.) Tratamento dispensado a serviços prestados no país e utilizados, aproveitados ou explorados no exterior. COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS. ***Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo em el Mercosur.*** *In:* AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – *Value Added Tax – VAT*. Brasil – Mercosul – União Européia**. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário; Editora Rumo, 1995.*op.cit*., p. 226-235**.**

[651] Segue a estrutura de investigação formulada pela Comissão, no que diz respeito à análise do ICMS e do ISS: 1) Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS: 1.1) Comentários gerais; 1.2) Estrutura; 1.3) Campo de aplicação do imposto; 1.3.1) Definição do campo de aplicação do imposto; 1.3.2) Circulação de mercadorias; 1.3.2.1.) Operações consideradas para definir o Fato Imponível "circulação de mercadorias"; 1.3.2.2.) Prestações de serviços; 1.3.3.) Importações; 1.4) Base Imponível; 1.4.1) Circulação de mercadorias; 1.4.2.) Prestações de serviços: 1.4.2.1.) Serviço de transporte interestadual e intermunicipal; 1.4.2.2.) Serviços de comunicação; 1.5.) Alíquotas; 1.6) Determinação do imposto; 1.6.1) Operações internas estaduais e interestaduais (excluídas importações); 1.6.1.1.) Regime de determinação de imposto; 1.6.1.2.) Crédito Fiscal; 1.6.1.2.1.) Extensão; 1.6.1.2.2.) Crédito fiscal Presumido; 1.6.1.2.3.) Manutenção do crédito fiscal; 1.6.1.3.) Tratamento dos saldos técnicos; 1.6.1.3.1.) Saldos técnicos propriamente ditos; 1.6.1.3.2.) Saldos técnicos considerados benefício fiscal; 1.6.2.) Importações; 1.7.) Tratamento dispensado aos produtores rurais; 1.8.) Princípio da não discriminação; 1.9.) Tratamento das exportações; 1.9.1) Exportações de bens corpóreos móveis; 1.9.1.1.) Exportações e operações internas vinculadas com recuperação do imposto que afeta seus custos; 1.9.1.2) Exportação de bens industrializados semi-elaborados e operações internas vinculadas; 1.9.1.3) Exportações submetidas à imposição; 1.9.1.4) Exportações e operações internas estaduais e interestaduais vinculadas isentas. 2) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS. ***Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo em el Mercosur.*** *Op.cit., p. 235-252.*

Após realizarem análise descritiva dos principais aspectos dos impostos gerais sobre o consumo no Paraguai, Argentina e Urugai – conjuntamente -, e sobre o ICMS e ISS no Brasil, na fase posterior de investigação, o *Informe* apresentou as principais diferenças detectadas entre as estruturas fiscais dos citados impostos sobre o consumo no MERCOSUL[652], com base na análise descritiva anterior.

Posteriormente, superada a etapa relativa ao levantamento das diferenças detectadas entre os sistemas de tributação sobre o consumo nos países do MERCOSUL, prosseguiram à exposição teórica dos pressupostos da teoria da Harmonização Fiscal sobre os impostos gerais sobre o consumo[653]. Em seguida, a Comissão apontou um breve estudo sobre a Harmonização dos impostos gerais sobre o consumo no âmbito do MERCOSUL, destacando uma breve análise sobre os aspectos tributários do Tratado de Assunção, e enfatizando os princípios que deveriam nortear a Harmonização Fiscal dos impostos sobre o consumo no âmbito do MERCOSUL[654], bem como os pontos principais que deveriam ser enfatizados quando do processo de Harmonização e os possíveis obstáculos que surgiriam conforme a adoção da Harmonização Fiscal desses impostos, sugerindo também algumas propostas alternativas para uma Harmonização restringida, no âmbito do MERCOSUL. Essa proposta "restringida" ocorreu, devido à conclusão da Comissão pela qual os países do MERCOSUL – Paraguai, Uruguai e Argentina – apresentavam grandes diferenças estruturais frente à sistemática brasileira de tributação sobre o consumo, motivo pelo qual, pelo menos em curto prazo, seria mais aconselhável a adoção de medidas restringidas para viabilizar a Harmonização Fiscal.

---

[652] Segue a estrutura metodológica apresentada pela Comissão: III) Principais diferenças detectadas: A) Esclarecimento Prévio; B) Diferenças estruturais gerais; C) Campo de aplicação do imposto; D) Determinação do imposto correspondente à operações internas; 1) Considerações preliminares; 2) Base imponível; 3) Crédito fiscal - Impostos sobre o Valor Agregado vigentes no Paraguai, Uruguai e Argentina, e ICMS no Brasil -; 3.1.) Extensão do crédito fiscal; 3.2.) Crédito presumido; 3.3) Regras de "tope"; 4) Alíquotas; E) Tratamento dispensado ao setor agropecuário; F) Tratamento dispensado às importações: 1) Importações de bens corpóreos móveis -Imposto sobre o Valor Agregado vigentes na Argentina, Paraguai e Uruguai, e ICMS no Brasil: 1.1) Tratamento; 1.2) Base imponível; 1.3) Alíquotas; 1.4) Outras possíveis causas de discriminação em face das importações; 2.) Serviços prestados e no exterior e utilizados, aproveitados ou explorados no país; G) Tratamento das exportações; 1) Exportações de bens corpóreos móveis – Imposto sobre o Valor Agregado vigentes na Argentina, Paraguai e Uruguai, e ICMS no Brasil; 2) Serviços prestados no país e utilizados, aproveitados ou explorados no exterior; 3) Outras possíveis causas de efeitos acumulativos que afetam o preço das exportações de bens corpóreos móveis e, em seu caso, às contraprestações correspondentes a serviços prestados no país e utilizados, aproveitados ou explorados no exterior; H) Adequação ao princípio de tributação exclusiva no país de destino. COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS. ***Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo em el Mercosur.*** *Op.cit.,* p. 252-270.

[653] IV) A harmonização dos impostos gerais sobre o consumo: A) A harmonização dos impostos gerais ao consumo nos processos de integração econômica; B) Princípios que podem responder à harmonização e mecanismos exigidos pelos mesmos; 1) Comentários introdutórios; 2) Princípios de tributação exclusiva no país de origem; 3) Princípio da tributação exclusiva no país de destino. *Idem, p. 270-276.*

[654] *Ibidem*, p. 276-282.

Nesse sentido, sugeriram que, em médio ou curto prazo, a solução mais adequada para alcançar a Harmonização Fiscal, em face das peculiaridades estruturais do ICMS, seria através de medidas graduais para viabilizar a aproximação no sentido de facilitar a importação – eliminando tratamentos discriminatórios contra as importações procedentes de outros países membros, com a finalidade de não alterar a proteção que contemple a tarifa externa comum, de terceiros países. Especificamente no caso da Argentina, Paraguai e Uruguai os tratamentos não existem, ou são facilmente identificáveis, motivo pelo qual é facilitada a harmonização nessa área. Já no que diz respeito ao ICMS, o *Informe* declarou a necessidade de uma reestruturação mais profunda – devido à complexidade técnica do imposto – e à própria estrutura Federal do país.

Além disso, propuseram que o Brasil incluísse em seu ordenamento jurídico um princípio da não discriminação com relação aos bens de procedência estrangeira, com uma enunciação taxativa dos tratamentos previstos para operações internas e interestaduais que resultem aplicáveis. Também seria prevista a supressão das operações de bens de procedência estrangeira que se submetessem às alíquotas diferenciais superiores às que fossem consideradas gerais, quando as realizadas com bens de origens nacionais não se encontrassem sujeitas às mesmas. Ainda, o *Informe* sugeriu um prazo – não determinado – para que fossem viabilizadas as reformas necessárias na República Federativa do Brasil, e nos demais países membros[655].

Após a elaboração de considerações para uma Harmonização "restringida", nos seus "comentários finais"[656], o *Informe* destacou as diferenças estruturais na tributação sobre o consumo entre Argentina, Paraguai e Uruguai frente à estrutura do Brasil, as dificuldades da Harmonização no MERCOSUL, e a conveniência de um caminho moderado para a diminuição de disparidades existentes entre os quatro países. A Comissão também destacou que os Coordenadores do Subgrupo 10 do MERCOSUL submeteria à sua consideração o cronograma de trabalhos referentes à Harmonização fiscal dos impostos sobre o consumo[657].

Elaboraremos ulteriores considerações sobre os impostos gerais sobre o consumo quando procurarmos traçar um panorama da estrutura dos impostos gerais

---

[655]COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS. ***Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo em el Mercosur.*** *Op.cit., p. 280-281*
[656] *Idem*, p. 282-285.
[657] *Ibidem, p.* 282-283.

sobre o consumo nos países latino-americanos, com especial ênfase aos países do MERCOSUL.

CAPÍTULO III - OS IMPOSTOS "SOBRE O CONSUMO". UMA ANÁLISE A PARTIR DA CIÊNCIA DAS FINANÇAS E DA POLÍTICA FISCAL. DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO E ESTRUTURA.

I – O IMPOSTO SOBRE O CONSUMO.

1.1. Dificuldades Terminológicas. O "Consumo".

A definição da palavra consumo é de grande importância para a compreensão do sentido empregado neste trabalho para o uso do termo "imposto sobre o consumo". Por isso apresentaremos algumas noções gerais sobre a expressão, com o objetivo de tentar apreender um sentido – ainda que aproximado – de como pretendemos utilizar o termo "imposto sobre o consumo".

Pedro Nunes, em uma primeira aproximação da expressão, designa que a palavra "consumo", em sentido econômico, significa *"(...) o conjunto dos fenômenos que resultam da aplicação da riqueza para a satisfação das necessidades humanas"*[658]. No entanto, como destaca Pedro Nunes, a denominação "imposto sobre o consumo" generalizou-se para designar de modo geral *"(...) imposto que recai sobre a venda de mercadorias"*.

Por outro lado, José Náufel relaciona o conceito de "consumo" com *"gasto"*, "*desgaste*", "*destruição pelo uso*", *"(...) meio pelo qual se extinguem as coisas consumíveis (...)"*, sendo que, na Economia Política, o sentido da palavra "consumo"

[658] Outros significados: Aproveitamento normal da coisa produzida; Diz-se direto o consumo, quando a riqueza é imediatamente utilizada; indireto, quando da sua aplicação provêm novas riquezas; Absorção das rendas do Estado com a sua aplicação às despesas públicas. NUNES, Pedro. **Dicionário de Tecnologia Jurídica**. Volume I. A-F. 11º edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1982, p.260.

guarda relação com a *"(...) satisfação das necessidades humanas pelo aproveitamento dos produtos próprios para esse fim, que se desgastam ou se extinguem com o uso"*[659].

Já a Academia Brasileira de Letras Jurídicas estabelece que, para a Economia Política, o vocábulo consumo, está relacionado ao verbo "*consumir*", que, por sua vez, significa o *"(...) ato de consumir, comer, gastar, na satisfação das necesidades econômicas do indivíduo"*.[660]

Mas em análise mais apurada, De Plácido e Silva apresenta uma série de conceituações, numa tentativa de apreender os vários sentidos possíveis para a palavra "consumo", bem como as suas "especializações".

Para De Plácido e Silva, a palavra "consumo", deriva de "*consumir*", do latim *consumere* - comer, gastar, destruir, utilizar -, e possui a significado de gasto, extração, utilização, finamento. Serve também para indicar *"(...) utilização, uso, ou gasto da coisa"*. Na técnica jurídica, não quer significar simplesmente o gasto ou a destruição, no sentido que se tem em referência às coisas consumíveis, que se destroem ou se gastam pelo primeiro uso ou gozo. Juridicamente, há consumo, mesmo quando a coisa não se destrói ou se gasta, ou seja, mesmo de coisas inconsumíveis. Na acepção jurídica, há consumo não somente quando a coisa se destrói, como quando é adquirida para uso, mesmo permanente, isto é, sem imediata destruição[661].

---

[659] NÁUFEL, José. **Novo Dicionário Jurídico Brasileiro.** 8º edição. São Paulo: Cone Editora, 1998, p. 351.

[660] Academia Brasileira de Letras Jurídicas. J.M. Othom Sidou (organização). **Dicionário Jurídico**. 4 º edição. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p.186.

[661] De Plácido e Silva também traz algumas especializações relacionadas à idéia de "consumo": **a) Consumo absoluto**: É o que resulta na destruição da coisa pelo primeiro uso. É o consumo de coisas consumíveis que se destroem em um único ato de gozo. Equivale ao consumo efetivo, à destruição da utilidade da coisa, desde que, pela utilização, não seja mais útil. Ocorre também quando se destroem ou se estragam as coisas inconsumíveis e indeterioráveis; **b) Consumo relativo:** É o consumo que não indica uma destruição da coisa, ou seja, a destruição de seu valor, mas a aquisição ou compra da coisa, consumível ou inconsumível, por quem pretende aproveitar a sua utilidade. Diz-se consumo relativo porque, em relação à pessoa que vende a coisa, há um consumo, resultante do desaparecimento da coisa de sua posse, pouco importando que, em mãos do adquirente ou consumidor, vá ocorrer consumo efetivo ou aproveitamento de sua utilidade. *"(...) Desta forma, o consumo relativo pode decorrer, em tais circunstâncias, da venda de coisas consumíveis ou inconsumíveis. Em relação ao vendedor, em qualquer hipótese, houve um consumo, embora relativo. Em relação ao adquirente ou comprador, o consumo será relativo, desde que, pelo aproveitamento da utilidade, não advenha a destruição de seu valor. Caso esta se dê, em suas mãos, virá um consumo absoluto, mostrando-se, em tal caso, consumo de coisa consumível. O consumo relativo, em referência ao vendedor, mostra-se um consumo civil ou comercial, segundo é venda civil ou venda comercial"*; **c) Consumo Necessário**: Aquele que incide sobre produtos ou mercadorias de uso forçado, por se mostrarem indispensáveis à alimentação, quais sejam, o pão, sal, leite, manteiga e outros artigos, ditos de primeira necessidade; **d) Consumo Útil:** *"(...) é aquele que, não se mostrando necessário, tem a sua utilidade, isto é, traz qualquer proveito à pessoa. Entendem-se como artigos de consumo útil o vinho, o café, o açúcar, o chá, a cerveja"*; **e) Consumo Supérfluo**: *"(...) é o consumo que se evidencia quando as coisas consumidas não representam utilidades nem úteis nem necessárias, mais se mostrando o ato um prazer"*. DE PLÁCIDO E SILVA. *Op.cit*., p. 362.

Já a idéia de "consumo de riqueza" significa a *"(...) utilização ou aproveitamento da utilidade de uma riqueza, tenha ou não o fim de satisfazer uma necessidade, ocorra ou não a destruição de seu valor"*. E, dentro desse sentido, o consumo pode ser reprodutivo ou improdutivo, segundo *"(...) é promovido para produção de novas riquezas ou para satisfação de necessidades pessoais"*. O Consumo Reprodutivo é o industrial, ao passo que o Consumo Improdutivo é decorrente do *"(...) do uso da coisa ou de sua utilidade"*. Para De Plácido e Silva, esta é a *"(...) significação de consumo, no sentido econômico"*. Por esse motivo, assinala o autor, o consumo acaba expressando o sentido de *"(...) compra ou aquisição, opondo-se ao sentido de produção, criador da utilidade, que o consumo aproveita"*. E conclui: *"(...) Em análogo sentido o tem o Direito Tributário, quando faz incidir a tributação sobre os produtos destinados ao consumo, isto é, ao uso ou utilização do comprador ou do adquirente"*.[662]

Nesse sentido, consideramos de grande relevância a explanação de *John F. Due*, quando aborda a questão a evolução terminológica do denominado "imposto sobre o consumo".

Para *Due*, historicamente, os tributos internos sobre determinados produtos se desenvolveram sendo principalmente aplicados à produção – e, portanto, não à venda – através de alíquotas específicas. Conseqüentemente, o termo "*excise*" começa a designar o imposto naquela estrutura, cobrado na produção, com alíquotas específicas, na opinião de *Due*, *"(...) melhor do que qualquer outro cobrado sobre a produção interna ou sobre as vendas"*.

Mais tarde, como lembra *Due*, o conceito foi alargado, *"(...) passando a abranger tanto os impostos de vendas quanto os de produção de determinados artigos através de alíquotas, ora específicos, ora ad valorem"*[663].

---

[662] "*O Direito Tributário emprega em sentido lato, desde que não tenha em conta a destruição da coisa pelo primeiro uso, mas sua aquisição para ser utilizada, segundo seus fins. Na técnica do Direito Tributário, ainda é o consumo distinguido em supérfluo, útil e necessário, classificação esta que serve de pauta à orientação tributária, a fim de que seja, nesta modalidade de imposto, preferido o produto, menos necesário para maiores encargos fiscais"*. DE PLÁCIDO E SILVA. *Op.cit*., p. 362.

[663] Sobre os impostos específicos sobre o consumo, *Due* acrescenta:"*Tradicionalmente, tais impostos pressupõe que os impostos sobre o consumo tenham sido transferidos para os consumidores finais dos produtos. Se os comerciantes usarem de freqüentes majorações percentuais para a fixação dos preços, o preço majorado para o consumidor será superior ao montante do tributo. Mas, se em vez de serem percentuais, as majorações representarem quantias monetárias determinadas, ou se o imposto de consumo for mantido isoladamente da base do preço à qual são aplicadas as porcentagens, a majoração do preço irá igualar o tributo. Em qualquer circunstância os preços dos produtos tributados irão subir em relação aos dos que não o são, assim como, em relação aos gastos para com os bens tributados, a renda real será mais baixa. Esta hipótese está deveras simplificada, já que os preços de certos fatores*

Assim, a denominação, "imposto sobre o consumo" foi alargada, não somente referindo-se aos impostos específicos de determinados bens tributados em determinada etapa produtiva, mas estendendo-se aos impostos que incidem sobre a variedade de etapas produtivas, tributando uma variedade de bens e serviços, inclusive o imposto sobre vendas.

Não obstante, na esteira das lições de Aliomar Baleeiro[664], Alfredo Augusto Becker verificou polêmica terminológica do chamado imposto sobre o consumo – de coisas ou serviços. Nesse aspecto, Alfredo Agusto Becker fez as seguintes considerações:

> A existência de uma coisa é fato. O ter deixado de existir é outro fato. O primeiro consiste num fato positivo; o segundo num fato negativo. Uma coisa pode deixar de existir pelo seu consumo, isto é, ou porque se desdobrou em duas ou mais coisas (ainda que por instantânea desintegração atômica ou por desgaste milenar) ou porque passou a ser outra coisa por transformação ou acréscimo do acréscimo ou da transformação, pois basta ter havido uma ínfima transformação ou um mínimo acréscimo para que, perdida a identidade entre a primitiva e a nova coisa, esta possa assumir a individualidade própria perante aquela. Todavia, como adiante se verá, a natureza e a grandeza do consumo são de fundamental importância apenas no plano pré-jurídico, da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. O valor deste fato negativo (o consumo da coisa) é o valor da coisa que foi consumida. Este valor se obtém, convertendo-se da coisa que foi consumida. Este valor se obtém, convertendo-se a coisa numa cifra. Esta conversão em cifra alcança-se: ou por peso ou por medida ou pelo custo da aquisição da coisa. Não o custo da produção daquela coisa, porque neste caso a verdadeira base de cálculo seria a produção e o tributo pertenceria ao gênero jurídico do imposto de produção. Também não poderia ser o custo da utilização mediante a qual ela é consumida, pois neste caso a base de cálculo seria a utilização e o tributo teria um novo gênero jurídico: imposto de uso. O que acima foi dito sobre consumo de coisa, aplica-se também ao consumo de serviço. Quando a regra jurídica de tributação escolhe para base de cálculo (entre os múltiplos fatos que compõem sua hipótese de incidência) o fato consistente no consumo de coisa ou serviço, o tributo criado pertencerá ao gênero jurídico do impôsto de consumo.[665]

Abraçamos a distinção terminológica de Becker – juridicamente -, e destacamos que a conotação dada neste trabalho para o termo "imposto sobre o consumo" é alargada, pois se refere à totalidade dos impostos que incidem sobre a movimentação de bens e serviços – e usada neste estudo com sentido análogo à noção dos impostos sobre a venda.

---

especializados na produção de artigos tributados irão cair, contudo representa uma primeira aproximação razoável". DUE, John F. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento.** *Op.cit.*, p. 84.

[664] BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. *Op.cit*., p.190.

[665] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** *Op.cit.,* p. 374-375.

Como destacou Bernardo Ribeiro de Moraes, foram várias as denominações do "imposto sobre vendas", dentre os quais, *"(...) imposto sobre as vendas, imposto sobre transmissão, imposto de vendas e consignações, imposto sobre o volume dos negócios, imposto geral sobre entradas, imposto sobre o volume de vendas, imposto sobre a circulação das empresas (...)"*, dentre outros.[666] Para Bernardo Ribeiro de Moraes, o imposto sobre vendas tributa as operações de vendas e serviços, e, nesse sentido, diante da amplitude material pelo qual poderia incidir, os impostos sobre vendas incidiriam sobre todos os bens – mercadorias e serviços – variando conforme a incidência em determinadas etapas da produção, industrialização ou circulação de bens.

Já Evaristo Paulo Gouveia, em obra pioneira sobre o imposto sobre o valor agregado no Brasil, preferiu conceder ao *"imposto geral sobre operações ou transações"*, um sentido amplo, que atingisse universalmente todas as operações de natureza agrícola, pastoril, extrativa, industrial, comercial e prestação de serviços, inclusive pelas chamadas "profissões liberais", englobando dentro dessa denominação geral, *"(...) um imposto – ou conjunto de impostos – que atinja a produção ou comercialização de bens ou serviços"*. E complementa o autor:

> (...) outras denominações seriam sinônimas – "imposto geral sobre a renda dispendida", "imposto geral sobre os gastos", "imposto geral sobre a despesa", etc, etc. O conceito proposto ultrapassa ao que geralmente se atribui a certos impostos conhecidos como: "imposto sobre venda", "imposto sobre operações comerciais", etc., etc. Mesmo o complexo impositivo que a terminologia francesa conhece como "taxe sur le chiffre d'affaires", ou ainda em sentido mais amplo, "impôts généraux sur la dépense", estaria contido e ultrapassado pelo conceito proposto. Tentamos imaginar uma forma impositiva que alcance universalmente os setores da produção (inclusive de produtos primários) de bens, sua distribuição, e a prestação de quaisquer formas de serviços. Evidentemente, alguma forma de exoneração terá de haver, não desnaturando, porém, o sentido da universalidade.[667]

Talvez a terminologia não seja a mais acertada, tendo em vista que as numerosas especializações terminológicas, já que a delimitação terminológica sempre é aconselhável, para fins de melhor compreensão do objeto investigado.

Porém, como veremos adiante, é grande a confusão terminológica que envolve os impostos incidentes nas etapas de produção, e por esse motivo, aconselhável a

---

[666] RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. **O Imposto sobre Circulação de Mercadorias no Sistema Tributário Nacional**. *In*: MARTINS, Ives Gandra. O Fato Gerador do ICM. Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 3. Centro de Extensão Universitária. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 31.

[667] GOUVEIA, Evaristo Paulo. **O Imposto sobre o Valor Agregado**. São Paulo: José Bushatsky, 1976, p. 17-18.

escolha de um termo – ainda que amplo – para designar as diversas especializações possíveis, dentre elas os impostos plurifásicos, os incidentes especificamente em determinadas etapas – monofásicos -, sobre determinados produtos, sobre vendas, etc.

Dessas considerações podemos trazer algumas aproximações sobre o imposto sobre o consumo. Como observamos, o vocábulo consumo – e suas especializações – alcança uma grande amplitude, de modo a abranger praticamente todas as etapas da produção rumo ao consumo final efetivo. Por esse motivo, genericamente, o termo "imposto sobre o consumo" tem sido utilizado para designar os impostos que incidem sobre qualquer operação da qual se adquire determinado bem - ou mercadoria[668] - ou serviço. No entanto, observamos na doutrina uma extensa variação na utilização dos denominados "imposto sobre o consumo", chegando a utilizar apenas uma ou outra especialização do termo "consumo", excluindo, por exemplo, o imposto incidente nas etapas de produção, ou nas etapas de varejo e atacado.

Deste modo, reconhecendo a dificuldade para empregar com absoluta exatidão a significação do termo "imposto sobre o consumo", reconhecemos que a partir da denominação "imposto sobre o consumo", é passível a verificação da extensão no seu sentido, como uma acepção "*lato sensu*", de modo a abranger todos os impostos que, economicamente, incidam em uma das modalidades do "consumo", o que abarca tanto os impostos incidentes nas operações de produção, como também nas etapas posteriores. No entanto, a especialização do vocábulo também permite outras classificações para o "imposto sobre o consumo", como pudemos observar.

Nesse sentido, é corrente a opção pelo termo "impostos sobre o consumo" para denominar aqueles impostos que – pela sua incidência plurifásica – isto é, em mais de uma etapa da circulação econômica – possibilitam que o valor do imposto seja efetivamente pago pelo consumidor final e, por esse motivo, a denominação "imposto sobre o consumo". Esse é um dos motivos pelo qual o IVA é também identificado como

[668] Bem é *"(...) tudo aquilo que possa satisfazer a necessidade humana (...)"*. Já a noção de Mercadoria pode ser entendida como sendo uma *"(...) espécie de bem, uma das categorias dos bens móveis e corpóreos"*. A mercadoria é o bem destinado à "mercancia", ao "comércio". Portanto, a distinção entre mercadoria é definida pela sua destinação, ou seja, quanto ao destino no comércio. Ressaltamos que a questão conceitual que envolve bens e mercadorias está cercada de muitas polêmicas doutrinárias e, portanto, para os objetivos do presente trabalho, utilizamos a noção de bem e mercadoria em sentido amplo, ou seja, bem enquanto gênero, e mercadoria enquanto espécie destinada à mercancia. Destacamos que no direito tributário brasileiro existe o imposto sobre operações de circulação de mercadorias, veiculando a noção de bem destinado à mercancia. Porém, por outro lado, no direito estrangeiro, a expressão mais comumente usada é "bem", dificultando uma distinção exata quanto ao tratamento do tema. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op.cit.*, p. 81-83.

"imposto geral sobre o consumo". Entretanto, essa é uma classificação que se baseia em um aspecto da estrutura específica desses impostos. Outras classificações poderiam ser elaboradas conforme o enfoque concedido.

Não obstante essa informação preliminar, devemos considerar que nossa investigação recairá específicamente sobre os denominados "impostos sobre vendas", e sua especialização "imposto sobre o valor agregado", que adiante trataremos com maior atenção.

1.2. Aspectos Históricos.

O imposto sobre o consumo já era observado por *Adam Smith*, para quem essa modalidade tributária se originou da impossibilidade de tributação proporcional da população ao seu efetivo rendimento, pois, *"(...) não sabendo como taxar direta e proporcionalmente a renda de seus súditos, o Estado procura taxá-la indiretamente, tributando seus gastos, os quais se supõe serem, na maioria dos casos, mais ou menos proporcionais aos rendimentos das pessoas*". Assim, como destacava *Smith*, os gastos eram taxados indiretamente através dos bens de consumo a serem aplicados.[669]

Mas como destacam *Manuel de Juano*[670] *e Héctor Villegas*[671], os impostos sobre vendas apresentam antecedentes remotos. A doutrina afirma que o "ancestral" mais longínquo que se tem notícia foi identificado no Antigo Egito, no ano 3.300 A.C. [672]. Esse imposto tributava qualquer transação decorrente da importação, ou desde o lugar de produção a outro de consumo, apresentando o caráter de incidência geral sobre a venda. Mas no mundo helênico já existia também uma modalidade de imposto sobre o comércio local – e nacional.

Os gregos e os romanos elaboraram ensaios – ainda que rudimentares – de impostos sobre negócios. Os impostos sobre os mercados, em que ocorriam pequenas transações, operavam conforme os hábitos de cada cidade da Antiga Grécia e constituíam recursos financeiros destinados à proteção da atividade. Gradativamente, essas modalidades de impostos foram desaparecendo na Grécia. Já em Roma, o Imperador *Augusto* criou a "*centésima rerum venalium*", no ano nove da nossa era –

---

[669] *SMITH, Adam*. **A Riqueza das Nações. Investigação Sobre sua Natureza e suas Causas**. Livro Quarto. Volume II. Tradução de Luis João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p.322.

[670] *JUANO, Manuel de.* ***Tributacion sobre el Valor Agregado. Ley nº 20.631.*** *Buenos Aires: Victor P. de Zavalia Editor,* 1975, p. 28.

[671] *VILLEGAS, Héctor. Op.cit.*, p. 665

[672] No mesmo sentido: COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 13.

D.C. -, e que incidia sobre 1% sobre o montante dos negócios realizados, destinados a cobrir gastos militares.

Posteriormente, no Império Romano, *Nero* – ano 54 a 58 D.C – também aplicou um imposto sobre vendas, ao passo que o Imperador *Constantino* introduziu no sistema de impostos do Império Bizantino modalidade semelhante de tributação. Já o Imperador *Justiniano* – nos anos 527 a 565 D.C. – incluiu um sistema de imposto sobre vendas no Império Romano Oriental, em que já nesse período desenvolviam-se métodos irregulares de isenção, compensações, atrelados, por outra parte, a aumentos excessivos das cargas tributárias – para compensar essas isenções -, o que, no final das contas, debilitaram a efetividade do imposto, e o seu prestígio perante a população[673].

Como destaca *Juano*, com o passar dos anos, os impostos sobre operações comerciais – *turnover tax* – desenvolveram-se nas cidades comerciais italianas, francesas, alemãs, holandesas, e espanholas, proliferando como recursos de financiamento local. Já no ano 1292, o Rei da França, Felipe "O Formoso", impôs um tributo que incidia entre 5% a 12% sobre todas as vendas e compras, com exceção às operações correspondentes sobre pequenas transações e aquisição de alimentos. Ainda, *Villegas*[674] e *Juano* incluem o imposto denominado "*Maltote*", que existiu na França, durante a Idade Média, como antecedente da "*Alcabala*", imposto implantado por *Afonso XI* na Espanha, em 1342[675], cujo objetivo era ao financiamento do gasto bélico, como destaca *Enrique Fuentes Quintana*[676]. Em maior ou menor grau, o imposto incidente sobre operações de vendas sempre esteve presente nos séculos seguintes[677].

Porém, como apontou *Cesare Cosciani*, o Imposto sobre as Vendas se desenvolveu com maior força entre o período de 1916 a 1923, visando financiar gastos

---

[673] *JUANO, Manuel de. Op.cit.,* p. 28-29
[674]*VILLEGAS, Héctor. Op.cit.,* p. 665
[675] *Idem*.
[676]Em interesante análise, *Fuentes Quintana* destacou que na Espanha, na época que sucedeu à instituição da *Alcabala* espanhola, o denominado imposto sobre vendas acabou sendo muito criticado, especialmente devido a dois fatores: a incidência plurifásica tornava "odiosa" a investigação do circuito de comercialização e consumo de bens; o aumento extraordinário da carga tributária exigida através desse imposto, que acabou sendo caracteristicamente desproporcional, pois começou sendo – através da *Alcabala* Espanhola – um tributo com alíquota original de 5%, para depois passar a ser tributado com alíquota de 10%, e posteriormente subir para 14%. Essas peculiaridades não ficaram isentas de críticas por parte dos mercantilistas, bem como dos economistas liberais, como *Adam Smith*. *FUENTES QUINTANA, E.* ***El Impuesto General sobre el Trafico de las Empresas: Su establecimento por la Hacienda Española.*** *In: España y el Impuesto sobre el Valor Añadido. Ministério de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: Impreso en la Fabrinca Nacional de Moneda y Timbre, 1971, p. 36.*
[677]*COSCIANI, Cesare*. ***El Impuesto al Valor Agregado***. *Traducción por el doctor Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires: Ediciones Depalma*, 1969, p. 29.

com a Primeira Guerra Mundial, e tem sua origem na generalização de vários impostos sobre os selos e sobre determinados produtos, aplicados durante a guerra[678].

Como assevera *Cesare Cosciani*, a força do imposto sobre vendas no período atual deriva de três fatores históricos: a) inicialmente desde 1916 até 1923 com o intuito de financiar os gastos da primeira guerra mundial[679]; b) Em 1931 o imposto sobre vendas teve novo impulso para arrecadar recursos adicionais ao patrimônio público – visando a recuperação pós-crise de 1929. Ocorreu uma majoração de alíquotas e, também, a expansão dessa modalidade tributária para vários outros países; c) a partir 1940, no período que antecede à Segunda Guerra Mundial – em que há um alargamento de sua "base imponível", utilizando-se agora tanto para arrecadação como também para comprimir o consumo indesejado – finalidades extrafiscais. Essa época caracterizou-se pela implantação dessa modalidade tributária em países tradicionalmente adversos aos impostos sobre vendas, como Grã-Bretanha; d) Atualmente, ocorreram diversos estudos técnicos destinados a suprimir o caráter multifásico acumulativo sobre o valor total do produto, reestruturando os impostos sobre vendas com formas não acumulativas: que podem dividir-se nas modalidades de impostos monofásicos – na etapa mais próxima possível do consumidor final, e na modalidade de imposição sobre o valor agregado[680].

O imposto difundiu-se rapidamente por todos os países e, em 1931, a grande crise impulsionou ainda mais essa modalidade de tributação. O mesmo ocorreu com a Segunda Guerra Mundial, com semelhante impulso a essas modalidades tributárias. Posteriormente à Segunda Guerra Mundial, *Cosciani* observa nítida evolução quanto à estruturação desses impostos, ganhando terreno a possibilidade de se optar pelo sistema de incidência incumulativa ou não-cumulativa, o que ocorreu por impulsão da gradativa adoção européia do imposto plurifásico que seguia a sistemática de valor agregado[681].

Para *Villegas*, na Europa, o imposto sobre vendas tem um "renascimento" a partir da Primeira Guerra Mundial, e começa a expandir-se, estabelecendo-se primeiramente na Alemanha e, após na França, e em seguida nos demais países

---

[678] *COSCIANI, Cesare*. ***El Impuesto al Valor Agregado***. *Op.cit.*, p. 21.
[679] Segundo *Cosciani*, o imposto sobre vendas teve sua origem contemporânea na generalização de uma série de impostos sobre os selos e sobre o luxo a determinados produtos, que foram aplicados no período bélico. O imposto se difundiu rapidamente, caracterizando-se como um imposto geral sobre vendas de mercadorias com uma alíquota geralmente moderada (entre 1% a 2%). *Idem*, p. 21-22.
[680] *Ibidem*, p. 21-22.
[681] *Ibidem*, p. 22.

europeus, chegando a representar substancial parte da receita tributária dos citados países[682].

Por outro lado, para *John F. Due*, o renascimento dos impostos sobre transações, no século XX tem início no ano de 1904, nas Filipinas, em que foi aplicado um imposto dessa natureza através de uma baixa alíquota sobre todas as transações e, não obstante, tratar-se de um imposto incidente sobre determinadas atividades comerciais, gradativamente evoluiu para um imposto geral de vendas. Na Alemanha, o primeiro uso relevante do imposto sobre transações ocorreu em 1918 através de alíquotas insignificantes que se elevaram em 1919. Apesar das críticas, o imposto sobre transações alemão continuou sendo o principal imposto indireto no sistema alemão, até o ano de 1968. Ademais, o imposto sobre transações foi introduzido também na França, em 1920 – sendo posteriormente abolido em 1936, com sua reinstituição em 1939, para novamente abandoná-lo em 1955. A Itália, Bélgica, Luxemburgo e Holanda também adotaram essa sistemática, na época. De 1920 a 1923 foi usado no Canadá, sendo substituído pelo imposto sobre produtos manufaturados, sendo aplicado nos países da Ásia e América Latina. Na América Latina, os primeiros países a adotarem essa estrutura foram México, Chile, Peru, Argentina, e Brasil. Na Índia, diversos estados adotaram essa estrutura, sendo também empregado na África, especialmente em ex-colônias francesas, bem como na Espanha, sua criadora – com a *Alcabala* – reintroduziu essa sistemática no ano de 1964 com uma alíquota nacional de 15% e outra provincial de 3%[683].

Mas, como assinala *John F. Due*, a alteração na perspectiva da tributação sobre vendas, resultou na idéia da criação de um imposto incidente sobre o valor agregado, idéia originalmente concebida por *Von Siemens*, industrial alemão e assessor fiscal do Governo alemão, que em 1918 inicia a proposta de um imposto para substituir o antigo imposto alemão sobre vendas[684]. Em decorrência da preocupação da substituição dos

---

[682] *VILLEGAS, Héctor. Op.cit.*, p. 665

[683] *DUE, John F.* **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. *Op.cit.*, p. 158-159.

[684] A criação do imposto que utilizava a técnica do valor agregado foi associada à família *Von Siemens*, muito embora tenhamos identificado divergência – quase bizarra - quanto à autoria do tributo. *Cesare Cosciani* afirmou que foi *Werner Von Siemens* o criador do imposto, ao passo que outros autores, como *Arlindo Correa*, atribuíram a *Carl Friedrich Von Simens*, a sua autoria. Por outro lado, *John F. Due* fez referência à *Friedrich Von Siemens* como criador do IVA, muito embora acreditemos que *John F. Due* quis se referir a *Carl*, suprimindo apenas o primeiro nome. *COSCIANI, Cesare. Op.cit*., p. 43; *CORREA, Arlindo.* ***Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado. (IVA).*** *Op.cit*., p. 13; *DUE, John F.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido***. *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971*, p. 115. Mas a maioria da doutrina prefere apenas se referir ao sobrenome "*Von Siemens*",

impostos sobre vendas, de caráter cumulativo, e que gerava efeitos distorsivos no mercado, por uma sistemática que proporcionasse maior neutralidade nas relações comerciais, *Von Siemens*, entre 1918 e 1919, desenvolveu a técnica da tributação sobre o valor acrescentado ("*Veredelte Umsatzsteuer*"), através da imposição indireta sobre o consumo[685].

Este imposto foi sugerido – efetivamente – por *T. S. Adams*, nos Estados Unidos da América, em 1921, e foi incorporado à Emenda nº. 21, apresentada pelo senador norte-americano *Reed Smoot*[686]. Além disso, acrescentam *Francesco Forte*[687] e *John F. Due*[688] que no estado americano de *Michigan*, em 1953, foi instituído um imposto sobre o valor agregado estadual.

Posteriormente, *Carl Shoup* afirmou a crescente utilização do IVA a partir de 1940, e sua gradativa importância para os sistemas tributários, como sendo, na época, a última grande inovação fiscal de alcance geral, sendo aplicado tanto em grandes países como em pequenos países[689]. No mesmo sentido, *Villegas*, ao afirmar que: *"Atualmente nota-se uma importante evolução do imposto sobre vendas"*, consolidando-se através da sistemática *"(...) do imposto sobre o valor agregado"*.[690]

Francesco Forte assinala que nesse período, autoridades do mundo dos negócios e economistas discursaram a favor de um imposto federal sobre o valor agregado como

---

ignorando – ou se omitindo – quanto à polêmica supracitada. No Brasil, naturalmente, todas as possibilidades supracitadas refletiram na doutrina nacional, infelizmente. Da nossa parte, preferimos investigar a árvore genealógica da família *Von Siemens*, e identificamos os três nomes citados, como três indivíduos distintos da mesma família (*Carl*, *Friedrich* e *Werner*). Infelizmente, não tivemos acesso a qualquer obra da autoria desses membros da família *Von Siemens*, o que nos levou a considerar somente o aspecto "temporal" para atribuir maior probabilidade de autoria. Como *Friedrich Siemens* (1826-1904) já havia falecido à época da elaboração do trabalho, restava analisar os dois membros restantes. Descobrimos que *Werner Von Siemens* – o patriarca da família – era o irmão mais velho de *Friedrich*, e foi pai de *Carl Friedrich Von Siemens* – filho mais novo -, que, por sua vez, nasceu em 1872 e faleceu em 1941. Como *Werner* já havia falecido – no ano de 1892 - muito antes da época da publicação do trabalho, apresentado em 1919, e publicado em 1921, resta-nos acreditar que quem de fato criou o IVA foi *Carl Friedrich Von Siemens*, pelo seu próprio histórico de trabalho no governo alemão. Sugerimos a leitura da biografia de *Werner Von Siemens*, disponível na página oficial do grupo *Siemens*: http://www.siemens.com.br/templates/coluna1.aspx?channel=6424&channel_pri_nivel=6422 (último acesso em 19.02.2009). Sugerimos também a leitura da biografia da família *Von Siemens*: http://w4.siemens.de/archiv/en/persoenlichkeiten/familie.html (último acesso em 19.02.2009).

[685] *COSCIANI, Cesare*. ***El Impuesto al Valor Agregado.*** *Op.cit.*, p.13

[686] *DUE, John F.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido***. *Op.cit.*, p. 115-116.

[687] *FORTE, Francesco.* ***Possibilidad de un Verdadero Impuesto General sobre el Valor Añadido: Reflexiones sobre la Experiencia Francesa***. *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971*, p. 51.

[688] *DUE, John F.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido***. *Op.cit.*, p. 51.

[689] *SHOUP, Carl.* ***La Teoria y los Antecedentes de Impuesto sobre el Valor Añadido.*** *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971*, p. 51.

[690] *VILLEGAS, Héctor. Op.cit.*, p. 665.

substituto parcial ou total do imposto geral sobre a renda das sociedades. Mas apesar da crescente popularidade do IVA, *Forte* destacou a existência de "detratores" à sistemática de tributação. O Japão foi palco de grandes hostilidades para a implantação do IVA, como observado na Missão *Shoup*, que tentou levar o IVA para o Japão. Por outro lado, a Inglaterra, na época, refletiu cuidadosamente sobre a possibilidade de substituir a "*purchase tax*", bem como o imposto sobre a renda das sociedades, pelo IVA, não obstante a Comissão *Richardson*, encarregada pelo governo britânico de estudar essa possibilidade, tenha se manifestado em sentido negativo. Já na Suécia, o novo governo rechaçou a proposta de adotar um imposto geral sobre o valor agregado[691].

Na França, *Maurice Lauré* cria a *TVA* francesa, substituindo o imposto sobre a produção, e que vai servir de base para a concepção do IVA nos demais países que decidiram adotar um imposto único sobre o valor agregado que, seria o substituto do imposto sobre a produção – no qual se compreenderiam os impostos incidentes sobre a prestação de serviços - e dos impostos sobre transações (vendas) – acumulativos.[692] [693]

Nicholas Kaldor estabelece modelo tributário de imposto abrangente sobre o consumo, reunindo em um tributo apenas, a neutralidade econômica, justiça fiscal e relação direta entre contribuinte e o fisco. Nesse sentido, o contribuinte declararia seu consumo com incidência do tributo em razão do montante e da composição do gasto de cada um, além de possuir alíquotas progressivas.

No Brasil, em 1958, o Imposto sobre o Consumo, imposto cumulativo, altera sua sistemática para a tributação sobre o valor agregado, sendo uma das primeiras experiências da aplicação do imposto em um sistema tributário.

Em 1960, o Comitê *Neumark*, presidido por *Fritz Newmark*, que foi o Comitê Fiscal e Financeiro destinado a realizar estudos sobre as estruturas tributárias nos países europeus, buscando soluções para sua integração e melhor racionalidade sistemática, recomendou a adoção do IVA para o setor atacadista. O famoso Relatório *Newmark*

---

[691] *FORTE, Francesco.* ***Possibilidad de un Verdadero Impuesto General sobre el Valor Añadido: Reflexiones sobre la Experiencia Francesa****. Op.cit., p.* 487-488.

[692] *LAURÉ, Maurice.* ***Estudio Constructivo: Proyeto de um Impuesto Único sobre el Valor Añadido****. In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971*, p. 473. Este artigo é, na realidade, o terceiro capítulo da primeira obra de *Maurice Lauré sobre o IVA – LAURÉ, Maurice. La Taxe sur la Valeur Ajoutée. Ed. Recueil Sirey. Paris, 1953, p. 83-99* -, que foi publicado na citada coletânea.

[693] José Souto Maior Borges também faz referência a *Maurice Lauré*, como o autor do IVA francês – TVA. SOUTO MAIOR BORGES, José**. Curso de Direito Comunitário**. *Op.cit.*, p.480.

influenciou grandemente as posteriores decisões dos membros da Comissão Européia na busca por um regime adequado de IVA inserido futuramente em toda a Comunidade Européia[694].

Em alguns países como a Itália, o Imposto sobre o Valor Agregado começou a ser aplicado em janeiro de 1973, tendo sido incorporado formalmente na reforma fiscal aprovada pela lei 826 de 1971, substituindo o "IGE", que era um imposto plurifásico cumulativo. A Holanda estabeleceu o IVA em fevereiro de 1969, também substituindo seu imposto plurifásico cumulativo. Por sua vez, na Alemanha, introduz-se o IVA somente em 1968, seguindo o modelo geral europeu. Além disso, Dinamarca estabeleceu o IVA através da lei de 30 de março de 1967, ao passo que a Inglaterra instituiu o IVA no ano de 1973. Bélgica introduz o referido imposto através da Lei de 3 de julho de 1969, vigente no ano de 1971. Já a Irlanda inicia a aplicação do IVA no dia 1º de novembro de 1972. Já Luxemburgo introduz a sistemática através da Lei de 5 de agosto de 1969. Todos esses impostos foram introduzidos em decorrência da aprovaçãoda 1º Diretiva IVA, de 1967, que estabeleceu a necessidade de adoção dessa sistemática nos países membros[695].

Na América Latina, o IVA foi adotado inicialmente pelos seguintes países: Bolívia – decreto nº. 11.147, modificado em 1973, Equador – decretos 461 e 124 de 12 de maio, e 21 de julho de 1970; Peru – decreto-lei de 21 de novembro de 1972; Brasil – Imposto sobre o Consumo em 1958, e Reforma Constitucional n. 18 do ano de 1965, que estabeleceu o ICM; Uruguai estabeleceu o IVA através da lei 13.637, de 1967; Argentina incluiu no ano de 1973, através da lei nº. 20.631 de 1973, o imposto sobre o Valor Agregado, iniciando vigência a partir de 1975[696].

Ademais, como complementa *Héctor Villegas*, o moderno imposto sobre o valor agregado, além dos países já citados, foi instituído, e foi adotado, na França, originalmente em 1955, e na sua forma atual desde 1968, na Suécia desde 1969, na Noruega – desde 1970 -, e na Turquia, desde 1985. Em Portugal, Nova Zelândia e Espanha, desde 1986, na Grécia desde 1987, na Hungria desde 1988, etc. Já na América, também foi sancionado o imposto sobre o valor agregado na Colômbia, Chile, México. A importância concedida ao imposto sobre o valor agregado europeu é enorme,

[694]COSTA, Alcides Jorge. *Op.cit.*, p.14-15.
[695] *JUANO, Manuel de. Op.cit., p. 25-26.*
[696] *Idem*, p. 26.

constituindo um verdadeiro marco tributário para a consecução das finalidades integrativas.[697]

Posteriormente a esse período, a sistemática de tributação sobre o valor agregado vai gradativamente se instaurando na quase totalidade dos países ocidentais – e orientais. Retomaremos alguns comentários voltados especificamente ao IVA, nos tópicos posteriores.

1.3. Classificação e Estrutura do Imposto sobre Venda.

John F. Due acena que a expressão '*imposto indireto*' seria empregada durante sua obra para designar três categorias específicas de tributos, quais sejam os direitos aduaneiros, impostos de consumo e impostos de vendas. No entanto, como destaca o próprio autor: *"A expressão não é ideal, visto ser empregada de várias maneiras, mas é preferível usá-la a cunhar uma nova"*[698].

Ademais, explica que a denominação 'imposto sobre o produto' seria utilizada para designar as três categorias. No entanto, como adverte o próprio autor *"(...) tais tributos podem ser aplicados tanto a serviços como a produtos tangíveis; assim sendo, tal expressão dá mais ênfase aos produtos do que às transações nela envolvidas"*[699].

Com relação aos direitos aduaneiros, impostos sobre as importações de mercadorias, conforme assinala *Due*, *"(...) representam um dos mais antigos tipos de tributação"*, possuindo papel principal dentro de uma estrutura tributária global, *"(...) acompanhando o progresso do desenvolvimento desde os tempos mais remotos"*. Segundo o autor, os direitos aduaneiros são considerados fonte principal de rendimentos nas economias em desenvolvimento[700], ao passo que os impostos sobre consumo ou sobre vendas apresentariam papel de maior relevo em economias já desenvolvidas. Atualmente, em nossa opinião, não se poderia afirmar categoricamente a prevalência de uma modalidade de tributos perante outras, especialmente em economias que alcançaram um grau de "razoável" desenvolvimento. Por isso, não é raro visualizar economias em desenvolvimento apresentando estruturação fiscal voltada à tributação sobre o consumo, e, concedendo menor importância arrecadatória para os tributos aduaneiros.

---

[697] *VILLEGAS, Héctor. Op.cit.,* p. 665
[698] *DUE, John F.* **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento.** *Op.cit.,* p. 14.
[699] *Idem.*
[700] *Ibidem,* p. 45-46.

Por outro lado, *John Due* assinala que o imposto de vendas geral, aplicado a estágios ou setores múltiplos correspondentes às vendas de todos os estágios de produção e disribuição é geralmente conhecido como imposto sobre o movimento de transações, ou imposto em série.[701]

A contraposição entre impostos diretos e indiretos é uma das mais antigas questões de discussão dentro da Ciência das Finanças, como destaca *Manuel de Juano*. A diversidade de classificações impulsionou o autor a apresentar a seguinte classificação dos impostos: a) sobre a riqueza - enquanto esta é produzida, simplesmente, ou existe – imposto direto, no qual tanto se tributa a riqueza independentemente do uso que se faça dela ou se queira fazer; b) sobre a riqueza - enquanto dirigida a uma determinada função, por exemplo, um consumo, um gasto, etc., – aquele que tributa a riqueza não pela mesma razão de existência desta mas por ter cumprido algumas outras circuntâncias que a lei tributária previu, como manifestação mediata de riqueza.[702]

A classificação dos tributos em diretos ou indiretos se fundamenta no critério da repercussão econômica do tributo. Assim, como assinala Alfredo Augusto Becker, o tributo direto seria aquele em que o contribuinte de direito estaria impossibilitado de repercuti-lo, devendo, por isso, arcar com seu ônus. Por outro lado, o *"(...) tributo indireto seria o tributo que o contribuinte 'de jure' pode repercuti-lo"*[703]. Becker elabora acirradas críticas à tradicional classificação, críticas que mesmo *John F. Due* parece não refutar, embora tenha optado por não "cunhar" nova expressão. Nesse sentido, *Maurice Lauré* também apresenta considerações de teor crítico à classificação justamente pela dificuldade em se precisar exatamente à repercussão econômica existente – ou não[704].

De qualquer forma, considerando os avisos dos supracitados autores, e assumindo que os tributos geralmente acolhidos dentro dessa classificação merecem construção teórica, do ponto de vista econômico, que melhor lhes representem tanto quanto à sua estrutura econômica quanto aos seus efeitos, preferimos destacar algumas classificações que nos sejam úteis. Salientamos, no entanto, que as propostas tipológicas para abarcar essas modalidades tributárias são numerosas e, por esse motivo, como assinalou *Carl Shoup,* ao analisar as tentativas de enquadramento do IVA como sendo

---

[701] *DUE, John F.* **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento.** *Op.cit.,* p. 168.
[702] *JUANO, Manuel de. Op.cit.,* p. 18-21.
[703] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. *Op.cit.,* p. 488-491.
[704] *LAURÉ, Maurice.* ***Traité de Politique Fiscale.*** *Op.cit.,,* p. 61-63.

um imposto incidente sobre o produto, a renda ou vendas, destacamos que a conclusão terá como determinante o próprio ângulo de análise[705]. Nesse sentido, delimitaremos a estrutura tipológica na análise de alguns autores.

Por exemplo, *John F. Due* prefere adotar terminologia oposta aos impostos indiretos, dividindo-os em Impostos sobre o Consumo, Impostos sobre as Vendas e os "Direitos" Aduaneiros, em vez de se utilizar genericamente classificação tão atacada por Becker e outros. Em outra afirmação, prefere separar os impostos sobre vendas conforme as etapas de tributação: a) monofásicos – imposto na industrialização[706]; imposto sobre vendas no atacado[707]; imposto sobre vendas a varejo[708]; b) plurifásicos: imposto sobre transações – ou em série[709].

---

[705] *SHOUP, Carl.* ***La Teoria y los Antecentes del Impuesto sobre el Valor Añadido***. *Op.cit.*, p. 89-91.

[706] *"Os impostos sobre vendas industriais foram primeiramente estabelecidos pelo Canadá em 1923, na Argentina em 1935, Filipinas em 1936 e Paquistão, em 1951. Mais recentemente foram introduzidos pela Colômbia (1965), Gana (1965), Uganda (1968), Tanzânia (1969) e pela África do Sul (1969). É adotado como imposto sobre firmas que vendem em mais de um país da União Aduaneira e Econômica da África Central (UAEAC). Existem elementos desses tributos de vendas dos Estados da Índia. Também é empregado na Grécia e no Vietnã do Sul, assim como tem sido às vezes usado pela França, Chile, Finlândia e outros países, e pelo menos temporariamente pela Nicarágua". "(...)Tais impostos têm seus impactos diretos nas economias, sob a forma de ônus complementares aos preços dos bens importados ou daqueles vendidos por indústrias tributáveis. Portanto, os preços destes produtos sobem, proporcionalmente ao fator-renda, serviços e produtos não sujeitos ao imposto. Supõe-se neste trabalho que tais complementos sejam transferidos para os preços varejistas dos produtos tributados, ou através de montantes idênticos ou por meio de majorações proporcionais". DUE, John F.* **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. *Op.cit.* p. 83; 107; 135; 107-109.

[707] *"O segundo setor para imposição do imposto de venda reside na última transação atacadista, isto é, para o varejista. Este tipo de tributo normalmente é tido por um imposto de vendas por atacado, ou sobre aquisições. Tal método vem sendo sugerido há muito tempo em diferentes estudos sobre os impostos nos países em desenvolvimento, como por exemplo, no relatório de Shoup sobre a tributação na Venezuela. Todavia, tais países têm hesitado em adotar este tipo de imposto, embora diversos tenham tributado certas vendas atacadistas dentro da estrutura dos impostos de vendas sobre produtos manufaturados (por exemplo o Paquistão) e outros dentro da estrutura de vendas a varejo (Honduras)". "(...) Este é aplicado à última transação atacadista pela qual passa a mercadoria. O registro dos atacadistas, mas não o dos varejistas, serve como base principal na determinação das vendas tributáveis. Salvo exceções posteriormente citadas, exige-se o registro de todos os industriais e negociantes que trabalham por atacado; os primeiros precisam ser registrados para que possam adquirir materiais e partes componentes isentos de impostos, e garantir o pagamento dos tributos sobre suas vendas para varejistas ou consumidores. Por conseguinte, o imposto é aplicado tanto às vendas de firmas registradas (indústrias ou atacadistas para compradores não-registrados (varejistas ou consumidores finais), quanto às importações das firmas não-registradas (varejistas ou consumidores finais)". DUE, John F.* **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. *Op.cit.* p. 121-123.

[708] *"Este foi primeiramente usado nas unidades subordinadas dos sistemas federativos americano e canadense. Baseado nas baixas alíquotas relativas à receita bruta da tributação sobre o movimento comercial, o primeiro imposto de vendas estatal foi lançado pelo Mississipi, em 1932, seguido, no ano seguinte por onze Estados". "(...) O imposto de vendas a varejo destina-se a ser aplicado às transações varejistas – à venda ao consumidor final. Este poderá ser: um consumidor individual, ou uma firma comercial que compra mais para seu próprio uso do que para revenda, ou um pequeno comerciante varejista, do qual não se exige o registro. Tecnicamente, o tributo aplica-se às vendas a varejo (e não às transações realizads por varejistas no sentido tradicional do termo), quer sejam realizadas por varejistas, atacadistas ou industriais. A determinante no controle do status tributário está na finalidade da compra e não na característica do vendedor. Na maioria das jurisdições (com exceção de certos Estados americanos) o imposto não deve ser aplicado às vendas ocasionais entre particulares, mas*

Por outro lado, tomando como referencial os bens ou serviços, na terminologia apresentada por *Due*, ocorre a especialização dos impostos sobre o consumo, monofásicos, sendo tributados tanto sobre bens como serviços específicos[710].

Por sua vez, na concepção de *John Due*, os impostos sobre vendas se especializariam nos impostos incidentes sobre transações – plurifásicos, e nos impostos sobre o valor adicionado, bem como nos "*impostos dualistas*", que seriam os impostos únicos tributados em duas etapas da produção – como o varejo e o atacado, que existiu em alguns países como Canadá e Holanda[711].

Devemos destacar que a estrutura tipológica apresentada por *John F. Due*, no citado trabalho, está relacionada diretamente com as finalidades do mesmo, já que busca apresentar uma estrutura tributária indireta aplicável nos países em desenvolvimento.

Já o próprio *Informe Newmark* diferenciou os impostos gerais sobre vendas dos impostos específicos sobre o consumo – *accises*. O Relatório *Tinbergen*, anterior ao Relatório *Newmark*, também apresentava consonância com essa classificação[712].

No mesmo sentido, *Carl Shoup* entende que dentro das espécies relativas à classificação "impostos sobre o volume de vendas", estariam incluídos os impostos sobre a produção, impostos sobre o valor agregado, impostos múltiplos sobre o volume de vendas – impostos em cascata -, imposto sobre as compras – Inglaterra – e os impostos sobre vendas no setor varejistas. Nesse sentido, *Shoup* destaca que todos esses impostos possuem um elemento comum, qual seja o fato de incidirem sobre bens e serviços ou pelo menos a uma parte considerável do total, em vez de serem aplicáveis a um ou a poucos, como sucede com os impostos específicos sobre o consumo. Portanto,

---

apenas às transações realizadas por pessoas ligadas ao comércio de vendas". DUE, John F. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. *Op.cit*. p. 135-137.

[709] *Idem*, p. 83; 107; 135; 157-158.

[710] *"Tradicionalmente, tais impostos eram aplicados unicamente aos artigos produzidos internamente (no país). Quando lançados, suas alíquotas eram estabelecidas em níveis correspondentes aos direitos aduaneiros, geralmente um pocuo inferiores a estes últimos, bem como, freqüentemente, os direitos eram majorados para que se mantivesse um pretendido nível protecionista. Alguns tributos de consumo modernos são aplicados tanto aos bens importados quanto aos internos. Esta argumentação pressupõe que os impostos sobre consumo tenham sido transferidos para os consumidores finais dos produtos. Se os comerciantes usarem de freqüentes majorações percentuais para fixação dos preços, o preço majorado para o consumidor será superior ao montante do tributo. Mas, se em vez de serem percentuais, as majorações representarem quantias monetárias determinadas, ou se o imposto de consumo for mantido isoladamente da base do preço à qual são aplicadas as porcentagens, a majoração do preço irá igualar o tributo. Em qualquer circunstância os preços dos produtos tributados irão subir em relação aos dos que não o são, assim como, em relação aos gastos para com os bens tributados, a renda real será mais baixa". "(...) Impostos de consumo podem ser agrupados em diversas classes: a suntuária (impostos tradicionais sobre bebidas alcoólicas e fumo); a beneficiária (combustível para motores); a dos serviços; a heterogênea e a dos sistemas dilatados". Ibidem,* p. 85-88.

[711] *Ibidem*, p. 166.

[712] *SHOUP, Carl.* ***Aspectos Impositivos de la Integracion Econômica Internacional****. Op.cit.*, p. 167

Shoup separa os impostos gerais sobre vendas, dos impostos específicos sobre o consumo[713].

Em idêntico sentido é a opinião de *E. J. Reig*, que, por sua vez, diferencia os impostos gerais sobre vendas dos impostos específicos sobre o consumo e inclui na conceituação "imposto sobre vendas", as seguintes modalidades: – bem ou serviço: a) imposto múltiplo sobre vendas; b) imposto monofásico sobre as vendas, c) imposto sobre o valor agregado[714]. Interessante destacar que *Reig* utiliza o critério de classificação conforme a incidência em uma ou mais etapas da circulação econômica, e não necessariamente sobre um produto ou mais de um produto.

Certamente, dessas classificações originou-se o termo "imposto geral sobre o consumo", usado para designar todos os impostos incidentes em mais de um produto – bem ou serviço -, dos impostos específicos sobre o consumo, denominação usada para designar os impostos que incidem em apenas um produto específico apenas. Ex: Imposto sobre Gasolina, existente nos Estados Unidos da América, o Imposto sobre Cigarros, Imposto sobre Bebidas Alcoólicas, etc.

Já *K. Messere* prefere separar os "impostos indiretos" em três modalidades: imposto arrecadado somente em uma fase da circulação econômica, ou "imposto sobre o volume de vendas"[715] - monofásico; imposto não cumulativo arrecadado em várias fases, ou imposto sobre o valor agregado[716]; imposto acumulativo arrecadado em várias fases, ou imposto sobre o volume de vendas, ou simplesmente, imposto em cascata[717].

Logo, o imposto incidente em uma única etapa – monofásico – teria denominação de imposto sobre o volume de vendas, ao passo que o imposto plurifásico

---

[713] *SHOUP, Carl.* ***Aspectos Impositivos de la Integracion Econômica Internacional****. Op.cit.,* p. 167.

[714]*REIG, E. J.* ***Las Diferentes Formas de Imposición sobre el Volumen de Ventas y los Problemas de Armonización Fiscal em el Seno de un Mercado Común****. Op.cit.,* p. 424.

[715] Para *Messere*, o imposto sobre o volume de vendas – monofásico – é exigido tanto na fase de fabricação como na de comércio atacadista ou varejista. Para a arrecadação deste imposto, o método normal consiste no registro de todos os comerciantes que devem satisfazê-lo. Os comerciantes registrados podem importar ou comprar as mercadorias tributárias de outros comerciantes registrados, sem ter que pagar o imposto que, na maior parte dos casos, não chega a ser exigível até o momento em que as mercadorias são vendidas a uma pessoa não registrada. Geralmente, chega a ser igualmente exigível quando um comerciante registrado utiliza os produtos em sua própria empresa, mas, habitualmente, as matérias-primas destinadas à fabricação dos produtos podem ser compradas pelo fabricante livres de imposto. *MESSERE, K. Op.cit.,* p. 233.

[716] *Idem,* p. 234.

[717] Já o Imposto cumulativo seria exigível a cada vez que se produz uma venda entre duas empresas. Os tipos são, neste caso, pouco elevados, mas seu rendimento é apreciável devido ao fato de sua aplicação ser multiplicada, pois incide não somente sobre os produtos finais, mas também sobre os elementos constitutivos em cada fase do processo de produção. O imposto se incorpora em cada fase da produção, gerando o efeito "acumulativo", ou em cascata, sem direito à dedução pelos produtos pagos anteriormente, ao contrário do que ocorre no imposto sobre o valor agregado. *Ibidem*, p. 234-235.

cumulativo também apresentaria idêntica denominação, apenas apresentando diferenciação perante o imposto sobre o valor agregado. Certamente, essa terminologia não é a mais adequada, pela possível confusão terminológica que pode incutir.

Não obstante, asseveramos que a classificação de "imposto sobre consumo", "imposto sobre vendas" e "impostos aduaneiros" é imprecisa, e representa apenas mais uma das várias propostas possíveis utilizadas para definir determinada categoria econômica de tributos. Não é raro encontrarmos autores que apontem pela similitude da idéia de impostos sobre o consumo com os impostos sobre vendas, bem como dessas com os impostos de circulação[718] de bens móveis ou mercadorias. Por isso, em vez de eleger uma classificação que melhor se adapta às necessidades estruturais de determinado tributo, preferimos elencar as principais idéias acerca dos impostos sobre vendas e sobre o consumo, visando proporcionar ao leitor uma ampla visão acerca da problemática tipológica que envolve esses tributos.

Do ponto de vista econômico, como destaca *Cesare Cosciani,* o imposto geral sobre as vendas – ou sobre transações – *"(...) às vezes se utiliza para determinado tipo de imposição, ou proporcional ao volume das vendas (segundo a terminologia francesa le chiffre d'affaires) em conjunto, ou isoladamente a cada uma das vendas de uma empresa.*[719]

Estes impostos tendem a afetar todos os bens e serviços produzidos pelas empresas, com determinadas exceções, proporcionais ao seu valor, em uma ou várias etapas, bem como em todas as etapas do ciclo produtivo, geralmente no momento em que se faz efetiva a produção através da venda do produto. Assevera *Cosciani* que *John F. Due* define os impostos sobre as vendas da seguinte maneira: *" (...) o imposto sobre as vendas (sales tax) é uma exação que incide sobre as vendas – ou elementos inerentes às vendas, como os ingressos que delas derivam"* .[720]

---

[718]Geralmente, a doutrina tem apresentado as seguintes noções para a especialização do vocábulo "circulação": a) a circulação econômica da mercadoria vem a ser *"(...) série de fenômenos de ordem econômica, que tem por escopo distribuir as riquezas produzidas, no sentido de serem levadas ao consumo"*; b) a circulação física *"(...) é a deslocação física da mercadoria de um lugar para outro, isto é, sua movimentação de um ponto para outro"*; c) a circulação jurídica somente ocorre *"(...) através da transmissão ou transferência de sua propriedade, isto é, uma mudança do titular do bem. Circular, no sentido jurídico, diz respeito à transferência da propriedade da mercadoria, compreendendo mudança desta, das mãos de uma pessoa para as mãos da outra"*. Assim, a noção empregada para circulação de bens, de serviços ou de mercadorias tende a ser uma das três noções empregadas acima, dependendo da doutrina preponderante. Para os objetivos do presente estudo, não aprofundaremos a discussão da preferência por uma das concepções da circulação, apenas lembrando que esta pode empregar vários sentidos possíveis. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op.cit.*, p. 77-78.

[719] *COSCIANI, Cesare*. ***El Impuesto al Valor Agregado***. *Op.cit.*, p. 01.

[720] *Idem*, p. 02.

Na lição de *C. Campet*, a existência de um imposto sobre vendas está vinculada à existência de uma transação, pois o primeiro conceito está necessariamente vinculado ao segundo, e está referido à idéia de um imposto geral sobre vendas que afete uniformemente todas as operações de caráter comercial, em sentido amplo. Desta forma, todas as transações realizadas em todos os campos da atividade econômica, agrícola, industrial, comercial em sentido estrito motivam a exigência do imposto sobre a base do preço de venda. A denominação para essa modalidade tributária, segundo *Campet*, seria a de imposto geral sobre vendas – na Alemanha, *Allphasensteuer*, e na Inglaterra, *multiple stage tax*[721].

Para *Campet*, as vantagens da introdução de um imposto geral sobre vendas são as seguintes: a) definição do fato imponível não oferece nenhuma dificuldade, já que, em princípio, toda transação é tributável. Este critério, de grande amplitude, exclui as dificuldades de interpretação que possam ocorrer, por exemplo, sobre um imposto que somente fosse exigido na fase de produção ou na fase atacadista; b) a base extraordinamente ampla do imposto facilita a integral transferência ao consumidor final; c) permite igualmente limitar esta modalidade a um nível bastante baixo de tributação; d) pode ser arrecadado com relativa facilidade[722].

Para Alcides Jorge Costa, o antigo imposto de consumo previsto no direito brasileiro, remetia-se economicamente à conceituação do imposto sobre vendas[723].

Noutro aspecto, o mesmo autor destaca que os impostos sobre venda compreendem classificação generalizada da qual fazem parte os impostos sobre a circulação – ou tráfico de mercadorias -, admitindo três modalidades: o **imposto multifásico cumulativo**: *"(...) cobrado em cada uma das transações pelas quais a mercadoria passa desde a fonte de produção até entrega ao consumidor. O imposto pago numa transação não é levado em conta nas subseqüentes, de modo que o ônus tributário vai se acumulando"*; **imposto monofásico**: *"cobrado apenas uma vez, seja do produtor, seja do atacadista, seja do varejista, em um só ponto do processo de produção e distribuição";* **imposto de valor acrescido – ou agregado**: *"cobrado em cada transação, desde a produção até entrega ao consumidor. O imposto recai, em cada transação, apenas sobre o valor acrescido à mercadoria pelo vendedor"*.

---

[721] *CAMPET, C.* ***Elementos de una Teoria General de la Imposición de las Ventas***. *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971*, p. 51.
[722] *Idem*, p. 52.
[723] COSTA, Alcides Jorge. *Op.cit.*, p. 13.

No mesmo sentido, *Héctor Villegas*, que divide os impostos sobre vendas nas seguintes modalidades: **a) imposto sobre vendas em múltiplas etapas (acumulativo)** – esta modalidade tributária é constituída na incidência do imposto em todas as etapas em que sejam objeto a mercadoria ou os produtos, incidindo isoladamente em cada etapa – sem considerar a incidência anterior na etapa prévia. É o imposto que os franceses denominaram de "cumulativo" e os americanos de "piramidal", tributando desde a fase de produção do bem ou do serviço até a fase final do consumo; **b) imposto sobre o valor agregado –** nessa modalidade o mesmo imposto incide sobre todas as etapas da circulação, mas elimina o efeito acumulativo, pagando-se por cada uma das etapas da circulação econômica do bem, mas somente em relação ao valor que tenha sido incorporado efetivamente ao valor do produto ou da mercadoria. Os empresários e comerciantes – situados em níveis distintos da circulação econômica – apenas pagam o tributo em proporção ao aumento de valor por eles mesmo produzidos. Logo, é o valor que se agrega ao objeto do tributo e não o valor acumulado – total – pelas sucessivas etapas da circulação que dever ser pago[724]; **c) imposto sobre venda em etapa única –** Esse sistema baseia-se na tributação do produto ou do serviço em apenas uma etapa – dentro do processo de produção ou comercialização. Destaca *Villegas* que, na legislação comparada, são vários os sistemas de imposição "de etapa única" conhecidos, que normalmente variam conforme a etapa de produção ou de comercialização eleita para a tributação.

Ademais, *Villegas* apresentou subdivisão no próprio imposto de etapa única nas seguintes modalidades: **Etapa varejo**: Tributa-se apenas na última etapa da circulação econômica do bem, em que o comerciante entrega a mercadoria ao consumo, ou seja, tributa-se o varejista que vende ao público, liberando-se, no entanto, do pagamento por eventuais incidências anteriores – como ocorreria nas modalidades supramencionadas.
Conforme explica *Villegas*, *John Due* entende que a modalidade tributária mais simples de imposto sobre vendas é a modalidade "ao varejo", pois o imposto se encarrega de

[724] Reproduzimos interessante exemplo trazido pelo autor argentino sobre o funcionamento da sistemática do valor agregado na circulação econômica de produtos: *"Suponhamos que o trigo, a farinha e o pão sejam gravados pelo IVA e suponhamos que exista uma alíquota única de 1%. Um molineiro de farinha compra trigo a um granjeiro a $4 e vende sua farinha ao padeiro a $10. Isto significa que o granjeiro produziu um valor de $4 e sobre o montante, paga o imposto $0,04. Por outro lado, o molineiro agregou um valor de $6 e seu imposto terá um valor de quantidade $0,06. Agora, o padeiro que comprou farinha a $10, transforma-a em pão e vende este ao dono do armazém a $22. Agregou um valor de $12 sobre o valor que recai seu imposto 0,12. Por último o dono do armazém vende o pão para o consumidor a $27 e paga imposto pelos $5 que agregou ao valor ($ 0,05). Se somarmos os adicionais do imposto que pagamos em cada cadeia, veremos que o resultado é de $ 0,27, ou seja, o 1% do preço final do produto ($27)"*. *VILLEGAS, Héctor. Op.cit.,* p. 667-668.

tributar somente as vendas efetuadas pelos varejistas aos consumidores diretamente. Destaca ainda que o referido sistema de tributação é geralmente aplicado pela maioria dos países; **Etapa atacado**: conforme esta modalidade, quem deve pagar o imposto é o produtor ou o fabricante – aquele que lança o produto no mercado – mesmo que as sucessivas etapas da circulação do tributo sejam isentas. Destaca *Héctor Villegas* que este é o procedimento econômico-fiscal seguido pelo imposto federal de vendas vigente no Canadá – sendo que passados quarenta anos de aplicação, foi recomendada sua reformulação segundo um imposto sobre vendas no setor varejista – que era o princípio seguido pela Argentina no antigo imposto sobre vendas, instituído pela lei 12.143, e que apresentava como modelo expresso o sistema de imposição sobre vendas francês, vigente desde 1954, apesar de que o imposto argentino nessa modalidade apresentasse ainda algumas disparidades com o modelo francês; **Na etapa atacadista:** esta modalidade de imposto incidente sobre etapa única consiste em tributar a etapa da venda ao atacadista, ou seja, a venda feita pelo atacadista ao varejista. Essa é a sistemática seguida por impostos na Inglaterra e na Austrália.[725]

Já *Ricardo Calle Sainz* procura dividir os impostos gerais sobre venda de maneira análoga às propostas anteriores: **a)** imposto múltiplo, plurifásico ou em cascata: que grava todas as vendas que se efetuam no sistema econômica, através das quais os produtos percorrem todo o proceso produtivo, desde a transformação até chegar ao consumidor, passando pelos atacadistas e varejistas; **b)** imposto monofásico ou parcial, que grava as vendas em apenas um ponto do processo e produção e distribuição. Em outros termos, que incide unicamente sobre as vendas dos fabricantes, atacadistas ou varejistas, de forma excludente, sendo que, dentro dessa modalidade, é possível especializar a classificação em três modalidades de impostos monofásicos: i) imposto sobre fabricantes; ii) impostos sobre atacadistas; iii) imposto sobre varejistas; **c)** imposto sobre o valor agregado, terceira modalidade de tributo sobre o volume de vendas, que *John F. Due* qualifica como "forma híbrida das anteriores", como se deduz de sua denominação, e que grava o valor agregado em cada fase do proceso de produção e distribuição[726].

[725] *VILLEGAS, Héctor. Op.cit*., p. 669-670.
[726] *CALLE SAINZ, R.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europea.*** *Op.cit.*, p. 07.

Na prática, o imposto monofásico sobre os varejistas e o imposto sobre o valor agregado apresentam uma maior valoração que as respectivas modalidades, dentro do conceito geral de imposto sobre vendas.

Ricardo Lobo Torres, em idêntico sentido, destaca que os impostos sobre vendas de mercadorias, muito antigos e universais, podem revestir formas diversas: imposto plurifásico, com incidência em cascata, com a imposição recaindo cumulativamente sobre cada qual das fases de circulação; imposto monofásico, incidente uma única vez sobre o preço da mercadoria; imposto plurifásico não-cumulativo, de incidência sobre o valor acrescido em cada operação de circulação, que, por seu turno, pode apresentar diversas variações, seja pela extensão da hipótese de incidência ou mesmo pela forma de atuação do mecanismo da não-cumulatividade. *" (...) No Brasil, até a Constituição de 1946, adotava-se o imposto de vendas e consignações, que incidia em cascata; a partir da EC 18.1965, optou-se pelo ICM, não-cumulativo"*[727].

Por outro lado *Héctor Villegas* reconhece que dentro das modalidades supracitadas é possível – dentro dos sistemas fiscais – utilizar modalidades tributárias que compreendam todas as etapas da circulação ou apenas algumas, eximindo outras. Ademais, podem ser incluídas – ou não – mercadorias nacionais vendidas no estrangeiro. No entanto, na opinião do autor, esses impostos somente incluem serviços e atividades que – na verdade não correspondem à atividade de venda propriamente dita. Em face dssas peculiaridades, *Villegas* destaca que as supracitadas modalidades tributárias podem assumir tantas possibilidades quanto a existência de sistemas fiscais – e de suas necessidades ou conveniências financeiras.[728]

Por esse motivo, apresentamos essas classificações das modalidades de impostos sobre vendas procurando estabelecer alguns critérios que – didaticamente – facilitam à compreensão do leitor. No entanto, devemos fixar de antemão que as possibilidades de instituição de determinado imposto não estão de maneira nenhuma necessariamente vinculadas às classificações supracitadas. Logo, poderão assumir – em menor ou maior grau – as citadas modalidades – ou ainda não assumi-las. Tudo dependerá da conveniência e necessidade do legislador.

Perceptível aos olhos do leitor a dificuldade de se precisar uma diferenciação doutrinária entre os denominados impostos sobre o consumo ou sobre vendas, ou sobre

---

[727] TORRES, Ricardo Lobo. **É Possível a Criação do IVA no Brasil?** *In:* IVA para o Brasil. Contributos para a reforma da tributação do consumo. Organizadores: Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Sérgio Vasques e Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007**,** p. 03.
[728] *VILLEGAS, Héctor. Op.cit*., p. 670

circulação, que decorre, sobretudo, dos aspectos econômicos que envolvem aqueles tributos.

Cada terminologia apresenta relação com determinado aspecto da estrutura ou dos próprios efeitos do imposto. Por isso são variadas as classificações porque variáveis os aspectos levados em consideração para a criação de determinada classificação.

Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan e *Jean-Pierre Lassale*[729] informam numerosas classificações possíveis para os impostos – dentre as quais citam possíveis classificações administrativas, econômicas, técnicas, etc., que mudarão conforme a função dos recursos econômicos tributados – por exemplo, os impostos sobre a despesa, sobre o consumo, sobre o capital ou sobre o patrimônio -; em função dos fatores e atores econômicos, etc. Por isso existe a classificação sobre vendas, sobre a circulação, sobre o consumo, plurifásico ou monofásico, cumulativo ou não, dentre outras.

Mas já fomos avisados por *Genaro Carrió*[730] sobre a não pertinência de se tentar impor classificações verdadeiras ou falsas, mas úteis ou inúteis, que melhor se veiculam conforme objetivo investigado. Verificamos que a adoção de uma ou outra classificação depende dos objetivos almejados e não da análise da veracidade inerente de cada uma delas. Logo, optamos por trazer concepções doutrinárias diversas, acerca de impostos semelhantes. Seja o imposto sobre consumo, seja sobre vendas, seja plurifásico, seja não-cumulativo, ou de circulação, devemos destacar que há pluralidade de possibilidades classificatórias, e, por isso, a opção pelo termo "imposto sobre o consumo" é sumamente arbitrária.

Nesse aspecto, o Brasil adotava até a Constituição de 1946 o denominado "imposto de vendas", que tinha a cumulatividade – ou "efeito cascata" -, como principal característica. Após a Emenda Constitucional de 1965, adotou-se o ICM, que possuía o diferencial da não-cumulatividade em face de seu antecessor.[731]

Não obstante, já em 1958, o antigo imposto sobre o consumo no Brasil, adotou a sistemática de tributação sobre o valor agregado, sendo um dos primeiros exemplos de aplicação da sistemática no mundo.

Desta forma, o termo "Imposto sobre o Consumo"[732] também pode ser apresentado sobre outras terminologias[733]. Considerando as citadas classificações,

---

[729] *BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre.* ***Finances Publiques****. 8º édition. Paris: L.G.D.J., 2006, p. 622-625.*

[730] *CARRIÓ, Genaro R. Op.cit.,* p. 99 e ss

[731] TORRES, Ricardo Lobo. **É Possível a Criação do IVA no Brasil?** *Op.cit.*,p. 19-21.

[732] Sugerimos a leitura de Alfredo Augusto Becker sobre a importância do termo "imposto sobre o consumo" para efeitos jurídicos e financeiros. BECKER, Alfredo Augusto. *Op.cit.*, p. 374-375.

podemos visualizar, por exemplo, o Imposto sobre o Valor Acrescentado – ou agregado, ou acrescido – que se configura como um imposto geral sobre o consumo – ou imposto geral sobre vendas – ou transações -, plurifásico e não-cumulativo[734], atuando como imposto incidente sobre a circulação econômica de bens e serviços[735], e que incide apenas sobre o valor adicionado do produto, do ponto de vista econômico-financeiro. Mas essa concepção necessita de maiores considerações sobre possibilidades de classificação tributária.

De todas as produções doutrinárias analisadas, aparentemente, a conclusão que nos parece mais acertada é a existência de mais de uma classificação para designar o grupo de impostos que figuram entre os denominados "impostos indiretos".

Assim, utilizando a noção geral de "consumo" como critério de classificação, seja incidente em mais de um produto – ou a uma generalidade deles -, seja incidindindo em apenas um produto específico – ou alguns deles -, surge a divisão entre impostos gerais sobre o consumo, e os impostos específicos sobre o consumo.

Já adotando o critério "circulação econômica", verificamos a existência da classificação "impostos plurifásicos", ou "monofásicos", isto é, incidentes sobre mais de uma etapa da circulação econômica - plurifásicos -, ou incidentes em uma etapa apenas – monofásico.

Já adotando o critério "vendas", a doutrina tem adotado critério semelhante à elaboração da classificação pelo critério "consumo", apresentando o imposto geral sobre vendas, em nítida diferenciação do imposto específico sobre o consumo, ou seja, usando o critério de incidência sobre as operações de venda. Nesse sentido, o imposto que incide sobre mais de uma operação de vendas, diferencia-se do imposto específico sobre o consumo. Certamente, essa classificação não é a mais adequada, do ponto de vista terminológico. Pois poderíamos partir da classificação "impostos gerais sobre vendas",

---

[733] *CORREA, Arlindo.* **O IVA na União Européia - As Dificuldades do Processo de Harmonização**. *Op.cit.*, p. 220.

[734] Segundo Mizabel Derzi, o IVA apresenta uma ampla não-cumulatividade, de maneira que, " (...) c*réditos relativos à aquisição de matéria-prima, produtos intermediários, embalagens, bens de consumo e bens do ativo fixo são dedutíveis, operando-se uma real desoneração da produção e da comercialização de bens e serviços (...)"*. DERZI, Misabel Abreu Machado**. A Necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional.** *Op.cit.*, p. *28.*

[735] Roque Antônio Carrazza distingue a circulação econômica da circulação jurídica – esta pertinente para a análise do direito: *" (...) É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e, não, meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio do ICMS. Esta idéia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino, etc.), encontrou ressonância no próprio Supremo Tribunal Federal"*. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** 5º Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 32.

e impostos "específicos sobre vendas", fazendo alusão aos impostos que tributam a generalidade das operações de vendas, bem como aos impostos que tributam apenas algumas operações – ou produtos - específicas dentro do conceito "venda".

Outro critério adotado para a diferenciação dos impostos nessa categoria se remete à técnica de incidência do imposto, qual seja cumulativo ou sobre o valor agregado. Naturalmente que, essa classificação está inserta na classificação dos impostos plurifásicos, pois não há possibilidade de cumulatividade, ou "efeito cascata" em impostos monofásicos.

E dentro dessas classificações, outras especializações podem ser formuladas, demonstrando a complexidade tipológica da questão. Como destacou *Carl Shoup,* essas possibilidades dependerão do ponto de vista, da óptica pelo qual tais impostos são.

Para os objetivos desse trabalho, preferimos escolher uma espécie dos impostos sobre vendas plurifásicos, ou gerais sobre o consumo, com base no método de incidência, qual seja o Imposto sobre o Valor Agregado.

E fizemos essa escolha pela importância que o referido imposto representa para a imensa maioria dos sistemas tributários contemporâneos, bem como pelo papel de destaque nos processos integrativos, já que suas características revelaram grande utilidade na sua utilização para viabilizar o objetivo do mercado comum.

II - INTRODUÇÃO AO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO.

2.1. Estrutura Conceitual.

Como bem explica *Arlindo Correa*, a designação "imposto sobre o valor acrescentado" é duplamente enganadora. Primeiro porque, o imposto não pretende tributar o valor acrescentado pelas empresas, mas sim o consumo final, através do fracionamento do preço pelos diversos estágios pelo qual passou o bem – mercadoria ou serviço. Por outro lado, *Correa* assevera que o "valor acrescentado"[736] tributado em cada fase, pode não ser o que um economista entende por essa expressão[737].

---

[736] De maneira análoga, Fabio Luiz Gomes destacou que *"(...) a terminologia "valor acrescentado", traduzida para o português foi amplamente criticada por diversos autores, pois esse imposto não pretende tributar o valor acrescentado pelas empresas, mas sim, o consumo final. Por outro lado "o valor acrescentado" tributado em cada fase, pode não ser o que um economista entende por essa expressão. Contudo, em Portugal já existe o "sisa" (imposto sobre as transmissões de bens imóveis). Portanto a tradução não foi das tarefas mais fáceis"*. GOMES, Fabio Luiz. **Manual do IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no MERCOSUL**. 1º Edição. Curitiba: Editora Juruá, 2006, p. 25.

[737] *CORREA, Arlindo*. ***Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).*** *Op.cit.*, p. 33.

Nesse aspecto, Bernardo Ribeiro de Moraes cita as várias expressões utilizadas para denominar essa modalidade de imposto sobre vendas: a) imposto sobre o valor acrescentado; b) acumulado; c) agregado; d) somado; e) juntado.[738]

Sobre a noção de valor agregado, Evaristo Paulo Gouveia explica que esta *"(...) é muito empregada em contabilidade nacional e social"*. Nesse aspecto, o valor agregado de um conjunto de produtos e serviços pode ser definido como *"(...) o valor total dos bens e serviços intermediários empregados no processo produtivo dos bens e serviços"*. No entanto, *"(...) o valor agregado comporta uma série de variantes. Assim, quando os impostos indiretos (menos subsídios) são excluídos, diremos "valor agregado a custo ou fatores"*. Em caso contrário, *"valor agregado a preços de mercado"*. Dessa forma, subtraindo-se o valor das depreciações relativas aos equipamentos, teremos: *"valor agregado líquido"*. Portanto, Evaristo Paulo Gouveia sintetiza quatro variantes possíveis para a noção de valor agregado: a) *"valor agregado bruto a preços de mercado*"; b) *"valor agregado bruto a custo de fatores"*; c) *"valor agregado líquido a preços de mercado"*; d) *"valor agregado líquido a custo de fatores"*.[739]

Na seqüência, Evaristo Gouveia define o valor agregado como sendo o produto nacional que, nas mesmas condições, será "bruto a preços de mercado", "líquido a preços de mercado", etc. Por sua vez, o produto nacional corresponde à renda nacional que, também, será "renda nacional bruta", "renda nacional líquida", etc. Correspondem a dois fluxos básicos – o produto, que constitui o fluxo real, e a renda, que constitui o fluxo nominal[740].

Nesse aspecto, *John F. Due* destacou que, o valor agregado corresponde à soma dos valores adicionados pelas firmas durante os circuitos de produção e distribuição, correspondendo à *"(...) diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição dos bens de produção"*[741]. Adotaremos a noção de *John F. Due*, mais didática, para fins deste trabalho, muito embora reconheçamos a complexidade terminológica do termo "valor agregado".

Quando *Maurice Lauré* analisou a viabilidade da criação de um imposto único sobre o valor agregado, que substituiria aproximadamente o antigo imposto sobre a produção francês, verificou que aquele compreenderia, nessa substituição, também os

[738] MORAES, Bernardo Ribeiro. *Op.cit.*, p. 40.
[739] GOUVEIA, Evaristo Paulo. *Op.cit.*, p.29.
[740] *Idem*, p.30.
[741] *DUE, John F*. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. *Op.cit.*, p. 167.

impostos incidentes sobre as prestações de serviços –, e que, do ponto de vista orçamentário, substituiria o total de ingressos na época viabilizados pelo imposto sobre produção e pelo imposto sobre transações.

Como já enfatizamos, *Maurice Lauré* foi o criador da TVA francesa, cuja criação impulsionou a adoção do sistema de tributação em praticamente todos os países do mundo, apresentando-se como uma espécie da modalidade "imposto sobre vendas". Por esse motivo, *Lauré* apresenta uma estrutura para o IVA de uma série de princípios a que o referido imposto deveria seguir, se fosse o caso de realmente alcançar os resultados previstos por *Lauré* na criação do tributo[742].

Nesse sentido, o caráter híbrido do IVA é verificado quando observamos as ponderações de *Lauré* para demonstrar a viabilidade da instituição do IVA na França, em substituição aos antigos impostos sobre a produção. Na opinião do autor francês, as primeiras aparições do IVA – França e Alemanha – abriram margem a duas acepções para o surgimento dessa estrutura: a) ponto de vista conceitual: nesses países participavam da "visão fisiocrática", da instituição de um imposto único que deveria incidir onde as riquezas efetivamente "nascem"; b) ponto de vista técnico: assevera *Lauré* que o imposto não foi estruturado com outro objetivo senão para o próprio benefício das empresas[743].

Ora, iniciando suas ponderações, destaca que o IVA, para evitar eventuais inconvenientes verificados nos impostos sobre a produção, deveria apresentar o caráter "*ad valorem*", ou seja, incidindo sobre o montante do valor correspondente à operação. *Lauré* destacou algumas características do imposto sobre produção, dentre os quais: a) para o regime de pagamentos fracionados, o critério de dedução adotado era um critério físico e não financeiro; b) o imposto sobre a produção se aplicava somente aos produtores e não aos comerciantes; c) o imposto sobre a produção permitia para os prestadores de serviços um regime diferente do aplicado aos produtores; d) o direito de consumo sobre os produtos petrolíferos não estava assimilado ao imposto sobre a produção; e) o imposto sobre a produção admitia excessivas isenções[744].

Para *Lauré,* observando as características negativas oferecidas pelos antigos impostos sobre a produção, identifica a necessidade de que os impostos indiretos

---

[742] *LAURÉ, Maurice.* ***Estudio Constructivo: Proyecto de um Impuesto Único sobre el Valor Añadido.*** *Op.cit.,* p. 433.
[743] _____. ***Science Fiscale***. *Op.cit.,* p. 226-227.
[744] _____. ***Estudio Constructivo: Proyecto de un Impuesto Único sobre el Valor Añadido.*** *Op.cit.,* p. 434.

oferecessem as seguintes características: a) imposto *ad valorem*; b) imposto geral – ou seja, aplicado a todos os produtos ou prestações de serviços, salvo aqueles ou aquelas de primeira necessidade; c) imposto percebido apenas uma vez sobre cada produto ou prestação de serviços; d) imposto cujo regime de pagamento fracionado admite a dedução de todos os produtos ou prestações de serviços integrados financeiramente no preço deste[745].

A estruturação dos antigos impostos sobre o consumo impulsionou *Lauré* a formular uma proposta que procuraria corrigir essas peculiaridades dos antigos impostos.

As características que, segundo *Lauré*, deveriam estar presentes nos "novos impostos indiretos", seriam os "princípios" da estrutura do Imposto sobre o Valor Agregado, que foi estruturado por *Lauré* seguindo as características supracitadas[746].

O imposto que seguiria a estrutura formulada por *Lauré* seria definido do seguinte modo: *"(...) se tem estabelecido um imposto do tipo de X por cento percebido sobre as vendas realizadas na França por todo contribuinte ou industrial. Cada comerciante deduz o montante do imposto do qual é devedor o montante do imposto que tenha pago aos seus provedores*". Observamos, conforme a estruturação de *Lauré*, que o imposto "ideal" equivaleria à proposta de imposto sobre o valor agregado, no sentido econômico do termo.

Por esse motivo, assevera *Maurice Lauré* que a sua proposta de imposto único oferecia desde o ponto de vista da produtividade e da eqüidade, as mesmas vantagens que um imposto sobre o valor agregado.

Presente ademais, do ponto de vista da sensatez, uma vantagem que não tem o imposto sobre o valor agregado: a de poder ser calculado de um modo exato, efetuando para cada período sujeito ao imposto, a diferença entre todos os ingressos – tributáveis – da empresa e todos os gastos – tributados. Desta forma, o imposto é expressamente denominado por *Maurice Lauré*, como *"imposto único sobre o valor agregado"*[747], como um imposto ideal para substituir os antigos impostos franceses.

Por outro lado, *Francesco Forte* estabeleceu acirradas críticas à concepção de imposto único sobre o valor agregado francês conforme a construção de *Maurice Lauré.*

---

[745] *LAURÉ, Maurice.* ***Estudio Constructivo: Proyecto de um Impuesto Único sobre el Valor Añadido.*** *Op.cit.,* p. 434.

[746] _____.. ***Science Fiscale***. *Op.cit.,* p. 225.

[747] _____ ***Estudio Constructivo: Proyecto de um Impuesto Único sobre el Valor Añadido.*** *Op.cit.,* p. 435-436.

Para *Francesco Forte*, um verdadeiro imposto geral sobre o valor agregado – ou seja, um imposto que se basearia no conceito de valor agregado, e, desta forma, recairia imparcialmente sobre toda a classe de rendas ou consumo, resulta quase impossível de conceber e muito difícil de aplicar. Ademais, na realidade, para *Forte*, o imposto francês sobre o valor agregado – *taxe sur la valeur ajoutée* – não era efetivamente um verdadeiro imposto sobre o valor agregado. Ainda, destacou que um imposto geral sobre o valor agregado que fosse factível, somente resultaria útil nos países que tivessem estabelecido um imposto em cascata sobre o volume de vendas e que não possam, ou não estejam preparados para substituí-lo por um imposto de vendas monofásico[748].

Cesare Cosciani, visando apresentar algumas considerações para a construção de um conceito geral de imposto sobre o valor agregado, destacou que este, concebido como imposto geral e uniforme, deveria ser estruturado de maneira que através da tributação sobre os valores adicionais, e em atividades independentes, tributasse em igual medida toda a renda nacional líquida – excluindo a renda correspondente à administração pública – sem que nenhuma das partes sofresse processos de dupla tributação ou benefícios por elevação do imposto. Da mesma forma que um imposto geral e uniforme sobre a renda deve incluir os rendimentos dos distintos sujeitos, para lograr um montante total igual à renda nacional[749].

Para *Cosciani*, a concepção citada acima impediria que, por razões de conveniência administrativa, de eqüidade fiscal e de política econômica, o tributo pudesse eximir determinados setores ou bens ou concentrá-los em relação a outros setores. Mas o conceito de valor agregado – assim como de renda – deve aparecer com toda clareza a fim de poder apreciar sua definição, consideradas as especificidades estabelecidas pelo legislador, constituindo assim uma isenção real e verdadeira ou uma aclaração do conceito fiscal de valor agregado para sua melhor coincidência com o econômico ou estatístico[750].

Como informa *Cosciani*, este esclarecimento do conceito de valor agregado resulta de grande utilidade, já que em razão das diversas formas técnicas aplicáveis ao imposto, o conceito básico poderia permanecer oculto, resultando em maior

[748] *FORTE, Francesco. Op.cit.* p. 486-487.
[749] *COSCIANI, Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado***. *Op.cit.*, p. 61.
[750] *Idem.*

complexidade dos problemas a serem resolvidos ou levar à procura de soluções através de uma via inadequada[751].

John F. Due, ao apresentar sua conceituação sobre o imposto sobre o valor agregado, destaca que este se aplica a cada empresa nas fases de produção e distribuição, sobre o montante do valor agregado por parte da empresa. O valor agregado, por sua vez, como vimos, é a diferença entre as vendas da empresa e a quantidade paga pelos materiais e serviços comprados de outras empresas[752].

Para E. *J. Reig*, o imposto sobre o valor agregado é uma forma híbrida de tributação sobre vendas, que corresponde ao imposto francês "*taxe sur valeur ajoutée*". Nesse sentido, *Reig* destaca que, conservando algumas das vantagens administrativas do imposto sobre vendas exigido na fase de fabricação, o IVA permite que o impacto do imposto seja distribuído entre os fabricantes e os atacadistas, e se viável, sobre os varejistas, sendo possível uma redução dos tipos, por causa de seu maior rendimento, e reduzindo a circulação acumulativa, já que o impacto do tributo na sua totalidade se situaria próximo da fase do consumo final[753].

Por sua vez, o imposto sobre o valor agregado, na opinião de K. *Messere*, tem como característica principal o fato de, sendo tributável em cada fase, não tributar mais que o valor agregado na fase considerada. A soma dos valores agregados nas diferentes fases é igual ao preço final do produto, de maneira que a soma das detrações fiscais operadas nas diferentes fases corresponde ao imposto que seria devido se houvesse sido tributado somente uma vez e na última fase. O IVA é, portanto, um imposto exigido em várias fases desde o ponto de vista do método de tributação e um imposto de uma única fase no que se considera a quantidade final arrecadada[754].

Arlindo Correa apresenta uma conceituação do IVA:

> (...) O IVA é um imposto sobre o consumo ou sobre a despesa por oposição aos impostos sobre a renda. Os impostos sobre o consumo podem classificar-se, quanto ao seu campo de aplicação, como impostos gerais e especiais sobre o Consumo. Os impostos gerais sobre o consumo apenas tendencialmente tributam todo o consumo, já que alguns itens são muito difíceis de valorar; é o caso, por exemplo, da utilização dos bens públicos. (...) [755].

---

[751] *COSCIANI, Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado***. *Op.cit.*, p. 61-62.
[752] *DUE, John F.* ***El Impuesto sobre o Valor Añadido***. *Op.cit*., p. 117.
[753] *REIG, E. J.* ***Las Diferentes Formas de Imposición sobre el Volumen de Ventas y los Problemas de Armonización Fiscal em el Seno de un Mercado Común***. *Op.cit.*, p. 426.
[754] *MESSERE, K. Op.cit.*, p. 234.
[755]*CORREA, Arlindo*. **O IVA na União Européia - As Dificuldades do Processo de Harmonização.** *Op.cit.***,** p. 219-220.

Por outro lado, segundo *Correa* os impostos especiais sobre o consumo tributam bens específicos ou serviços, aferidos em quantidade ou valor. Quando incidentes sobre bens, denominam-se em francês *accises*, e em inglês *excise. "(...) As accises mais freqüentemente cobradas pelos governos na Europa, incidem sobre o álcool e bebidas alcoólicas, tabacos e combustíveis (...) ".*[756]

Mas estabelecer uma conceituação de Imposto sobre o Valor Agregado é tarefa árdua, pois essa sistemática acabou apresentando diversas ramificações, especializações, manifestações diferenciadas do IVA.

Por esse motivo, é preferível apresentar uma conceituação geral do Imposto sobre o Valor Agregado, que possa abarcar todas as modalidades geralmente relacionadas a essa forma de tributação.

Conceitualmente, em nossa interpretação, o *Imposto sobre o Valor Agregado é espécie do imposto sobre vendas, também identificado por alguns autores como imposto geral sobre o consumo, que incide em mais de uma etapa da circulação econômica – e, portanto, plurifásico -, incidindo sobre a generalidade – que não se confunde com a totalidade - de bens e serviços – mas apresentando exceções -, que segue a sistemática de tributação sobre o valor agregado, diferenciando-se do imposto incidente em cascata. Diferencia-se, portanto, dos impostos monofásicos sobre vendas, bem como dos impostos específicos sobre o consumo, além dos já citados impostos cumulativos.*

Por outro lado, nada impede que impostos "específicos sobre o consumo" adotem a sistemática do cálculo sobre o valor agregado, no que diz respeito à sua computação de créditos fiscais para fins de tributação de outros impostos incidentes sobre a mesma matéria.

É o que ocorre, por exemplo, com o IPI brasileiro, que, não obstante tenha sido classificado pela maioria dos autores como um imposto específico sobre o consumo – *accises* -, adota – ao contrário da generalidade dos impostos seletivos sobre o consumo - o método de cálculo sobre o valor agregado, possuindo também um rol maior de produtos tributáveis, como informa *Hugo González Cano*, em estudo encomendado pelo

[756]*CORREA, Arlindo*. **O IVA na União Européia - As Dificuldades do Processo de Harmonização.** *Op.cit.***,** p. 220.

BID[757]. Essa é uma tendência que *John F. Due* já informava, *pois "(...) o sistema que adota o princípio do imposto sobre o valor adicionado incidindo sobre um único setor (geramente industrial) normalmente não é designado por tributo sobre o valor adicionado"*.[758]

2.2. Tipologia.

Partindo dessa conceituação geral do denominado "IVA", devemos atentar agora para algumas considerações formuladas por doutrinadores, como *Calle Sainz*, que evidenciou o fato de que o imposto sobre o valor agregado incorporou à terminologia fiscal novos conceitos, cujo conhecimento é imprescindível para a compreensão de sua problemática. O Imposto sobre o Valor Agregado – construído como um sistema que constituiria na substituição dos antigos impostos plurifásicos cumulativos, geralmente apresenta nítida variação tipológica, isto é, pode se apresentar de diversas maneiras, segundo diversas classificações.

Como destaca *Calle Sainz*, a realidade fiscal oferece a consideração de que o imposto sobre o valor agregado seria uma espécie de um gênero básico nos sistemas tributários modernos, ou seja, o imposto sobre o valor agregado, como forma de tributar despesas, pertence ao gênero dos impostos indiretos e da espécie do imposto sobre o volume de vendas, alcançando uma elevada aceitação nos sistemas fiscais, e cuja proposta maior poderia ser interpretada como uma forma de reunir as virtudes que caracterizam as diferentes modalidades da tributação sobre o volume de vendas, até resultar no imposto sobre o valor agregado, e tem sido condicionada ao objetivo de aplicar um tributo uniforme sobre todos os gastos de consumo, neutro em seus efeitos sobre a produção e a distribuição, bem como suscetível de uma administração eficaz[759].

Para *Ricardo Calle Sainz*, o IVA apresenta as seguintes características: a) é uma modalidade de imposto sobre o volume de vendas; b) é susceptível de diversas formas de aplicação; c) pode ser classificado atendendo a diversos critérios; d) admite certas equivalências; e) oferece determinadas vantagens e inconvenientes[760].

---

[757] *CANO, Hugo González.* **A Situação Atual da Tributação nos países do Mercosul.** *In*: REZENDE, Fernando; AUGUSTO DE OLIVEIRA, Fabrício. Federalismo e Integração Econômica Regional. Desafios para o Mercosul. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer-Stiftung, 2004, p. 236.
[758] *DUE, John F.* **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento.** *Op.cit.*, p. 169.
[759] *CALLE SAINZ, R.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europea.*** *Op.cit., p. 06-07.*
[760] *Idem.*

Nesse sentido, vejamos algumas variações a que o IVA está sujeito, e que acabam interferindo na construção de modalidade do IVA, conforme a escolha de um ou outro instrumento, objetivando melhor compreender – ainda que sucintamente – como ocorre a sua sistemática, e a sua estruturação, em cada sistema tributário.

2.2.1. Classificação conforme o método de cálculo do IVA – Sistema de Dedução.

Primeiramente, como o IVA é na realidade um imposto sobre vendas, podemos verificar diferentes formas de aplicação do imposto sobre o valor agregado. *Ricardo Calle Sainz*, nesse sentido, destaca a existência de uma classificação doutrinária acerca da opção "ótima" do método aplicável ao IVA.

Nesse sentido, *John F. Due* foi quem sistematizou os métodos de cálculo da seguinte maneira: **a) método de cálculo do imposto sobre o valor agregado**; **b) método de crédito do imposto – sistema crédito x débito**. Dentro do método de cálculo do imposto sobre o valor agregado, existem duas possibilidades, quais sejam: **i) método de adição** – em que o valor agregado para uma empresa é computado através da soma dos salários, rendas, fatores e benefícios líquidos obtidos pela mesma; **ii) método de subtração** – em que o valor agregado é definido como a diferença entre as vendas de uma empresa e as compras realizadas pela mesma[761].

O método de crédito do imposto – ou crédito fiscal - facilita o cálculo do IVA pela aplicação do valor deste imposto sobre o valor total das vendas tributáveis e deduzindo da quantidade final, o imposto pago pelas compras, eliminando a necessidade de definir previamente o valor agregado.

Aprofundando um pouco mais as ponderações de *John F. Due*, no caso do **sistema de crédito fiscal**, que é o método mais comum, a firma calcula suas obrigações aplicando a alíquota do tributo sobre o total das vendas, subtraindo o imposto pago sobre as aquisições durante o mesmo período, que ocorreu no antigo sistema francês do IVA. Este é o método denominado sistema "crédito x débito". Outro sistema evidenciado por *Due* é aquele que faz com que a firma aplique o imposto a uma dada quantia de valor adicionado. Esta quantia é determinada da seguinte maneira: ou subtraindo do total das vendas as quantias pagas durante o período em bens de produção ou categorias a eles específicas (método de subtração), ou adicionando os diversos

[761] *DUE, John F.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido***. *Op.cit.*, p. 117-119.

pagamentos que incluem um valor adicionado: salários, juros, lucros líquidos e assim por diante (método de adição). Para o autor, o sistema de crédito fiscal é amplamente considerado o melhor, pois, é de fácil operação para as firmas e de simples controle pelas autoridades, evitando – ou pelo menos, ocultando – alguns pontos problemáticos que surgem no cálculo do valor adicionado, como o tratamento das doações de caridade, e facilitando a aplicação de alíquotas diferenciais e isenções e, na opinião de *John Due*, favorecendo o controle "interfirmas" pela comparação de seus respectivos elementos.

Assim, o autor evidencia o fato de que o imposto pago por uma empresa se apresenta como uma compensação feita por outra. Nesse aspecto, os *"(...) outros métodos não apresentam vantagens importantes, exceto provavelmente quando o tributo for empregado por uma unidade governamental subordinada"*.[762]

Esses foram os critérios adotados por *John Due* para delimitar as diversas maneiras de aplicação do IVA. Por sua vez, *Clara K. Sullivan* concorda com o conteúdo conceitual das diversas modalidades de aplicação supracitadas, mas, no entanto, apresentou uma classificação diferenciada, pois incluiu o método de crédito do imposto como uma variação o método de subtração[763].

Assim, apesar de os conceitos expostos por *John F. Due* e *Clara Sullivan* serem idênticos, apresentam diferenciação quanto à estruturação da classificação dos mesmos.

Na estrutura tipológica de *Due* a aplicação do IVA apresenta a seguinte construção: 1. Método de cálculo do valor agregado: a) método de adição; b) método de subtração; 2. Método de crédito do imposto[764].

Já na estrutura tipológica de *Sullivan*, a aplicação do IVA apresenta a seguinte construção: 1. Método de adição. 2. Método de Subtração: a) Método de vendas ou subtração do custo, que coincide com o método de subtração de *John F. Due*; b) Método de crédito do imposto, diferenciando-se da classificação de *John F. Due* por ser inserida no método de subtração – *lato sensu*[765][766].

---

[762] *DUE, John F.* **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. *Op.cit.*, p. 169.
[763] *SULLIVAN, Clara K.* ***Indirect Taxation and Goals of the European Economic Comunity***. *Op.cit.,* p. 13-15.
[764] *DUE, John F.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido***. *Op.cit.,* p. 117-119.
[765] *SULLIVAN, Clara K.* ***Indirect Taxation and Goals of the European Economic Comunity***. *Op.cit.,* p. 16-17.
[766] Ainda, *Calle Sainz* destaca que, a partir da análise proposta por *John Due* e por *Clara Sullivan*, verifica-se a necessidade de analisar as equivalências de resultados que possam existir entre esses métodos. Em primeiro lugar, determinaram os impostos segundo os quais pode estabelecer-se uma identidade da base imponível e a quantia da prévia definição do valor agregado pela adição e subtração. Estes impostos têm sido concretizados por *Sullivan* da seguinte maneira: a) igual definição dos produtos intermediários; b) aplicação de um mesmo tipo de gravame em cada fase do processo de produção e

No mesmo sentido, *Cesare Cosciani* e Alcides Jorge Costa destacam que podemos distinguir também métodos distintos de cálculo do valor acrescido: o de adição e o de subtração[767]. O método de adição consiste na soma de todos os componentes do valor acrescido de uma empresa num período dado: salários, juros, lucro líquido, depreciações, etc. [768]

Já o método de subtração admite duas possibilidades, qual seja o método de base sobre base e o método do imposto sobre imposto. Assim, *"(...) pelo método de subtração variante base sobre base"*, o valor acrescentado é resultante da diferença entre o montante das vendas frente ao montante de aquisições em um mesmo período. Já pelo *"(...) método de subtração variante imposto sobre imposto (...)"*, o valor acrescido é obtido através da dedução do imposto devido. Nesse sentido, ocorre a dedução do imposto a ser pago pelo próprio imposto que já incidiu sobre bens adquiridos no mesmo período[769].

---

distribuição, tanto se o valor agregado se computa por adição como por subtração – ou na subtração do custo, na terminologia de *Sullivan*. A esse respeito, *Calle Sainz* destaca que, quando o imposto sobre o valor agregado é computado por adição ou subtração – vendas ou subtração do custo – a quantia do imposto que grava o valor agregado estabelecido por qualquer destes procedimentos será igual, sempre que os produtos intermediários sejam definidos da mesma forma – condição de identidade das bases de cálculo – e, ademais, seja aplicável o mesmo tipo de tributo em cada fase de produção e distribuição. Da mesma forma, quando os produtos intermediários não se definam igualmente pelos métodos de adição e subtração do custo, as bases de cálculo não serão iguais e, ainda, com idênticos tipos de tributos em cada fase do processo de produção e distribuição, a quantia do imposto sobre o valor agregado será diferente. Similar resultado é alcançado quando as bases imponíveis são idênticas – igual definição dos produtos intermediários – mas diferem os tipos de tributos aplicados em cada fase do processo de produção e distribuição. Por outro lado, partindo do pressuposto de igualdade da quantia do imposto sobre o valor agregado quando este é computado pela adição e pela subtração, podem ser estabelecidas as condições para que o método de crédito de imposto permita a obtenção dos mesmos resultados que com os procedimentos anteriores: admissão de créditos sobre os produtos classificados como intermediários em outros sistemas, inexistência de vendas isentas, e indiscriminação dos tipos de gravames aplicados nas distintas fases. Ademais, como vimos, *John Due* resumiu as diferentes características da aplicação do imposto sobre o valor agregado segundo o método de cálculo do valor agregado – adição ou subtração – e segundo o procedimento de crédito do imposto. No primeiro caso, ocorrem determinadas dúvidas sobre a inclusão ou exclusão de determinados conceitos no momento de calcular o valor agregado. Evita-se a necessidade de que o imposto se especifique separadamente em cada fatura, e se faz menos certa a transferência do imposto e, em conseqüência, mais difícil, a integral desagravação do imposto que recai sobre os produtos exportados. Por outro lado, a aplicação do IVA segundo o método de crédito de imposto exige que o imposto seja refletido independentemente em cada fatura e facilite a completa desagravação do imposto correspondente aos produtos exportados. Como se terá ocasião de comprovar nos seguintes capítulos desse trabalho, o método de crédito do imposto, como forma de aplicação do imposto sobre o valor agregado, tem sido o preponderante no Mercado Comum Europeu, já que a sua escolha parece apresentar maior facilidade para o cálculo da obrigação tributária e total desagravação do imposto à exportação. *CALLE SAINZ, Ricardo.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europea****. Op.cit., p. 08-14.*

[767] *COSCIANI, Cesare*. ***El Impuesto sobre el Valor Agregado.*** *Op.cit.*, p. 73-80.

[768] COSTA, Alcides Jorge. *Op.cit.*, p. 25-26.

[769] *Idem*, p. 26. No mesmo sentido, *COSCIANI, Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado.*** *Op.cit.*, p. 73.

Ademais, sobre o método para cálculo do imposto sobre o valor acrescentado, *Arlindo Correa* destaca que, *"(...) segundo o valor acrescentado igual à diferença entre os outputs e os inputs da empresa, fácil é concluir que é também igual à soma dos factores de produção (salários, juros, lucros)"*. Nesse sentido, o método de cálculo pela adição é o sistema de cálculo do IVA a partir dos custos da produção, que não é utilizado por qualquer país. Logo, esse método tem *"(...) uma característica de imposto que incide sobre os fatores de produção, bem longe do imposto sobre os consumos que pretende ser"*[770].

Por outro lado, o segundo método de cálculo do IVA é o método de subtração, que, por sua vez, divide-se em duas espécies distintas: A) dedução base por base – conforme a denominação de *A. Porto* -, método contabilístico – conforme a denominação de *Richard Musgrave* e *Peggy Musgrave* -, ou método direto – conforme a denominação de *Alan A. Tait* – todos citados por *Arlindo Correa*: Ex: a firma faz incidir a alíquota do imposto apenas sobre a diferença entre os seus *outputs* e os seus *inputs* em determinado período; B) dedução "imposto do imposto" ou "crédito do imposto" – conforme denominação de *M. C. L. Porto* -, método de fatura – conforme denominação de *Richard Musgrave* e *Peggy Musgrave* -, método indireto – conforme denominação de *Alain A. Tait*, novamente citados por *Arlindo Correa*: nessa situação a firma faz incidir a alíquota do imposto sobre o total das suas vendas ou serviços e, quando chega no momento de entregar o imposto arrecadado ao Estado, deduz o imposto que, no mesmo período lhe foi debitado pelos seus fornecedores[771], em sentido análogo à Francesco Forte[772] e *Ramón Falcón y Tella*.[773]

---

[770] *CORREA, Arlindo.* ***Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado. (IVA).*** *Op.cit.,* p. 34.
[771] *Idem,* p. 34-35.
[772] *FORTE, Francesco. Op.cit.,* p. 492-493.
[773] Dentro desse contexto, *Ramón Falcón y Tella* explica que o Imposto sobre o Valor Agregado apresenta tês sistemas de determinação do valor agregado: a) método de adição: que consiste em gravar de modo global – adição direta – ou isoladamente, a soma das remunerações dos fatores de produção que incide em cada exploração econômica; b) método de subtração direta ou de custos – dedução base sobre a base – no qual a base de cálculo é também o valor agregado, mas definido não em função de seus componentes, mas em função da diferença entre as vendas e as compras; c) método de subtração indireta, ou de dedução "quota a quota", em que o valor agregado unicamente é alcançado através do sistema de deduções pelo qual em cada fase da produção é gravada a totalidade do valor do bem ou serviço produzido. Porém, nesse caso, para determinar o IVA tributável, é permitida a dedução do imposto suportado nas fases anteriores. São também admissíveis tanto as deduções físicas – dedução do imposto que recai sobre a compra de matérias-primas ou assimiladas, como as deduçõs financeiras – dedução do imposto que suporta a aquisição de bens de inversão e assimilados, bem como a aquisição de serviços. *FALCÓN Y TELLA, Ramón. Op.cit.,* p. 150.

2.2.2. Classificação do IVA conforme o Sistema de Dedução Física e sistema de Dedução Financeira

Como destaca Alcides Jorge Costa, o *"(...) cálculo do valor acrescido admite duas formas: a pura ou sobre a base real e a forma de cálculo sobre base financeira"*.[774]

O Imposto sobre o Valor Agregado pode ser aplicado segundo o sistema de dedução física ou pelo sistema de dedução financeira. Nesse aspecto, a primeira modalidade refere-se ao fato de que, do valor de produto na saída de cada fase se deduzirá o valor dos elementos que entram fisicamente em sua composição e que tenham sido objeto de tributação na fase anterior. Portanto, essa diferença é que será tributada. Esta se realiza em cada fase do processo de produção e distribuição. Já o sistema de dedução financeira, do valor do produto à saída de cada fase se deduzirá o valor dos elementos integrados financeiramente.[775]

Esta classificação foi também dividida *C. Campet*[776] *e Calle Sainz*[777] como método de dedução física e de dedução financeira.

Segundo *C. Campet* e *Calle Sainz*, o método de dedução física compreende a necessidade da análise "física" do produto, em cada fase determinada. Através desse "exame físico", pretende-se separar, de um lado, os elementos do produto que tenham suportado o imposto e, por outro lado, os que agregados na fase considerada, não tenham sido tributados ainda. Apenas estes últimos seriam, nesta fase, objetos do tributo. Em outras palavras, do valor do produto na saída de cada fase será deduzido o valor dos elementos que entraram fisicamente na composição e que tenham sido objeto de tributação na fase anterior, sendo esta diferença, tributável.[778] [779]

Já no sistema de dedução financeira, *C. Campet* e *Calle Sainz* destacam que esse sistema leva em consideração simplesmente os dados de contabilidade de entrada e da saída da fase considerada, com a finalidade de obter, pela diferença, o valor agregado

---

[774]COSTA, Alcides Jorge. *Op.cit.*, p. 25-26.
[775]*CALLE SAINZ, R.* ***Prefácio.*** *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo.Op.cit., p. 39.*
[776] *CAMPET, C.* ***Elementos de una Teoria General de la Imposición de las Ventas****. Op.cit.*, p. 89-96.
[777] *CALLE SAINZ, R.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europea.*** *Op.cit., p. 21.*
[778] *Idem, p. 22.*
[779] *CAMPET, C.* ***Elementos de una Teoria General de la Imposición de las Ventas****. Op.cit.*, p. 90.

pelo produto nessa fase. O imposto tributará o valor agregado calculado por meio da análise contábil. [780] [781]

Depois de destacar as principais características das duas modalidades, *C. Campet* e *Calle Sainz* elencam algumas vantagens respectivas da dedução financeira perante a dedução física: a) o sistema de dedução financeira é de mais simples aplicação, ao passo que o sistema de dedução física exige que se reconstrua em cada fase do processo de transformação a composição física do produto, com a finalidade de determinar os elementos fisicamente integrados que não tenham sido tributados. Todavia, o sistema de dedução financeira está baseado em um simples jogo de comparação de elementos contábeis; b) o sistema de dedução financeira permite – como facilmente pode se verificar – o cálculo com exatidão do valor agregado ao produto em cada fase, tendo em conta todos os elementos que concorrem pela obtenção do valor agregado.[782] [783]

2.2.2.1. Especificações conceituais.

Na análise das estruturas econômico-financeiras do IVA, decidimos expor algumas noções constantes em todos os sistemas tributários nas próximas linhas, algumas já deslindadas nas análises anteriores. Porém, destacamos que o conhecimento dessas noções permitirá uma aproximação com alguns temas sempre presentes na doutrina que investiga o citado imposto.

2.2.2.1.1. Sistemas específicos de dedução e Sistema de Crédito e Débito do IVA - Limites às Deduções.

Dentro da concepção do sistema de dedução, outras regras foram desenvolvidas, e que também merecem serem lembradas em nosso estudo. Essas regras foram desenvolvidas com o objetivo de apurar o sistema de crédito do imposto, possibilitando a determinação do momento em que o crédito se materializaria, ou mesmo determinando o modo de manifestação do crédito fiscal decorrente do IVA. Como afirma *Manuel de Juano*, inspirado nas lições de *Gaudemet*, a doutrina francesa apresentava três regras que limitariam as possibilidades de dedução: estas seriam,

[780] *CALLE SAINZ, R.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europea.*** *Op.cit., p. 22.*
[781] *CAMPET, C.* ***Elementos de una Teoria General de la Imposición de las Ventas****. Op.cit.,* p. 89-90.
[782] *Idem,* p. 90-91.
[783] *CALLE SAINZ, R.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europea.*** *Op.cit., p. 22* -23.

respectivamente: a regra da "*prorrata*" – ou "*la règle du prorata*" – ou "*pro rata*"[784]; a regra da reversão ou do mecanismo de regularizações – "*la règle du reversement* ou *le mecanisme des regularizations*"; e a regra do "*tope*" – ou "*règle du butoir*" [785] – ou regra do teto[786]. As três variações conceituais do mecanismo de dedução se originam na estruturação do IVA francês, que, por sua vez, serviu de inspiração para a criação da maioria dos impostos sobre o valor agregado nas legislações comparadas e na própria Comunidade Econômica Européia. Mas o sistema de dedução apresentou um interessante rol de variações conforme explica *R. Calle Sainz*, e, nesse sentido, muito embora não seja nossa pretensão aprofundar o estudo sobre esses mecanismos específicos, parece-nos relevante expor alguns deles, ainda que superficialmente. Ademais, também trabalharemos com a noção de exclusão do imposto, isenção, sistema crédito x débito, alíquota zero, e saldo a favor do contribuinte, que são conceitos que terminantemente interessam a todo o estudioso do assunto.

a) Sistema de Dedução Imposto Contra Imposto.

O IVA pode ser aplicado definindo previamente o valor agregado por subtração ou, pelo contrário, podemos determinar o valor agregado deduzindo do imposto devido pelas vendas o imposto pago pelas compras, evitando, desta forma, a necessidade de definir – *a priori* – o valor agregado. Este último procedimento é o adotado atualmente pela Comunidade Européia, e como facilmente pode compreender-se, recebe a denominação sistema de **dedução imposto contra imposto**. Por exemplo, *Calle Sainz*, fixa uma hipótese em que as vendas de uma empresa se elevam a 20.000 e que as compras importam 10.000, sendo o tipo de tributo de 20%. O imposto correspondente às compras é de 2000, ao passo que nas vendas, é de 4.000. Logo, a quantia de imposto resultante será de 2000, que é a diferença entre o valor do tributo correspondente às vendas e o valor do tributo correspondente às compras[787].

b) Regra de "*Prorrata*" ou de "*Porcentagem de Dedução*"- ou " *Pro Rata*".

[784] "*Pro rata*" foi a denominação trazida por Alcides Jorge para se referir à regra "de prorrata". COSTA, Alcides Jorge. *Op.cit*., p. 28.
[785] *JUANO, Manuel de. Op.cit*., p. 76.
[786] Esta conceituação foi sugerida por Alcides Jorge Costa: "*A regra é denominada "règle du butoir" em francês, "buffer rule" em inglês e "regla del tope" em espanhol. Propomos a tradução "regra do teto" e não "regra do pára-choque", tradução literal do francês e do inglês, porque a expressão já é usada para significar outras limitações, como, p. ex., preço teto"*. COSTA, Alcides Jorge. *Op.cit*., p.28.
[787] *CALLE SAINZ, R.* ***Prefácio.*** *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo.Op.cit., p. 38.*

Esta regra se aplica também a todos os países da União Européia. Quando uma empresa realiza, simultaneamente, atividades tributadas e isentas, somente poderá deduzir-se o imposto correspondente às atividades tributadas. Como explica *Manuel de Juano*, nesse sistema, as empresas que escapam da tributação por parte do IVA, em uma parte de suas atividades, não podem deduzir senão uma fração da alíquota que tenha passado pelas suas compras[788].

Nesse sentido, sintetiza *Manuel de Juano* que, conforme a lição de *Julliot de la Morandière*, é possível a verificação de que a regra de *"prorrata"* se manifesta da seguinte forma: se um bem ou serviço concorrem à produção de bens tributados pelo IVA, ou aos bens destinados à exportação e a bens isentos ou exonerados, não procede a dedução senão na medida relativa à produção dos primeiros. Como explica *Juano*, essa proporção ocorre a partir da relação existente entre o montante de ventas sujeitas ao imposto e o montante global das vendas da empresa. Portanto, a regra de "*prorrata*" só é concernente na consideração dos elementos de produção, *"(...) dando lugar a 'deduções financeiras', pois para os que já tem dedução física não existe dificuldade alguma em precisar qual é a medida em que os contribuintes da produção de bens tributados pelo IVA ou TVA ou destinados à exportação"*[789].

Por exemplo, adaptando o exemplo de *Calle Sainz*, se considerarmos a hipótese em que as vendas de uma empresa se elevaram a 100.000, das 80.000 correspondem às

---

[788] Como explica Manuel de Juano, *"Obviamente é muito difícil, senão impossível, chegar à repartição com precisão dos bens adquiridos entre as diferentes atividades de uma mesma empresa. Para alcalçar tal finalidade tem-se previsto utilizar uma porcentagem que varia segundo as empresas e com relação a um mesmo contribuinte, no correr dos anos. Essa é a regra da prorrata, que encontra inicialmente sua aplicação no regime de deduções aplicáveis aos bens de ativo fixo. A porcentagem da dedução a estes efeitos é igual à relação existente entre os bens submetidos ao tributo sobre o valor agregado e o conjunto dos bens totalizados. Esta porcentagem global pode ser substituída, através de certas condições, por uma porcentagem particular aplicável a cada setor de atividades de uma mesma empresa. A porcentagem aplicável é determinada no final de cada ano, considerando as entradas em cada ano cumprido. Dita porcentagem é aplicada logo ao cálculo do ano seguinte. Deve-se considerar que uma regularização da dedução efetuada com relação a um bem determinado, pode requerer uma operação ao longo de cinco anos, enquanto a variação da percentagem que se aplica para um determinado ano ou a cada um dos quatro anos seguintes é superior, na legislação francesa, à dez por cento. Se a variação é positiva e a porcentagem sobre os ingressos proveniente das atividades tributáveis tem chegado a crescer com referência ao montante de vendas globais, é permitido que a empresa efetue uma dedução complementar. Esta dedução equivale à quinta parte da diferença entre a dedução calculada sobre a base de porcentagem utilizada ao final do ano respectivo e o montante da dedução inicial. Se, pelo contrário, a variação é negativa, a empresa estará obrigada a uma reversão da carga, na que é igual à quinta parte da diferença entre a dedução inicial e a dedução calculada sobre a base da porcentagem aplicada no final do ano questionado. Na França, a regra de prorrata se aplica também às deduções relacionadas ao serviço e aos bens que não formam parte do ativo fixo ou imobiliários. Isto é assim enquanto os bens, produtos ou serviços que concorrem em operações tributáveis e não tributáveis, não dão direito a deduções senão até a concorrência de uma porcentagem igual à relação entre os ingresos submetidos ao tributo e ao conjunto de "ingressos" (...)". DE JUANO, Manuel. Op.cit.*, p. 76-77.

[789] *Idem*, p. 77-78.

atividades tributadas pelo imposto sobre o valor agregado, e 20.000 corresponde às atividades isentas. Assim, desta forma, do total das vendas da empresa somente serão tributadas pelo imposto 80% do valor total das vendas. Ademais, admitindo que o imposto tenha alíquota de 10% e que as compras se elevaram a 50.000. Do imposto devido pelas vendas, 8.000 (10% sobre 80.000), não se deduziram 5.000 – imposto pago pelas compras – mas apenas a quantidade resultante do cálculo correspondente à 80% de 50.000, ou seja, 4000. Esta regra se denomina *"prorrata no espaço ou porcentagem de dedução"*, também citada por Alcides Jorge Costa[790]. Na hipótese de que a empresa realize atividades isentas em sua totalidade, o direito à dedução será nulo, já que as isenções neste imposto impedem a aplicação do sistema de dedução[791].

c) Regra de Dedução Imediata e Sistema de Dedução *"Prorrata Temporis"*.

Muito embora, *Manuel de Juano* tenha inserido expressamente essas características, como uma possibilidade técnica inserida no "gênero de regra que segue o sistema de dedução "*prorrata*", alguns autores, como *Calle Sainz*, preferem especializar esse sistema, devido, sobretudo, às suas peculiaridades conceituais. Nesse sentido, optamos por também destacar que alguns autores optaram por apresentar enquanto regra específica de dedução imediata ou regra de dedução prorrata temporis, no que diz respeito aos ativos de investimento. Nesse sentido, para *Calle Sainz*, enquanto o tributo dos bens de investimento, são cabíveis duas alternativas**: i) sistema de dedução imediata e integral** – segundo o qual o imposto que tenha recaído sobre bens de inversão é deduzível integralmente e imediatamente no momento de sua aquisição; **ii) sistema de dedução *"prorrata temporis"*** – que implica no fato de que a

[790] Alcides Jorge Costa, também levando em consideração a lição de *Manuel de Juano*, destacou que *"(...) se um bem ou serviço concorrem para a produção de bens tributados por um imposto sobre o valor acrescido e de bens isentos, não cabe a dedução senão em relação à produção daqueles. Como se afirma habitualmente, a regra 'pro rata' só tem aplicação no caso das chamadas deduções financeiras, a que já nos referimos"*. Também apresentou a "*regra do 'pro rata' no espaço*", diferenciando-na da regra do "*pro rata no tempo*", ou, na doutrina estrangeira, "*prorrata temporis*"*: "A chamada regra do "pro rata" no espaço regula as deduções no caso de atividades mistas da empresa, isto é, de produção de mercadorias tributadas e isentas. Por outras palavras, da aplicação desta regra resulta que das deduções financeiras em determinado período, uma parte seja aplicável aos produtos tributados e outra parte, aos isentos. Se o imposto que incidiu sobre bens do ativo fixo foi totalmente deduzido no período em que ocorreu a aquisição, a proporção da utilização destes bens na fabricação de produtos tributados e de produtos isentos pode variar durante o período de depreciação de tais bens. Neste caso, é feito um reajuste da proporção inicial da dedução. Se o imposto incidente sobre bens do ativo fixo é deduzido à medida que os bens são amortizados, não são necessários reajustes. Esta é a chamada regra do "pro rata" no tempo"*. COSTA, Alcides Jorge. *Op.cit*., p. 28-29.

[791] *CALLE SAINZ, R.* ***Prefácio.*** *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo.Op.cit., p. 42.*

dedução se realize segundo frações anuais – o imposto correspondente à anualidade de amortização dos bens[792].

d) Regra de Reversão ou de mecanismo de Regularizações.

Conforme explica *Juano*, a dedução efetuada de acordo com as condições legais e, portanto, na medida em que seja operada de boa fé e sem estendê-la aos bens excluídos do benefício da dedução, deve entender-se que se efetua com caráter definitivo. Não obstante, a revisão das deduções inicialmente admitidas, como sustenta *Juano*, leva o nome de "*regularizações*"[793], e *"(...) origina uma verdadeira reversão ou restituição do imposto indevidamente deduzido"*. Nesse sentido, *Juano* destaca as seguintes situações em que esse sistema se manifesta: a) quando se tratar de bens que integram o ativo fixo. Por exemplo, no caso daqueles sejam objeto de cisão, a título oneroso ou gratuito e especialmente quando se opera a cisão de atividades ou se calcule um "*aporte*" às sociedades. Na situação relativa à constituição de uma sociedade filial, é permitido especialmente às empresas acionárias da nova sociedade praticar a dedução do imposto correspondente às suas próprias vendas, se já foram tributadas como insumos na nova sociedade; b) Quando se tratar de bens que não constituam parte do ativo fixo ou serviços: calcula-se pelo desaparecimento de mercadorias ou produtos - roubo, furto, p.ex. - ou destruição, enquanto os bens e serviços foram empregados para uma operação em que não cabe propriamente dentro do regime do tributo ou enquanto imposto deduzível *"(...) a mérito de um bem ou um serviço determinado excede à tributação exigível, em reação da operatividade intrínseca do bem ou serviço respectivo."*

Como bem sintetiza *Manuel de Juano*, o sistema de regularizações, leva o contribuinte a devolver imediatamente à Fazenda em forma integral de imposto

[792]*CALLE SAINZ, R.* ***Prefácio.*** *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo.Op.cit., p. 39.* Como vimos também em COSTA, Alcides Jorge. *Op.cit*., p. 29.

[793] Segundo Alcides Jorge Costa, o mecanismo de reversão ou de regularizações pode ser sintetizado da seguinte forma: *"Ao receber mercadorias para revenda ou para emprego na produção, o contribuinte 'de jure' tem o direito de creditar-se do respectivo imposto, no método imposto sobre imposto, ou do respectivo valor, no método base sobre base. Pode acontecer, posteriormente, que tais bens sejam revendidos com isenção, empregados na produção de produtos cuja venda não esteja sujeita ao imposto, que sejam roubados ou que pereçam, p. ex., pelo fogo. Neste caso, considerando que o direito ao crédito só existe quando a venda do mesmo produto, ou de produto em cuja composição entrou, ficar sujeita ao imposto, é necessário regularizar a situação do crédito. Este o fundamento da regra da reversão ou mecanismo de regularização, por efeito do qual o crédito é cancelado, por via de devolução da importância aos cofres públicos, ou de estorno, na contabilidade fiscal do contribuinte. Evidentemente, a regra é também aplicável quando os bens instrumentais ou equipamentos dão direito ao crédito"*. COSTA, Alcides Jorge. *Op.cit*., p. 28.

deduzido, e, pelo contrário, se se tratar de um imposto deduzível por um bem ou serviço determinado, *"(...) que excede a imposição exigível em razão da própria operação sobre tal bem ou serviço (...)"*, sendo que *"(...) o tesouro não efetua nenhum reembolso"*.[794]

e) Regra de "*Butoir*" ou do Limite.

Conforme explica *Calle Sainz*, esta regra foi originalmente aplicada exclusivamente na França, apesar de limitadamente, consistindo, em determinadas situações, quando o imposto devido pelas vendas for inferior ao imposto pago pelas compras, consistindo no não reembolso pela diferença, nem a admissão de um crédito de imposto pela dita quantia[795].

Nesse sentido, destaca *Manuel de Juano*, - novamente orientado por *Gaudamet* - , que essa regra se assenta sobre o princípio sobre o qual o contribuinte não pode exigir a reintegração do imposto, que excede ao "tope" das deduções que estava facultado a praticar segundo as vendas efetuadas ou segundo os serviços prestados. Essa reintegração, no entanto, é admitida no caso de exportação desses produtos[796].

---

[794] *DE JUANO, Manuel. Op.cit., p. 78.*

[795] *CALLE SAINZ, R.* ***Prefácio.*** *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo.Op.cit., p. 39.*

[796] Destacamos o relatório de *Manuel de Juano*, que muito bem explicita a problemática que envolve esse sistema: *"(...) Segundo Salgado, existe um amplo consenso de que o valor agregado seja determinado pelo regime de subtração (vendas tributadas menos compras tributadas) e, dentro deste, sobre a modalidade de método financeiro, ou seja, considerando as vendas e as compras do período a que se refere a liquidação. Também se aceita sem resistência que o sistema eleito para praticar as deduções seja o do imposto de compras contra o imposto das vendas, nem menos se faz objeções sobre o que permite excluir da base de tributação o valor sobre o valor agregado"*. Porém, muito embora, essa situação referente ao modelo mais aceito para o valor agregado, o mesmo *"(...) não ocorre com a regra de 'tope", que consiste, já como temos dito, em uma limitação legal ao direito de descontar o montante total do imposto faturado pelas aquisições. Para isso se dão razões de ordem precatórias e orçamentárias, segundo a vontade do legislador"*. Ainda, destaca o autor argentino que a regra referida estava prevista no artigo 8 da legislação argentina, permite ao contribuinte, na determinação de sua obrigação fiscal, descontar o imposto que no exercício foi efetivamente faturado pro compras, locações, etc., mas sujeitando essa dedução a duas limitações expressas*: "i) até o montante do imposto que realmente corresponda à compra; ii) até o montante que resulte da aplicação, sobre o preço líquido da aquisição, a alíquota a que estão sujeitas as operações do contribuinte, sempre que o montante resultante seja inferior ao do inciso anterior"*. Ademais, conforme destaca *Juano*, levando em consideração a citação da doutrinadora *M. A. Salgado*, nestes casos, ainda quando o imposto faturado tenha sido corretamente liquidado, se as operações dos contribuintes estiverem sujeitas a uma alíquota inferior às que estão alcançadas as aquisições que este realiza, o imposto que pelas mesmas se fature, não poderia ser deduzido em sua totalidade. Salvo exceções, esta limitação não apresenta à lei argentina aplicação prática, salvo em casos excepcionais, atentando ao funcionamento de tão somente duas situações – na França são quatro situações -, e o fato de que os produtos que estão sujeitos à alíquota superior são, em quase todos os casos, bens de consumo final. Como lembra *Manuel de Juano*, a doutrina alemã tem criticado o sistema francês sobre a regra de "tope", já que entende injusto o "butoir" se se pretende aplicar um imposto justo e neutro. Na legislação argentina, a crítica se fazia ainda mais grave, mas cabe reconhecer que nesta primeira etapa o legislador tenha pretendido precaver-se sobre o risco de

Suponhamos que as vendas de uma empresa se elevaram a 10.000 e o tipo de tributo sobre o valor agregado tenha alíquota de 20%. O imposto pago pelas vendas é de 2000. Nessa situação, o valor do tributo pago pelas compras é de 4000. Segundo o sistema de dedução imposto sobre imposto, do imposto pago pelas vendas somente se poderiam deduzir 2000 e o valor restante – 2000 – não seriam reembolsáveis nem se admitiria um crédito de imposto por essa quantia.[797] [798]

f) Regra de Sistema de Crédito do Imposto.

A regra do crédito de imposto está vigente nos países da Comunidade Européia, não obstante a França apresentar exceções devido a certos bens e serviços que se aplica o "*butoir*", como se tem comprovado anteriormente. Apesar de já termos evidenciado esse sistema, preferimos incluí-la na lista dos conceitos pertinentes para a compreensão geral do sistema do IVA. Nesse sentido, o conteúdo dessa regra é simples: quando o imposto devido pelas vendas for inferior ao pagamento pelas compras, admite-se um crédito de imposto pela diferença. Por exemplo, suponhamos que, no ano 2000, as vendas de uma empresa se elevem a 100.000 e que a alíquota incidente sobre o valor total seja de 10%. O imposto devido pelas vendas seria de 10.000. Ademais, suponhamos que o imposto correspondente às compras é de 15.000. A Fazenda Pública concede um crédito de imposto pela diferença – 5.000. Por outro lado, suponhamos que, em 2002, o imposto devido pelas vendas seja de 20.000 e o imposto pago pelas compras foi de 15.000. O imposto que teria que pagar seria de 5.000, mas como dispõe de um crédito de 5.000, não terá que pagar nada à Fazenda.[799]

g) Regra de "*décolage*" ou de "*desfase*".

---

possíveis distorções, que conduziriam ao paradoxo de "incorporar novos responsáveis", não para submetê-los à tributação, mas para reconhecê-los como credores do fisco, o qual seria uma incongruência legal. Mas a regra de "tope", constitui uma medida transitória de previsão ou defesa fiscal e, nesse sentido, assevera *Juano* que, *"(...) a aplicação desta regra tem dado lugar a freqüentes incidências e controvérsias que tem vindo ventilar-se na jurisdição contenciosa. O Conselho de Estado Francês, em uma de suas declarações, estimou que "a regra de tope, não obstante impedir ao contribuinte obter a reintegração dos impostos suportados pelo mesmo ao adquirir o produto, não é óbice a seu direito a imputar o valor correspondente com motivo de sua dívida fiscal originada em outras vendas ou serviços"*. *DE JUANO, Manuel. Op.cit.*, p. 79-80.

[797] *CALLE SAINZ, R.* ***Prefácio.*** *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo.Op.cit., p. 40.*

[798] Em sentido análogo a *Manuel de Juano,* Alcides Jorge Costa também refletiu as críticas apresentadas ao sistema da "regra do *butoir*". COSTA, Alcides Jorge. *Op.cit*., p. 29-30.

[799] *CALLE SAINZ, R.* ***Prefácio.*** *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo.Op.cit., p. 41*.

Também aplicada somente na França, implica na situação em que o imposto devido em um mês pelas vendas de uma empresa somente pode ser deduzido pelo imposto pago pelas compras do mês anterior. Esse limite de um mês para aplicar a dedução se denomina regra de *"décolage"* ou *"desfase"*[800].

h) Isenções Aplicáveis ao IVA.

A sistemática do IVA naturalmente denota uma prática menos numerosa de isenções, pois o objetivo original do modelo francês foi generalizar a aplicação deste imposto – como informa a lei de 6 de fevereiro de 1966. No entanto, *Manuel de Juano* destaca que a existência de isenções não deixa de ser sério obstáculo ao funcionamento do imposto sobre o valor agregado, pois toda isenção cria, no processo produtivo, verdadeiras rupturas que impedem a transmissão do direito de dedução do imposto efetivamente pago, adquirido no curso das operações já efetuadas, pois não cabe a possibilidade de deduzir tributos se estamos tratando de operações isentas.

Nesse aspecto, geralmente ocorrem algumas previsões legais de isenções para determinadas questões, como por exemplo, de acordo com as atividades exercidas – espetáculos, atividades já tributadas por outros tributos, etc. Também geralmente é concedida exoneração – ou isenção – como também é a denominação dada por *Manuel de Juano* -, alcança operações em face da pessoa que atua sobre determinada atividade, como atividades de corretores de imóveis, de seguros, etc. Também há a isenção que alcança eventualmente as operações realizadas por certas pessoas que atuam específicamente sobre determinado setor de atividade – corretores, agentes de seguro enquanto aos assuntos que intervenham quando se encontram remunerados por comissões ou corretagens fixadas por disposições legislativas ou orçamentárias. Outras vezes a isenção tem por referência o uso dos bens que algumas pessoas devem cumprir por necessidades de exploração. Finalmente, também há a isenção em atenção aos organismos estatais, que intervenham nas operações, pois geralmente gozam de privilégios sobre operações realizadas por eles, ou pelos serviços prestados, ou sobre aquelas obras que tiverem uma finalidade social, filantrópica ou educacional, por exemplo.[801]

---

[800] *CALLE SAINZ, R.* ***Prefácio.*** *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo.Op.cit., p. 40.*

[801] *JUANO, Manuel de. Op.cit.*, p. 81.

i) Alíquota Zero.

Se uma operação está isenta por disposição legal não pode dar lugar ao funcionamento de "débitos fiscais", pelo IVA para a dedução do "crédito fiscal", correspondente ao contribuinte. Mas essa situação difere daquelas outras operações que submetem a um tratamento favorável desde que, a alíquota apicável às mesmas não se traduza um débito a favor do fisco. Essa é a concepção da "alíquota zero", como destaca *Manuel de Juano, "(...) de uso freqüente em matéria de exportações."*

Neste caso o problema está relacionado com as devoluções efetivas do imposto pago anteriormente, como no caso da exportação, ou quando o fisco não devolve mas reconhece um crédito atribuível por aquela importação. A alíquota zero e a isenção não são equivalentes entre si, e, como evidencia *Manuel de Juano, "(...) não podem ser confundidas (...)"*, pois quem se beneficia da alíquota zero não tem contra si um "débito" a favor do Fisco, mas lhe corresponde um crédito fiscal pelo montante do imposto pago com anterioridade frente à operação submetida à alíquota zero. Trata-se, como destaca *Juano*, com base nas considerações de *Salgado*, de pautas que trazem a essência da neutralidade do tributo, mas cuja aplicação ao iniciar-se um regime de tipo IVA, poderia, nos primeiros momentos de implantação, originar verdadeiros desajustes orçamentários, como ocorreu efetivamente na Comunidade Européia. Diz-se que um consumo é alcançado pela alíquota zero quando o imposto não afeta o mesmo, mas é garantido ao contribuinte um crédito fiscal pelos impostos que já tivessem sido pagos sobre este consumo. As exportações de bens, por exemplo, estão sujeitas à alíquota zero, e deste modo os produtos que saem do Reino Unido livres do VAT – IVA, ainda que eles pudessem recair sobre sujeitos do citado imposto. Portanto, um contribuinte que exporte muitos produtos provavelmente encontrará em suas declarações fiscais, que, no período contábil determinado, tenha pago maior soma que os impostos sobre suas importações que sobre exportações, na sua generalidade, a aplicação da alíquota zero. Neste momento é válido o direito de reclamar a diferença a favor da administração, aduaneira e impostos internos.

A CEE exige de seus membros a aplicação do IVA com estrutura similar em seus respectivos países. Este requisito leva ao tratamento similar em matéria de importações e exportações que assegure paridade de tributação entre produtos nacionais e importados. Do mesmo modo, no Reino Unido, as exportações, as vendas de alimentos, livros, etc, já estavam sujeitos à alíquota zero, incluindo o petróleo. Ademais, quando a venda de bens ou prestação de serviços está incluída na alíquota zero, o

comerciante ou locador não tem obrigação de aplicar o imposto ao valor agregado sobre essas operações. A principal distinção entre o tratamento por alíquota zero em face das isenções sobre as operações com certas mercadorias e serviços resulta no direito que assiste ao contribuinte, no primeiro caso a obter a reintegração do imposto que já tiver abonado e que tenha tomado a seu cargo, ao passo que, pelo contrário, nenhuma devolução lhe corresponderá no caso de mediar o benefício da isenção. O critério adotado na época pelos países da CEE foi a ampla adoção da alíquota zero.[802]

j) Débito e Crédito Fiscal.

O IVA é um tributo que, recaindo definitivamente sobre o consumidor final – que efetivamente suporta a carga do tributo através de seu consumo - deve ser liquidado em benefício do Fisco, por cada uma das fases respectivas aos processos de produção, distribuição e comercialização, proporcionalmente ao valor que cada uma dessas etapas agregue ao imposto. Assim, a liquidação respectiva é efetuada com a dedução do tributo que corresponde às vendas de um determinado exercício, descontando o valor do imposto pago pelas compras no mesmo período, em geral.

São considerados componentes do preço líquido de venda tributado todos os serviços prestados juntamente com a operação, incluindo os financeiros, mas não forma parte do preço o próprio imposto que deve ser faturado em separado, ou seja, com a devida precisão e clareza. Esta situação é variável em face das disparidades existentes entre legislações estrangeiras. Deste modo, em tese, atendendo ao mecanismo "teórico" do IVA, o débito de um contribuinte implica no crédito de outro.[803]

A especificação do débito e do crédito fiscal faz parte da mecânica do tributo, já que a legislação deve estabelecer a maneira como se integra cada um deles antes de operar a subtração ou outra técnica que implique na liquidação do imposto[804].

k) Saldo Favorável ao Contribuinte e Possibilidade de Devolução do imposto pago "a mais".

Em decorrência do procedimento de liquidação, ou seja, em caso de permanecer o crédito fiscal, em face da possibilidade de débito fiscal, surge um saldo a favor do contribuinte, surgindo o "problema" do direito deste à reintegração do valor ao mesmo.

---

[802] *JUANO, Manuel de. Op.cit.,* p. 81-82.
[803] *CALLE SAINZ, R.* ***Prefácio.*** *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo.Op.cit., p. 40.*
[804] *JUANO, Manuel de. Op.cit.,* p. 81-82.

Como destaca *Manuel de Juano*, na época a lei argentina não autorizava a reintegração do contribuinte do saldo resultante respectivo, somente lhe permitindo utilizá-lo para futuros pagamentos deste imposto. Essa limitação, não afetou a livre disponibilidade dos saldos credores emergentes de entradas diretas ou que se originem das operações de exportação, que como se diz estão isentas do tributo sobre o valor agregado. Nesse sentido, a Constituição Argentina, no art. 17 estabeleceu que a propriedade é inviolável e que nenhum habitante de cada nação pode ser privado dela, *"(...) senão em virtude de sentença fundada em lei."*

Nesse aspecto, *Juano* destacou que a lei 11.683 de 1968, bem como as reformas posteriores, em seu artigo 36, reconheceu ao contribuinte, em face da possibilidade da existência de pagamentos ou ingressos excessivos, o direito de solicitar a sua devolução.

A lei argentina estabeleceu que caberia à Direção Geral Tributária decidir de ofício sobre a devolução do valor pago excessivamente, que seria efetuada de forma simples e rápida a cargo das contas arrecadatoras, fixando, no entanto, diversos requisitos para que fosse efetivada a devolução, e, inclusive, abrindo a possibilidade de prescrição para o direito de cobrança dos valores pagos "a maior", o que gerou certo desconforto na doutrina, como pronunciou *Manuel de Juano*, que afirmou pela existência inegável e imprescritível do direito à devolução dos créditos tributários. Mas o modo de reconhecimento do saldo favorável ao contribuinte, bem como a forma como se procede essa devolução, variam conforme cada sistema tributário, e frente às próprias circunstâncias que envolveram o nascimento do crédito a favor do contribuinte, decorrente, sobretudo, da importância concedida ao valor pago – tanto por parte do contribuinte como da própria administração.

Por exemplo, em uma primeira situação, quando a legislação do IVA utilizar mais de uma alíquota e o tributo a que estiverem sujeitos os insumos apresentar alíquota mais elevada, o valor pago pelo tributo anteriormente é projetado para a etapa seguinte, garantindo créditos favoráveis ao contribuinte. Essa situação pode ocorrer no caso de vendas absolutamente isentas, pois o IVA pode estabelecer isenções, que não implicam em crédito ao contribuinte, porém são compensadas com o valor superior pago na etapa anterior.

Geralmente os sistemas tributários têm observado essas situações e criado sistemas que evitam a existência de excessivos saldos favoráveis aos contribuintes, evitando dar um valor maior ao valor devido pelos insumos, e tributando mais os valores correspondentes ao produto da etapa posterior, ou, geralmente, mantendo a

mesma alíquota. Mas cada sistema adota determinados procedimentos visando a evitar – em maior ou menor grau – esses efeitos, pois, exemplificativamente, a França não efetua devolução alguma aplicando a regra do "*tope*" ou do "*butoir*", e no sistema francês os saldos negativos se arrastam indefinidamente ou até que possam compensar-se, ao passo que a Holanda e a Alemanha possibilitam a devolução desses saldos da mesma maneira como ocorre no caso das exportações Mas essas diferenças de tratamento do imposto devido geram suas vantagens para os investidores estrangeiros, já que, por exemplo, se um empresário francês que preferir realizar um considerável investimento na Holanda antes que em seu próprio país, poderá aproveitar o notável apoio financeiro que o regime de devoluções holandês lhe concede.[805]

2.2.3. Classificação do IVA segundo a amplitude da incidência – horizontal – ou conforme a amplitude da matéria tributável.

Alcides Jorge Costa, em explícita alusão à amplitude da matéria tributável pelo IVA, destacou que, no plano horizontal, o imposto sobre o valor acrescido *"(...) pode ser global se abranger todos os bens e serviços, ou parcial em caso contrário"*.[806] Nesse sentido, o IVA pode ser um imposto que tribute a generalidade de operações com produtos – bens ou mercadorias -, ou a prestação onerosa de serviços. Conforme a tributação geral de bens e serviços, ou parcial, o IVA poderá ser classificado conforme o grau dessa amplitude horizontal – ou material. Assim, em um sistema em que prevalece o regime de limitação às alíquotas zero e às isenções, o IVA apresentaria um maior campo de incidência – tanto nas prestações de serviços como nas vendas de bens – ou mercadorias, conforme as legislações nacionais. Por outro lado, um sistema tributário com ampla adoção dos dois sistemas referidos proporciona uma limitação material no campo de incidência do referido imposto. Devemos destacar também que há grande controvérsia entre a inclusão de um IVA com campo efetivamente limitado de incidência, na classificação dos impostos "gerais" sobre o consumo, pois, como vimos, o exemplo do IPI brasileiro, considerado um imposto específico sobre o consumo, mas com larga amplitude de incidência, serve para demonstrar a dificuldade de se precisar exatamente o limite correspondente ao IVA, enquanto imposto geral sobre o consumo, e

[805] *JUANO, Manuel de. Op.cit.,* p. 83-86.
[806] COSTA, Alcides Jorge. *Op.cit.,* p. 25-26.

os impostos específicos sobre o consumo. Em nossa opinião, a doutrina ainda não conseguiu chegar a uma conclusão pacífica sobre o assunto.

2.2.4. Classificação do IVA, segundo a amplitude "vertical"- IVA sobre o valor agregado de campo geral – ou geral - e de campo limitado – ou limitado:

Um dos diferentes critérios possíveis para diferenciar as possíveis formas de imposto sobre o valor agregado é o que se refere ao campo de aplicação do imposto. Assim, o imposto sobre o valor agregado aplicado em todas as fases do processo de produção e distribuição de um bem, recebe a denominação de "imposto de campo geral". Por outro lado, o imposto sobre o valor agregado é suscetível de ser aplicado em fases parciais do processo de transformação de um bem – desde o fabricante ao consumidor final -, denominando-se, neste caso, "imposto sobre o valor agregado de campo parcial" ou limitado - e nesse caso, sendo qualificado pelo seu ponto terminal de tributação – fabricante ou atacadista. Nesse sentido, um tributo dessa natureza de campo limitado se aplicaria em fases parciais do processo de transformação de um bem[807].

Portanto, o imposto sobre o valor agregado aplicado em todas as fases do processo de produção e distribuição, tem sido denominado de imposto geral, ou imposto de campo geral, ao passo que o IVA passível de ser aplicado somente em fases parciais do proceso de transformação de um bem, desde o fabricante ao consumidor final, denomina-se "imposto sobre o valor agregado de campo parcial" – ou parcial – ou limitado e sendo gealmente qualifica conforme o ponto final, seja ela o fabricante ou atacadista.[808]

No mesmo sentido, Alcides Jorge Costa destaca que é possível apresentar classificação para o IVA segundo o critério de amplitude da incidência vertical, ou seja, conforme o maior ou menor número de etapas tributáveis. Assim, enquanto tributo inerentemente plurifásico, o IVA será classificado conforme a amplitude de etapas tributáveis. Deste modo, o IVA admite três modalidades segundo *"(...) sua maior ou menor generalidade no plano vertical; cobrança no ciclo de produção, no da produção e atacado, e no da produção, do atacado e do varejo".*[809]

---

[807] *CALLE SAINZ, R.* ***Prefácio.*** *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo.Op.cit., p. 38*

[808] _____ ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europea.*** *Op.cit., p. 18.*

[809] *Idem*, p. 25.

No mesmo sentido, *John F. Due* evidencia que estes podem ser classificados conforme a aplicação em setores. Nesse aspecto, conforme a lição de *Due* os *"(...) impostos podem ser aplicados através de todos os setores de produção e distribuição, ou serem limitados a alguns – industrial mais o atacadista, ou atacadista mais varejista"*[810].

Essa classificação demonstra que o IVA não é um imposto necessariamente vinculado à totalidade das etapas produtivas, mas um imposto plurifásico, em que já se materializaria a partir da segunda etapa da circulação verificada pelo tributo. Neste caso, o IVA será classificado conforme alcance a fase de produção à fase final do consumo, ou limite-se a algumas fases intermediárias dentro do processo produtivo.

2.2.5. Classificação do IVA conforme a modalidade de alíquota aplicável.

Já quanto ao método de indicar a alíquota do imposto *Arlindo Correa* destaca que a alíquota do imposto pode incidir sobre o preço da venda com exclusão ou com inclusão do imposto. Nesse sentido, à época, o método de exclusão do imposto era adotado por todos os países da CEE. Se a legislação indicar a alíquota incidente sobre o preço da venda com inclusão do imposto, teremos duas espécies de alíquotas: a) alíquota nominal – a constante na lei; b) alíquota efetiva, a que incide sobre o preço de venda com exclusão do imposto. Como destaca *Arlindo Correa*, através desse sistema pode haver necessidade de calcular a alíquota que incide sobre o preço de venda com inclusão do imposto, sendo esta verificável através da fórmula "Alíquota do Imposto ⁄ 100 + alíquota do imposto". Por exemplo, na Inglaterra, a alíquota de 15% corresponderá à de 13,04347 % sobre o preço de venda com o imposto incluído: 15⁄ 100 + 15 = 15 ⁄115 = 3⁄23 = 0,1304347 × 100 = 13,04347[811].

2.2.6. Classificação do IVA conforme o princípio da origem ou do destino.

De outro lado, o tipo de IVA adotado dependerá também do regime jurídico de tributação na origem ou no destino, que será variável conforme o ordenamento jurídico positivo.

A adoção de um ou outro tipo de imposto sobre o consumo também implica no estudo necessário dos regimes ou sistemas de tributação, já que adotando o princípio da

[810] *DUE, John F.* **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento.** *Op.cit*., p. 169.
[811] *CORREA, Arlindo.* ***Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado. (IVA).*** *Op.cit.,* p. 34-35.

origem ou do princípio do destino, verificamos que esses regimes vão influenciar diretamente na caracterização do imposto, conforme o sistema jurídico-tributário de cada país.

Como já explicamos, usando a terminologia de *Carl Shoup,* o princípio da origem ocorre quando o imposto é devido no local da produção do bem, mais precisamente, quando é tributado no local de origem da "cadeia de consumo".[812]

Já pelo sistema de imposição no destino, ou princípio do destino, o imposto será cobrado no local do consumo final da mercadoria ou do produto, ou seja, na última etapa da cadeia de consumo[813].

Tanto o regime de origem como o regime de destino não apresenta grandes problemas quanto ao imposto monofásico, já que ele é tributado em apenas uma etapa da cadeia de consumo. No caso do imposto devido na origem da cadeia, o imposto é devido ao Estado em que o bem foi produzido. Já quanto ao imposto com tributação no destino, ele será cobrado na transação entre o varejista e o consumidor final, sem maiores digressões[814].

Entretanto, no imposto plurifásico, maiores reflexões devem ser feitas quanto ao princípio de origem e de destino. No princípio de origem, analisando impostos que incidem sobre transações internacionais, há incidência na exportação, mas não sobre as importações[815]. No princípio da tributação no destino, novamente remetendo-nos ao exemplo do comércio exterior, os impostos serão devidos na importação, mas não na exportação[816]. Uma conseqüência interessante gerada pela imposição no destino ou na origem dos impostos plurifásicos, está na necessidade, ou não, da manutenção de administração aduaneira, respectivamente, como já verificamos quando da análise dos dois princípios em face da Teoria da Harmonização Fiscal.[817]

Portanto, segundo os supracitados princípios, o IVA também poderá ser classificado conforme a adoção do princípio da tributação no país do destino ou o princípio da tributação do país de origem.

2.2.7.Classificação do IVA – Tipo Produto, Renda ou Consumo.

[812] *SHOUP, Carl.* ***Aspectos Impositivos de la Integración Económica Internacional.*** *Op.cit.,* p. 168.
[813] *Idem.*.
[814] *MESSERE, K. Op.cit.,* p. 230-231.
[815] *Idem,* p. 231.
[816] *Ibidem.*
[817] *SHOUP, Carl.* ***Aspectos Impositivos de la Integración Económica Internacional.*** *Op.cit.,* p. 168-169.

Para *Arlindo Correa*, podemos ter três modalidades de imposto sobre o valor acrescentado – ou agregado: a) tipo produto bruto – incide sobre o total das diferenças – a diferença entre o montante do produto final e o valor do consumo de matérias-primas e bens intermediários -, não sendo deduzidos os bens de investimento, que assim suportam o impsoto, tal como os bens de consumo. Incide sobre o rendimento bruto e, em termos econômicos, atinge o produto nacional bruto; b) tipo rendimento – este tipo permite a dedução da depreciação dos bens de investimento, ou seja, a sua amortização anual. Corresponde, para *Correa*, à noção mais comum de valor acrescentado, pois aplicável ao fluxo de empresas e, em termos de rendas nacionais, atinge o rendimento nacional ou produto nacional líquido; c) tipo consumo – esta modalidade permite a dedução imediata do valor total dos bens de investimento, e não apenas a amortização anual, incidindo sobre o consumo nacional – produto nacional bruto menos a aquisição de bens de investimento. No caso da repercussão completa "para frente" o imposto equivale a *"(...) um imposto único sobre todos os bens e serviços no retalho, de idêntica taxa, diferindo apenas na administração"*[818].

Calle Sainz destaca que a supracitada classificação decorre da forma de cálculo de investimento na base do imposto, levando em consideração suas diferentes variações possíveis. A partir dessa perspectiva, *Calle Sainz* aponta pela possibilidade do estabelecimento de outra classificação para o IVA[819].

Logo, em função deste critério, o IVA possui a seguinte tipologia: 1) imposto sobre o valor agregado tipo renda; 2) imposto sobre o valor agregado tipo consumo, que, por sua vez, apresenta duas variações: a) variante dedução; b) variante exclusão de bens.

Essa classificação foi concebida originalmente por *Carl Shoup*[820], sendo posteriormente complementada por *Clara Sullivan*, quando analisou as propostas de *T.S. Adams* e *Paul Studenski*, diferenciando do IVA tipo renda e consumo, o tipo produto bruto.[821]

John F. Due, por sua vez, embora tenha mencionado em trabalho anterior uma classificação "bi-partida" entre os impostos sobre o valor agregado nas modalides tipo-

[818]*CORREA, Arlindo**. Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado. (IVA).** Op.cit*, p. 33-34.
[819]*CALLE SAINZ, R. **El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europea.** Op.cit., p. 18-19.*
[820]*SHOUP, Carl. **La Teoria y Los Antecedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido**. Op.cit.,* p. 89-90.
[821]*SULLIVAN, Clara K. **Indirect Taxation and Goals of the European Economic Comunity**. Op.cit.*, p. 13-14.

renda e tipo-consumo, não abordando a modalidade tipo-produto[822], acabou evidenciando expressamente a classificação trazida por *Shoup*, "tripartida", em obra posterior. Essa classificação, como lembra Due, é fundamentada no tratamento fiscal correspondente ao produto final dos bens de capital, como equipamentos, maquinaria e estoques, e pode se diversificar nas seguintes espécies do IVA: tipo-consumo: que possibilita a dedução dos impostos sobre todos os bens comprados para finalidades comerciais e, nesse caso *"(...) o raio de ação desta fórmula é semelhante ao dos impostos de vendas varejistas limitados ao consumo e, portanto, aos dispêndios respectivos (...)"*; tipo renda: a fórmula relativa à renda permite a dedução dos impostos sobre os bns de capital duráveis, mas somente com base na desvalorização do produto e não no ato de sua compra. Noutro aspecto, os tributos sobre bens de produção perecíveis podem ser deduzidos no ato de sua aquisição e, portanto, o *"(...) resultado consiste em retardar a dedução, complementar as exigências do capital de giro e tributar a firma em expansão mais pesadamente do que através da fórmula de consumo. A base total é semelhante à renda per capita global."*

Já em terceiro lugar, *Due* cita que as deduções podem ser limitadas aos fatores de produção que se transformaram em ingredientes físicos de artigos produzidos com outros bens de produção, incluindo os de equipamento que não podem ser deduzidos nem na sua base real nem na depreciativa. Esta variedade de produto é relativa aos impostos de vendas varejistas sobre todos os produtos finais, ou seja, aos bens de consumo e ao produto final dos bens de produção. Com base nestas três possibilidades, sintetiza *Due*: *"(...) a escolha entre estas três fórmulas deve ser baseada nas mesmas considerações empregadas para se determinarem quais os bens de produção que geralmente devem ser isentos dos impostos de vendas. O argumento mais evidente é a*

[822] Como destaca *John Due*, na Europa Ocidental, o imposto sobre o valor agregado é considerado como uma forma de tributação sobre o volume de vendas, como um possível substituto do imposto sobre vendas antecessor. Não obstante, na discussão do imposto nos Estados Unidos da América, manifestou-se uma tendência a considerá-lo como imposto sobre venda se adotasse a forma de consumo e como imposto sobre a renda se adotasse a forma de renda. Esta colocação é conseqüência da similaridade das bases totais, já que as duas formas de imposto sobre o valor agregado, com um imposto sobre as vendas e com um imposto sobre a renda, respectivamente. Como pode ser observado, a base total do imposto tipo consumo é igual à de um imposto sobre vendas ao varejo limitado aos bens de consumo – que, de fato, não é típico do usual imposto sobre as vendas no varejo, que inclui certos bens de produção. A base total do imposto sobre o valor agregado do tipo renda é igual á soma das rendas dos fatores. Em uma economia de pleno consumo, as duas magnitudes – vendas ao varejo dos bens de consumo e renda dos fatores – são iguais, e, ignorando a rigidez institucional, um imposto proporcional sobre as rendas dos fatores e um imposto sobre as vendas no varejo que recaia sobre todos os produtos finais são equivalentes, economicamente. Para *John F. Due*, no entanto, não tem sentido discutir a questão de se o imposto sobre o valor agregado é um imposto sobre vendas ou um imposto sobre a renda. *DUE, John F.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido***. *Op.cit.*, p. 117-120.

favor da fórmula de consumo, residente no enorme estímulo que fornece aos novos investimentos, principal objetivo da França, Suécia, Dinamarca e outros países, nas suas respectivas transferências para o IVA".[823]

Prosseguindo, *Carl Shoup* destacou que o IVA é um imposto sobre o produto ou um imposto sobre a renda, dependendo do ângulo do qual se "mire". *"(...) Isto não é supreendente; segundo a contabilidade nacional, o produto total de cada ano é igual á renda total paga aos fatores de produção que produzem esse produto"*. O IVA total, para a economia concebida globalmente, seria a soma da totalidade dos salários pagos, do juro e da renda paga aos indivíduos e dos benefícios obtidos. Um IVA é, segundo *Shoup*, um tributo sobre a renda total da economia. Por outro lado, *Carl Shoup* destacou que o IVA total para todas as empresas é o valor do produto total da economia, e, portanto, é um tributo sobre o produto total, sobre a produção total da comunidade.[824]

Por outro lado, *Clara Sullivan* estabeleceu a classificação mais conhecida, com base na evolução das ponderações de *Carl Shoup*. Nesse sentido, vejamos as modalidades apresentadas por *Sullivan*: **a) imposto sobre o valor agregado tipo renda** – quando para calcular o valor agregado autoriza-se à empresa a realização da dedução do valor do resgaste capital através de depreciações anuais, na medida em que é utilizado. O valor agregado assim considerado pode ser chamado "tipo renda"; **b) imposto sobre o valor agregado tipo consumo** - quando é admitido que, para computar o valor agregado das empresas que deduzam das vendas o custo do equipamento capital, o valor agregado será o "tipo consumo". Nesse aspecto, o valor sobre o mesmo recairá no imposto sobre o valor agregado "tipo consumo". Por sua vez, essa modalidade admitirá duas espécies: **i) variação pela dedução** - que implica na subtração nas vendas da empresa do valor do investimento no ano respectivo; **ii)**

---

[823] *DUE, John F.*. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. *Op.cit.*, p. 169-170.

[824] *Carl Shoup* em interessante classificação também estabelece que os impostos sobre a renda nacional compreendem, em princípio, o imposto sobre a renda,o imposto sobre vendas no varejo, e o imposto sobre o valor agregado. Já os impostos sobre transações compreendem os impostos gerais sobre vendas, os impostos sobre vendas nos fabricantes e os impostos sobre vendas no atacado. "*Mas o imposto de renda, tal como lhe é conhecido, difere notavelmente dos impostos sobre o valor agregado ou sobre vendas ao varejo. Pois este é assim por estar personalizado. Ou seja, duas quantidades iguais de renda podem não pagar a mesma quantidade de imposto sobre a renda, como conseqüência de diferenças na situação familiar dos que recebem a renda, apesar que duas quantidades iguais de valor agregado ou de vendas ao varejo pagam a mesma quantidade de imposto sobre o valor agregado ou sobre as vendas no varejo, qualquer que seja sua situação familiar. Ao mesmo tempo, uma renda duas vezes maior que outra pode pagar mais do dobro do imposto, ao passo que duas vezes o valor agregado ou duas vezes a quantidade total de vendas ao varejo paga exatamente duas vezes essa quantidade de imposto. Por tudo isto, dentro da família dos impostos sobre renda nacional há dois gêneros: o gênero "imposto pessoal" e o gênero "imposto impessoal". (Dentro da família dos impostos sobre transações, todos são impessoais)." SHOUP, Carl.* ***La Teoria y Los Antecedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido****. Op.cit.*, p. 90-91.

variação pela exclusão de bens – o imposto sobre o valor tipo consumo faz referência à dedução nas vendas da empresa, entre a depreciação anual e os rendimentos correspondentes do investimento efetuado; **c) imposto sobre o valor agregado tipo produto bruto** - no cálculo do valor agregado não se admite a dedução do valor do equipamento capital mediante depreciações anuais à medida que é utilizado, tal como no IVA do tipo renda[825] [826].

Ademais, *Clara Sullivan* destacou que a análise das possibilidades de classificação supracitadas poderiam admitir outras especializações, como, por exemplo, o tema relacionado à determinação da base de cálculo do IVA segundo a modalidade renda, consumo ou produto bruto. O método de aplicação do IVA é suscetível de divisão – subtração ou adição. Conjugando as diversas modalidades do IVA e as formas de cálculo do valor seria possível também verificar um aumento da variedade de classificações do IVA, já que tanto a base de cálculo do IVA tipo renda como do IVA tipo produto bruto podem ser computadas pelo procedimento de adição ou de subtração.[827] [828]

No mesmo sentido, Edison Carlos Fernandes, na doutrina nacional, que apresenta classificação do IVA, em conformidade com a doutrina estrangeira. Nesse sentido, o mesmo autor acentua que poderemos visualizar o imposto que segue a sistemática do valor agregado: a) tipo produto – "*tributa o valor acrescentado dos bens de consumo e dos capitais, sem dedução das amortizações, sendo equivalente a um imposto que tributasse as vendas de todos os bens";* b) tipo rendimento – "*atinge o valor acrescentados dos bens de consumo e o valor acrescentado líquido dos bens capitais, isto é, após dedução das amortizações, equivalendo a um imposto proporcional de rendimento";* c) tipo consumo – *"grava o valor acrescentado dos bens de consumo, isentando o valor acrescentado dos bens capitais, correspondendo a um imposto sobre vendas de bens de consumo".*

[825] *SULLIVAN, Clara K.* ***Indirect Taxation and Goals of the European Economic Comunity****. Op.cit.,* p. 13-14.
[826] *CALLE SAINZ, R.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europea.*** *Op.cit., p. 16-17.*
[827] *SULLIVAN, Clara K.* ***Indirect Taxation and Goals of the European Economic Comunity****. Op.cit.,* p. 15-21.
[828] *CALLE SAINZ, R.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europea.*** *Op.cit., p. 17-18.*

Nesse mesmo sentido é a ponderação de Alcides Jorge Costa, quando distingue os três tipos de imposto sobre o valor acrescido, sobre o tratamento dispensado aos seus investimentos: tipo renda; tipo produto; tipo consumo[829].

Ademais, *Arlindo Correa* destaca que o IVA tipo-consumo, aplicado nos países da Comunidade Européia, incide sobre o valor acrescentado em cada uma das fases do ciclo produtivo, através da incidência de uma alíquota sobre cada venda ou prestação de serviços, e permitindo a dedução do imposto suportado nas aquisições da empresa, de toda ordem, incluindo os bens de investimento. Desta forma, o IVA equivale a um imposto de igual alíquota aplicado na última venda ao consumidor final. [830]

Correa também atenta para outra questão importante para a compreensão da problemática do imposto sobre o valor agregado. A questão da isenção e da alíquota zero, pois nessa modalidade tributária, o tratamento de isenções pode penalizar alguém do pagamento do IVA, pois fica equiparado ao consumidor final, ao passo que os bens isentos do IVA já suportaram o imposto. Se um contribuinte, exercendo determinada atividade – colégio, por exemplo, não é sujeito passivo do imposto, ele não o faz recair sobre as mercadorias que venda ou os serviços que presta, mas terá de suportar o IVA que vem liquidado nas faturas respeitantes a todos os bens que adquire, o que não lhe é nada favorável. Talvez por analogia com esta situação e também porque procedimento diferente originaria grandes perdas de receita, os bens isentos também não o são de verdade[831].

Determinado bem é isento quando vendido como produto acabado; mas não é permitida a dedução do imposto suportado pelas matérias-primas, subsidiárias, bens de investimento – inputs em geral – que foram necessários para fabricar o bem. Por isso a doutrina tem afirmado que o bem isento "paga" o imposto. Quando os bens são isentos do imposto e é permitida a dedução integral de todo o imposto que suportaram os *inputs*, dizemos que esses bens são sujeitos à alíquota zero; a sua transmissão não paga qualquer imposto, mas é como se o pagasse, para efeitos de fazer a dedução integral do imposto pago no montante de produção. Na realidade, no IVA, só a "taxa 0", ou "alíquota zero" constitui uma autêntica isenção. A isenção não só implica em certo imposto, como também dar origem a dupla tributação. De fato, a utilização de um bem isento como matéria-prima num ciclo produtivo dá origem ao fato de ser liquidado o

[829] COSTA, Alcides Jorge. *Op.cit.*,, p. 24.
[830] *CORREA, Arlindo*. ***Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado. (IVA).*** *Op.cit.,* p. 26.
[831] *Idem,* p. 27.

imposto sobre o seu valor total, sem que a permissão da dedução do imposto que ele já contém. Este fenômeno é conhecido como "efeito de recuperação", que torna ilusória a isenção[832].

As isenções no IVA quebram a cadeia, fazendo com que os produtos sejam excluídos do sistema. Assim, *"(...) vamos supor que um produto intermédio (fabricado pelo produtor A) é isento de imposto. (...) Devido à dupla tributação originada pela isenção e ao efeito de recuperação (o imposto que deixou de ser liquidado pelo produtor A veio a ser incluído no liquidado pelo produtor B) e a mercadoria acabou por ser sobrecarregada com mais 15% de imposto".*[833]

Portanto, sem continuar na questão, verificamos – através das várias disposições classificatórias – e conceituações gerais – do IVA, a complexidade da matéria. O IVA pode ser construído no ordenamento jurídico positivo seguindo qualquer uma das características supracitadas – ou sendo constituído enquanto uma "mistura" de algumas delas. Portanto, não podemos conceber absolutamente um modelo "acabado" ou definitivo do IVA, de modo que não concordamos com qualquer opinião que aponte para outro sentido.

Em suma, para Alcides Jorge Costa, o Imposto sobre o Valor Agregado pode ser entendido como imposto sobre vendas que, segundo determinada classificação, tende a assumir a especialidade de Imposto sobre o Consumo, tendência visualizada pelo autor, não obstante essa possibilidade ser verificada conforme os pressupostos e finalidades de cada estrutura tributária[834].

Com base em todas as possibilidades classificatórias, *Calle Sainz* elabora um roteiro didático para delimitar as variantes do IVA, que citamos a seguir. Como analisamos diversos autores – e posicionamentos sobre a matéria – acabamos inserindo alguns elementos adicionais à tipologia de *Calle Sainz*: 1) Forma de cálculo dos investimentos na base de cálculo: a) imposto sobre o valor agregado tipo produto; b) imposto sobre o valor agregado tipo consumo; i) variante dedução; ii) variante exclusão de bens; c) imposto sobre o valor agregado tipo produto bruto; 2) Campo de aplicação – horizontal ou vertical: a) imposto sobre o valor agregado de campo geral; b) imposto sobre o valor agregado de campo limitado. 3) Sistema de dedução: a) imposto sobre o

[832] *CORREA, Arlindo*. ***Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado. (IVA).*** *Op.cit.,* p 27.
[833] *Idem*, p. 27-28.
[834] COSTA, Alcides Jorge. *Op.cit.*, p. 24.

valor no valor agregado que pratica o sistema de dedução física; b) imposto sobre o valor agregado que pratica o sistema de dedução financeira.[835]

Por sua vez, *Manuel de Juano* sintetiza as principais características do citado tributo: a) indireto: O IVA deve ser incluído entre os impostos indiretos, pois afeta manifestações mediatas de riqueza como o consumo; b) real: é um imposto do tipo "real", por oposição aos impostos pessoais, já que não põe ênfase, como estes, na qualidade ou característica do sujeito passivo do tributo, pois o consumo, a venda, o gasto, o serviço, é prestado ou realizado sem que o legislador obrigue a uma determinação das características específicas da capacidade contributiva que exibe o consumidor ou o agente; c) proporcional: a alíquota do tributo é sempre proporcional e progressiva; d) multifásico – ou plurifásico: afeta os consumos massivos, segundo temos dito e não seletivamente; e) neutro: essa neutralidade é a que aspira o legislador, quando cria este tipo tão complexo tecnicamente de tributação sobre vendas e serviços nas diversas fases ou etapas da produção, industrialização e comercialização, mas, segundo *Juano*, alcançar a efetiva neutralidade é realmente uma aspiração difícil em conjunturas econômicas e em graus de desenvolvimento que não ofereçam ótimas possibilidades[836].

Mas como verificamos, as contribuições teóricas e empíricas à construção de uma idéia geral do Imposto sobre o Valor Agregado dependem tanto das diversas construções teóricas apresentadas, como das experiências destacadas em cada sistema tributário e, por isso, dificultosa é a apresentação de um roteiro geral para delimitar todas as possibilidades de manifestação do IVA, que permitiria as mais diversas configurações, conforme a adoção – variável – dos critérios que compõem a sua própria estrutura.

A estrutura do IVA dependerá do próprio sistema fiscal específico, em que os políticos fiscais verificarão quais as características mais apropriadas para a introdução de um imposto sobre o valor agregado para aquele contexto econômico, social, político e jurídico. De qualquer forma, é importante termos pelo menos uma noção geral de que a estruturação do IVA é bem mais complexa do que se poderia parecer, em uma análise sucinta.

---

[835] *CALLE SAINZ, R.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europea.*** *Op.cit., p. 23.*

[836] *JUANO, Manuel de. Op.cit*., p. 68.

No próximo tópico, elaboraremos algumas considerações adicionais ao princípio da neutralidade fiscal, sempre mencionado como objetivo a ser alcançado na introdução do IVA – tanto na perspectiva do sistema tributário nacional como também nas estruturas regionais.

III - O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE FISCAL.

A ponderação de *John F. Due* sintetiza muito bem o mérito da aplicação do IVA, que, para o autor, reside na neutralidade econômica, *"(...) evitando os efeitos adversos do imposto sobre o movimento de transação sem concentração de incidência sobre um único setor"*.[837]

Manuel de Juano, por sua vez, destaca que, muito embora a neutralidade fiscal possa ser relacionada tradicionalmente como uma "passividade" perante as modificações no mercado, para o autor, a neutralidade fiscal não está relacionada a uma situação de passividade em que os impostos devem deixar a cada qual a mesma situação relativa de renda e patrimônio que haviam originalmente "encontrado". Ou seja, que o tributo teria de apresentar uma passividade - ou espécie de neutralidade - ante a riqueza afetada e sua projeção ao futuro, não alterando com efeitos próprios o natural encadeamento e a relação dos fatos econômicos subseqüentes. [838]

Sem dúvida a afirmação de *Manuel de Juano*, embasada na perspectiva de análise "passiva" e "ativa" da neutralidade fiscal merecem maiores aprofundamentos.

R. W. Lindholm, em um célebre estudo sobre a evolução doutrinária relacionada ao imposto sobre o Valor Agregado, destacou que, freqüentemente, a adoção do IVA tem sido considerada favorável, pois o citado imposto tem sido considerado como tributo economicamente neutro. Essa característica de neutralidade, segundo *Lindholm*, deriva do fato de o imposto, como porcentagem dos rendimentos dos fatores, ser "uniforme" para todos os fatores de produção. Nesse aspecto, para alguns essa característica tem significado uma neutralidade entre custos e benefícios. Por outro lado, outros autores têm observado que o IVA possui neutralidade interna e externa, no nível de venda ao varejo. Na área internacional, porém, conforme a opinião de *Lindholm*, a neutralidade do imposto sobre transações foi definida como harmonização dos sistemas

---

[837] *DUE, John F.* **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento.** *Op.cit.*, p. 171.

[838] Essa noção de neutralidade está relacionada a uma passividade, ou até a uma omissão perante eventuais modificações do mercado, o que foi expressamente previsto por *Günter Schmolders* e *David Ricardo*. *JUANO, Manuel de. Op.cit.*, p. 70.

fiscais com a finalidade de impedir a tomada de decisões econômicas que sejam ditadas por considerações tributárias[839].

Também se têm considerado que a neutralidade fiscal tem um conceito mais limitado e, nesse sentido, *Lindholm* destaca um exemplo: *"(...) um imposto neutro intersetorial introduzido em uma economia em funcionamento é aquele que não distorce a direção da atividade econômica privada"*. Esta conceituação de neutralidade, segundo *Lindholm*, está relacionada à concepção de uma necessária tendência de evitar qualquer mudança no bem-estar relativo pela arrecadação ou pela introdução de um novo imposto. De fato, como destaca *Lindholm*, há muita dificuldade para assegurar que esse tipo de neutralidade tributária seja efetivamente conservado, se ocorrer qualquer mudança tributária no sistema. Talvez o que se poderia afirmar é que, uma vez que se tenha estabelecido o IVA, este funcionará como um imposto de neutralidade econômica básica e primária, mas não seria possível identificar com total precisão os efeitos secundários de sua utilização[840].

Lindholm, levando em consideração as variantes doutrinárias sobre o tema, prefere dividir o tema "neutralidade", em duas possibilidades cognitivas fundamentais: a) a questão da neutralidade "teórica" e; b) na neutralidade "empírica", segundo nossa interpretação. A neutralidade teórica, concebida em uma perspectiva "ideal", em um mercado ideal, possibilitaria a manutenção dessa estrutura com perfeito funcionamento. No entanto, na prática, não existe sistema ideal, estável, coerente, o que acaba ocasionando distorções – sejam diretas, ou indiretas – pela modificação ou instabilidade – ainda que mínima – dos sistemas tributários. Essa questão será abordada por outros autores, ulteriormente.

Por sua vez, o *Informe Richardson*, famoso estudo produzido com o intuito de analisar a viabilidade da aplicação do IVA na Inglaterra, evidenciou que a neutralidade é critério para determinar se um imposto de vendas evita os efeitos em cascata, destacando os três principais pontos geralmente elencados pelo princípio da neutralidade: a) um imposto indireto é neutro com relação à organização empresarial se não cria diferenças nos custos entre distintas modalidades de organização. Por exempo, entre empresas verticalmente intgradas e empresas especializadas; b) um imposto indireto é neutro com relação aos investimentos se não cria diferenças nos custos entre os métodos de produção com investimentos intensivos de capital e os que utilizam

[839] *LINDHOLM, R. W. Op.cit.*, p. 626-627.
[840] *Idem,* p. 627.

fundamentalmente mão-de-obra; c) um imposto indireto é neutro relativamente ao comércio internacional se o imposto sobre importações é o mesmo que recai sobre os produtos nacionais similares de igual valor; e se as devoluções à exportação são idôneas ao imposto suportado pelos produtos que são exportados[841].

Não obstante, *Lindholm* verificou que o IVA é um imposto reconhecido por apresentar como característica essencial a neutralidade na circulação produtiva. [842] Isso significa que o IVA, ao incidir em várias etapas da circulação econômica, não cria diretamente efeitos distorcivos, de modo a prejudicar o normal funcionamento no mercado, como destaca *A. F. Friedlaender*[843], pois sua incidência ocorre de forma que o valor a ser pago pelos sujeitos passivos "*de jure*" durante a circulação, transfiram o valor agregado à próxima etapa, sem a necessidade de ser tributado novamente a parcela agregada ao produto que já foi tributado. Essa técnica se contrapõe à técnica do imposto cumulativo, cuja incidência se dá sobre o valor total do bem, incidindo em cada etapa sempre sobre a totalidade, e, gerando o efeito cascata, através de grandes saltos no valor do bem ou serviço tributado, conforme a etapa da circulação.

Mas certamente, em uma primeira análise, a concepção de neutralidade tributária do IVA, contrapõe-se à noção de distorção fiscal, que, nesse contexto, pode ser concebida como toda mudança decorrente da alteração de uma estrutura, alterando o caminho normal do mercado.

A distorção – em face de objetivos de política econômica - e a desproporção – em face de critérios e eqüidade -, segundo *Cesare Cosciani*, são os tratamentos diferenciais do imposto que se contrapõem ao princípio da neutralidade, ainda que de maneira implícita.[844]

---

[841]Para os elaboradores do *Informe Richardson, "(...) o sistema de valor agregado trata de evitar os efeitos em cascata, temperando o elemento tributário total com o preço de venda do produto através de todas as escalas de produção. O imposto em cada etapa produtiva se conecta com o valor que se agrega à mesma. A soma dos valores agregados nos sucessivos momentos é equivalente ao preço final do produto; e a soma do imposto pago pelas etapas sucessivas deve ser igual ao imposto que tivera sido pago sobre o valor total do produto final, e exigido uma única vez. Nenhuma porção do valor agregado se tem tributado duas vezes; o fato de que o pagamento se tenha feito nos estágios intermediários afeta ao método de arrecadação do imposto, mas não o seu montante total". INFORME RICHARDSON. Op.cit.*, p. 556-557.

[842]*LINDHOLM, R. W. Op.cit*., p. 627-628.

[843]*FRIEDLAENDER, A. F. Op.cit*., p. 135-137.

[844] Segundo *Cosciani*, a diferença entre a noção de distorção e desproporção resulta no fato de que ambos apresentam um tratamento desigual de dois ou mais elementos análogos relacionados. Porém o primeiro é vinculado a uma idéia de oportunidade econômica, ao passo que o segundo pode se referir a um conceito de eqüidade. Na opinião de Cosciani, são numerosas as possibilidades de diferenciações de tratamento que possam ocasionar alterações no sistema e, nesse sentido, elenca a oportunidade de "pinçar" algumas delas, conforme critérios pré-determinados – seja aquela que prejudique objetivos gerais de política econômica – distorção fiscal -, seja aquela que prejudique o princípio da eqüidade nas relações tributárias

Para *Cosciani* o conceito de neutralidade do imposto também pode se referir à combinação dos recursos produtivos. Nessa perspectiva, diz-se que o imposto é neutro quando não modifica a questão dos recursos disponíveis no mercado ou, pelo menos, a relação entre eles, nem determina o hábito de cada combinação produtiva empresarial considerar a conveniência de empregar um fator em face de outro; ou seja, não cria um efeito de substituição na utilização dos fatores de produção. Já o segundo ponto de vista, que somente indiretamente se vincula com o primeiro, baseia-se nos seguintes termos: em que medida o IVA é neutro ou é menos distorsivo com relação à utilização do trabalho e do capital. Segundo, *Cosciani*, geralmente o imposto acumulativo plurifásico discrimina os investimentos de capital, ao passo que o imposto ao valor agregado é neutro relativamente à utilização do trabalho e do capital[845].

Como destaca *Carl Shoup*, o IVA é um imposto economicamente neutro, que não tende a distorcer a forma como são distribuídos os recursos da economia entre as indústrias, ou entre grandes empresas integradas verticalmente, ou uma cadeia vertical de pequenas empresas comprando e vendendo uma da outra. Mas, para *Shoup*, isto é certo somente na relação com a família dos impostos sobre as transações, especialmente no imposto geral sobre vendas, não sendo válido para as relações que incidam sobre capitais, investimentos, juros e poupanças, que denotam evidente complexidade.[846] Ademais, o próprio IVA pode apresentar características de imposto sobre a renda, como apontou *Shoup*, motivo pelo qual a neutralidade fiscal nesse imposto é considerada por *Shoup* como relativa ou até artificial.

Portanto, a questão da neutralidade fiscal, enquanto corolário para a estruturação do IVA, geralmente tão enfatizado pela doutrina em geral, encontra maiores ressalvas quando investigada através de análise de grandes doutrinadores que se manifestaram

---

- desproporção. Reconhecendo a dificuldade conceitual de ambos os termpos, o autor prefere denominar "em sentido amplo" tanto a distorção como a desproporção como sendo os tratamentos diferenciais pré-estabelecidos e fixados periodicamente, ainda que de maneira implícita, e que podem prejudicar a neutralidade fiscal. Nesse sentido, dentre as principais *distorções* e *desproporções*, *Cosciani* cita: distorções na utilização dos fatores de produção, com especial referência ao trabalho e ao capital; discriminação entre empresas novas e empresas antigas existentes no mercado; influência sobre a produtividade, particularmente nas especializações produtivas; distorções sobre as transações internacionais. Problemas afins, mas que entram em uma ordem lógica marginalmente distinta, e se referem aos problemas conexos com a eqüidade fiscal, supondo determinado tipo de translação de imposto; possibilidade de utilizar dito imposto como incentivo para a produção. *COSCIANI, Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado****. Op.cit.,* p. 133-135.

[845] *COSCIANI, Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado****. Op.cit.,* p. 136-137.

[846]*SHOUP, Carl.* ***La Teoria y Los Antecedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido****. Op.cit.,* p. 90-91. 103-104.

sobre o tema[847]. Levando em consideração as opiniões supracitadas, a questão da neutralidade fiscal relacionada ao IVA merece maiores aproximações. O fato de que o IVA apresenta uma sistemática mais "racional" de tributação nas diversas fases de produção, em face do imposto cumulativo, piramidal ou em cascata, está consubstanciado na perspectiva de que afeta "minimamente" as possibilidades de distorção, comparando-o frente aos efeitos de seu "antecessor". Mas a noção de neutralidade, teoricamente paradoxal à noção de distorção, também guarda suas próprias dificuldades, especialmente quando inserida em um ambiente empírico.

Por esse motivo, chegamos à conclusão de que a neutralidade "ideal" geralmente associada como inerente à natureza do IVA, não existe, nem nos impostos que seguem seu modelo, e nem em nenhuma outra estrutura fiscal. A função do IVA, em nossa opinião é a de corrigir distorções de preço, da concorrência, do mercado, atenuando os efeitos nocivos que o efeito cascata possui sobre o mercado e garantindo assim, um melhor trâmite de bens e serviços pelas diversas etapas da produção, seja em trâmites nacionais ou internacionais. Por esse motivo, revela-se tão importante para a consecução das finalidades da Harmonização Fiscal, que almeja geralmente alcançar a finalidade do mercado comum, pois é mais palatável para os objetivos da construção de um mercado interno "saudável", facilitando o controle de preços e garantindo maior estabilidade ao sistema.

IV - CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA E NOÇÕES GERAIS SOBRE O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO – ENFOQUE DA CIÊNCIA DAS FINANÇAS.

4.1. Considerações Preliminares.

[847] Destacamos complementarmente a opinião de *Manuel de Juano*, para quem a neutralidade não equivale a uma mera abstenção da influência fiscal ou estatal nas correntes normais do mercado. Lembra a conceituação de *Buchanan*, a respeito da conceituação do sistema fiscal ideal, que seria aquele que proporcionaria mais eficientemente bens e serviços coletivos, ou que, pelo menos, não seria privativo de um único sistema. No entanto, *Juano* destaca que por "sistema fiscal neutro", não podemos entender aquele que não exerce influência sobre a conduta individual, pois a função do Estado na prestação dos serviços públicos não deve ser diminuída nem convém modificar-se precisamente em benefício do indivíduo. Se não houver proteção política do governo, as pessoas modificarão suas condutas adotando serviços de vigilantes privados. A idéia de neutralidade fiscal, na visão de *Juano*, não pode ser concebida em termos de uma ausência de efeitos sobre as escolhas privadas. *JUANO, Manuel de. Op.cit.*, p. 70-71.

Elaboramos uma brevíssima explanação do imposto sobre vendas – ou geral sobre o consumo – na modalidade "incidente sobre o valor agregado", com o objetivo de apresentar uma breve contextualização histórica sobre a implantação do IVA em alguns países europeus. Essa contextualização servirá de utilidade, sobretudo, para compreender as dificuldades que a implantação empírica de um imposto dessa natureza tende a ocasionar nas diversas realidades tributárias nacionais, e a origem do processo de criação desse imposto em alguns países.

4.2. As Primeiras Tentativas de Implantação do IVA na Alemanha

Na Alemanha, a questão da implantação do IVA é antiga. O *Umsatzteuer* – imposto sobre vendas - criado pela lei de 17 de julho de 1918, deriva do imposto sobre selos às transações (*Warenumsatztempel*), criado pela lei de 26 de junho de 1916. O imposto sobre transações foi concebido originalmente como um tributo incidente sobre determinadas transferências, de acordo com a declaração e liquidado pela administração. Aplicado a todas as prestações comerciais e ao consumo próprio do empresário, iniciou-se com uma alíquota de 1% e foi aumentando gradativamente - com momentos de interrupção – até alcançar o nível de 4% a partir de 1951[848].

Desde 1919 foi estendida às operações de profissionais. A partir de 1922 elevou-se a alíquota a 2% surgindo as discussões para modificação do sistema de imposição, iniciando a discussão sobre a substituição por um imposto geral sobre a produção e ao comércio varejista ou, finalmente por um tributo incidente sobre o valor agregado.[849] *Carl Friedrich Von Siemens*, visando evitar eventuais inconvenientes vislumbrados nas modalidades tributárias anteriores, propõe um imposto sobre transações "enobrecido" – que consistia substancialmente em tributar os bens em todas as etapas, mas levando em conta, da melhor maneira, o montante total do maior valor obtido pelos bens em cada etapa. Por isso, é considerado – por muitos autores – como o introdutor da sistemática do valor acrescido. Em 1924, tendo em vista o aumento das alíquotas a 2,5% começaram as controvérsias sobre a manutenção do antigo imposto sobre vendas, não

[848] *COSCIANI, Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado***. *Op.cit.,* p. 42-43.
[849] *DUE, John. F.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido.*** *Op.cit.,* p. 115.

obstante as propostas de modificação na época tenham sido rechaçadas pelo governo alemão[850].

Em 1934 foram estabelecidas novas normas para o comércio atacadista, modificando o regime das transações internacionais e criando um imposto adicional para as empresas vinculadas "verticalmente". No mesmo ano, foi realizada uma reforme monetária na Alemanha, gerando novamente novos debates sobre os meios econômicos e políticos estruturados à época, e manifestando uma tendência crescente na mudança do sistema de tributação nas transações, o que acabou também se estendendo às idéias de reformas orgânicas do sistema financeiro e fiscal do país[851].

Em 1951 foram novamente iniciados estudos para uma reforma fundamental do imposto tendo em vista o aumento da alíquota para 4%, dentre os quais, *Cosciani* cita os estudos elaborados por *Schmölders* no Instituto de Investigações Financeiras da Universidade de Colônia, elaborando um projeto de implantação de um imposto sobre o valor agregado[852]. Mas a primeira iniciativa oficial para a consideração do problema, em 1953, teve a iniciativa da Comissão Científica criada pelo Ministério das Finanças Alemão, tendo em vista analisar as possibilidades de reforma orgânica do Sistema Tributário. A maioria dos membros da Comissão propôs um imposto não acumulativo que seguia a sistemática do valor agregado, com o fim de eliminar os efeitos acumulativos – e obtendo neutralidade - relativamente à concorrência e a concentração de empresas, assim como também dá início a uma política de diferenciação fiscal. Foi posteriormente encaminhado ao Ministério das Finanças um memorando relatando todas as propostas de melhorias no sistema. Entretanto, em 1954 o *Bundesrat* – Conselho Federal Alemão – convidou o governo a considerar se seria realmente útil uma mudança no sistema de tributação sobre transações e propôs ao parlamento o resultado das investigações feitas até então. Como resposta, em 1955 o Parlamento alemão elaborou um relatório sobre o assunto. Como as idéias trazidas pelo Conselho Federal eram apenas sugestões gerais e retoques na estrutura existente, o mesmo convidou à academia para a apresentação de propostas que resultassem de estudos exaustivos sobre a possibilidade de transformar o velho imposto sobre transações[853].

---

[850] *DUE, John. F.*. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. *Op.cit.,* p. 158-159; *COSCIANI, Cesare*. ***El Impuesto sobre el Valor Agregado***. *Op.cit.,* p. 43; *CORREA, Arlindo.* **Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado. (IVA*). Op.cit***., p. 13.

[851] *COSCIANI, Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado***. *Op.cit.,* p. 43-44

[852] *JUANO, Manuel* de. *Op.cit*., p. 221.

[853] *COSCIANI, Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado***. *Op.cit.,* p. 44-45

Em 1958, o Chanceler *Adenauer* apresenta ao Parlamento um memorando preparado por um Ministro das Finanças muito bem elaborado e extensivo, em que considerava a oportunidade e as possibilidades de certas modificações no sistema. Em suma, o memorando apresentou as seguintes propostas: desejava adotar outra forma de imposição levando em conta: um imposto sobre transações líquidas com dedução de impostos anteriores; imposto monofásico na transação anterior à venda varejista ou de forma mista - o imposto existente com alíquotas reduzidas, junto de um imposto monofásico sobre a transação que precedia a operação varejista; se o caso era unicamente introduzir modificações no sistema existente – poderia considerar a possibilidade de adotar medidas compensatórias do imposto, com o objetivo de evitar o efeito de estímulo à concentração empresarial e outros efeitos de distorção aplicáveis na etapa de distribuição e em algumas fases da produção, especialmente estipuladas[854].

Outras medidas – e propostas foram encaminhadas no decorrer dos anos. Dentre os quais se destacaram os trabalhos do Instituto de Investigações Econômicas – que defendeu amplamente o imposto sobre o valor agregado. Em 1963, o Ministro das Finanças Alemão – tendo em vista as primeiras diretivas da Comissão da CEE – que estavam em discussão – sustentou a necessidade de instituir na Alemanha um imposto sobre o valor agregado, que substituiria o tradicional imposto sobre transações.[855] Em 1964 o governo federal remeteu ao parlamento um Projeto de Reforma do Imposto, não sendo aprovado. Em 1966 o mesmo projeto foi reencaminhado e o Conselho o reconsiderou novamente, mantendo-o em estudo[856].

---

[854] *COSCIANI, Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado****. Op.cit.,* p. 46-47.

[855] *JUANO, Manuel de. Op.cit.*, p. 223.

[856] As principais disposições do projeto eram – segundo Cesare *Cosciani* – as seguintes: a) o imposto afetava todas as cessões de bens e prestações de serviços, inclusive na etapa varejista, bem como o emprego de bens do estabelecimento mercantil a fins estranhos à empresa. O imposto tinha alíquota normal de 10% - abrindo a possibilidade de uma alíquota reduzida de 5% para transações derivadas de atividades autônomas – para a remuneração obtida, menos o valor do imposto pago nas notas fiscais de compra de mercadorias e outros meios produtivos necessários para obter os produtos e serviços tributáveis. Eram tributadas as retribuições – que atualmente são isentas – das empresas públicas provedoras de energia, os teatros, rádio, empresários agrícolas. A determinação do tributo ocorria através da contabilidade e se liquidava sobre a retribuição combinadas. Também na proposta era obrigada a emitir notas fiscais ou documentos equivalentes. Dentre as principais críticas formuladas ao projeto – e os obstáculos que contribuíram para dificultar sua consideração pelo Parlamento, citam-se: intensas reações que procediam de setores – atualmente isentos do imposto – mas que originalmente estariam submetidos a este, dentre os quais o atacadista, a agricultura, e as pequenas e médias empresas; preocupações derivadas da provável elevação dos preços que a nova imposição ocasionaria; no âmbito da administração temia-se que a então estrutura administrativa fiscal não fosse capaz de suportar as novas estruturas de arrecadação – e controle – que a adoção de um imposto nos moldes do IVA – demandaria. *COSCIANI. Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado****. Op.cit.,* p. 52-53.

Não obstante, através da lei de 29 de maio de 1967 (*Bundesgesetzblatt*), foi instituído o imposto baseado no projeto supramencionado, sendo que, portanto, o IVA entrou em vigor a partir de 1968.

4.3. Aspectos Preliminares – A Missão *Shoup* – IVA para o Japão.

Em 1949, uma missão de técnicos norte-americanos – coordenada pelo prof. *Carl Shoup* – ficou encarregada de estudar possíveis melhorias no sistema tributário japonês. O estudo foi realizado no período de maio a agosto de 1949, com uma nova análise posterior em 1951, e expôs argumentos e propostas concretas relacionados em dois relatórios – que coincidiram em suas "linhas essenciais". Dentre as propostas para o "novo sistema tributário japonês", a *Missão Shoup* estabeleceu que as finanças governamentais nacionais estariam fundadas no imposto de renda sobre pessoas físicas e sociedades, ou no imposto sobre tabaco e licores. Já para as finanças locais, propôs-se a criação de um imposto sobre o valor agregado em substituição do imposto sobre empresas arrecadado pelas prefeituras, que tinham participação dos municípios quanto à distribuição do produto da arrecadação – e do imposto de residência percebido pelos municípios.

Foi elaborado – com base nessas distinções – um projeto de lei que criava o imposto sobre o valor agregado – em 1950 – que acabou fracassando graças à oposição política que não desejava ver o sistema de imposição sobre o valor agregado ser implantado no Japão. Foi novamente apresentado um projeto - que foi aprovado – mas com vigência postergada até 1952. Em 1953 – visando superar as críticas formuladas em seu esquema, foi apresentada nova estruturação da proposta – radicalmente modificada em vista de melhor possibilidade de ser aprovado. Postergando sua aplicação para fevereiro de 1953 e – posteriormente para 1954 -, o projeto foi definitivamente abandonado sem ter entrado em vigência.

A principal crítica formulada à proposta de sistema tributário apresentada pela missão *Shoup* é que se tratava de uma proposta de sistema "ideal", que funcionaria em termos ideais, em um sistema econômico racional e adequadamente estruturado. No entanto, para os japoneses, essa proposta não correspondia aos interesses – e à própria situação real japonesa[857].

[857] Dentre as críticas feitas ao imposto sobre o valor agregado, podemos sintetizar: a) ao favorecer a substituição do trabalho pelo ativo fixo, o imposto poderia ocasionar uma tendência à "desocupação". Ainda que esse efeito pudesse ser compensado com o novo imposto sobre patrimônio, os sindicatos de

A proposta do imposto sobre o valor agregado japonês continha as seguintes características: o imposto seria medido segundo a renda das empresas, estipulando uma alíquota normal de 7,50% nas prefeituras, e de 7,50% nos municípios. Em certos casos a alíquota nas prefeituras chegaria a 22,5% e nos municípios, 18%. A Comissão se baseou exclusivamente na determinação efetuada pelo governo nacional. O imposto partia do pressuposto de que incidiria sobre as empresas – que para *Carl Shoup* era medida aceitável desde que a carga geral do sistema tributário não fosse excessiva. Mas essa premissa não correspondia à situação do Japão à época, ávido pela reestruturação econômico-financeira – e recém-derrotado na Segunda Guerra Mundial. Logo, o imposto incidiria sobre os consumidores e constituiria uma carga sobre os preços, sem guardar proporção entre as distintas situações.

Nesse sentido, visando afastar a pressão excessiva sobre benefícios e com o propósito de simplificação administrativa, tornando-a independente do governo central, a missão *Shoup* defendeu que a melhor solução para essa situação consistiria na ampliação da base de cálculo do imposto e na aplicação da alíquota não sobre o benefício, mas relativo aos juros, rendas e salários. A base alargada era definida como o montante integral bruto cobrado, menos o que foi adquirido de outras empresas, incluídas as compras de equipamentos, terrenos e construções. A diferença é que a empresa agregaria valor aos materiais, etc., que foi adquirido de outras empresas. A administração do imposto seria mais sensível que o aplicado ao benefício porque ao serem dedutíveis imediatamente os gastos de equipamento, não seria necessário levar contabilidade alguma para amortizações, nem demonstrar o movimento e a importância do negócio. Não criaria distorções como o imposto sobre vendas, especialmente na organização vertical das empresas. Não discriminaria contra os investimentos de capitais como ocorria com o imposto sobre benefícios. A incidência sobre preços seria equilibrada e não dependeria da relação entre benefícios e vendas como o imposto de renda. Ainda, estariam sujeitos aos impostos quem realizasse certas atividades. Mas

---

trabalhadores e partidos de esquerda manifestaram oposição à sua aplicação com a idéia de que a classe trabalhadora não poderia suportar a carga tributária intensificada; b) as empresas combateram o projeto porque não estavam seguras sobre a possibilidade de transferência do imposto para frente, especialmente na época de recessão econômica em que se encontravam, bem como também pelo sistema financeiro de controle de preços estipulado pelo Japão; c) a estrutura do imposto parecia mais complicada do que as formas usuais de imposição sobre vendas; d) as grandes empresas se opuseram com firmeza ao imposto, por ser mais gravoso que o imposto sobre benefícios que deveria substituir e porque a carga se deslocaria das pequenas empresas para as grandes; e) o imposto – em sua definição teórica – resultava equivocado na realidade, já que os homens de negócios dificilmente poderiam determinar o montante do imposto por negócios ou vendas isoladas. *COSCIANI, Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado****. Op.cit.,* p. 34-35.

seriam previstas exceções: agricultura, indústria extrativa e artesanato. O montante tributável se estabeleceria descontando o que fosse cobrado dos gastos por compras de mercadorias e produtos, deduzindo-os no ano de compra do que houvesse permitido estipular as inversões.[858]

Ainda, o segundo relatório aduziu que, para facilitar o cálculo do imposto, no lugar do método de determinação por diferença seria concedida a opção para utilizar o método de adição – que consistiria em obter a base imponível pela soma de salários, juros e rendas pagos, com os benefícios determinados. Esse sistema alternativo, embora bem recebido pelos contribuintes, foi afastado pela administração. A alíquota local em 1950 era diferenciada: 3% e 4%, majorada a ¨6% a 8%, ainda que a segunda missão aconselhasse sua unificação em uma taxa única intermediária de 4-6%.[859]

4.4. As Primeiras Tentativas de Implantação do IVA na Inglaterra.

Como informa *Cosciani*, a primeira tentativa de se implantar um imposto que tributasse a mercancia é devida a Sir *Robert Horne*, em 1922, ainda que sua aplicação tenha sido feita somente em 1940. A proposta de tributação sobre vendas foi inspirada no financiamento das despesas no período bélico e foi exposta por *Sir John Simon*. A oposição política foi tamanha que *John Simon* não insistiu com sua proposta. Mas as exigências financeiras demandaram nova proposta, no mesmo ano, por *Sir Kingsley Wood,* que se tornou lei mediante o Ato Financeiro de 1940, entrando em vigência no dia 21 de outubro. Posteriormente o imposto sobre vendas foi regulado pelo *Purchase Tax Act* 1963[860]. O imposto proporcional ao preço das vendas afetava todas as transmissões de mercadorias desde os atacadistas aos varejistas, que deveriam se inscrever no *Board of Trade*, em um registro especial. As transferências entre os sujeitos inscritos no registro eram isentas para evitar os efeitos acumulativos do tributo. Assim, o número de contribuintes se mantinha em limites restritos o que permitiria controle mais eficiente. A base do tributo não era constituída pelo preço estipulado, mas pela corrente no mercado atacadista. Se o preço estipulado fosse inferior, seria reajustado segundo essa corrente e se não houvesse preço varejista tomava-se como base o preço no varejo com certa redução percentual.

---

[858] *COSCIANI, Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado****.Op.cit.*, p. 33.
[859] *Idem*, p. 34.
[860] *Ibidem*, p. 35-36.

Posteriormente, foram designados alguns Comitês Técnicos destinados a reestruturar a tributação sobre vendas na Grã-Bretanha, dentre eles o *Douglas Comittee, Hutton Comitte, Grant Comittee,* e *Richardson Comittee,* todos estudando melhores adaptações do imposto sobre vendas para a situação pós-guerra da Grã-Bretanha. Não obstante, a conclusão chegada após a análise – favorável ou contrária – dos vários comitês foi a de que não existiria motivo válido para a criação de um imposto sobre o valor agregado em substituição aos impostos sobre as compras e sobre benefícios[861].

O *Informe Richardson*, um dos mais importantes relatórios elaborados na época para o estudo da viabilidade do IVA para a Intglaterra, foi um dos mais interessantes "contra-pontos" produzidos sobre a possibilidade da substituição do "antigo" imposto sobre vendas – na Inglaterra, o "*purchase-tax*" – pelo IVA, ou TVA. Na opinião dos relatores do *Informe*, publicado em 1964, não havia a necessidade da substituição do antigo sistema, pois para eles o IVA não proporcionaria um crescimento econômico superior ao sistema antigo, como se poderia supor. Também outro forte argumento contra a sua adoção era o caráter monofásico do *purchase-tax* em face do caráter plurifásico do IVA. Segundo os elaboradores, essa característica proporcionaria grandes dificuldades administrativas para o controle e administração do novo imposto, de maneira que seria mais aconselhável a manutenção do *purchase-tax* em face da implementação do IVA.[862]

Porsteriormente, o IVA acaba entrando em vigor na Inglaterra, somente em 1 de janeiro de 1973, substituindo os sistemas sobre vendas anteriores. Naturalmente, a adoção do IVA foi influenciada diretamente pela política comunitária fiscal européia, que será melhor exposta adiante.

4.5. A Introdução do Imposto sobre o Valor Agregado na França

Como lembra *Bernard Plagnet,* os impostos "indiretos" franceses representam uma parcela importante da receita estatal. Mas, no desenvolvimento do sistema fiscal no "*Ancién Regime*", eles foram suprimidos em 1790 pela Assembléia Constituinte, sobre a acusação que contrariavam a equidade fiscal. Durante o século XIX os impostos indiretos permaneceram sobre a forma de taxas determinadas incidindo sobre produtos ou certas atividades. Os impostos apresentavam a vantagem de ter uma incidência isolada, não necessitando de formalidades complexas para a Administração. Pelo

[861] *COSCIANI, Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado****.Op.cit.*, p. 36-38.
[862] *INFORME RICHARDSON. Op.cit.,* p. 547 e ss.

menos, a estrutura social e econômica da época permitia a manutenção dessas espécies tributárias[863].

A origem do imposto sobre o valor agregado pode ser remetida – de certa maneira – considera *Cosciani*, à antiga "*Taxe sur les paiements civils et commerciaux*" criada pela lei de 31 de dezembro de 1917 com uma alíquota de 0,2% sobre as vendas ao varejo que se liquidava através de estampilhas aplicadas nas notas fiscais. Não teve êxito pelas dificuldades de controle, sendo transformado, em 1920 no "*impôt sur le chiffre d'affaires*", que incidia sobre todas as vendas com alíquota de 1,1% - e pouco depois majorada para 2%. O imposto era cobrado através de declaração de vendas realizadas no período tributável – com controle posterior da contabilidade da empresa – resultando em um sistema mais eficaz. Mas muitas críticas se mantiveram frente a essa imposição – notadamente com relação aos efeitos acumulativos. [864]

Em 1925 esse imposto geral sobre vendas foi substituído em muitas áreas por impostos únicos que tributavam determinada etapa do produto com uma alíquota majorada[865]. Geralmente incidiam no último produtor, liberando o resto do circuito percorrido pelo produto. Porém, apesar das vantagens que essa tributação apresentava, também sofreu algumas críticas, dentre as quais: a dificuldade para se definir exatamente os produtos sujeitos à alíquota única para distingui-los dos produtos análogos submetidos ao regime normal; as sucessivas tributações no mesmo produto que retornava ao ciclo produtivo e; as dificuldades para o contribuinte que ficava sujeito a distintos regimes tributários segundo diferentes produtos à venda. [866]

Conforme destaca *Bernard Plagnet*,[867] a complexidade crescente do sistema fiscal levou à uma nova reforma em 1936, - em que a lei de 31 de dezembro de 1936 substituiu os tributos por um imposto único global denominado "*Taxe à la Production*", monofásico que incidia somente na saída do último produtor para entrar na etapa comercial, com alíquota de 6%. Além disso, para as prestações de serviços e para o consumo foi aplicado um imposto autônomo (*Taxe sur les prestations de services)* com alíquota de 2%. Não obstante os progressos alcançados, com a finalidade de aprimorar o sistema de tributação, e frente à necessidade de aumento dos ingressos públicos, em 1948 o regime de tributação foi novamente substituído, implantando o sistema de

[863] *PLAGNET, Bernard*. ***Le Taxe sur Valeur Ajoutée. Systémes***. *Concours Administratifs. Diplomes Universitaires. Formation Continue. Paris: Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence*, 1990, p. 21.
[864] *COSCIANI. Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado***.*Op.cit*., p. 53-54.
[865] *PLAGNET, Bernard. Op.cit., p. 22.*
[866]*Idem*, p. 54.
[867]*Ibidem*, p. 21.

pagamento fracionados, com possibilidade de dedução dos impostos já tributados sobre as compras[868]. No entanto, o sistema de dedução possuía limitações já que somente eram dedutíveis matérias incorporadas materialmente ao produto, o que gerou grande número de teorias destinadas a precisar o limite dessa possibilidade de dedução. Logo, as dificuldades inerentes a essa sistemática – notadamente pelas dificuldades interpretativas – deram origem a muitas críticas[869].

Nesse contexto, *Maurice Lauré*[870] produziu uma série de artigos e participou de várias conferências, bem como de uma Comissão para a reforma fiscal presidida por *Loriot* em 1952, para suprimir os obstáculos do regime até então vigente e proporcionar sua substituição por um imposto sobre o valor agregado – a *Taxe sur la Valeur Ajoutée*. Como destaca *Cosciani*, o imposto sobre o valor agregado foi efetivamente criado em 1954. Relativamente ao regime anterior, ocorreu uma extensão na possibilidade de dedução dos impostos pagos sobre matérias-primas e meios de fabricação aos que tributavam os produtos de consumo, ferramentas em geral e prestação de serviços. Mas nem por isso a sistemática estava isenta de críticas, pois a elevação da alíquota para 26,5% insurgiu a posições reacionárias à sistemática tributária.[871]

Posteriormente, entre 1955 e 1956, foi ampliado o âmbito de aplicação do imposto sobre o comércio atacadista, antes isento, permitindo a dedução dos serviços e suprimindo o *"imposto sur les transactions"*. Após, em 1957 foi criado na França um imposto suntuário situado com alíquota majorada e, em 1966, o tributo foi estendido ao comércio varejista e a todos os produtos agrícolas e prestações de serviços, suprimindo uma série de tributos considerados substitutivos do IVA. Ainda em 1966, foi designada pelo Ministério das Finanças uma comissão consultiva destinada a estudar os efeitos da "Lei 6 de fevereiro de 1966", antes de sua entrada em vigor. A progressiva evolução legislativa sobre o imposto sobre o valor agregado demonstrou que – para *Cosciani* – sua estrutura ainda estava longe de ser satisfatória[872].

Em 1957, *Maurice Lauré* – considerado responsável pela criação do imposto na França – expôs críticas agudas ao seu mecanismo e propôs uma série de reformas destinadas a melhorar o sistema através de uma simplificação racional.[873] Já em 1958 o

---

[868] Cada produtor deveria calcular a alíquota sobre seu preço de venda mais a dedução da alíquota na nota fiscal por seus fornecedores. *PLAGNET, Bernard. Op.cit.*,p. 23.
[869] *COSCIANI. Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado****.Op.cit.*, p. 54-56.
[870] *LAURÉ, Maurice.* ***Science Fiscale****. Op.cit.*, 1993, p 228-229.
[871]*COSCIANI. Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado****.Op.cit.*, p. 56
[872] *Idem*, p. 57-58.
[873] *LAURÉ, Maurice.* ***Science Fiscale****. Op.cit.* p.228-229.

relatório de um grupo de técnicos liderados por *Rueff* uniu-se à fundamentação de *Lauré* para aprofundar os estudos destinados a propor melhorias no sistema – garantindo maior efetividade no princípio da igualdade na concorrência. Mas várias propostas de melhoramentos e até de reformas do IVA francês foram apresentadas, sempre buscando aprimorar o sistema e – principalmente buscando sua simplificação[874].

Em 1968, ocorreu uma grande reforma, que foi considerada o primeiro passo para a generalização da T.V.A. A lei de 6 de janeiro de 1966, que entrou em vigor em 1968 realizou várias modificações – e vantagens – importantes no sistema, como simplificar o sistema de débito tornando-o mais racional. Do ponto de vista econômico, lembra *Plagnet*, a extensão do campo de aplicação do TVA constituiu em efeito positivo para a mensuração – ao mesmo tempo em que alargou as possibilidades de dedução. Mas a sistemática do imposto sobre o valor agregado foi ainda afetada pela lei de 3 de janeiro de 1979 que suprimiu a V.R.T.S. – *versement représentatif de la taxe sur les salaires* – instituindo um imposto necessariamente de funcionamento global e com cálculo extremamente complexo – que foi reestruturado através da lei financeira de 1989 e, posteriormente em 1990 - e guardando direta relação com o estudo do TVA, já que parte de seu cálculo levava em consideração a própria determinação da alíquota do TVA[875].

Por outro lado, as mudanças no TVA decorreram também da introdução, na França, dos dispositivos da 6º Diretiva da CEE, da qual resultou a Lei de 29 de dezembro de 1970, que confirmou a extensão do campo de incidência do TVA, já aumentando pela reforma de 1968[876].

Como bem contextualiza *Maurice Lauré* sobre a oportunidade da implantação do TVA na França, à época em que o TVA foi criado, a carência de reforma fiscal mais que nunca era a palavra de ordem. Os profissionais aproveitaram o sentimento presente aos operadores da atividade econômica frente ao arcaísmo do sistema fiscal da época, para propor medidas inovadoras destinadas a remodelar os sistemas fiscais às novas necessidades econômico-financeiras do período. E o IVA – ou TVA – foi a escolha feita na época – por possuir uma "aura de modernismo" frente aos antiquados sistemas de tributação até então vigentes[877].

---

[874] *COSCIANI. Cesare.* ***El Impuesto sobre el Valor Agregado****. Op.cit.,* p. 58-59.
[875] *PLAGNET, Bernard.Op.cit, p. 26.*
[876] *Idem, p. 26-27.*
[877] *LAURÉ, Maurice.* ***Science Fiscale.*** *Op.cit.,* p. 230.

4.6. A Implantação do IVA Espanhol.

Agora, trazemos um exemplo de implantaçãomais recente do sistema de imposição ao valor agregado em determinado ordenamento jurídico – o sistema jurídico-tributário Espanhol.

A lei de Reforma do Sistema Tributário de 11 de junho de 1964 estabeleceu no artigo 185 o Imposto Geral sobre o Tráfego de Empresas que incidia sobre vendas, serviços e demais operações específicas que as empresas realizassem e que estivessem submetidas ao citado tributo por normas do sistema. Muito embora, parte da doutrina espanhola tenha considerado esse imposto como um tributo novo, *Enrique Fuentes Quintana* já afirmava o equívoco dessa afirmação, quando expôs que esse tributo – a "nova alcabala espanhola" – era na realidade o mais antigo tributo espanhol.[878]

A *Alcabala* Espanhola teve origem, como vimos, no ano de 1342 com *Afonso XI*, com finalidades de financiamento com gastos bélicos. Esse tributo foi visualizado posteriormente em outros momentos na história espanhola, e alguns autores chegaram a afirmar que o tributo já existia no século XI. Não obstante, explica *Fuentes Quintana* que as principais críticas feitas ao tributo foram, especialmente: a forma múltipla em que o tributo se estabelecia ao tributar cada uma das transações dos diversos bens, o que na moderna técnica fiscal recebe a denominação de imposto múltiplo ou em cascata sobre o volume de vendas, tornando muitas vezes odiosa a "pesquisa" do circuito de comercialização e consumo dos bens; o aumento desproporcional da carga tributária, pois começou sendo, na sua origem, um imposto com alíquota de 5%, passando para 10% e chegando a 14% em curto período de tempo. Essas características geraram toda sorte de críticas tanto por parte dos mercantilistas, como dos economistas liberais e também outros movimentos contrários a esse sistema, o que culminou na Reforma Tributária de 29 de junho de 1785, que, por sua vez, tentou diminuir esses efeitos nocivos ao tributo. Mas em períodos posteriores, o sistema foi alvo de reformas, supressões, modificações na sistemática do imposto – como no ano de 1854, 1868 e 1870, e a mais importante, 1911, tentando suprimir o imposto cumulativo. Outras espécies tributárias muito criticadas na Espanha, à época, foram os impostos específicos sobre o consumo, muito criticados pelos comerciantes, que acabaram logrando também grande importância na história da Espanha[879].

---

[878] *FUENTES QUINTANA, Enrique.* ***El Impuesto sobre el Trafico de las Empresas: Su establecimiento por la Hacienda Española.*** *Op.cit., p. 35-36.*

[879] *Idem, p. 42-44.*

Após sucessivas modificações nos sistemas de tributação sobre o volume de vendas na Espanha, citando os anos de 1940, 1941 e 1961, o imposto sobre vendas é reformulado através da Reforma de 1964, introduzindo uma "nova alcabala".

No entanto, após a publicação da 1º Diretiva da CEE de 11 de abril de 1967, que impôs a necessidade da instituição da sistemática do IVA para todos os países membros da CEE, a adoção do IVA passou a ser a "pauta do dia" das discussões fiscais presentes na maioria dos países, inclusive na Espanha. Não obstante, adesão ao bloco só veio anos mais tarde. Como a adoção do IVA era condição para a entrada no bloco europeu, a Espanha logo tratou de discutir com a sociedade civil organizada sobre a vibilidade da instituição do imposto no país[880].

Ademais, *Calle Sainz* destacou os defeitos do antigo "I.T.E.", dos impostos especiais e monopólios fiscais: complexidade, derivada da multiplicidade de tipos de tributos, da autorização da acumulatividade do imposto em um determinado ciclo de produção e distribuição, e de convivência, junto ao I.T.E. de impostos especiais e monopólios fiscais; falta de neutralidade, ao procurar a integração das empresas; discriminação aos consumidores, atendendo a variada porcentagem do imposto no preço final de cada artigo; geração de rendas fiscais; discriminação fiscal entre o consumo interno, exportações e importações de muito difícil comprensação.[881] [882]

Por outro lado, o mesmo autor, na época, afirmou as vantagens na introdução do IVA: a) evitaria com maior facilidade o tributo dos bens de investimentos; não promoveria a integração empresarial; c) maiores possibilidades de controle; facilitaria a tributação dos serviços evitando ao mesmo tempo os efeitos piramidais; e) permitiria um tratamento eqüitativo da exportação e importação; f) evitaria a discriminação dos consumidores.[883]

---

[880] *ORDÓÑEZ, F. Fernández.* ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y su Posible Implantacion em España.*** *In: España y el Impuesto sobre el Valor Añedido. Op.cit*., p. 87-88.

[881] *CALLE SAINZ, R.* ***El IVA y su Posible Implantacion en España.*** *In: España y el Impuesto sobre el Valor Añedido. Op.cit*., p. 72.

[882] *Fuentes Quintana* destaca as principais críticas ao sistema espanhol antes da Reforma de 1964: 1) sua contribuição à possível regressividade e na repartição da carga tributária; b) complexidade, antiguidade e fata de semelhança da tributação indireta espanhola com a dos países da CEE; c) falta de generalidade, de unidade de tributação sobre o gasto, assim como imperfeita aplicação do sistema de convênios; d) o inadequado tratamento fiscal das exportações, afirmação que devia entender-se em três sentidos: i) caráter limitado da desagravação e sua prática, concretizada tão somente a determinadas circunstâncias da exportação espanhola; ii) complexa tramitação do processo de devolução de impostos aos exportadores; iii) nível insuficiente das devoluções, atendida a presão indireta espanhola; e) proliferação e estensão desmensurada do impsoto de timbre com os defeitos próprios que acompanham essa forma de tributo. *FUENTES QUINTANA, Enrique.* ***El Impuesto sobre el Trafico de las Empresas: Su establecimiento por la Hacienda Española.*** *Op.cit*, p. 47.

[883] *Idem*, p. 73.

O imposto sobre o tráfego de empresas continuou vigente até o ano de 1986, quando foi subsituído pelo IVA europeu, nos moldes das sucessivas Diretivas IVA.

Como observamos, no ordenamento jurídico espanhol, até 1986 estava ainda vigente um exemplo de imposto acumulativo foi o "imposto geral sobre o tráfego das empresas". O efeito cascata inerente ao imposto fez com que gradativamente fosse mais forte na doutrina os anseios pela reforma na sistemática da tributação sobre o consumo espanhol

Conforme explicou *José Manuel Trejerino López*, [884] depois de algumas tentativas falhas, o IVA começa a ser aplicado na Espanha no dia 1 de fevereiro de 1986, coincidindo com o ingresso do país na CEE. Como vimos, um dos motivos pela adoção do IVA na Espanha foi justamente a condição precisamente delimitada no Tratado de Roma da necessidade de sua adoção.

Ademais, o IVA está atualmente regulado pela lei 37/1992, entrando em vigor em 1993. Posteriormente, sofreu diversas modificações, algumas inevitáveis e outras que foram produzidas pela "incontinência legislativa" que em matéria tributária não parece findar, conforme as reclamações *Trejerino López*. Dentre as modificações já feitas, o autor cita a lei 65/1997, de 30 de dezembro, de medidas fiscais, administrativas e de ordem social.

Por sua vez, o regulamento de aplicação foi aprovado pelo Decreto Real 1624/1992, que sofreu várias alterações, sendo as últimas introduzidas pelos Decretos Reais 37/1998 e 296/1998. A Lei de 1992 introduz uma nova categoria de 'fatos imponíveis', as *"(...) aquisições intracomunitárias de bens (...)"*, exigida pela Diretiva 91/80/CEE, de 16 de Dezembro, voltada à criação do mercado comum europeu, que suportaria a tributação das entregas de bens no país de origem – originalmente. A nova Lei incorporou o conteúdo da Diretiva 92/77/CEE, sobre harmonização de impostos, e da Diretiva 92/111/CEE, que tratou de operações triangulares do comércio internacional, bem como do Regulamento 92/218/CEE, relativo à cooperação que devem ser prestadas às administrações tributárias de cada país membro.[885]

4.7. Implantação do IVA na Itália.

[884] *LÓPEZ TEJERINO, José Manuel*. ***Impuesto sobre el Valor Añadido***. *In LAPATZA, José Juan Ferreiro; LÓPEZ TEJERINO, José Manuel; HERNÁNDEZ, Francisco Clavijo; MARTÍN QUERALT, Juan; PÉREZ ROYO, Fernando*. ***Curso de Derecho Tributario. Parte Especial: Sistema Tributario: Los Impuestos en Particular.*** *14º edición. Barcelona-Madrid: Marcial Pons, 1998*, p. 592.
[885] *Idem*, p. 592-593.

A Itália, que foi uma das fundadoras da CEE, também foi uma das últimas nações a adotar o IVA, precisando, inclusive, de prazos maiores para a adoção de sua sistemática. Os estudos para a reforma tributária na Itália, iniciaram em 1962, e depois de dificuldades, somente no ano de 1971 é que ocorreu efetiva implantação do IVA com a Lei 826 de 9 de outubro de 1971.

A reforma acabou assumindo grandes proporções, como lembra *Manuel de Juano*, pois a carga tributária a que correspondiam os antigos tributos substituídos pelo IVA respondiam a mais de 50% da arrecadação em diversos níveis, ao passo que os impostos somente alterados, apenas representavam cerca de 10% da arrecadação. Somente 40% dos impostos não haviam sido afetados pela citada reforma fiscal. Entre os impostos suprimidos, destacamos o imposto geral sobre vendas (IGE) – plurifásico, cumulativo -, que foi substituído pelo IVA, apesar de somente ter entrado em vigor a partir de 1º de fevereiro de 1973, influenciando, segundo *Juano, "(...) os preços, o comércio internacional e sobre os investimentos e financiamentos das empresas"*.[886]

4.8. A Implantação do IVA nos Estados Unidos – imposto estadual.

Lindholm explica que o grupo de assessores fiscais que, precedentes dos EUA, e que estiveram no Japão em 1949 e 1950, recomendou o IVA inicialmente como um imposto de prefeituras. No entanto, as vantagens econômicas internacionais do imposto não foram reconhecidas, e o IVA não foi efetivamente recomendado como imposto nacional. Esta recomendação norte-americana pressupôs um renascimento do interesse pelo IVA, que foi manifestado, nos Estados Unidos da América em suas formações inicais a partir de 1930. Ademais, em 1953 o estado do *Michigan*, estabeleceu o *Business Activites Tax – B.A.T.* - que pertencia à família do IVA, sendo, oficialmente, o primeiro imposto que apresentava efetivamente uma estrutura assemelhada – em partes - ao moderno IVA. No entanto, o imposto foi mantido por curto período de tempo, tendo sido suprimido tempos depois.

Apesar de sua retirada do sistema tributário norte-americano, o breve período em vigor motivou a aparição de uma ampla literatura sobre o tema, muitas delas relacionadas com a administração do imposto, bem como análogos projetos de leis.

[886] *JUANO, Manuel de. Op.cit.*, p. 235-236.

Dentre as leis propostas na *Virginia*, em 1968 e 1970 foi incluída uma versão mais moderna do IVA.

Segundo *Lindholm*, a análise da proposta revelou que o imposto era um tributo sobre empresas baseado no princípio do benefício. A experiência de *Michigan* com a BAT demonstrou que os ingressos por esse imposto eram mais estáveis que os derivados de um imposto de renda das sociedades. Em *Michigan*, a BAT arrecadou relativamente mais da fabricação e venda "no varejo", frente à tributação incidente em outros grupos de indústrias. Como conseqüência, as opiniões vigentes sobre a incidência tributária e a facilidade da identificação da carga fiscal, foi possível elaborar uma defesa mais firme da dedução do IVA, na renda individual imponível federal que da dedução dos impsotos sobre a renda de sociedades[887].

A questão do IVA foi periodicamente lançada por diversos peritos e professores nos EUA, e, em 1962 foi novamente proposta a insituição de um IVA para substituir parcialmente o *Corporation Tax*[888], que, segundo *Arlindo Correa*, prejudicava o investimento e o crescimento econômico. Não obstante, a proposta não foi aceita, mas a idéia na região ressurge de tempos em tempo, tendo novamente sido proposta em 1972, em que o Presidente iria propor um imposto federal sobre as transações no sistema IVA, muito embora não tenha sido aceito novamente.

Posteriormente, o Presidente da Comissão de finanças do Senado Americano, *Russel B. Longo* propôs a eliminação das *Social-Security Taxes*, que eram pagas por patrões e empregados, a diminuição da alíquota máxima do *Personal Income Tax* de 70% para 33%, sendo que a receita correspondente à essa "perda" da *Income Tax*, seria reposta através da criação de um *VAT* federal. Como lembra *Arlindo Correa*, a polêmica sobre a adoção do IVA ainda permanece, sendo que alguns estudiosos entendem que o IVA – ou VAT - causaria regressividade e apenas possuiria a finalidade de tornar menos progressivo o sistema tributário americano, ao passo que os seus defensores acreditam que o IVA encorajaria as pessoas a poupar e a investir[889].

4.9. A Implantação do IVA em Portugal.

O primeiro imposto sobre transações surgiu em Portugal após a 1º Guerra Mundial e, no ano de 1922, entrou em vigor a Lei 1368 que instituiu um imposto,

[887] *LINDHOLM, R. W. Op.cit.*, p. 628-634.
[888] *JUANO, Manuel de. Op.cit.*, p. 246.
[889] *CORREA, Arlindo.* ***Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado. (IVA).*** *Op.cit.***,** p. 21-22.

cumulativo, incidindo sobre o volume de transações, a ser declarado pelo contribuinte e controlado pelos serviços fiscais, devendo ser calculado por alíquotas diversas, variáveis conforme a importância do estabelecimento e da natureza das transações.[890] No entanto, permaneceu durante pouco tempo em vigor, sendo posteriormente abolido pela Reforma Fiscal de 1929.

Em 1961, a necessidade de financiamento com gastos militares levou o Governo a procurar novas fontes de receita e, por esse motivo, instituíram os impostos sobre o consumo – *accises*, tais como o imposto sobre o consumo de bebidas engarrafadas e de gelados, e o imposto sobre consumos supérfluos ou de luxo.

Posteriormente, em 1964, o Imposto sobre Transações é "recriado", autorizando o Governo a substituir no mesmo ano os impostos sobre consumos "supérfluos", por um imposto sobre o valor das transações – monofásico no retalho, não obstante, só em 1966 o imposto realmente entrou em vigor, com o Código de Imposto de Transações – Decreto-lei 47.066 – cuja arrecadação não logrou o esperado.

Em 1972, Portugal assinou o acordo de adesão para a entrada na CEE, não obstante não tenha adotado imediatamene o IVA, mantendo a estrutura anterior, mas, no entanto, deu início às primeiras referências oficiais à substituição do imposto de transações no ano de 1974 – como ocorreu no IV Plano de Fomento (1974-1979), aprovado pela Lei 8 de 1973, muito embora tenha ficado sem efeito o referido plano, devido à Revolução 25 de 1974, o que resultou no abandono da idéia da implementação do IVA, pelo menos no período. Posteriormente, outras menções à utilização do IVA novamente ressurgiram no ano de 1978, com o Decreto lei 75-A de 1978 e Decreto lei 136 de 78.

No mesmo ano é publicado "Parecer" – pela Comissão Européia - enfatizando a necessidade da instituição do IVA, em virtude do artigo 95 do Tratado da CE[891]. Posteriormente, como informa *José Xavier de Basto*, o IVA é finalmente implantado em Portugal, no ano de 1986, em decorrência da adesão, no mesmo ano, do país à CEE, atualmente denominada União Européia.[892]

---

[890] *CORREA, Arlindo.* ***Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado. (IVA).*** *Op.cit.,* p. 23.
[891] *Idem,* p. 27-31.
[892] *XAVIER DE BASTO, José.* ***A Adopção do Sistema Comum Europeu de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal***. *In:* IVA para o Brasil. Contributos para a reforma da tributação do consumo. Organizadores: Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Sérgio Vasques e Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007**,** p. 89-90.

4.10. A Adoção do IVA no Brasil.

Para Bernardo Ribeiro de Moraes, em excelente estudo escrito sobre o tema na doutrina brasileira, o antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias, antecessor do ICMS, era, *"(...) sem a menor dúvida doutrinária, uma das espécies dos impostos sobre as vendas, também conhecidos como impostos sobre bens vendidos ou sobre transações (...)".*[893]

A tributação sobre vendas no Brasil já estava presente no Brasil desde as primeiras expedições portuguesas ao país, e, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, o "Quinto do Pau Brasil", imposto cobrado pela venda da madeira "*ibitá pitanga*", ou Pau Brasil, e que se constituía na quinta parte do produto das vendas da madeira, foi o marco inicial da tributação sobre vendas no país. Posteriormente, outros tributos semelhantes foram criados, *"(...) sem racionalidade alguma (...)"*, como enfatizou o autor, e incidiam sobre determinados produtos como pedras preciosas, o quinto dos metais – ouro e prata -, dízimas dos produtos da terra, ou "redízimas", que precederam outros tributos sobre vendas que tributavam a fabricação e venda de açúcar, algodão, couro, carne, etc.[894]

No século XIX o Brasil foi tributado pelos impostos sobre vendas mercantis, criado no Império e, como previa o artigo 219 do Código Comercial de 1850, *"(...) obrigava o vendedor, nas vendas por atacado entre comerciantes, a expedir fatura ou conta de venda, em duas vias, ambas assinadas, ficando uma com o vendedor e a outra com o comprador. Inexistindo reclamação, a fatura, ou conta assinada, presumia-se título de dívida líquida e certa".* A partir do Decreto Imperial n. 4.505 de 9 de abril de 1870, tais faturas ou contas assinadas, consagradas como perfeitos títulos a ordem, passaram a ser tributadas pelo imposto do selo. Todavia, com o advento do Decreto n. 2.044, de 31 de dezembro de 1908, que definiu a letra de câmbio e a nota promissória, como títulos cambiários, surgiram dúvidas quanto à validade jurídica da negociação das contas assinadas ou faturadas, que não poderiam ser títulos de crédito (os bancos passaram a recusá-las para desconto).

Mais tarde, por solicitação das Associações Comerciais, que, naturalmente preferiam que as faturas, ou contas assinadas, dos comerciantes fossem títulos negociáveis, descontáveis e cobráveis executivamente, foi promulgada a Lei n. 4.625, de 21 de dezembro de 1922, autorizando o Executivo a atribuir às faturas comerciais, ou

[893]MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op.cit.*, p. 26.
[894] *Idem*, p. 58 e ss.

contas assinadas, o caráter de título cambiário e a cobrar um imposto sobre as vendas documentadas por aqueles títulos. Assim, surgiu um imposto sobre vendas mercantis cobrado por estampilhas sobre as contas assinadas, depois denominadas duplicatas de faturas. Em verdade, tratava-se de um imposto de selo proporcional sobre as vendas mercantis, possuindo a natureza de imposto sobre o título ou instrumento, jamais um tributo sobre um fenômeno econômico (circulação ou sobre um ato ou negócio jurídico (compra e venda), conforme explicou o autor. Esse imposto do selo estava previsto na competência tributária da União. Assim, o imposto, então criado, era, na verdade, um imposto sobre duplicata, isto é, sobre um instrumento regulado por lei federal, que nada tinha a ver com o imposto sobre vendas. Incidia sobre o instrumento regulado por lei federal, e não sobre o negócio jurídico por ele documentado (vendas mercantis). O aludido imposto foi cobrado, pelo governo federal, até o advento da Constituição Federal, de 16 de julho de 1934.[895]

Com a nova partilha tributária, a Magna Carta de 1934 outorgou competência, aos Estados-membros, para decretar o imposto sobre "vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais" (art. 8º, n. I, e). Estabeleceu, assim, um imposto diferente do anterior, com incidência, sobre os negócios jurídicos nominados de venda ou de consignação, *"(...) quando mercantis em razão da pessoa que os efetuasse"*. Não era, portanto, mais um imposto sobre o título ou o instrumento (imposto de selo).[896]

Dessa forma, nasceu, no Brasil, o imposto - de competência dos Estados - sobre vendas e consignações, conhecido pela sigla IVC. As Constituições que se seguiram adotaram a mesma orientação quanto à discriminação de rendas tributárias (classificação jurídica dos impostos, competência tributária e denominação), conforme foi verificado através da Carta Política de 1937 (art. 23, I, d) e da Constituição de 1946 (art. 19, IV). O IVC teve vigência no Brasil até o advento da reforma tributária, introduzida pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965[897].

No entanto, no Brasil, a técnica de tributação sob o valor agregado já existia desde 1958, quando a Lei nº. 3.520 transformou o antigo imposto de consumo,

[895] MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op.cit*., p. 60 e ss.
[896] *Idem.*
[897] *Ibidem*, p. 64.

antecessor do Imposto sobre Produtos Industrializados, cobrado em cascata no ciclo de fabricação, em um imposto sobre o valor acrescido, no mesmo ciclo[898].

Ademais, sobre o citado imposto, podemos destacar que era – antes de ser estruturado com a sistemática do valor agregado - um imposto multifásico e cumulativo, incidindo no ciclo da produção industrial, ou seja, em todas as operações realizadas por industriais, ainda quando vendessem a outros,

Assim, informa Alcides Jorge Costa, em outra excelente obra sobre o tema, a citada Lei, em sua alteração n. 10ª, dispôs que, do imposto devido quinzenalmente, *"(...) fosse deduzido o valor do imposto que, no mesmo período, houvesse incidido sobre matérias primas e outros produtos empregados na fabricação e acondicionamento dos produtos tributados. Estava, assim, introduzido o sistema do valor acrescido no imposto de consumo"*[899].

Portanto, oficialmente, o Brasil foi palco de uma das primeiras implantações da sistemática sobre o valor agregado.

Ademais, no período anterior à Reforma Tributária ocorrida em 1965, o sistema tributário nacional apresentava os seguintes impostos sobre vendas: a) imposto único sobre combustíveis, lubrificantes, minerais do país e energia elétrica – que era monofásico, de competência da União; b) imposto sobre vendas e consignações – plurifásico, com incidência em cascata, tributando a venda de produtos e mercadorias, bem como consignações, e de competência dos Estados; c) imposto sobre transações – tributando determinados negócios jurídicos, não abrangidos pelo imposto sobre vendas e consignações, principalmente certas prestações de serviços; d) imposto de indústrias e profissões – que recaía sobre o exercício de qualquer atividade lucrativa, inclusive a venda de produtos, mercadorias e prestação de serviços, de competência municipal; e) imposto sobre a transmissão imobiliária "*inter vivos*", que tributava a venda de bens imóveis, inclusive a sua incorporação ao capital das sociedades, de competência dos municípios. Posteriormente, em virtude da situação econômica do país na época, o Governo criou o "Programa de Ação Econômica do Governo, 1964-1966", tendo início a reformulação do sistema tributário voltado à tributação de vendas, introduzindo a técnica da tributação sobre o valor acrescido[900].

[898] COSTA, Alcides Jorge. *Op.cit*., p. 06.
[899] Idem, p.20.
[900] MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op.cit*., p. 65.

Em agosto de 1964, o professor *Carl Shoup*, a convite do Governo, elaborou um estudo sobre o sistema tributário, e concluiu pela necessidade da introdução de ampla técnica do valor agregado em nosso sistema. A influência da doutrina de *Carl Shoup* para a substituição da antiga técnica cumulativa pela tributação sobre o valor agregado foi decisiva.[901]

Posteriormente, foi constituída uma Comissão Especial para elaborar um Ante-projeto de Reforma da discriminação constitucional de rendas, e que adotou expressamente a concepção de um sistema tributário *"(...) uno e nacional, não mais se admitindo a coexistência de três sistemas tributários autônomos (federal, estadual e municipal) como se fossem três campos supostamente estanques, separados, sem entrosamento algum"*. Outra premissa da Comissão Especial foi a de classificar os impostos pelas suas bases econômicas, e não mais admitiam *"(...) fatos geradores assentados em simples denominações jurídicas, sem referência alguma a seu conteúdo econômico"*. [902]

Em decorrência dessas premissas, foram instituídos os seguintes impostos – que substituíram os impostos sobre a circulação de bens e serviços previstos na CF de 1946: a) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores; b) imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários; c) imposto sobre serviços de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal; d) imposto sobre serviços de qualquer natureza. Foram mantidos os impostos sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, energia elétrica e minerais do país com incidência monofásica na "produção-circulação-consumo". Essa estrutura tipológica tinha como característica a classificação em face de critérios jurídicos[903].

Essa estrutura supramencionada foi sucedida pela EC 18, de 1965, e concedeu os contornos da tributação sobre vendas no Brasil, agora com a adesão de ampla técnica sobre o valor agregado. Com a EC 18 de 1965, o sistema de tributação sobre vendas no Brasil teve a seguinte estrutura, baseada em critérios econômicos, diferentemente da CF de 1946: a) na categoria dos impostos sobre comércio exterior, foi criado o Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros, de competência da União; b) imposto

[901] O estudo de *Carl Shoup* sobre o nosso sistema tributário foi publicado no Brasil e influenciou grandemente a introdução da sistemática em nosso sistema. *SHOUP, Carl.* **O Sistema Tributário Brasileiro**. Comissão de Reforma Tributária da Fazenda. FGV: São Paulo, 1965, p. 71 e ss.
[902] MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op.cit*., p. 65.
[903] *Idem*, p. 66.

sobre operações relativas à circulação de mercadorias, desde que realizadas por comerciantes, industriais e produtores, cuja natureza era não cumulativa, e de competência estadual; c) imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência municipal; d) imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, de competência da União; e) imposto sobre serviços de transportes e comunicações, de competência da União, salvo os estritamente municipais; f) imposto sobre produção, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, de competência da União; g) imposto sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica, de competência da União; h) imposto sobre produção, circulação ou consumo de minerais do país, de competência da União.[904]

Dessa forma, foi instituída a técnica do valor agregado nos Impostos sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias realizadas por comerciantes e industriais, e prevista no artigo 12, § 2º da EC 18 de 1965, e mantida na Constituição de 1967, art. 24, II, e de 1969 – art. 23, II.[905]

Ademais, foram criadas também algumas "contribuições especiais", de competência da União[906], que acabaram por se traduzir em verdadeiros "impostos indiretos sobre o consumo"[907]. Nesse rol podemos citar a COFINS, o PIS/PASEP e a CIDE Petróleo, bem como a Contribuição na Folha para o Salário Educação[908]. Tal diferenciação será fundamental para a discussão da viabilidade da harmonização fiscal no próprio Brasil. Muito embora não seja o objetivo deste estudo analisar tais tributos, é importante mencionar pelo menos a sua existência no ordenamento jurídico brasileiro, e, nesse sentido, sobre as "Contribuições Sociais Exóticas", Ricardo Lobo Tôrres contextualiza:

> (...) A partir de 1970, foram criadas algumas contribuições sociais exóticas, genuinamente brasileiras, que não encontram paralelo na monta do direito tributário das nações cultas ou incultas. Já em 1970 foi instituído o PIS (Lei

[904] MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op.cit*., p. 66.
[905] *Idem*, p. 67-68.
[906] São instituídas com fundamento no Art. 149, Constituição Federal. Caput.
[907] Adotamos para os fins do presente trabalho a teoria tripartida quanto à classificação jurídica dos tributos. Desta forma, em nossa concepção, as espécies tributárias são as seguintes: impostos, taxas e contribuições de melhoria, que, aliás, é prevalecente na doutrina espanhola e latino-americana, bem como italiana. SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário.** 6º Edição. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 136-137, ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6º Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 111-117; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 17º Edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 29; *LAPATZA, José Juan Ferreiro*. **Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo.** Barueri-SP: Manole; Marcial Pons: Espanha, 2007 p. 153-163.
[908] TORRES, Ricardo Lobo**. É possível a criação de um IVA no Brasil?** *Op.cit*.,p. 07.

> Complementar nº 08, de 07.09.1970), logo após complementado pelo PASEP (Lei Complementar nº 03.12.1970, destinados a financiar fundos de amparos a trabalhadores e funcionários públicos. Em 1982 criou-se o FINSOCIAL (Fundo de Investimento Social, pelo Decreto-Lei 1.940, de 25.05.1982), destinado a eliminar os bolsões de miséria do país. O tributo se transformou na COFINS (Lei Complementar nº 70, de 30.12.91). Mas além desses tributos, que mais de perto nos interessam, foram criadas ulteriormente, sob o pálio da Constituição Federal (art. 149), e de algumas Emendas Constitucionais, algumas contribuições anômalas: A Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição sobre Movimentação Financeira (CPMF) e a contribuição do importador de bens e serviços do exterior, ou de quem a lei equiparar (PIS-PASEP e COFINS sobre a importação de serviços). Algumas causas explicam esta anomalia: a) transferia-se a responsabilidade pelo pagamento do tributo ao empresariado ou para a sociedade em geral, retirando dos ombros dos beneficiários da seguridade social o ônus financeiro da tributação e tornando-a invisível; b) ladeava-se a obrigação constitucional do repasse do produto da arrecadação aos Estados e Municípios, pois a União se apossava da totalidade dos recursos. Quer dizer: criou-se um perverso sistema de impostos com destinação especial, distorcendo-se inteiramente a natureza e a finalidade das contribuições sociais. O Supremo Tribunal Federal se recusou a dar-lhes a natureza de impostos, declarando que devem observar o regime das contribuições. Mas do ponto de vista econômico, é inegável que as exóticas contribuições sociais operam como impostos com destinação especial (*Zwecksteuern, imposte di scopo*), fundando-se em princípios típicos de impostos (capacidade contributiva).[909]

Sobre as citadas contribuições sociais, *Hugo González Cano* acentua que também devem ser lembradas as diversas contribuições para a "Seguridade Social" do Brasil, que na realidade funcionam como verdadeiros impostos gerais sobre o consumo do "tipo cascata", já que são pagos pelas empresas com base no faturamento. Assim ocorre com o COFINS e com o PIS-PASEP, que tiveram a carga tributária aumentada nos últimos anos para ajudar a melhorar as "finanças" do Governo Federal, ao mesmo tempo em que foi anteriormente aprovada – e posteriormente revogada - a criação da Contribuição sobre os Movimentos Financieros (CPMF), ou imposto sobre os cheques, como é conhecido em outros países da região.

A respeito da COFINS (Contribuição sobre o fundo de investimento social, devemos destacar que, ainda que possua destinação prevista juridicamente, na realidade,

---

[909]As Contribuições Sociais do PIS-PASEP e COFINS obedecem *" (...) diversos regimes de base de cálculo, a saber: a cumulatividade de incidências, que se faz com fulcro na Lei 9718.98, preservada pelos artigos 8º e 10 das Leis 10.673-2002 e 10.833-2003, respectivamente e ainda aplicável a grande parcela das empresas brasileiras; b) a cobrança monofásica, autorizada pelo art. 149, § 4º da Constituição Federal, na redação da EC 33-00; c) a não cumulatividade introduzida pelas Leis 10.637-2002 e 10.833-2003 e 10.865-2004, na forma da autorização do artigo 195, § 12, da CF"*. Ademais *"(...) De modo que a proliferação das exóticas contribuições sociais não-cumulativas provocou inúmeros desajustes no sistema de incidências sobre a circulação de riquezas (...)"*.**É possível a criação de um IVA no Brasil?** *Op.cit*., p. 08 No mesmo sentido *Hugo González Cano*, na análise comparada das contribuições sociais nos países do MERCOSUL. *CANO, Hugo González*. ***Informe sobre la Situación actual de la tributación en Los Países Miembros del Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay Y Uruguay).*** *Banco Interamericano de Desarrollo – BID.* Buenos Aires: Mimeo, 2001, p. 23-24.

trata-se de imposto de vendas tipo cascata (plurifásico, acumulativo), já que as matérias tributáveis relativas à "contribuição" são as vendas e as prestações de serviços das empresas, ou pessoas jurídicas.

Por outro lado, a Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS-PASEP), que também é cobrado pelas empresas e, atualmente, sobre uma gama maior de sujeitos pasivos, apresenta uma estrutura mais "híbrida" que a COFINS, já que adota várias bases de cálculo diversas. Não obstante, como tende a predominar a base de cálculo relativa ao faturamento, pode também ser considerada, segundo *González Cano*, como sendo um imposto sobre vendas "em cascata". Atualmente ocorreu alargamento no rol de sujeitos pasivos do PIS-PASEP *"(…) Ainda que não se trate de um imposto geral sobre o consumo (…)"*.[910]

Por outro lado, o ICM, instituído no ano de 1965, incidia em todas as operações de circulação de mercadorias – nas operações realizadas por industriais, comerciantes e produtores - adotando a técnica de não-cumulatividade através de *"(...) abatimentos globais do tributo pago nas operações anteriores ao mesmo ou a outros Estados"* Dentre os principais argumentos da inclusão do ICM: no sistema brasileiro: a) combate à verticalização das empresas; b) dificuldade de exportação de produtos cuja incidência seguia o sistema "em cascata", onerando fortemente o valor dos produtos; c) defesa do federalismo, pois a criação de um tributo mais simples assegurava a partilha tributária entre Estados produtores e consumidores, garantindo incidência fiscal eficiente nas operações estaduais[911].

Ricardo Lobo Torres destaca que alguns problemas intertemporais surgiram no momento da substituição do IVC pelo ICM: a) direitos adquiridos pelos contribuintes no regime do IVC teriam de ser transferidos para o do beneficiário, *"(...) pois no fundo se tratava do mesmo imposto que ocupava papel de tanto relevo na arrecadação dos Estados membros (...)"*, já que a principal diferença estava – como afirmou a doutrina e posteriormente o STF – o modo de incidência do tributo; b) inexistência de créditos fiscais nas compras efetuadas no período de vigência do IVC, o que impedia a compensação com o ICM devido nos primeiros meses de sua implantação. O caso foi "resolvido" pelo legislador, que reconheceu a figura do "crédito simbólico" destinado a estabilizar o problema criado com a mudança dos regimes tributários; c) parte da

[910] *CANO, Hugo González*. ***Informe sobre la Situación actual de la tributación en Los Países Miembros del Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay Y Uruguay)***. *Op.cit*.,p. 23-24
[911] *Idem*, p. 21-22.

doutrina – após a criação do ICM – passa a defender que o ICM não era de fato um imposto sobre o valor acrescido – pois não incidia rigorosamente sobre o valor acrescido em cada etapa da circulação de mercadoria[912]; d) quanto à não-cumulatividade, a doutrina, a jurisprudência e a legislação no Brasil afastaram-se dos princípios inerentes ao modelo de IVA construído na doutrina estrangeira; i) legislação brasileira: em diversas oportunidades se afastou do modelo estrangeiro. Nesse sentido, revela Lobo Torres que *"(...) no início da implementação do imposto não-cumulativo optou pelo regime do crédito físico, embora na França já se adotasse o crédito financeiro"*.[913] Somente com a Lei Kandir – LC 87/96, e com a complementação trazida pela LC 102/2001, o sistema brasileiro aproximou-se do modelo europeu; ii) jurisprudência: o STF distanciou-se diversas vezes da técnica da não-cumulatividade, concedendo ao ICMS e ao IPI *"(...) as características da incidência em cascata"*[914]; d) doutrina: a doutrina "positivista" passou a desconsiderar aspectos econômicos *"(...) ínsitos na tributação da circulação de riqueza (...)"*, garantindo o descompasso com a doutrina estrangeira.

Quanto à tributação sobre prestação de serviços, que inicialmente era reservada apenas aos Municípios – com a denominação de Impostos sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS) -, passa posteriormente a incluir nas hipóteses de incidência do ICMS a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação.

Atualmente, apontando para os aspectos econômicos da classificação dos tributos, Ricardo Lobo Torres destaca que o Sistema Tributário Nacional apresenta a seguinte classificação: a) impostos sobre a produção e a circulação de bens e serviços - ICMS, IPI e ISS -; b) contribuições sociais sobre o faturamento, cumulativas ou não - PIS/PASEP e COFINS.

---

[912] Na opinião de Ricardo Lobo Torres, o ponto de vista explanado pela doutrina, sobre a não identificação do ICM com o IVA *"(...) segregou o tributo brasileiro do conjunto dos impostos não-cumulativos na maior parte dos países do bloco econômico do Ocidente, reservando-lhe uma interpretação restritiva, desvinculada dos princípios que informam o IVA, como adiante se verá. Criou-se inclusive a interpretação desconhecida no direito comparado – que jamais foi adotada pelo STF, ressalve-se – de que o fato gerador do tributo teria que ser uma operação jurídica de circulação de mercadorias"*. LOBO TORRES, Ricardo. **É possível a criação de um IVA no Brasil?** *Op.cit*., p. 23.

[913] LOBO TORRES, Ricardo. **É possível a criação de um IVA no Brasil?** *Op.cit*., p. 23.

[914] Segundo a opinião de Ricardo Lobo Torres: *"(...) Tornou-se imprescindível a correção legislativa de tal jurisprudência, mediante a edição de emendas constitucionais revocatórias da interpretação equivocada da Corte Suprema, que desconsiderava aspectos estruturais do imposto, como aconteceu com a EC nº 23/83, conhecida como Emenda Passos Porto, que, dentre outras medidas, proibiu a utilização de créditos fiscais nos casos de operações anteriores isentas. Nada obstante, o STF continuou a reconhecer a possibilidade de creditamento do IPI não pago em razão de isenção ou alíquota zero, tendência que só agora começa a se reverter"*. *Idem*.

Gradativamente, como esclarece Lobo Torres, o IVA *"(...) foi se aclimatando no Brasil, chegando hoje a posição de grande confluência com os nossos impostos não-cumulativos"*.

4.11. A Implantação do IVA Comunitário – Comunidade Econômica Européia.

Após o sucesso da implantação do IVA – TVA – na França, que substituiu o antigo imposto global sobre a produção, inicia-se – na Europa e no resto do planeta - uma tendência geral de adoção da sistemática do valor agregado nos ordenamentos jurídicos, pelas vantagens já evidenciadas. Com base nessas perspectivas de aprimoramento dos impostos incidentes sobre vendas nos ordenamentos jurídicos nacionais, a Comunidade Econômica Européia, em 1960, autorizou a criação do Comitê *Newmark* para estudar os sistemas de tributação de diversos ordenamentos jurídicos – notadamente os europeus – e com o objetivo previamente estipulado de fornecer um dados que pudessem contribuir para a adoção de um sistema tributário integrado, do ponto de vista econômico-financeiro.[915]

O Comitê *Newmark*, após analisar detidamente diversos ordenamentos jurídico-tributários e as estruturas econômico-fiscais de cada país, recomendou – no âmbito da tributação sobre vendas – ou sobre o consumo – a sistemática do valor agregado para o setor atacadista, que poderia ser complementado por um imposto especial sobre o consumo – as *accises*, ou *excises* – monofásicos – ao setor varejista.

Como já vimos, o Comitê *Newmark* acabou influenciando as medidas comunitárias assumidas pela Comissão Européia, e deu o impulso teórico necessário para a implantação da política fiscal comunitária européia[916].

Essa influência foi verificada na aprovação da Primeira Diretiva IVA, criada em 1967, com base nos artigos 99 e 100 do Tratado de Roma, cuja transcrição do "preâmbulo" destacou claramente as intenções da Política Fiscal Comunitária Européia na época. Assim, a Diretiva foi elaborada com o objetivo específico de estabeler de uma política fiscal baseada na harmonização legislativa dos impostos sobre o consumo –

---

[915] *CORREA, Arlindo.* **O IVA na União Européia - As Dificuldades do Processo de Harmonização.** *Op.cit.*, p. 225.
[916] Dentre os principais exemplos, o Relatório *Newmark* e o Relatório *Tinbergen*, já citados no estudo.

com introdução do sistema de valor agregado – e voltado ao objetivo geral de alcançar o mercado comum europeu[917].

Como lembra Fábio Luiz Gomes, a principal motivação que levou à adoção a do Imposto sobre o Valor Agregado decorria da premissa de que garantiria uma *"(...) uma neutralidade fiscal pelo fato de não ser cumulativo, e os administrados como sujeitos passivos, suportavam carga tributária menor. Assim foi amplamente difundido em outros países"*[918].

O IVA Europeu guarda a peculiaridade de ser um imposto comum no território[919] da União Européia, sendo que todos os países membros adotaram o imposto único geral sobre o consumo, nos termos das Diretivas emanadas pelos organismos supranacionais, que são dispositivos normativos intracomunitários destinados à harmonização da estrutura legislativa dos países membros. Várias foram as Diretivas criadas especificamente para a progressiva harmonização das legislações tributárias em matéria de IVA, sendo que destacamos a Primeira Diretiva IVA e a Segunda Diretiva IVA, publicadas respectivamente em 1967, e a Sexta Diretiva IVA, publicada em 1970,

---

[917] Transcrevemos trecho do Preâmbulo da Primeira Diretiva pela exposição clara das intenções integrativas – e harmonizadoras – da política fiscal européia: "*Considerando que o objetivo essencial do Tratado é instituir, no âmbito de uma união econômica, um mercado comum, que permita uma concorrência sã e apresente características análogas às de um mercado interno; Considerando que a realização de tal objetivo pressupõe a aplicação prévia, 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 das mercadorias e dos serviços ao mercado comum; Considerando que as legislações em vigor não correspondem às exigências referidas; que é, portanto, do interesse do mercado comum realizar uma harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios a fim de eliminar, tanto quanto possível, os fatores que possam falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário, e de modo a permitir que se atinja em seguida o objetivo da supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros; Considerando que dos estudos efetuados resultou que a harmonização deve conduzir à eliminação dos sistemas de impostos cumulativos em cascata e à adoção, por parte de todos os Estados-membros, de um sistema comum sobre o valor acrescentado; Considerando que um sistema de imposto sobre o valor acrescentado consegue a maior simplicidade e a maior 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; que, por conseqüência, é do interesse do mercado comum e dos Estados-membros adotar um sistema comum que se aplique ao comércio e ao retalho (...)"*. **Primeira Diretiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados- membros respeitantes aos impostos sobre o volume dos negócios.** *JO 71 de 14.4.1967, p. 1301—1303 (DE, FR, IT, NL).*

[918] GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** *Op.cit.,* p. 25-26.

[919] *GROUPE REVUE FIDUCIAIRE.* ***La TVA dans Les Opérations internationales.*** *Guide de Gestion RF. Paris. Franc: 2004, p. 09.* O IVA também é atualmente adotado pelos 27 membros da União Européia, com apenas algumas exceções no território comunitário, a exemplo de algumas Ilhas e determinadas parcelas continentais. Em 2007, Bulgária e Romênia se tornam membros da União Européia, através do Tratado de Adesão no mesmo ano. Conseqüentemente adotaram o IVA intracomunitário.

muito embora tenham sido publicadas outras Diretivas posteriormente, visando impulsionar a integração tributária na Comunidade Européia[920].

Nesse sentido, a Comissão Européia pontua brevíssimo contexto histórico do IVA comunitário:

> (...) O IVA foi introduzido na Comunidade Econômica Européia a partir de 1970 pelas primeira e segunda diretivas respeitantes ao IVA, substituindo os diferentes impostos na produção e no consumo aplicados até então pelos Estados-Membros. Esses impostos, pelo seu efeito cumulativo ou «em cascata», constituíam um obstáculo às trocas comerciais — nomeadamente em caso de importação/exportação entre Estados-Membros — dificultando a determinação exata do montante do imposto incluído no preço dos bens e dos serviços. O IVA, pelo contrário, tem a vantagem de permitir o cálculo exato da componente fiscal de um produto em todas as fases da cadeia de produção ou de distribuição. O IVA foi selecionado como forma de imposto indireto dado que evita o efeito cumulativo dos impostos em cascata e assegura a neutralidade fiscal, tanto no plano interno como nas trocas comerciais entre os Estados--Membros e com os países terceiros. A decisão, tomada em 1970, de afetar ao financiamento do orçamento comunitário, na qualidade de recurso próprio, uma percentagem da receita do IVA, calculada a partir de uma base harmonizada, deu um impulso à harmonização do IVA. A Sexta Diretiva respeitante ao IVA (77/388/CEE) teve como efeito garantir que o imposto abrangesse as mesmas transações em todos os Estados-Membros, a fim que estes contribuam numa base comum para o financiamento comunitário. A diretiva determinou uma matéria coletável comum e constitui um verdadeiro quadro legislativo com definições comunitárias. Por outro lado, permitiu o estabelecimento de um programa de trabalho orientado para um objetivo já previsto na primeira diretiva respeitante ao IVA: a supressão das «fronteiras fiscais (...). [921]

---

[920] A Primeira Diretiva do IVA foi aprovada em 11 de abril de 1967, n. 71, e publicada no dia 14 de abril de 1967, e limitou sua atuação à imposição da adoção do IVA em todos os países membros, com prazo limite fixado para o dia 1 de janeiro de 1970. No entanto, o prazo estipulado não foi suficiente para boa parte dos países adaptarem seus sistemas tributários ao novo regime tributário. Nesse sentido, a Bélgica só aderiu ao sistema no ano de 1971, ao passo que a Itália aderiu ao sistema no ano de 1973. Com base nessa prerrogativa, em 1967 a Dinamarca adota o IVA e, em 1968 a Alemanha. Posteriormente, em 1970 Luxemburgo também introduz o IVA em seu sistema. Dinamarca e França, em 1967. Irlanda em 1972. Inglaterra, em Abril de 1973. Logo, efetivamente, no ano de 1973 foi considerado definitivamente implantado o sistema IVA no âmbito dos países membros da Comunidade. Mesmo com as dificuldades iniciais verificadas, foi aprovada a Segunda Diretiva IVA, publicada no dia 14 de abril de 1967, que estruturou o IVA harmonizado – ainda que não totalmente - no seio da Comunidade Econômica Européia. Porém, a Segunda Diretiva manteve algumas aberturas para a legislação nacional, dentre as quais a peculiaridade de não existir *determinação par*a as isenções, bem como a não imposição da mesma tributação geral dos serviços. Posteriormente, a Sexta Diretiva do IVA, de 17 de maio de 1977 - 77/388/CEE -, estabeleceu o sistema comum do IVA, bem como uma base imponível uniforme em todo o território comunitário, sem adentrar na fixação dos tipos de gravame. *A Sexta Diretiva foi considerada como o texto essencial do primeiro imposto comunitário e dispõe como os Estados regularão os direitos e os deveres relacionados com esse imposto, nas diversas legislações.* NAKAYAMA, Juliana Kyosen **O Imposto sobre o Valor Agregado na União Européia.** UNOPAR Cent. Ciências Juríd. Empres. Vol. 3., n. 1. Londrina-PR: març-2002 p. 20-21; *CORREA, Arlindo*. ***Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).*** *Op.cit*., p. 20 e ss; *DUE, John F*. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. *Op.cit*., p. 167 e ss; GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul**. *Op.cit*., p.290-293.

[921] COMISSÃO EUROPÉIA. **A Política Fiscal na União Européia.** A Europa em Movimento. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Européias, 2000. Disponível em: <http://europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/17/txt_pt.pdf> (último acesso em 20.02.2008)**,** p. 12-14.

Portanto, a União Europeía não impõe o IVA diretamente, mas através de Diretivas – que são instrumentos normativos comunitários com certa margem de liberdade para os legisladores nacionais inserirem a sistemática apresentada na Diretiva em seus próprios sistemas tributários. Logo, a União Européia não impõe o IVA diretamente, já que a Comissão Européia, órgão supranacional da União, através das Diretivas -ou Diretrizes -, estabelece os parâmetros para instituição do IVA nos países membros, com certa margem de discricionariedade aos governos nacionais, mas também com fortes parcelas de obrigatoriedade.[922]

4.11.1. Objetivos da Harmonização Fiscal na União Européia.

Conforme o enunciado do artigo 3 do Tratado de Roma, o objetivo expresso, em sede fiscal, é a harmonização dos sistemas fiscais dos países membros visando o estabelecimento de um mercado único em que estejam assegurados a livre circulação de pessoas, capitais, mercadorias e serviços, possibilitando um regime comum não discriminatório entre os países membros. Mas tal objetivo necessita de uma série de alterações importantes nos sistemas fiscais dos países membros da Comunidade Européia. Nesse sentido, em matéria fiscal, as medidas foram referentes à harmonização dos sistemas fiscais nos países membros para estabelecer um mercado único baseado na livre circulação das pessoas, mercadorias, serviços e capitais entre os distintos países, assim como um regime comum não discriminatório de concorrência. Esses objetivos podem ser alcançados através da adoção de determinadas alterações estruturais específicas. Nesse sentido, algumas dessas alterações foram sintetizadas por *Luiz Manuel Alonso González, Juan Francisco Corona Ramón* e *Francisco Valera Tabueña*:[923]

a) **Abolição das tarifas aduaneiras**. Em 1968, as tarifas incidentes sobre bens móveis que circulavam entre os países membros foram abolidas, estabelecendo-se a Tarifa Externa Comum – e consolidando a União Aduaneira Européia – para importações de terceiros países.

[922]*LICCARDO, Gaetano.* ***Le Fonti Comunitarie del Diritto Tributario****. In: UCKMAR, Antonio; UCKMAR, Victor. Il Diritto Tributário. Serie I. Volume LXXXIX. Atti del Convegno. I Settanta anni di "Diritto e pratica Tributaria" (Genova 2-3 luglio 1999). Genova: CEDAM, 2000,* p. 231 e ss.
[923]*ALONSO GONZÁLEZ, Luiz Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA TABUEÑA, Francisco. Op.cit.,* p. 04.

No entanto, permaneceram medidas de efeitos equivalentes, tais como barreiras técnicas, regulamentações sanitárias, relativas à segurança, políticas internas protecionistas, etc.

b) **Harmonização dos impostos indiretos.** A harmonização da tributação indireta volta-se à supressão das distorções fiscais, que requer ajustes fronteiriços – de maneira que a compensação de impostos seja uniforme no âmbito comunitário, através de uma base tributária uniforme no imposto sobre o valor agregado. Essa medida foi alcançada através da publicação da Sexta Diretiva IVA, de 1977, garantindo a harmonização na área relativa à base tributável, e das modalidades de arrecadação tributária dos impostos sobre o consumo específicos, não obstante ainda existirem diferenças entre os países membros.

c) **Desaparecimento das fronteiras fiscais.** Essa medida é prioridade para alcançar o mercado interno único, sendo que cada mercado interno nacional deverá suprimir as barreiras fiscais, de qualquer natureza, o que requer alinhamento maior nos impostos que incidem sobre a circulação – econômica, dentre os quais os impostos gerais e os especiais sobre o consumo.

d) **Aproximação de cargas tributárias que gravam a utilização do capital.** A liberdade na circulação de capitais no âmbito da União exige a harmonização de determinados impostos que incidem sobre esses capitais, tais como os impostos sobre transmissões patrimoniais, operações societárias, os impostos sobre sociedades, retenções, etc.

e) **Aproximação da tributação sobre pessoas físicas.** Ainda que esta medida não tenha máxima urgência para a integração fiscal e a consolidação do mercado único, a coordenação dos impostos sobre a renda, e dos sistemas de seguridade social, pode ser considerada para medidas de aproximações futuras, visando, sobretudo, complementar a garantia de liberdade de circulação de pessoas – notadamente trabalhadores -, ajudando a evitar a dupla tributação sobre o fluxo de trabalhadores que vivem em “fronteiras”.

4.11.2. As Diretivas IVA.

A Primeira Diretiva apresentava somente 6 artigos – bastante sucintos – e que demonstrava mais a intenção expressa em modificar a sistemática da imposição do consumo comunitária do que fornecia uma proposta estrutural detalhada dessa nova sistemática fiscal comunitária. Destacaremos os três primeiros, decididamente os mais relevantes[924].

O artigo 1º da Primeira Diretiva fixou a necessidade de substituição dos impostos sobre a venda nos países membros por um imposto sobre o valor agregado, fixando data limite para a substituição – 1970, impedindo também a possibilidade de qualquer medida de compensação fixa na importação ou exportação relativamente ao imposto sobre o volume de negócios, no que diz respeito às trocas comerciais entre países membros.

Já o artigo 2º estabeleceu a estrutura do IVA comunitário. Fixou o "princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado" que consiste em aplicar "*(...) aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e distribuição anterior à fase de tributação"*.

O segundo parágrafo do artigo 2º determinava que em cada transação o IVA fosse calculado sobre o preço do bem ou do serviço à alíquota aplicável ao respectivo bem ou serviço, que é exigível, com a prévia dedução do montante do valor do IVA *"(...) que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço" (...).* Ainda, estabelecia o âmbito de aplicação do sistema comum do IVA, que se estenderia até o estágio do *"(...) do comércio a retalho, inclusive"*. [925]

Se o artigo 1º prescrevia a harmonização fiscal baseada na implantação do IVA, e o artigo 2º fornecia a gênese da estrutura comunitária do IVA, o artigo 3º já fixava a necessidade do estabelecimento de uma "segunda diretiva" destinada a estruturar – e aprofundar a sistemática do IVA no âmbito da Comunidade.

---

[924] **1º Diretiva IVA** *(Publicada no* Jornal Oficial nº 071 de 14/04/1967 p. 1301 – 1303) *<http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=1967&nu_doc=227>* (último acesso em 08/08/205).

[925] Ainda, o terceiro parágrafo do artigo 2º estabelecia a possibilidade de limitar a aplicação do sistema do IVA*: "Todavia, até ao momento da supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros, estes últimos têm a faculdade, sem prejuízo da consulta prevista no artigo 5º, de aplicar tal sistema só até ao estágio do comércio por grosso, inclusive, e de aplicar, se for caso disso, ao estágio do comércio a retalho ou ao estágio anterior a este, um imposto complementar autônomo"*.

Com base no artigo 3º da 1º Diretiva IVA, no ano de 1967 foi publicada a 2º Diretiva "IVA" (67/228/CEE)[926], que apresentou o manifesto sentido de desenvolver a estruturação da aplicação da sistemática do IVA nos países membros – e conseqüentemente, aprofundar a "harmonização fiscal indireta". Voltou-se expressamente à estruturação do âmbito de aplicação do IVA nos países membros.

Assim, se por um lado, a Primeira Diretiva (67/227/CEE) deu o primeiro passo na Harmonização de legislações, a Segunda Diretiva (67/228/CEE) forneceu a estrutura, as matérias que seriam tributáveis pelo IVA, os princípios gerais e as modalidades de aplicação do sistema fiscal comum. Já a Terceira Diretiva (69/463/CEE, JOCE n. L 320, de 20.12.1969) limitou-se a prorrogar os prazos para a adoção do IVA para 1972 - art.1° -, que estava previsto originalmente no artigo 1º da Primeira Diretiva, já que anteriormente o prazo estava previsto para 1970. Na seqüência, a Quarta Diretiva do Conselho (71/401/CEE; JOCE n. L 283, de 24.12.1971) acrescentou mais 6 meses de prazo à Itália, que até o momento não havia conseguido implantar a sistemática do IVA. Já a Quinta Diretiva do Conselho (72/250/CEEE, JOCE n. L 162, de 18.07 de 1972) estabeleceu novamente mais seis meses de prazo à Itália[927].

Nesse sentido, *Arlindo Correa*[928] destaca que o processo de harmonização fiscal europeu teve três etapas primordiais: a) Tratado de Roma - art. 95º e 99º -, [929] que dispôs sobre a necessidade de se estabelecer a harmonização fiscal em matéria de impostos "indiretos", dando início ao processo harmonizador, e pondo em destaque o princípio da não discriminação tributária de bens e serviços no âmbito do comércio comunitário; b) a segunda fase foi caracterizada pela Primeira e Segunda Diretivas IVA, que vincularam no âmbito comunitário a necessidade da harmonização nessa área da tributação, impondo a substituição dos antigos impostos incidentes sobre o volume de negócios para um imposto comum que seguisse os pressupostos previstos nos dois dispositivos[930]; c) a terceira fase[931] evolutiva veio com a publicação da Sexta Diretiva IVA – a mais importante – em matéria de harmonização fiscal – destinada a uniformizar a base de cálculo e a matéria tributável do IVA.

---

[926] Segunda Diretiva do Conselho de 11.04.1967, em matéria de harmonização das legislações do Estados Membros relativas aos impostos sobre volume de negócios – estrutura e modalidade de aplicação do sistema comum de impostos sobre o valor acrescentado (67/228/CEE).
[927] *CORREA, Arlindo*. ***Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).*** *Op.cit*., p. 20 e ss
[928] _____. **O IVA na União Européia - As Dificuldades do Processo de Harmonização.** *Op.cit*., p. 223-224.
[929] *Idem*, p. 223.
[930] *Ibidem*, p. 233-224.
[931] *Ibidem*, p. 224.

4.11.2.1. A Sexta Diretiva IVA

Em 17 de maio de 1977, A Sexta Diretiva IVA (77/388/CEE)[932] veio para efetivamente estruturar o sistema comum de imposição sobre o valor acrescentado na Comunidade Européia apresentando as conceituações necessárias para esse objetivo.

O artigo 1º da Sexta Diretiva prescreveu a obrigatoriedade da adaptação dos regimes jurídico-tributários nacionais do IVA comunitário às disposições da Sexta Diretiva, dispondo que os mesmos teriam que adotar as medidas legislativas, regulamentares e administrativas que se fizessem necessárias para adaptar sua estrutura fiscal até o período de 1 de janeiro de 1978.

Já o artigo 2º dispôs sobre matéria que se incluiria nas hipóteses de incidência dos IVAs nacionais, que sujeitava ao IVA, respectivamente: a) *"As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país , por um sujeito passivo agindo nessa qualidade";* b) *"As importações de bens"* .

O artigo 3º destacou o âmbito territorial em que estaria vigente a aplicação do sistema comum do IVA, que na realidade, era praticamente todo o território comunitário – a soma dos territórios dos países membros. No entanto, o mesmo artigo também apresentou exceções – territórios em que o sistema comum não seria implantado, inicialmente: a) República Federal da Alemanha: Ilha de *Helgoland*, Território de *Busingen*; b) Reino da Dinamarca: Groelândia; c) República Italiana: *Livigno, Campione d'Italia* , as águas nacionais do Lago *de Lugano* . Logo, nem todo território comunitário estava sujeito à imposição do IVA, em conformidade com os dispositivos previstos na Sexta Diretiva.

O artigo 4º definiu os sujeitos passivos do IVA, segundo o qual entendeu-se por sujeito passivo, qualquer pessoa que exercesse de maneira independente e em qualquer lugar uma das atividades econômicas previstas – atividades de produção, comercialização ou de prestação de serviços, incluindo atividades extrativas, agrícolas e as das prestações de serviços, e as relativas as profissões liberais ou equiparadas, sendo também incluída a exploração de bem corpóreo ou incorpóreo com finalidade de lucro com caráter permanente – independente da finalidade ou do resultado dessa atividade. Por sua vez, os artigos 5º, 6º e 7º conceituam as operações tributáveis – respectivamente

[932] Sexta diretiva IVA, (*Jornal Oficial nº L 145 de 13/06/1977 p. 0001 – 0040. Edição especial portuguesa: Capítulo 09 Fascículo 1 p. 0054*). D*isponível em:* <*http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=1977&nu_doc=388*> *(último acesso em 08/11/08)*

a entrega de bens, a prestação de serviços e a importação de bens – incluídas na materialidade do IVA. Já os artigos 8º e 9º estabeleceram o local das operações tributáveis.

Por sua vez, o artigo 10 definiu o "fato gerador" e a "exigibilidade" do imposto: *a) "Por fato gerador do imposto entende-se o fato mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto";* b) *"Por exigibilidade do imposto entende-se o direito que o fisco pode fazer valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido"*. Já o artigo 11 estabeleceu as bases de cálculo do imposto – matéria coletável na terminologia da Diretiva –, e o artigo 12 fixou as alíquotas aplicáveis. Os artigos 13 à 16 estabelecem as situações isentas do IVA. Já o artigo 17 define o direito de dedução – compensação – do tributo, que surge *"(...)no momento em que o imposto dedutível se torna exigível (...)"*, sendo que o artigo 18, 19 e 20 dispõem sobre os procedimentos para a compensação do imposto.

Enfim, a Diretiva IVA contém cerca de 40 artigos – excluindo anexos – e procurou dar um tratamento amplo e pormenorizado ao regime comum do IVA, deixando pouca flexibilidade na adaptação aos ordenamentos jurídicos internos. Esse tratamento extensivo – se por um lado deixou expressa a intenção da Comunidade em uniformizar a base tributável e a estrutura do IVA nos ordenamentos jurídicos – por outro acabou levando alguns países a evidentes dificuldades para alcançar as metas estabelecidas pela Diretiva.

Citamos, por exemplo, o artigo 22º que estabelecia as obrigações dos contribuintes: a) Os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade como sujeitos passivos; b) Os sujeitos passivos devem possuir uma contabilidade suficientemente pormenorizada, de modo a permitir a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela Administração Fiscal.

A dificuldade de harmonização dos procedimentos relativos aos contribuintes também demonstrou algumas falhas na disposição comunitária da Sexta Diretiva. Mas levando em consideração o objetivo almejado pelo dispositivo, parece que a Sexta Diretiva alcançou em maior parte o êxito pretendido. Como a Comunidade Européia foi gradativamente ganhando mais membros – e as relações intracomunitárias – e internacionais – foram se modificando ao longo do tempo, pareceu razoável a estipulação de seguidas Diretivas destinadas à harmonização – e adaptação - progressiva do sistema de tributação sobre o consumo europeu. Analisando historicamente a Sexta

Diretiva, parece razoável admitir que esta forneceu a base da estrutura legislativa que o IVA comunitário deveria apresentar – uniformizando a base de cálculo e harmonização as operações que estariam sujeitas ao tributo. Abriu, portanto, o campo para posteriores aprimoramentos, o que de fato ocorreu com sucessivas diretivas e atos comunitários elaborados pelos organismos supranacionais da Comunidade.

4.11.3. Dificuldades da Harmonização Fiscal – IVA.

Como destaca *Umberto Forte*, o processo integrativo europeu registrou ao longo dos anos, fases alternadas de desenvolvimento e retrocessos, que foram ocasionados por problemas políticos, econômicos e financeiros. Mas essas dificuldades foram gradativamente superadas – em maior ou menor grau. No início dos anos 60, no entanto, com o resultado positivo da adoção das primeiras "Diretivas IVA", o progresso comunitário foi fortemente incentivado, abrangendo novos estudos no interesse da integração econômica que, em um primeiro momento, optou por aconselhar como causa das dificuldades integrativas as preocupações nacionais de cada país membro – que geralmente consideravam ambiciosas as intenções de construir uma Europa unida e economicamente integrada, preferindo apenas – em primeiro momento - dar seguimento a formas menos evoluídas de integração, como a zona de livre comércio[933].

Os temores de muitos países membros ocasionaram a regressão na produção e comércio intracomunitário frente aos mercados integrados dos EUA e Japão, que apresentavam larga vantagem estratégica no mercado internacional. Por esse motivo, alguns chefes de Estado começam a formular uma estratégia que pudesse reverter esse quadro – e essencialmente a postura de alguns países membros menos tendenciosos à integração. Com a identificação da causa do problema, foi mais fácil identificar as conseqüências dessa estagnação integrativa, já que a atividade produtiva e comercial européia *"(...) não se expandia com a velocidade esperada, pelo que tornava indispensável intensificar a competitividade da indústria comunitária, para colocá-la em posição de contraste com a americana e japonesa"*. [934]

Mas o único modo para concretizar tal objetivo – deveras ambicioso é verdade – era concentrar uma *"(...) estreitíssima união de forças e potencialidades econômicas de cada um dos Estados-membros, com o objetivo de utilização mais coordenada de todos os recursos e capacidades de um Mercado interno (...)"* na Europa, conduzindo os de

[933] *FORTE, Umberto. Op.cit.*, p. 143-144.
[934] *Idem.*

300 milhões de europeus, em que *"(...) fossem abolidas todas as barreiras físicas, técnicas e fiscais que ainda dividem os povos, constituindo obstáculo ao comércio e impondo custos adicionais às empresas"*.[935]

Com o objetivo claro à mente dos líderes europeus, começaram a traçar as estratégias de superação do paradigma integrativo, apoiado na concepção expressada pelo Tratado de Roma, - que, por sua vez, referiu-se ao "mercado comum" -, para aprofundar a temática em busca de um "mercado interno". [936]

O início dessa inversão estratégica teve início "oficialmente" com apresentação do "Livro Branco", por parte da Comissão da Comunidade Econômica Européia, em junho de 1985, voltado à implementação do mercado interno, e posteriormente, com a adoção pelos países membros, do "Ato Único Europeu". Esses dois atos políticos tiveram fundamental importância histórica e política, pois marcam o período de reformulação da efetiva construção européia[937].

A Harmonização Fiscal dos Impostos Indiretos – com ênfase no IVA – não pôde ser estruturada instantaneamente, devido, sobretudo, às peculiaridades dos próprios países membros e circunstâncias comunitárias enfrentadas pela Comunidade. É sabido que, segundo a teoria da integração econômica, a viabilização da livre circulação intracomunitária de bens e serviços é maximizada quando ocorre a tributação segundo o princípio da origem – no país de saída do bem ou da prestação de serviço, pois pressupõe a ausência de barreiras fiscais. No entanto, se a harmonização no regime de origem era a meta – ideal - a ser alcançada por qualquer formação integrativa - ficaram evidenciadas as nítidas dificuldades para a implantação desse sistema "ideal" de tributação. Por isso, mesmo após a implantação da Sexta Diretiva IVA e das posteriores propostas de alteração do sistema comunitário do IVA, a Comunidade acabou mantendo a tributação no país do destino – e assumindo a própria incapacidade no aprofundamento da estrutura harmonizadora.

No contexto do processo integrativo, as autoridades européias começam a visualizar um novo paradigma para impulsionar a integração européia, que necessitava ser fortalecida para fazer frente às economias norte-americana e japonesa. O ideal de "mercado comum" foi gradativamente substituído pelo ideal de "mercado interno". O aprofundamento dessas tendências integrativas renovadas, como lembra *Umberto Forte*,

[935] *FORTE, Umberto*. *Op.cit.,* p. 144.
[936] *Idem*, p. 144-145
[937] *Ibidem,* p. 145-146.

vai culminar, em 1985, na aprovação do chamado "Livro Branco", conjunto de propostas para definir programas de ação com o intuito de viabilizar o mercado único europeu, e, em fevereiro de 1986, no Ato Único Europeu[938].

Conforme destaca *Umberto Forte*, as principais metas a serem atingidas pelo "Livro Branco" foram: a) supressão de barreiras físicas; b) eliminação de barreiras técnicas; c) abolição de fronteiras fiscais.[939]

No documento constava um específico plano para alcançar a realização de um mercado único interno comunitário de 320 milhões de pessoas até o ano de 1992, fixados com mais de 300 propostas de atuação.

No âmbito da harmonização do IVA – relativamente à abolição de fronteiras fiscais, o documento dedicou um capítulo inteiro ao tema, tendo como primado a harmonização desse imposto. O objetivo fundamental do Livro Branco consistiu na abolição do regime de destino – e a não tributação na exportação – para substituí-lo pelo regime de origem – meta já antiga. Como lembra *Umberto Forte*: *"(...) previa, com efeito, que o sistema vigente de eliminação de tributação sobre a exportação e de tributação sobre a importação fosse substituído por um sistema geral de tributação e de cobrança do IVA no país de origem dos bens e dos serviços objetos do comércio (...)"*,[940] que, por sua vez, seria coordenado por um "mecanismo comunitário de compensação financeira. Ora, as condições para a passagem rápida a um sistema de tributação na origem não puderam ser reunidas, principalmente no que se refere ao sistema de compensação e a uma aproximação suficiente das alíquotas. Naquelas circunstâncias, foi adotado um regime transitório que permitiu a abolição dos controles nas fronteiras fiscais através da combinação das regras da tributação na origem e no destino. Para assegurar a livre circulação no interior da Comunidade, as trocas

[938] *FORTE, Umberto. Op.cit., p. 145-146.*

[939] Logo, tendo como pressuposto da imposição do mercado único, contida no programa de ação do Livro Branco, a supressão de barreiras fiscais, o IVA logrou uma progressiva evolução fiscal, em relação, principalmente, no que diz respeito à técnica de imposição na origem, tributando as mercadorias e os serviços no país de procedência e não mais no destino, como até então era utilizada a tributação do IVA, conjugando o referido sistema com um mecanismo comunitário de compensação financeira que viabilizasse o reembolso ao Estado-membro importador, em que era deduzido o montante - do IVA recolhido no Estado-membro exportador. Ressaltamos que as deliberações previstas anteriormente foram consagradas posteriormente, no Ato Único Europeu, em 1986. *Idem*, p. 145-146.

[940] Esse mecanismo se basearia nas seguintes medidas: a) implemento do processo harmonizativo da base imponível "IVA" através da adoção de um pacto de diretivas cujas propostas, apresentadas pela Comissão, já fossem parcialmente adotadas, enquanto outras estavam sendo examinadas à época; b) harmonização da estrutura das alíquotas de IVA (duas alíquotas: uma normal e outra reduzida) e das diversas categorias de bens e serviços aos quais aplicariam-se as alíquotas comuns; c) recíproca aproximação do número e do nível de alíquotas efetivamente aplicadas nos Estados-membros, a ser feita na primeira fase, com a adoção de uma diretiva de *standstill* voltada a manutenção do *status quo*. *Ibidem*, p. 145.

comerciais entre os Estados-membros já não deviam ser tratadas como importações ou exportações. Este resultado foi obtido graças ao regime transitório.

Nesse sentido, o impulso integracionista logrou êxito no Ato Único Europeu, adotado em fevereiro de 1986 e entrando em vigor no dia 1º de julho de 1987.[941] Representou grande reforma político-institucional dos tratados comunitários, alterando e integrando importantes dispositivos presentes nos Tratados fundacionais, notadamente no tratamento voltado ao estabelecimento definitivo de um *"(...) território econômico sem fronteiras no qual seja assegurada a livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e capitais"*[942].

Mas esse processo de harmonização não passou sem dificuldades. Tendo em vista os problemas de implantação do regime de origem, e frente à necessidade de estabelecer um regime de compensação para os países participantes da circulação intracomunitária, foi elaborado o Pacote *Cockfield* – no ano de *1987*, considerado o "elemento-chave", para a modificação e atualização do IVA em diversos assuntos. Sua principal característica era a proposta de que o regime aplicável para transações intracomunitárias deveria ser o mesmo no interior dos Estados-membros, alcançando assim tanto a harmonização intracomunitária como a própria harmonização nacional, por assim dizer, tributando apenas as exportações e não tributando as importações, portanto. [943]

O A.U.E. disciplinou a matéria fiscal através de uma norma apenas – art 17 – que modificou o artigo 99 do Tratado da CEE, dispondo que:

> O conselho, deliberando à unanimidade, mediante proposta da Comissão e prévia consulta ao Parlamento Europeu, adota as disposições que dizem respeito à harmonização das legislações referentes aos impostos sobre faturamento, aos impostos de consumo, e a outros impostos indiretos, na medida em que dita harmonização seja necessária para assegurar a instauração e o funcionamento do mercado interno até o prazo previsto no art. 8.

[941]Dentre suas principais medidas: reconhecimento institucional do Conselho Europeu, que assume a função "de centro de impulso político" na nova União Européia; reforço nos poderes da Comissão – especialmente no que diz respeito aos deveres de iniciativa e mediação no processo legislativo comunitário; maior intervenção do Parlamento no processo legislativo, mediante o processo de cooperação; introdução do voto por maioria, em substituição ao princípio geral da unanimidade, para numerosas medidas de harmonização fiscal das legislações nacionais, salvo as relativas à matéria fiscal; a instituição de um Tribunal de Primeira Instância para algumas matérias específicas. *FORTE, Umberto*. *Op.cit.*, p. 147-148.
[942] *Idem*, p.148.
[943] *CORREA, Arlindo.* **O IVA na União Européia - As Dificuldades do Processo de Harmonização.** *Op.cit.*, p.228.

Segundo *Umberto Forte*, essa norma suscitou dúvidas quanto à sua interpretação – pelo conteúdo abrangente do dispositivo – apesar de que atualmente é interpretação pacífica de que é condição prioritária para o mercado interno é a harmonização fiscal - abolição de fronteiras fiscais.

Mas se o IVA deveria apresentar o regime de "origem", em conformidade com os pressupostos mais elevados da integração econômica, ocorreu certa preocupação dos países destinatários das transações acerca da possibilidade de perda de receita, ocasionando uma alteração no equilíbrio da balança comercial intra-comunitária. Por isso, visando evitar esses problemas, a Comissão Européia criou uma câmera de Compensação Fiscal – a *Clearing House* – que se destinaria a possibilitar o equilíbrio fiscal – através da distribuição de parte da arrecadação do imposto aos países do destino. Os acordos relativos à implantação da Câmara não chegaram – contudo – a uma concordância absoluta por parte de todos os países, sofrendo críticas de parte de países como Inglaterra, Dinamarca e Luxemburgo.[944]

Apesar da proposta de compensação formulada pela Comissão Européia, o grande problema do estabelecimento de uma câmara de compensação se concentrava nos mecanismos de controle dos montantes envolvidos. Nesse sentido, não se chegava a um consenso acerca da efetividade dos mecanismos de controle comunitários que pudesse efetivamente garantir a justa distribuição entre os países membros – garantindo a compensação fiscal intracomunitária. O risco de ineficiência das propostas de compensação levaram muitos países membros a reagirem negativamente às propostas elaboradas pelo Pacote *Cockfield*, já que – como argumentaram o Reino Unido e Luxemburgo – seria mais viável uma aproximação de alíquotas imposta pelo mercado através da técnica do *market oriented approach*, ou seja, o próprio mercado estabelece mecanismos de imposição para a harmonização, do que a adoção de uma câmera intracomunitária de compensação fiscal ineficiente. A idéia inglesa destacava que através do mercado seriam gradativamente suprimidas as fronteiras fiscais e os países de alíquotas mais elevadas seriam prejudicados pelos países de alíquotas menores, forçando-os à harmonização pelo mercado. Por outro lado, países menores como Dinamarca e Irlanda se preocuparam com o risco de perda de receitas relativas a essas medidas compensatórias, alegando que somente participariam de tal mecanismo se fornecesse efetivamente segurança – e a proteção das suas receitas.

---

[944] *CORREA, Arlindo.* **O IVA na União Européia - As Dificuldades do Processo de Harmonização.** *Op.cit.*, p.229.

No ano de 1989, a França propôs a manutenção do princípio do destino durante um período transitório determinado, com a intenção expressa de resolver a questão da abolição das fronteiras fiscais, que duraria – em tese – até o ano de 1996.[945] A ECOFIN[946] aprovou o regime transitório, que foi transformado na Diretiva 91/680/CEE[947]. Esse regime transitório reformulou alguns temas tratados originalmente na Sexta Diretiva. No entanto, a própria Diretiva 91/680/CEE acabou sofrendo alterações enquanto regime transitório.[948] Em suma, em algumas situações específicas, como por exemplo nas vendas entre particulares, bem como aos sujeitos passivos isentos do IVA, foi estabelecido que ocorreria a liquidação do imposto no país de origem – dentro do regime transitório estabelecido pela Diretiva. No entanto, estabeleceram também algumas exceções a essa disposição[949].

Ademais, com relação à tributação relativa à venda entre particulares e, por sua vez, aos sujeitos passivos isentos do IVA, ficou estabelecido que, para tais situações, seria vigente o regime no país de origem – liquidação -, durante o período transitório. [950]Entretanto, houve o estabelecimento de algumas exceções. De qualquer maneira, procuraram encontrar medidas que, por sua vez, não agravassem tanto os custos das respectivas empresas, mas que fossem idôneos para assegurar o conhecimento do fluxo das mercadorias, dentro do próprio conceito da legalidade fiscal[951].

Por isso, podemos dizer que a Diretiva 91/680/CEE preparou a Comunidade e aprofundou o sistema comunitário do IVA por sua vez destinado a viabilizar o mercado

---

[945] Conforme assinala Fábio Luiz Gomes, a proposta da França voltava-se às vendas intracomunitárias que manteriam a alíquota zero, procurando deslocar o "fato gerador" do imposto fronteiriço para o local de chegada dos bens ou serviços no estabelecimento do destinatário, incidindo somente na etapa final da circulação intracomunitária. Nesse contexto, o autor pondera que, adotada essa medida, ocorreria um efetivo interesse do vendedor em realizar a distinção entre as vendas nacionais – internas -, e vendas internacionais – comunitárias em sua maioria – pois somente as primeiras é que garantiriam a liquidação do imposto no país. GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul**. *Op.cit*., p.226.

[946] Conselho dos Ministros de Economia e Finanças, criado em 16.12.1991.

[947] A Diretiva 91/680/CEE foi publicada no Jornal Oficial n.° L 376, de 31.12.1991.

[948] Posteriormente, destaca-se que a Diretiva 92/111/CEE, de 14.12.1992 (J.O. L 384, de 30.12.1992) e a Diretiva 95/7/CE, de 10.4.1995 (J.O. L 102, de 5.5.1995) modificaram o regime transitório inicial.

[949]*SACHETTO, Claudio*. ***L'Evoluzione del Diritto Comunitário in Materia Tributaria****. In: UCKMAR, Antonio; UCKMAR, Victor. Il Diritto Tributário. Serie I. Volume LXXXIX. Atti del Convegno. I Settanta anni di "Diritto e pratica Tributaria" (Genova 2-3 luglio 1999). Genova: CEDAM, 2000*, p. 802-804.

[950] Requisitos para a concessão da isenção – nesse sistema: a) o bem deve ser obrigatoriamente expedido ou transportado "para fora" do Estado membro de origem; b) a transmissão do bem ou serviço deve ser realizado por alguém que seja sujeito passivo do IVA, devendo o mesmo estar devidamente registrado em um Estado membro diferente do país de origem do bem. A transmissão deve ser realizada a um sujeito passivo de IVA que, por sua vez, deverá estar, a esse título, registrado num Estado membro diferente do da partida, da expedição ou do transporte do bem. *CORREA, Arlindo*. **O IVA na União Européia - As Dificuldades do Processo de Harmonização.** *Op.cit*., p.226-227.

[951] As normas relativas à troca de informações estão previstas no Regulamento da CEE, n.° 218/92, de 27.1.1992 (J.O. L 24, de 1.2.1992).

interno europeu, dentre várias propostas de Diretivas, Regulamentos, e regimes transitórios na aplicação do sistema do IVA europeu.

Vários foram os documentos que alteraram o sistema comum do IVA, após o Tratado de *Maastrich, 1992*, que consolidou o mercado interno europeu e a reconfiguração da União Européia. Nesse sentido, destacamos que, em 1997, a Comissão Européia propõe a criação de um Comitê específico Consultivo do IVA, que teria a missão primordial de trabalhar no aprimoramento da legislação comunitária do IVA. Logo, a partir desse período ocorreu um aumento efetivo na elaboração de propostas e Diretivas aprovadas – sempre alterando o sistema comunitário europeu com vistas ao aprofundamento da harmonização. Dentre essas propostas elaboradas pelo Comitê, poderíamos citar as Diretivas; 2000/65/CE[952] – que prevê a designação de representante fiscal para sujeitos passivos não estabelecidos no território do país em que ocorreu a transação; 2001/15/CE[953] – visou modernizar, simplificar e harmonizar determinados procedimentos no próprio cálculo do IVA, notadamente relacionando-o a mecanismos de cálculo eletrônico; 2003/92/CE[954] – altera alguns dispositivos relativos ao local da tributação no fornecimento de gás e de energia elétrica, visando facilitar o funcionamento do mercado interno; 2004/7/CE[955] – altera algumas disposições referentes a medidas derrogatórias facultadas aos Estados perante alguns dispositivos da Sexta Diretiva, visando aprimorar a harmonização fiscal; 2004/15/CE[956] – amplia o prazo para aplicação de alíquotas reduzidas a determinados setores; e 2004/66/CE[957] – Adapta a Sexta Diretiva em face do alargamento da União Européia de 2004, em que entraram dez novos membros, em maio do mesmo ano.

---

[952] Jornal Oficial nº L 269 de 21/10/2000 p. 0044 – 0046. Verificar em: <http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=2000&nu_doc=65> (último acesso em 09.21.2008).

[953] Jornal Oficial nº L 015 de 17/01/2002 p. 0024 – 0028. Verificar em: <http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=2001&nu_doc=115> (último acesso em 09/11/2008).

[954] Jornal Oficial nº L 260 de 11/10/2003 p. 0008 – 0009. Disponível em: <http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=2003&nu_doc=92> (último acesso em 09.11.2008).

[955] Jornal Oficial nº L 027 de 30/01/2004 p. 0044 – 0045. Disponível em: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=2004&nu_doc=7 (último acesso em 09.11.2008).

[956] Artigo 1º. Diretiva 112/2006 do Conselho. Jornal Oficial nº L 052 de 21/02/2004 p. 0061 – 0061. Disponível em: <http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=2004&nu_doc=15> (último acesso em 09.11.2008).

[957] *Jornal Oficial nº L 168 de 01/05/2004 p. 0035 – 0067*. Disponível em <http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=2004&nu_doc=66> (último acesso em 09.11.2008).

Atualmente, entrou em vigor a Diretiva 2006/112/2006 do Conselho, de 28 de novembro de 2006, que substitui a Sexta Diretiva IVA, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Ademais, asseveramos que foi publicada retificação no *Jornal Oficial (nº L 335 de 20/12/2007 p. 0060 – 0061),* sobre determinados pontos relacionados à citada Diretiva. Vejamos agora como está estruturado atualmente o IVA comunitário no âmbito da União Européia. Mas antes de adentarmos na descrição da Diretiva IVA, devemos estabelecer algumas considerações que entendemos pertinentes – tanto para a análise da norma jurídica do IVA comunitário europeu, como do IVA presente nos ordenamentos jurídicos latino-americanos.

V - SÍNTESE HISTÓRICA DO TRATAMENTO JURÍDICO - DOGMÁTICO DOS TRIBUTOS NOS ORDENAMENTOS JURÍDICOS POSITIVOS E NA DOUTRINA ESTRANGEIRA – E BRASILEIRA.

A análise dos impostos situados em ordenamentos jurídicos estrangeiros revela uma grande dificuldade investigativa. Esta decorre, sobretudo, das diferenças inerentes aos sistemas jurídicos em análise, que foram estruturados segundo determinado contexto histórico e em local específico. Nesse sentido, reproduzimos a lição de Miguel Reale[958], quando dos perigos da análise do Direito Comparado:

> Não será demais advertir, a fim de prevenir equívocos, que o Direito Comparado não pode se reduzir ao mero confronto de códigos e leis de diversos povos, sem se levar em conta as estruturas sociais e políticas de cada um deles. Somos levados a graves erros quando nos limitamos a um simples cotejo formal de textos legais, fazendo abstração de seus elementos condicionantes, inclusive das razões ideológicas que dão significado diverso às mesmas expressões verbais.

Por esse motivo, asseveramos que nossa análise comparativa é superficial – remetendo-nos a uma brevíssima descrição dos enunciados legislativos contidos em cada ordenamento jurídico -, bem como a reprodução de alguma doutrina específica sobre o tema.

Nossa dificuldade pôde ser identificada na exposição dos impostos sobre o valor agregado em diferentes ordenamentos jurídicos, pois as peculiaridades descritas por Miguel Reale manifestaram-se sob diferentes formas, como, p.ex., quanto aos diferentes entendimentos da doutrina e jurisprudência de cada país, que vão dando os contornos

[958] REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito.** *Op.cit.*, p. 297.

jurídicos daqueles impostos. Nesse sentido, para demonstrar algumas dificuldades que encontramos durante a análise doutrinária, em sede de Teoria Geral do Direito, destacamos que uma peculiaridade muito interessante foi verificada, no que diz respeito à construção da norma jurídica tributária "fundamental" ou a "regra modelo" de cada imposto.

Ernst Blumenstein, jurista suíço que apresentou grande contribuição nos primeiros anos da evolução da doutrina do Direito Tributário germânico, adotou originalmente o termo "objeto do tributo ou objeto do imposto" para designar o fato que dá origem ao nascimento da obrigação tributária. Para *Blumenstein*, *"(...) o ponto de partida da exigência tributária está constituído por um determinado fato em virtude de cuja existência o tributo é devido. Ele não representa apenas a causa exterior da imposição, mas igualmente seu fundamento objetivo e é por isso designado como objeto do imposto"*[959].

Sem dúvida, o eminente doutrinador suíço abarcou a concepção monista do tributo, não apresentando diferenciações perante a hipótese prevista em lei e o fato concretamente realizado. Por outro lado, *Albert Hensel* estabeleceu expressa diferenciação entre o que denominou de "*fattispecie*" - pressuposto de fato do tributo – e o imposto da obrigação efetivamente devido na relação jurídica privada, estabelecendo os primeiros passos para a teoria dualista. Nesse sentido, *Albert Hensel* elaborou o conceito de "Pressuposto de Fato", que traduzimos pela importância histórica que possui:

> "(...) indicamos com o nome de pressuposto de fato do imposto o complexo dos pressupostos abstratos, contidos na norma de direito tributário material, pela qual a concreta existência (realização do pressuposto de fato), deriva determinada conseqüência jurídica. A *fattispecie* do imposto é, por assim dizer, a imagem abstrata do concreto estado das coisas".[960]

---

[959] *"Punto di partenza del prelievo dell'Imposta, costituisce un determinato fatto per la cui esistenza essa è dovota. Esso non cóstituisce solo il motivo esteriore dell'imposizione, ma parimenti anche, il suo fondamento oggettivo e viene perciò indicato come oggetto dell'imposta" BLUMENSTEIN, Ernst.* ***Sistema di Diritto delle Imposte.*** *Traduzione: FORTE, Francesco. Milano: Dott A. Giuffrè, 1954,* p. 111 e ss.

[960] *"Indichiamo col nome di fattispecie dell'imposta il complesso dei presuposti astratti, contenuti nelle norme del diritto tributario materiale, della cui concreta esistenza (realizzazione della fattiespecie) derivano determinate conseguenze giuridiche. La fattispecie dell'imposta è, per così dire, l'immagine astratta del concreto 'stato di cose'". HENSEL, Albert.* ***Diritto Tributario.*** *Traduzione di DINO JARACH. Milano: Dott. A. Giufrrè Editore, 1956., p. 71 e ss.*

Dino Jarach, jurista italiano radicado na Argentina, foi, na opinião de Geraldo Ataliba[961], o primeiro tributarista a sistematizar o direito tributário latino-americano. Nesse sentido, sua idéia fundamental era de que: *"(...) A relação jurídica tributária, enquanto nasce da lei, exige como requisito fundamental para seu nascimento a verificação na realidade fática o fato ou os fatos definidos abstratamente pela lei como supostos da obrigação"* .[962]

Para *Jarach*, todos os impostos – reais ou pessoais – do ponto de vista jurídico – são obrigações e, logo, podem ser compreendidos como sendo relações jurídicas pessoais em que, por um lado, existe uma pessoa que deve pagar o imposto e, por outro, o sujeito ativo com a pretensão fiscal correspondente. Nesse aspecto, a norma cria a imagem abstrata que realizada no mundo fático, tornar-se-á jurídico que é, na construção do autor, o Fato Imponível[963].

Dino Jarach é considerado como sendo um dos mentores da "Escola de Glorificação do Fato Gerador", concedendo ao pressuposto de fato[964] a importância primordial para a configuração do tributo, sendo que a importância dada ao Fato Imponível como "centro do direito tributário substantivo" é demonstrada expressamente na obra "O Fato Imponível", cuja primeira edição foi publicada em 1943.[965]

Como o próprio *Jarach* destacou, *Albert Hensel*, Amílcar de Araújo Falcão, *Rafael Bielsa* – apesar de ter acrescentado algumas observações - e *Fernando Sainz de Bujanda* – para maior parte da doutrina, o maior nome do Direito Tributário espanhol, e,

---

[961] ATALIBA, Geraldo. *In***: Prefácio**. *JARACH, Dino*. **O Fato Imponível**. 2 edição. Tradução de Dejalma Campos. São Paulo: LTr, 2004.

[962] *JARACH, Dino*. ***Curso de Derecho Tributario****. Tercera Edición. Buenos Aires: Cima, 1980, p.136.*

[963] Segundo *Dino Jarach*, o Pressuposto de Fato conteria os seguintes aspectos, que dariam os contornos do Fato Imponível: Aspecto Objetivo – que seria o conjunto de fatos contidos na definição legal do pressuposto; Aspecto Subjetivo – que seria a determinação dos sujeitos obrigados ao pagamento do tributo, bem como o momento da vinculação do pressuposto de fato com o sujeito ativo da obrigação; Base Imponível – que seria a base de medição, traduzida na adoção de parâmetros que serviriam para valorar quantitativamente os fatos cuja verificação origina a obrigação; Aspecto Temporal e Espacial - que seria a determinação no espaço e no tempo desses fatos; Alíquota – que seria a quantidade expressada em uma soma finita ou uma percentagem ou alíquota aplicável à base imponível, que representasse ou produzisse como resultante o quantum devido da obrigação. A alíquota e a base imponível formariam o Aspecto quantitativo. Logo, os elementos do pressuposto vão desencadear os aspectos presentes no Fato Imponível: Aspecto Objetivo, Aspecto Subjetivo, Aspecto Espacial, Aspecto Temporal e Aspecto Quantitativo. *JARACH, Dino*. **O Fato Imponível**. **Teoria Geral do Direito Substantivo**. Traduzido por Dejalma Campos. 2º edição, 2004, p. 92 e ss.

[964] Diferentes denominações de pressuposto de fato: "*Steuer – Tatbestand*"(Alemanha); *Fattispecie* (Itália); "fato gerador da obrigação tributária" (Brasil e França), situação base (*Alessio* na Itália) ou situação jurídica tributária (*Andreozzi* na Argentina). *Idem*.

[965] *Ibidem*.

provavelmente, o difusor da doutrina do Fato Imponível na Espanha[966] -, compartilharam de suas idéias.[967]

Em 1963, no Brasil, é publicada a 1º edição da "Teoria Geral do Direito Tributário", da autoria de Alfredo Augusto Becker, promovendo grande desenvolvimento da doutrina dualista. Porém, não se desvinculou da escola de glorificação do Fato Gerador, dando importância primordial à hipótese – ou suposto normativo - e também à base de cálculo[968].

Já em 1964, é publicada a primeira edição da obra "O Fato Gerador da Obrigação Tributária", da autoria de Amílcar de Araújo Falcão, que também foi identificado como membro da "Escola de Glorificação do Fato Gerador", deslocando a importância da norma para o suposto, e adotando uma concepção monista, pois utilizava a denominação "fato gerador" tanto para designar o fato concretamente realizado como a hipótese legal prevista[969].[970]

---

[966]A adoção da Teoria do Fato Imponível por *Fernando Sainz de Bujanda* pode ser visualizada na seguinte obra: *SAINZ DE BUJANDA, Fernando.* ***Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero****. I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos*, 1967, p. 25 e ss.

[967] *JARACH, Dino.* **O Fato Imponível. Teoria Geral do Direito Substantivo**. *Op.cit., p. 92 e ss.*

[968] Alfredo Augusto Becker elaborou fortes críticas à doutrina monista do fato gerador, pronunciando-se pela necessidade de separação entre o fato concreto realizado - hipótese de incidência realizada - e o conceito abstrato referido àquele objeto - hipótese de incidência abstrata -, destacando originalmente a necessidade de distinção entre os dois fenômenos que se situam em realidades diferentes. No Brasil, foi o primeiro tributarista a denunciar os equívocos da teoria monista no Brasil – defendendo a teoria dualista. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. *Op.cit.*, p. 318; 328-332.

[969] Reproduzimos a crítica formulada por Amílcar para as expressões utilizadas no direito estrangeiro "objeto do tributo ou objeto do imposto", que foi adotada por *Ernst Blumeinstein* e "Suporte Fático" (*Steuertabestand*), "Fato Imponível" (*hecho imponible*), "Situação Base" ou "Pressuposto de Fato do Tributo" (*fattispecie tributaria*): "(...) *Em primeiro lugar, recordam elas errônea concepção antiga, segundo o qual os impostos, especialmente, e, em geral, os tributos, recaíam sobre coisas, de modo que se falava em impostos incidentes sobre imóveis, ou sobre mercadorias destinadas ao consumo, importadas, fabricadas, etc. Em verdade, a relação tributária é uma relação pessoal ou obrigacional; a alusão à coisa, ao imóvel, à mercadoria, nos exemplos mencionados, é feita brevitatis causa, servindo a indicação de tais bens como um prius lógico para identificação do fato gerador, que é sempre uma relação estabelecida com tal coisa, imóvel, mercadoria, a posse ou propriedade de imóvel, a importação, o consumo ou destinação ao consumo, a fabricação de mercadorias, etc. Por tal razão, porque rememore essa concepção antiga e superada inteiramente, a expressão objeto do tributo deve ser evitada".* "(...)**"***Existe, porém, uma segunda razão, de caráter sistemático esta, porque é condenável o emprego da designação – objeto do tributo – com o significado de fato gerador. É que nisso haveria uma impropriedade técnica. Como anota Merk, o tributo é, por definição, uma prestação em dinheiro, objeto do tributo será necessariamente o objeto dessa prestação. Em nosso idioma a expressão consagrada é Fato Gerador. O uso generalizado a perfilhou. Possivelmente, a sua divulgação entre nós deveu-se, de modo especial, a Gaston Jèze, cujo estudo sobre o fato gerador foi muito lido, quer no original, quer na tradução para o português".* FALCÃO, Amílcar de Araújo. **O Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 3º edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 04-05.

[970] Mas o próprio Amílcar de Araújo Falcão reconheceu que a expressão "Fato Gerador" era passível de críticas: "*É certo que também tal expressão é passível de crítica. Em especial, qualificativo de gerador contém uma impropriedade. Não é fato gerador quem cria, quem, digamos assim, gera a obrigação tributária. A fonte de tal obrigação, a energia ou força que a cria ou gera é a própria lei. O fato gerador é, apenas, o pressuposto material que o legislador estabelece para que a relação obrigacional se instaure. A obrigação tributária nasce, cria-se, instaura-se por força da lei; na lei estão todos os seus*

Rubens Gomes de Souza, autor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, adotou a expressão "fato gerador", que ficou veiculada no CTN, muito embora o próprio autor tenha reconhecido que a expressão pendia de aprimoramentos[971].

Posteriormente, em 1973 é publicada a primeira edição da obra "Hipótese de Incidência Tributária", de Geraldo Ataliba, que abraçou a Doutrina Dualista, sendo mais um dos ilustres representantes da "Escola da Glorificação do Fato Gerador", que demonstra ao deslocar a importância da norma jurídica para a hipótese de incidência.

Geraldo Ataliba desenvolve a dualidade existente no conceito de fato gerador, já que, para o autor brasileiro, a hipótese de incidência normativa é categoria jurídica, abstratamente construída na mente do intérprete, ao passo que o fato imponível é o fato jurídico ocorrido no campo tributário. Estabelece a seguinte estrutura: a) Hipótese de Incidência: Descrição hipotética do fato, operada por via legal; b) Fato Imponível: o fato concreto que, ocorrido no tempo e no espaço, faz nascer a obrigação tributária.[972]

A construção de Geraldo Ataliba apresenta notória contribuição à doutrina do Direito Tributário e foi grandemente influenciada por Alfredo Augusto Becker, alcançando grande aceitação.

---

fatores germinais. O chamado fato gerador marca, apenas, o momento, o pressuposto, a fattispecie normativa para que o vinculum juris legalmente previsto se instaure". Porém, o autor prefere manter a expressão, pelos seguintes motivos: "*Se é verdade que existe tal impropriedade terminológica, entretanto, nem por isso deveria a expressão fato gerador ser desprezada. A definição apontada não exclui a virtude de, através da mesma qualificação, deixar-se assinalado que o momento da ocorrência do fato gerador é aquele mesmo em que se reputa instaurada a obrigação tributária. Demais disso, há a vantagem de, pelo uso da palavra fato, deixar-se esclarecido que o fato gerador é, conceptualmente, um fato jurídico e não um ato jurídico, ou melhor, um ato de vontade com conteúdo negocial relevante para o Direito Tributário. Para justificar a preferência pela designação fato gerador não há necessidade, aliás, de maiores demonstrações ou alongamentos. Basta dizer-se que tal expressão já penetrou na nossa terminologia jurídica"*. *Idem*, p. 05.

[971] **"***Seria talvez procedente uma objeção, de caráter terminológico, contra a expressão "fato gerador", porquanto esta dá a idéia de que tal fato é necessário e suficiente para gerar a obrigação, quando acabamos de ver que ele é necessário, porém não suficiente (Jèze sentiu esta objeção). Talvez por isto outras terminologias foram propostas: fato tributável (Jarach), situação-base fiscal (Allorio). Todavia, eventualmente, em razão da maior influência, entre nós, da doutrina, e da maior familiaridade da língua francesa, a expressão "fato gerador" (Jèze) já penetrou na terminologia"*. GOMES DE SOUZA, Rubens. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 167. Citado por FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Op.cit*, p. 04.

[972] Para Ataliba, o vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força da lei, da ocorrência do fato imponível Assim, a configuração do fato - aspecto material-, sua conexão com alguém - aspecto pessoal -, sua localização - aspecto espacial - e sua consumação num momento fático determinado - aspecto temporal -, reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, em momento preciso. Assim, ao estudarmos o aspecto temporal da h.i., teremos ocasião de investigar melhor os critérios para reconhecimento da consumação do fato imponível. Portanto, segundo Ataliba, são aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 6º Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 65 e ss.

No entanto, no ano de 1974, Paulo de Barros Carvalho publica sua tese de doutorado, aprovada com distinção, sob o nome de "Teoria da Norma Tributária", tendo sua 2º edição em 1981. Apoiando-se nas lições de Pontes de Miranda, *Hans Kelsen*, *Carlos Cossio*, Lourival Vilanova, *Norberto Bobbio*, Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, abraça – e desenvolve - a concepção dualista do "fato gerador". Para o autor há: a) hipótese de incidência tributária, por sua vez composto pela hipótese e conseqüente; b) fato jurídico tributário, que é o fato jurídico-tributário realizado no mundo concreto.[973]

Paulo de Barros cria a estrutura da norma jurídica em sentido estrito, a "Regra-Matriz de Incidência", que serve como uma regra-modelo que possibilita a construção da norma tributária relativa a cada tributo, criando sua própria concepção da estrutura da Norma Jurídica Tributária. Revelou que há um modelo normativo para cada tributo existente. Uma "Norma Modelo", extraída das proposições prescritivas contidas na lei, e que revela todos os critérios existentes para configurar a incidência de determinado

[973] Analisando o "estranho rumo que a doutrina do Direito Tributário tem perseguido", Paulo de Barros Carvalho elaborou acirradas críticas à doutrina: "A *Análise dos modernos estudos jurídicos tributários estão a revelar marcante tendência doutrinária, para a qual não lobrigamos explicação plausível. Doutores de tomo, legítimos representantes de escolas doutrinárias, seguem a mesma trilha, aprofundando cada vez mais as investigações e criando padrões que, com o passar do tempo, vão se solidificando, a ponto de tornar sumamente problemática qualquer espécie de revisão de premissas. É precisamente o que sucede com os estudos acerca das normas jurídicas tributárias. Inexplicavelmente, foram se concentrando as atenções no antecedente, que chamamos de suposto ou hipótese tributária, para dele extrair dados e elementos que tivessem a virtude de descrever e justificar todas as construções tributárias possíveis e imagináveis. Entenderam de eleger a prótase do juízo hipotético, que é a estrutura lógica da norma tributária, como o repositório inexaurível em que devam estar alojados todos os conhecimentos e todas as soluções. A inclinação é tão forte, tão marcante, que pensamos não existir autor que deixe de considerar na hipótese os critérios para identificação global dos elementos que definem a entidade "tributo". Com isso, o suposto das normas tributárias transformou-se na pedra angular, no pequeno núcleo dos grandes conhecimentos, na fonte inesgotável em que haveríamos de haurir os dados fundamentais para a compreensão do fenômeno jurídico fiscal, surgindo assim a chamada escola de glorificação do fato gerador, que tem em Dino Jarach , mestre italiano, hoje radicado na Argentina, talvez seu mais conhecido arauto. São palavras desse conceituado cientista: "Es esta la razón por qué este ensayo de uma teoria general del derecho tributario material está construído alrededor de la teoria del hecho imponible". Outras obras surgiram, no Brasil, como as de Amílcar de Araújo Falcão e Geraldo Ataliba, segundo a minuciosa análise do suposto das endonormas fiscais. Por outro lado, a generalidade dos autores que tangem a matéria costuma dedicar quando menos um capítulo inteiro de seus livros para o estudo dos elementos ou aspectos da hipótese tributária. Temos aí as obras de A.D. Gianini, Perez de Ayala, Hector B. Villegas, A.A. Becker e Ruy Barbosa Nogueira, entre muitas outras, todas elas buscando no "fato gerador", entendido como suposto de endonorma tributária, a explicação dos elementos que definem o vínculo jurídico fiscal. É assim que, no aspecto material do antecedente tributário, encontram a descrição objetiva do fato; no aspecto espacial, as condições territoriais; no aspecto temporal, as circunstâncias que definem o momento em que se deve considerar ocorrido o evento; no aspecto pessoal, os sujeitos da relação jurídica tributária. Vislumbram ainda, no exame do suposto das normas de natureza fiscal, a base imponível, ou base de cálculo que, conjugada à alíquota, perfaz o quantum devido"*. CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária.** 2º Edição. São Paulo: Editora Rt, 1981, p. 66-67.

tributo. Esse modelo é também denominado por "*Regra-Matriz de Incidência Tributária"*.

Com base nas lições de *Hans Kelsen, Carlos Cossio* e outros doutrinadores[974], divide a Regra-Matriz de Incidência em dois componentes: a) Hipótese; b) Conseqüência[975].

Assim, a hipótese da endonorma tributária possui os seguintes critérios: a) critério material – formada por um verbo e seu complemento; b) critério temporal – as coordenadas de tempo que permitem verificar as circunstâncias temporais relacionadas ao fato jurídico tributário; c) critério espacial – coordenadas que permitem a identificação do local de ocorrência do fato jurídico tributário.

Já os critérios da conseqüência da endonorma tributária são: a) critério pessoal – que determina os sujeitos da relação jurídico-tributária, e formado pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo; b) critério quantitativo – que estabelece o *quantum debeatur* – formado pela base de cálculo e alíquota, possibilitando a identificação do valor devido pelo tributo.

---

[974] Paulo de Barros Carvalho se fundamenta na doutrina de *Hans Kelsen e Carlos Cossio* acerca da Teoria da Norma Jurídica Nesse sentido, *Kelsen* estabelece que as "Normas Jurídicas Completas" são constituídas necessariamente por uma norma primária e outra secundária, apresentando sempre uma estrutura dúplice. Deste modo, configuram um juízo hipotético: "*Se F então deve ser P (norma secundária), se não P então deve ser S (norma primária)"*. F é a situação de fato prevista pela norma, e P a conduta humana que a norma ordena como devida em decorrência da concretização de F. Se por acaso houver desobediência do mandamento (P), então incidirá S. Por sua vez, *Carlos Cossio* também aceita a estrutura dúplice da Norma Jurídica, adotando, por outro lado, a terminologia de "endonormas" e "perinormas" que, embora não seja coincidente em absoluto com a classificação de *Kelsen*, esteja com ela bastante assemelhada, criando a "Escola Egológica". A partir dessa construção, Paulo de Barros Carvalho destaca a Endonorma Tributária – componente da norma tributária completa – que dá origem à Norma Tributária em sentido estrito – Regra-Matriz de Incidência. *Idem*, p. 45-47.

[975] Sobre a Hipótese, Paulo de Barros Carvalho elabora as seguintes considerações: "*Quais os critérios que poderão servir para identificar um fato lícito, que não acordo de vontades, considerado em si mesmo? O critério material – descrição objetiva do fato – que é o próprio núcleo da hipótese; o critério espacial – condições de lugar onde poderá acontecer o evento; e o critério temporal – circunstâncias de tempo que nos permitirão saber em que momento se considera ocorrido o fato. Esses são os dados que a análise dos supostos endonormativos possibilitará extrair. Não havendo mais que a descrição hipotética de um fato, tais critérios prestar-se-ão para identificá-lo, perfeitamente"*. À realização da Hipótese, enlaça-se uma Conseqüência, que nada mais é do que a Relação Jurídica que envolve o sujeito ativo, o sujeito passivo, e o seu objeto: *"(...) Todavia, se os critérios que logramos encontrar nas hipóteses endonormativas tributárias são aqueles que nos dão elementos para reconhecer um fato que poderá acontecer no plano concreto da realidade, os critérios que encontraremos na conseqüência serão atinentes, única e exclusivamente, com a relação jurídica que haverá de inaugurar-se com a ocorrência daquele fato, tudo por força da imputação normativa. E de que maneira nos será possível identificar essa relação jurídica? Sabendo qual o critério para a determinação dos sujeitos – ativo e passivo (critério pessoal) e de que modo será estabelecido o conteúdo do dever jurídico, a cargo do sujeito passivo, portanto o critério quantitativo. Em resumo, na conseqüência das endonormas tributárias teremos dois critérios: a) critério pessoal; e b) critério quantitativo"*. CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. *Op.cit*., p. 113.

Os citados critérios reunidos permitem a visualização da norma-modelo que estrutura cada tributo, segundo a lição de Paulo de Barros Carvalho. Diferenciando-se da Escola de Glorificação do Fato Gerador, Paulo de Barros Carvalho eleva a importância da conseqüência tributária, motivo pelo qual a contribuição do autor impulsionou análises mais cuidadosas quanto à verificação dos seus componentes normativos.

Em nossa opinião, após a elaboração de brevíssima análise da evolução histórico-doutrinária do tratamento jurídico da norma do imposto, entendemos que, até o presente momento, a construção mais bem delineada – e que melhor permite visualizar os contornos jurídicos do tributo – é a Teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária, construída por Paulo de Barros Carvalho, sob uma perspectiva dualista – isto é, que distingue a descrição abstrata do fato – Hipótese de Incidência – e o fato efetivamente ocorrido – Fato Jurídico Tributário.[976]

Ademais, visualizamos – após análise da doutrina e legislação estrangeira e brasileira – o seguinte panorama doutrinário e legislativo.

Atualmente no Brasil, em face da expressa disposição legal contida no Código Tributário Nacional mencionando o "Fato Gerador", há certa tradição na utilização desse critério nas obras temáticas. No entanto, em face das largas digressões doutrinárias estabelecidas por autores como Amílcar Falcão, Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, é cada vez maior a adoção das citadas propostas metodológicas devido à influência desses autores no ambiente acadêmico – direta ou indiretamente.

Já nos ordenamentos jurídicos e doutrina hispânica - Espanha e América Latina, na maioria -, verificamos ampla adoção da proposta de *Dino Jarach*, com uma ou outra exceção. Portanto, na Dogmática Jurídico-Tributária dos países latino-americanos, em

---

[976] Esta afirmação não impede a consideração de propostas ulteriores que decidiram aprimorar, ou acrescentar elementos à melhoria da Regra-Matriz de Incidência, ou a apresentação de propostas que pudessem melhor compreender a natureza do tributo. Além disso, a construção da Regra-Matriz de Incidência Tributária encontra algumas críticas severas, como a formulada por Roberto Ferraz: "*O Positivismo Jurídico, de larga influência no Brasil do século XX, terminou por exacerbar a tendência de reduzir o tributo à norma jurídica e o Direito a sua teoria. Foi o que aconteceu com o reconhecido trabalho do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO, que em muito ajudou a explicitar as bases lógicas da norma jurídica, mas que não escapa à crítica de que termina por reduzir o Direito Tributário, e mesmo todo o Direito, aos estreitos limites da teoria da linguagem, claramente insuficientes para conter a riqueza do universo jurídico. (...)*". FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência. Em busca do Tributo Justo.** *In*: SCHOEURI, Luís Eduardo. Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 62.

especial na Argentina, Uruguai e Paraguai, há a prevalência da teoria do "Fato Imponível", criada por *Dino Jarach*, e acatada por autores do porte de Amílcar de Araújo Falcão e *Fernando Sainz de Bujanda* – e por esse motivo, a expressa adesão à teoria em terras espanholas. Por sua vez, no ordenamento jurídico comunitário tributário europeu, a expressão utilizada para os tributos comunitários é "fato gerador", adotando expressamente a perspectiva monista, provavelmente influenciada pela doutrina francesa.

Portanto, ainda prevalece com maioria imensa a proposta monista da designação do "Fato Gerador" na doutrina estrangeira, em que pesem as evoluções dogmático-jurídicas apresentadas por parcela da doutrina, em sede de Teoria Geral do Direito Tributário.

Por conseguinte, verificamos evidente dificuldade na análise da doutrina e legislação estrangeira, motivo pelo qual elaboramos apenas singelas descrições da estrutura de cada imposto.

Adotamos a terminologia proposta por Paulo de Barros Carvalho, mas não procuramos dissecar a Regra-Matriz de Incidência de cada tributo, pois tal objetivo fugiria da proposta deste trabalho.

VI - A ATUAL ESTRUTURA DO IVA NA UNIÃO EUROPÉIA – ENFOQUE JURÍDICO COMUNITÁRIO.

O artigo 1º da Diretiva 112/2006, a atual Diretiva que modifica o sistema comum de IVA, estabelece, em linhas gerais, que o princípio do sistema comum do IVA consiste na "aplicação" às operações que envolvam o consumo de bens e serviços de um imposto geral sobre o consumo e que será *"(...) exatamente 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"*. Logo, o IVA – que será calculado sobre o preço do bem ou do serviço combinado à alíquota aplicável ao referido bem ou serviço, será exigível com a *"(...) prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos*

constitutivos do preço". A última frase do enunciado comunitário enfatiza que o sistema comum do IVA será aplicável até o estágio do comércio e retalho, inclusive.[977]

Já o artigo 2º da referida Diretiva aprofunda ainda mais o critério material do IVA. Por isso, afirma que a incidência do IVA[978] se dará no caso de: a) fornecimento (*supply*) de produtos ou serviços com objetivo econômico[979] - onerosidade - dentro do território do país membro e por contribuinte atuando nessa capacidade; e b) na importação de mercadorias[980]. O artigo 2º destaca que dentre as operações tributáveis pelo IVA, citam-se:

> **a)** operação de entrega de bens efetuadas onerosamente no território de um país membro realizado por um sujeito passivo que haja nessa qualidade;
>
> **b)** compras intracomunitárias de bens que sejam efetuadas onerosamente no território de um país membro, que por sua vez pode ser realizada da seguinte forma: i) por um sujeito passivo que, agindo nessa qualidade, ou por uma pessoa jurídica que não seja sujeito passivo, ou quando o vendedor seja um sujeito passivo agindo nessa qualidade que não seja beneficiário de isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282 a 292 e o que não esteja abrangido nos artigos 33 ou 36; ii) no caso de meios de transporte considerados "novos", por

---

977 DIRETIVA 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006.

978 *"Art.2º. 1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações: a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade; b) As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro: i) Por um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor seja um sujeito passivo agindo nessa qualidade que não beneficie da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282.o a 292.o e que não esteja abrangido pelo disposto nos artigos 33.o ou 36.o; ii) Quando se trate de meios de transporte novos, por um sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, cujas outras aquisições não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.o 1 do artigo 3.o, ou por qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo; iii) Quando se trate de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo exigíveis, no território do Estado-Membro, por força do disposto na Diretiva 92/12/CEE, por um sujeito passivo ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, cujas outras aquisições não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.o 1 do artigo 3.o; c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade; d) As importações de bens" (...).***DIRECTIVA 2006/112/CE.***

979 *" (...) O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um imposto geral sobre o consumo, aplicado às actividades comerciais que implicam a produção e a distribuição de bens e a prestação de serviços O sistema comum do IVA aplica-se aos bens e serviços comprados e vendidos para fins de consumo na CE"*. COMISSÃO EUROPÉIA. **A Política Fiscal na União Européia.** *Op.cit.* , p. 12-14.

980 *"Fornecimento (supply): a) de mercadorias: o fornecimento de mercadorias constitui a transferência da propriedade de um produto para outra pessoa (em alguns casos, a transferência graciosa também é sujeita ao IVA); e b) serviços: considera-se fornecimento de um serviço qualquer transação que não constitua o fornecimento de mercadorias, com finalidade econômica, incluindo, exemplificativamente, o aluguel ou leasing de qualquer bem, o licenciamento ou concessão de qualquer direito, e qualquer contrato estipulando obrigações positivas ou negativas (de "não fazer")"*. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Tributação no Mercosul**. *Op.cit.*, p. 480.

um sujeito passivo ou pessoa jurídica que não seja sujeito passivo, *"(...) cujas outras aquisições não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no número 1 do artigo 3, ou por qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo"; iii)* no caso de produtos sujeitos aos impostos especiais de consumo exigíveis, dentro do território do Estado membro, por força do disposto na Diretiva 92/12/CEE, por um sujeito passivo ou por uma pessoa jurídica que não seja sujeito passivo, *"(...), cujas outras aquisições não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.o 1 do artigo 3.o"*.

c) as prestações de serviços realizadas com caráter de onerosidade realizadas dentro de um Estado-membro por sujeito passivo agindo na qualidade de prestador;

d) a operação de importação de bens – bens originários de terceiros países em face da União Européia.

Portanto, os dois primeiros artigos estabelecem as diversas operações tributáveis pelo IVA: realizar operações que envolvam o consumo de bens – produtos - ou serviços, ou, em termos exclusivamente jurídicos, realizar operações jurídicas que acarretem a circulação de bens – incluindo nessa noção tanto produtos como mercadorias – como a prestação onerosa de serviços, incluindo como uma das hipóteses de incidência a realização de importação de produtos. A base de cálculo será o valor do bem ou do serviço prestado. A dedução – ou compensação – é explicitada como um direito do contribuinte de excluir do montante do tributo a ser pago os valores relativos aos elementos constitutivos do preço. O âmbito territorial de incidência do IVA será todo o território comunitário, com algumas exceções.

Quanto ao sujeito passivo, podemos dizer que o contribuinte: em geral, será qualquer pessoa dedicada à prática de atividades econômicas, e, nesse caso entenderemos os distribuidores, *traders*, comerciantes e prestadores de serviços em geral[981]. No entanto, há isenção[982] quanto à prestação de serviços feita pelo trabalhador

[981] "*O indivíduo deverá estar atuando independentemente e por sua própria capacidade, o que representa que empregados fornecendo serviços a seus empregadores estão excluídos"*. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Tributação no Mercosul**. *Op.cit.*, p. 480.

[982] O termo "isenção" utilizado neste trabalho não corresponde à exata definição de isenção prevista no Direito Brasileiro, tendo em vista que aquela é prevista em dispositivos normativos comunitários, ao passo que esta é instituída segundo a competência dos entes tributantes, guardando também outras peculiaridades que a diferem do sistema de isenção no Direito Brasileiro. No entanto, optamos por manter a maioria das terminologias presentes no Direito Comparado (em especial, ao Direito Comunitário Europeu), com o objetivo de permitir ao leitor compreender as diferenças relativas ao Sistema Tributário

assalariado, quanto aos Estados membros e entidades a eles vinculadas, em relação às atividades que exerçam tendo em vista suas funções apenas. Asseveramos que é facultado aos Estados-Membros tributar pessoas que não exerçam habitualmente a atividade comercial, em determinados casos[983].

Quanto ao Local de operações tributáveis - critério espacial -, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral cita as respectivas situações, conforme o critério material abarcado: a) no caso de mercadorias despachadas ou transportadas, o local do fornecimento será considerado o local em que tais operações sejam iniciadas, ou, se o despacho ou o transporte não ocorrer efetivamente, no destino da entrega. Já quando as mercadorias ou produtos são instalados ou montados, o local do fornecimento será considerado o local em que as últimas operações ocorreram; b) no caso da prestação de serviços, será considerado o local em que o fornecedor estabelece o negócio ou possui domicílio fixo através do qual os serviços são efetivamente fornecidos. Porém, *"(...) no caso de ausência de um endereço comercial, é adotado o endereço no qual usualmente reside"*.[984]

A Diretiva 112/2006, no título IV, capítulo I e II e III, prescreve sobre os locais em que se consideram ocorridas as operações tributáveis. Não transcreveremos todas as situações previstas na Diretiva, pois tornaria o trabalho demasiadamente longo. No entanto, citaremos, respectivamente: *"Entregas de bens sem transporte"; "Entregas de bens com transporte"; "Entregas de bens a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio"; "Entregas de bens através dos sistemas de distribuição"; "Lugar das aquisições intracomunitárias de bens"; "Lugar das prestações de serviços"*.

Quanto às Deduções Fiscais: o contribuinte pode deduzir do imposto a ser pago, relativamente ao fornecimento de mercadorias e serviços, do IVA incidente nas operações anteriores, através da sistemática de créditos e débitos fiscais[985]. Como destaca Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, o direito à dedução é restringido para o caso de mercadorias ou serviços que sejam adquiridos para o fornecimento de saídas isentas *"(...) ou transações com propósitos não econômicos"*. Ademais, "(...) q*uando*

Brasileiro com o Direito Comparado. Apenas salientamos que é necessária a atenção do leitor para que não confunda termos adotados pelo Direito Comparado com os termos que são utilizados pelo Direito Brasileiro, que muitas vezes não possuem o mesmo significado. Vide o exemplo de "taxas" no Direito Comparado (p.ex., no Direito Português), que corresponde às alíquotas do direito brasileiro.

[983] O PORTAL DA UNIÃO EUROPÉIA. **Sistema Comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) ("Directiva IVA").** Disponível em: www.eu.int (último acesso em 20.12.2008).

[984] AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. **Tributação no Mercosul**. *Op.cit., p. 481*.

[985] *Idem*, p. 481.

são utilizados para ambas as hipóteses (saídas tributadas e isentas), a utilização dos créditos é normalmente proporcional".

Quanto ao "fato gerador"[986] - hipótese de incidência -, valor tributável[987] - base de cálculo -, e às taxas[988] - alíquota -, a Diretiva 112/2006 também mantém suas definições a serem utilizadas pelos países adotantes. A Diretiva 112/2006 dispõe largamente sobre o regime de isenções e deduções[989] aplicáveis a determinadas

[986]O termo 'fato gerador' utilizado pela Diretiva, remete-se às duas situações correspondentes respectivamente à hipótese de incidência e ao fato concreto. Vejamos o artigo 62*: "Artigo 62º. Para efeitos da presente diretiva, entende–se por: 1) «Fato gerador do imposto», o fato mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto; 2) «Exigibilidade do imposto», o direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido".* Ainda, o dispositivo do art. 63.º acentua: *"(...) Artigo 63.º O fato gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços".* **DIRETIVA 112/2006.**

[987] Dispõe o art. 72, que define o "valor tributável": *"(...) Para efeitos da presente diretiva, por «valor normal» entende-se o montante total que, a fim de obter os bens ou serviços em questão no momento dessa operação, o adquirente ou destinatário no mesmo estágio de comercialização em que se realiza a entrega de bens ou a prestação de serviços teria de pagar, em condições de livre concorrência, a um fornecedor ou prestador independente no Estado-Membro em que a operação é tributável. Na falta de entrega de bens ou prestação de serviços similar, o valor normal é constituído: 1) No que respeita aos bens, por um montante não inferior ao preço de compra dos bens ou de bens similares ou, na falta de preço de compra, ao preço de custo, determinados no momento em que tais operações se realizam; 2) No que respeita aos serviços, por um montante não inferior às despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços (...)".* Ademais, sobre a base de cálculo (valor tributável), asseveramos: *"(...) No caso das entregas e aquisições intracomunitárias de bens e das prestações de serviços, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido, em relação a essas operações, do adquirente, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações. O valor tributável inclui igualmente os direitos aduaneiros, taxas, impostos (com excepção do próprio IVA) e as despesas acessórias exigidas pelo fornecedor ou pelo prestador ao adquirente, mas não inclui certas reduções de preço, abatimentos e bónus, bem como quantias recebidas a título de reembolso das despesas efectuadas. Em caso de importação de bens, o valor tributável é constituído pelo valor definido para efeitos aduaneiros. Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos devidos fora do Estado-Membro de importação e também os que são devidos em virtude da importação (com excepção do próprio IVA), bem como as despesas acessórias (embalagem, transportes, etc.), devem ser incluídos na base tributável".*DIRETIVA 112/2006; O PORTAL DA UNIÃO EUROPÉIA. **Sistema Comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) ("Directiva IVA")**.

[988] Quanto à taxa (alíquota) normal do IVA, a DIRETIVA 112/2006 dispõe: *"Artigo 96.o Os Estados-Membros aplicam uma alíquota normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços. Artigo 97.o 1. A partir de 1 de Janeiro de 2006 e até 31 de Dezembro de 2010, a taxa normal não pode ser inferior a 15 %. 2. O Conselho decide, em conformidade com o artigo 93.o do Tratado, o nível da taxa normal aplicável após 31 de Dezembro de 2010".* Há também a possibilidade de os países membros instituírem alíquotas reduzidas (5%) em determinadas situações, bem como "alíquotas super-reduzidas", ou "alíquotas zero". A Diretiva cuidou de estabelecer diferentes regimes de alíquotas específicos para alguns Estados-Membros. **DIRETIVA 112/2006.**

[989] *"Artigo 167.º O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível". "Artigo 168..º Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes: a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo; b) O IVA devido em relação a operações assimiladas a entregas de bens e a prestações de serviços, em conformidade com a alínea a)*

operações de bens e serviços (isenções com direito à dedução e isenções sem direito à dedução), previstos nos arts. 122 e seguintes. Abre-se a possibilidade de derrogações visando simplificar a cobrança do IVA e regimes especiais do IVA para certas situações, tais como o regime de pequenas empresas, ouro para investimento, pequenos produtores, etc[990].

Quanto aos Princípios da origem e do destino, atestamos que no mercado comum, o ideal seria a imposição sob o regime de origem, o que implicaria na desnecessidade de manutenção de fronteiras alfandegárias.

Entretanto, assevera Antonio Carlos Rodrigues do Amaral:

> (...) O mercado comum, em seu estado ideal, permitiria que os contribuintes contabilizassem o IVA segundo o princípio de origem. No entanto, para evitar distorções referentes às aquisições de mercadorias em outras jurisdições (*cross border shopping*), tal mecânica requer uma substancial convergência das alíquotas do IVA e equilíbrio da balança comercial entre os Países-Membros por meio de uma câmara de compensação (*clearing house*) que operasse efetiva e eficientemente. Enquanto tal não ocorre, a União Européia está sob um regime transitório (iniciado com a abolição das fronteiras fiscais em 1.01. 1993), durante o qual o movimento de mercadorias é levado a efeito com referência a ambos os princípios do destino e da origem (...). [991]

Como vimos, a União Européia já utilizou, anteriormente, os princípios do destino e também regimes transitórios que implicavam na utilização conjunta dos regimes origem/destino, com repartição das receitas oriundas das operações. A atual Diretiva ainda mantém o regime transitório de tributação do IVA nas operações intra-comunitárias, mas a União pretende futuramente adotar o regime de tributação na origem, com supressão das barreiras fiscais[992].

Finalmente, a Comissão Européia sintetiza as principais características do IVA europeu:

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

---

do artigo 18.o e o artigo 27.o; c) O IVA devido em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade como artigo 2.o, n.o 1, alínea b), sub-alínea i); d) O IVA devido em relação a operações assimiladas a aquisições intracomunitárias, em conformidade com os artigos 21.o e 22.o; e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado–Membro". **DIRETIVA 112/2006**.

[990] O PORTAL DA UNIÃO EUROPÉIA. **Sistema Comum do Imposto sobre o Valor Arescentado (IVA) ("Directiva IVA")**

[991] AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Tributação no Mercosul.** *Op.cit*., p. 481.

[992] O PORTAL DA UNIÃO EUROPÉIA. **Sistema Comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) ("Directiva IVA")**

> circuito econômico e neutro em relação ao tipo de organização desse circuito: • 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 um imposto de consumo, porque a carga deve incidir, em última instância, sobre as despesas de consumo efetuadas pelos consumidores finais. Não constitui 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 sobre o seu volume de negócios o montante do imposto que liquidou aos outros sujeitos passivos relativamente às compras que utiliza na sua atividade sujeita a tributação. Este mecanismo assegura a neutralidade do imposto, qualquer que seja a extensão dos circuitos (...). [993]

O IVA europeu foi instituído para satisfazer os anseios e necessidades integrativas vislumbradas pelo Bloco Europeu, que tinha a formação de um mercado interno comum[994], como meta principal. Nesse mercado comum seriam asseguradas a livre circulação de mercadorias, capitais, pessoas e serviços[995]. Assim, a política de aproximação legislativa, mais precisamente a harmonização tributária entre os países membros, foi uma necessidade, em especial aos impostos que incidiam sobre a circulação de bens e serviços. Logo, a hipótese de incidência abarca as operações que acarretam circulação de bens, e, dentro deste conceito, estão incluídas as mercadorias, além da prestação de serviços onerosos.

Ressaltamos que o IVA europeu foi utilizado na União Européia essencialmente como um instrumento de política tributária que almejava a progressiva viabilização do mercado comum europeu, o que foi possibilitado após a assinatura de Tratados

---

[993] COMISSÃO EUROPÉIA. **A Política Fiscal na União Européia.** *Op.cit*., p. 13.

[994] *FORTE, Umberto*. *Op.cit.*, p.141-182.

[995] A Comissão Européia aponta um panorama geral da instituição dos "impostos indiretos" na União Européia: *"(...) Impostos indiretos O artigo 90.o do Tratado da CE proíbe qualquer discriminação fiscal que, direta ou indiretamente, atribua uma vantagem aos produtos nacionais relativamente aos produtos provenientes de outros Estados--Membros. Por outro lado, o artigo 93. do Tratado CE incita à harmonização dos impostos sobre o volume de negócios, dos impostos especiais de consumo e de outros impostos indiretos. Primeiro imposto a ser harmonizado, em 1977, o IVA foi adaptado, em 1992, às exigências do grande mercado sem fronteiras, ao mesmo tempo que os impostos especiais de consumo foram objeto de um quadro harmonizado nessa ocasião. Esse dispositivo foi completado com uma aproximação parcial das taxas dos dois tipos de impostos indiretos e um reforço da cooperação administrativa. Todavia, o mercado único não produz plenamente os seus efeitos nos domínios em que a harmonização comunitária das legislações nacionais não está concluída"* COMISSÃO EUROPÉIA. **A Política Fiscal na União Européia.** *Op.cit*., p. 13.

Fundacionais[996], em especial através do Tratado de *Maastricht*, em 1992 e das Diretivas.[997]

Lembramos que a última Diretiva IVA 2006/112/CE reformulou a Sexta Diretiva, adaptando-a e modernizando o sistema comum do IVA às novas exigências comunitárias[998]. Ademais, asseveramos que foi publicada retificação no *Jornal Oficial (nº L 335 de 20/12/2007 p. 0060 – 0061),* sobre determinados pontos relacionados à citada Diretiva.

Acrescentamos que as legislações internas dos países também detêm papéis fundamentais no cumprimento das previsões dispostas nas Diretivas e nos próprios Tratados, já que, como dissemos, é dever dos Estados-Membros harmonizarem seus sistemas tributários, em conformidade com os enunciados da Diretiva, sendo concedida relativa margem de discricionariedade aos sistemas tributários nacionais.

VII - A INTRODUÇÃO DO IVA HARMONIZADO NA COMUNIDADE ANDINA DAS NAÇÕES

7.1. O Processo de Harmonização Fiscal na CAN.

A Comunidade Andina das Nações, desde 1998, já vinha apresentando negociações e estudos para verificar a viabilidade de um IVA harmonizado entre todas as nações da comunidade. O BID, nesse aspecto, teve papel de destaque - junto com a Secretaria Geral da Comunidade Andina -, auxiliando nas negociações anteriores ao acordo assinado por Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela, e elaborando os estudos técnicos destinados a analisar os sistemas tributários atuais dos cinco países e as possibilidades – e estratégias – para a harmonização.

O procedimento de Harmonização Fiscal dos Impostos Indiretos foi consolidado com a aprovação das Decisões Número 599 e 600 sobre a "Harmonização de Aspectos Substanciais e Procedimentos Tipo Valor Agregado e Harmonização de Impostos Seletivos de Consumo (IVA e impostos seletivos) através da Comissão da Comunidade Andina". O Acordo foi denominado "Harmonização dos Impostos Indiretos".

---

[996]GOMES, Eduardo Biacchi. **Blocos Econômicos Solução de Controvérsias**. **Uma análise comparativa a partir da União Européia e Mercosul**. 2º Edição. Curitiba: Editora Juruá, p.131-132.

[997] CORREA, Arlindo. **O IVA na União Européia - As Dificuldades do Processo de Harmonização**. *Op.cit*., p. 224; **SEXTA DIRETIVA IVA**.

[998] DIRECTIVA 2006/112/CE; O PORTAL DA UNIÃO EUROPÉIA **Sistema Comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) ("Directiva IVA").**

As citadas decisões representam um acordo base para legislações nacionais – à semelhança do papel desempenhado pelas Diretivas na União Européia – no que diz respeito à estruturação de um IVA moderno e coordenado nos aspectos administrativos, e estabelecendo também regras unificadas para os impostos seletivos sobre o consumo.

O processo de Harmonização do IVA na CAN contou com a participação da Secretaria Geral da CAN – SG -, com o apoio técnico e financeiro do BID, e com a participação dos representantes dos Ministérios das Finanças e da Direção de Impostos dos cinco países.

O processo de implantação – segundo os especialistas do BID - teve início em 1998, com o início do mandato do Conselho Assessor dos Ministros das Finanças ou Fazendas, Bancos Centrais e Responsáveis pelo Planejamento Econômico emanado na II Reunião, em outubro de 1998.

A partir desse mandato – que foi aprovado pelo Conselho em 2000, ficou delimitada a necessidade de identificação das etapas relativas à harmonização e elaborar uma proposta concreta de harmonização desses impostos.

Assim, em 1999, a SG da CAN contatou o BID para a elaboração de um estudo técnico, dividido em duas partes – assemelhado ao *Informe Newmark* –, sendo a primeira destinada a apresentar um parecer sobre a situação atual das estruturas tributárias dos países membros, para verificarem as diferenças existentes, e a segunda visando a elaboração de propostas de harmonização para esses impostos[999].

O primeiro estudo foi intitulado "A Harmonização Tributária dos Impostos Indiretos nos Países da Comunidade Andina", e foi entregue em setembro de 1999 para a SG. Já o segundo estudo – mais completo – apresentou uma análise mais detalhada sobre a situação atual e as perspectivas de harmonização do IVA – e impostos específicos sobre o consumo[1000].

Nesse sentido, *Luiz Arias*, *Luiz Villela*, *Alberto Barreix* e *Alexis Valencia* sintetizam cinco fases no processo de Harmonização Fiscal dos impostos indiretos na

---

[999]*ARIAS MINAYA, Luis Alberto; PLAZAS VEJA, Mauricio.* ***La Armonización Tributaria de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina****. Elaboración de Recomendaciones y Normativas sobre Armonización de Tributos Indirectos. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. División de Integración, Comércio y Asuntos Hemisféricos. Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe. Buenos Aires, Mayo,* 2002, p. 89.

[1000]*ARIAS, Luiz; VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto; VALENCIA, Alexis.* ***La Armonización de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina****. Iniciativa Especial de Comércio y Integración. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. División de Integración, Comércio y Asuntos Hemisféricos. Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe. Buenos Aires. Enero,* 2005, p. 19.

CAN: a) Fase de estudos; b) Fase de "sensibilização política"; c) Fase de Negociações; d) Fase de Decisão Política; e) Fase da análise jurídica sobre a incorporação da proposta no "Direito Interno".[1001]

A primeira fase - estudo técnico - apresentou a seguinte proposta metodológica: a) análise da situação fiscal de cada país membro; b) elaboração de um diagnóstico sobre a situação legislativa e administrativa dos impostos indiretos em cada país membro; c) revisão de documentos e estudos de outras experiências integrativas; d) fomento às discussões das autoridades fiscais e técnicos dos bancos centrais de cada país; e) elaboração de uma quantificação dos custos para a implementação da proposta; f) redação do projeto de harmonização do IVA e dos impostos especiais sobre o consumo. Este estudo foi efetuado com base na estrutura dos países membros no ano de 2002.[1002]

A fase de sensibilização política consistiu na iniciativa de uma série de conferências, seminários e discussões realizados a partir dos estudos elaborados pelo BID. A partir de fevereiro de 2003, o BID, o Conselho e a SG demonstraram publicamente o interesse em avançar nos processos de harmonização, realizando rodadas de discussão e levando representantes dessas instituições em cada um dos países membros com o intuito de sensibilizar as autoridades locais sobre a necessidade da harmonização dos impostos indiretos para a CAN. Como resultado dessas rodadas, verificaram a plena disposição de todos os países membros em avançar com a harmonização fiscal. Conseqüentemente, convocaram logo em seguida a "I Reunião dos Especialistas do Governo para a Harmonização dos Impostos Indiretos", dando início à fase de negociações, que ocorreu entre 2003 e 2004.

Cada Reunião de Especialistas foi realizada em um país membro – rotativamente - possibilitando a ampla participação de todos os países membros nos debates, sendo que cada país foi representado por – no mínimo – dois delegados – um representante dos Ministérios das Finanças ou da Fazenda, responsável pelas políticas tributárias, e outro representante oriundo da Administração Tributária. A SG atuou como mediadora das reuniões, que sempre contou com um ou mais especialistas enviados pelo BID para auxiliarem nos debates. O objetivo das reuniões foi encontrar um consenso entre os delegados dos países membros e utilizou o método de revisão de cada um dos artigos da

[1001] *ARIAS, Luiz; VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto; VALENCIA, Alexis.* ***La Armonización de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina****. Op.cit.*, p. 19-20.
[1002] *Idem.*

proposta de harmonização. Ao final de cada reunião foi elaborado um relatório dos acordos que foram submetidos à aprovação pelos participantes[1003].

Foram realizadas no total oito reuniões com esse objetivo, e logo após a realização da sexta reunião, estavam praticamente acertados os projetos de harmonização do IVA e dos impostos sobre o consumo específicos. Dessa forma, a SG convocou a reunião dos Vice-Ministros de Economia e Diretores das Administrações Tributárias, que ocorreu em Fevereiro de 2004, em que o objetivo era a eliminação de todos os obstáculos técnico-administrativos que poderiam prejudicar o processo[1004].

Essa reunião foi de extrema importância para o processo de harmonização, pois permitiu a elaboração de definições e acordos muito importantes, possibilitando o aprimoramento do processo de harmonização dos impostos, e permitindo completar os acordos firmados anteriormente, sempre manifestando a necessidade da continuidade do processo. Dentre as medidas principais estabelecidas, destacamos: a) ficou estabelecida uma alíquota máxima para o IVA harmonizado; b) ficou estabelecida somente uma alíquota geral e – optativamente – uma alíquota menor – que deveria apresentar uma diferença de 30% em relação à alíquota geral; b) a não criação de mais exclusões de bens e serviços tributáveis a partir da normativa comunitária; c) o desmantelamento gradual das exclusões existentes, até o momento em que somente existam as exclusões autorizadas pela norma comunitária; d) a criação de um organismo de fiscalização para verificar o progresso ocorrido nos países membros – com relação ao gradual desmantelamento das exclusões não previstas na norma comunitária. Na mesma reunião foi estabelecido um relatório sobre a forma como as decisões comunitárias seriam incorporadas aos ordenamentos jurídicos nacionais e, a própria vigência dessas decisões.[1005]

Finalmente, após a finalização da reunião supracitada, o único aspecto a ser trabalhado era a análise jurídica sobre de que maneira deveriam entrar em vigor tais normas, na qual foi aplicado o artigo 3 do Tratado de Criação do Tribunal de Justiça da Comunidade Andina das Nações.

Segundo o artigo 3, as Decisões do Conselho Andino de Ministros e as Resoluções da Secretaria Geral serão diretamente aplicáveis nos Países Membros a partir de sua publicação na Gazeta Oficial do Acordo, a menos que as mesmas assinem

---

[1003] *ARIAS, Luiz; VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto; VALENCIA, Alexis.* ***La Armonización de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina.*** *Op.cit., p. 19.*
[1004] *Idem.*
[1005] *Ibidem, p. 19-20.*

um acordo posterior. Quando seu texto assim disponha, as Decisões requerem a própria incorporação ao direito interno, mediante ato expresso no qual se indicará a sua entrada em vigor em cada país membro, conforme predispõe o artigo 40 da Decisão 599. Assim, resumidamente, essas decisões poderão entrar em vigor por ato expresso dos países membros ou por aplicação direta da Decisão, ficando – portanto -, na opinião da SG, sendo ambas juridicamente válidas, a opção por uma ou outra forma de incorporação ao direito interno seria mais uma questão política do que jurídica.[1006]

Assim, ficou prevista a adoção do procedimento de incorporação interna no ordenamento jurídico nacional se assim estiver previsto na Constituição nacional. Por conseguinte, as Decisões entraram em vigor nos países membros a partir do primeiro dia do mês imediatamente seguinte à data do depósito do último instrumento correspondente na Secretaria Geral.

Pela magnitude das mudanças a serem efetuadas nas estruturas internas de cada país membro, a norma comunitária foi projetada para ser aplicada gradualmente, com a previsão de prazos de adaptação que podem ir até o período de dez anos, para a adaptação legislativa e administrativa necessária para cada modificação de aspectos que tenham - ou possam ter - grande impacto nas estruturas de cada país[1007].

[1006] *ARIAS, Luiz; VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto; VALENCIA, Alexis.* ***La Armonización de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina.*** *Op.cit., p.* 20.

[1007] *Luis Alberto Arias Minaya* e *Mauricio Plazas Veja* elaboraram sucinto relato das principais características dos impostos sobre o valor agregado existentes nos países membros da CAN, que reproduzimos na seqüência: **Principais Características do IVA nos Países da Comunidade Andina de Nações – CAN. 1) Aspectos gerais do IVA:** a) A modalidade adotada por todos os países na CAN é do tipo produto, não obstante, quase todos os países – à exceção da Bolívia - adotem regimes especiais para exclusão de bens de capital, quando se trate de atividades econômicas de capital ou exportações; b) Todos os países da CAN adotam o princípio do destino; c) Todos os países – com exceção da Bolívia, que utiliza o método de diminuição – ou subtração --, utilizam o método de "crédito fiscal" como forma de cálculo; d) Todos os países – com exceção da Colômbia, que utiliza múltiplas alíquotas –, utilizam alíquota única; e) As exonerações são abundantes em todos os países da CAN, com exceção da Bolívia. Nesse sentido, Equador, Peru e Venezuela adotam o sistema de "exclusão do campo de incidência" do imposto, adotando a técnica de "alíquota zero" para as exportações. Já na Bolívia, a modalidade predominante de exoneração é a alíquota zero, que existe somente para exportações, já que em outros casos praticamente inexistem outras modalidades de exoneração. Já na Colômbia se utilizam ambas as técnicas de exclusão do imposto supracitadas; f) Em nenhum dos países – com exceção da Venezuela -, existe um nível mínimo não tributado, mas que tende a diminuir ano a ano; g) a dispersão de alíquotas é ampla, correspondendo, no Equador à alíquota mais baixa – 12% -, e o Peru possui a alíquota mais elevada – 18%. **2) Aspectos específicos do IVA:** a) A existência de zonas de imunidade fiscal por razões de atraso econômico é limitada em todos os países da CAN, com exceção do Peru, em que existem amplas zonas de imunidade fiscal; b) em todos os países da CAN existem zonas francas, e, além disso, existem no Peru os denominados CETICOS (Centros de Exportação, Transformação, Indústria, Comercialização e Serviços), os quais não são propriamente zonas francas; d) Em nenhum país da CAN existe indexação do crédito fiscal, com exceção da Bolívia; e) Na Bolívia, Equador e Peru existem limites à devolução de saldos a favor dos exportadores. Não obstante, somente na Bolívia é permitida a indexação de saldos favoráveis não devolvidos. Na Colômbia e Venezuela, não existem limites aos saldos favoráveis dos exportadores; f) Todos os países da CAN possuem regimes de devolução, em funcionamento, de impostos pagos nas compras pelas exportações. A Colômbia devolve impostos aos bens e serviços isentos – alíquota zero -,

7.2. Estrutura do IVA harmonizado.

A Decisão n. 599 estabeleceu a estrutura jurídica fundamental do IVA harmonizado, ao passo que a Decisão n. 600 estabeleceu a estrutura jurídica dos impostos seletivos sobre o consumo. Ambas as decisões foram fortemente influenciadas pela estrutura jurídica do IVA harmonizado europeu e a estrutura jurídica fornecida pelas "Diretivas IVA".

A estrutura do IVA harmonizado foi redigida com base na terminologia usualmente estabelecida na Diretiva IVA, como "fato gerador". No entanto, é expressa a influência da doutrina de *Dino Jarach,* no IVA comunitário[1008]. Os primeiros artigos[1009] estabelecem as disposições gerais sobre o regime de harmonização fiscal do

---

ainda que de maneira limitada; g) o transporte internacional de carga está exonerado, na modalidade de exclusão em todos os países da CAN, com exceção da Bolívia e Venezuela; h) o transporte internacional de passageiros está tributado em todos os países, não obstante a base tributável que normalmente se calcula como uma porcentagem do valor da passagem varie de 25% - para a Venezuela -, até 100% no caso do Peru; i) o transporte nacional de cargas é tributado em todos os países da CAN, com exceção da Venezuela; j) nos países da CAN os bens de capital são tributados. Na Bolívia, Equador e Venezuela os contribuintes têm direito à dedução do crédito fiscal. Já no Peru, a característica predominante é a possibilidade de solicitar a devolução, ao passo que na Colômbia não existe a possibilidade de dedução do crédito fiscal; k) Na Colômbia e Venezuela se tem especificado critérios para determinar as exportações de serviços e, no Peru, adicionalmente a esses critérios, existe uma lista de atividades consideradas exportações de serviços. Por outro lado, na Bolívia e Venezuela não existem critérios nem listas; l) Na Bolívia, Colômbia e Peru existem regimes simplificados para os contribuintes. No Equador e Venezuela, apesar de não existirem atualmente, já existem propostas para sua criação. **3) Aspectos administrativos do IVA:** a) Em todos os países da CAN existe um Código Tributário, sendo que na Bolívia e Venezuela o Código é denominado "Lei Orgânica"; b) Em todos os países da CAN, com exceção da Colômbia, a declaração do imposto é mensal, ao passo que na Colômbia é bimestral; c) Em todos os países da CAN existem controles e requisitos para a impressão de faturas. Colômbia, Bolívia e Equador impõem certos limites a esta impressão; d) os prazos legais de devolução variam entre os países. No Peru o prazo legal é menor que um mês, ao passo que na Colômbia Equador e Venezuela o prazo é entre um e três meses, e, na Bolívia, é superior a três meses; e) Somente na Colômbia e Equador existem regimes de retenção maciços. No Peru existe de maneira bem mais limitada, ao passo que na Bolívia e Venezuela são inexistentes. *ARIAS MINAYA, Luis Alberto; PLAZAS VEJA, Mauricio.* ***La Armonización Tributaria de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina****. Op.cit., p. 10-12.*

[1008] De acordo com a terminologia da Decisão 599, utiliza-se o termo "fato gerador" para descrever o fato que dá origem ao tributo. Já quanto aos aspectos que contornam o imposto, a Decisão utiliza a seguinte terminologia: a) Aspecto material – critério material; Aspecto Subjetivo – critério pessoal; Aspecto territorial – critério espacial; Aspecto Temporal – critério temporal; Alíquota e Base Tributável – critério quantitativo. **Decisión 599**. *Armonización de Aspecto Substanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado. In*: *ARIAS, Luiz; VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto; VALENCIA, Alexis.* ***La Armonización de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina.*** *Op.cit., p. 21 e ss.*

[1009] O artigo 1º estabelece o campo de aplicação da Decisão, que prevalecerá perante o ordenamento interno. Somente será aplicável o direito interno em caso de não existir previsão em contrário na decisão. Já o artigo 2 da Decisão 599 estabelece as definições fundamentais da decisão. Por sua vez, o artigo 3 destaca que a harmonização fiscal na CAN se procederá para o IVA e os impostos sobre seletivos sobre o consumo. O artigo 4 estabelece a forma de contagem dos prazos para as disposições pertinentes à Decisão**. Decisión 599**. *Armonización de Aspecto Substanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado. Op.cit., p. 21 e ss.*

IVA e dos impostos seletivos sobre o consumo[1010]. A partir do artigo 5º ocorre a delimitação da estrutura do IVA. Dessa forma elaboraremos brevíssima descrição dos principais "aspectos" desse tributo comunitário. Assim como as Diretivas IVA européias, a Decisão não esgota as matérias relacionadas ao imposto, apresentando apenas critérios gerais – que embora bem delineados -, concedem ao país membro razoável parcela de liberdade para estrutura o imposto conforme suas necessidades. Por esse motivo, preferimos apenas apresentar algumas noções quanto ao tratamento dos critérios do IVA perante a Decisão referida, que nos permitirá visualizar com certa facilidade as tendências do IVA harmonizado na região.

O **Critério Material** do IVA andino, segundo o artigo 5º é manifestado através das operações de venda ou transferência de bens, a prestação de serviços e a operação de importação realizadas no território de cada país membro. A "disposição transitória" do artigo citado abre a possibilidade do estabelecimento de prazo de 10 anos para adaptação das legislações nacionais que contenham legislação divergente. Ademais, o IVA andino não incidirá nas operações de fusão, incorporação e outras formas de reorganização empresarial – artigo 6º.[1011]

[1010] Definições contidas no artigo 2º: a) "*causação*": *"é o momento em que é gerada a obrigação tributária pela realização do fato gerador descrito na norma. A realização do fato gerador para os impostos tipo valor agregado, de que trata esta decisão, é instantânea, assim sendo, sua determinação, liquidação e pagamento serão efetuados periodicamente"*; b) Direito ao desconto ou crédito fiscal: *"aquele que tem o sujeito passivo de resgatar dos impostos gerados pelas operações tributadas que realize, os impostos repercutidos ou transferidos pela compra ou importação de bens, ou utilização de serviços"*; c) *"Direito de repercussão ou transferência: aquele que tem o sujeito passivo de transferir o imposto ao comprador ou usuário do bem ou serviços de que se trate"*; d) dívida tributária exigível: *"é o montante total determinado pelo contribuinte ou pela Administração Tributária, que deve pagar o sujeito passivo depois de vencido o prazo para o cumprimento da obrigação tributária e que não está em disputa"*; e) Domiciliado ou residente: *"se entenderá segundo as definições contempladas em cada legislação interna"*; f) exclusão*: "a não sujeição ou liberação do imposto estabelecido ou permitida pela lei relativa a um determinado bem ou serviço, segundo o qual não se permite a devolução ou desconto dos impostos repercutidos"*; g) exportação de bens*: "a saída efetiva e definitiva de bens ao exterior desde o território aduaneiro"*; h) regime de alíquota zero*: "a liberação do imposto estabelecida pela lei com relação a um determinado bem ou serviço, segundo a qual se permite a devolução ou desconto dos impostos repercutidos"*; i) serviços: *"toda atividade, emprego ou trabalho prestado por uma pessoa natural ou jurídica, ou por uma sociedade de fato, sem relação empregatícia com quem contrata a execução, que se concretiza em uma obrigação de fazer sem importar que a mesma predomine o fator material ou intelectual e que gere uma contraprestação em dinheiro ou em espécie independentemente de sua denominação ou forma de remuneração, inclusive o arrendamento de bens móveis e imóveis, e qualquer outra cessão de uso a título oneroso de marcas, patentes, direitos de autor e conexos, dentre outros"*; j) Sujeito Passivo*: "é o devedor da obrigação tributária substancial. Se consideram incluídos os termos "contribuinte" e "responsável ou substituto", sendo compreendidos neste último termo os agentes de percepção ou retenção"*. **Decisión 599**. *Armonización de Aspecto Substanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado.Op.cit., p. 24.*

[1011] Já o artigo 7º estabelece alguns casos de não incidência do IVA, dentre os quais citamos a situação de transferência de bens decorrentes de sucessão hereditária, transferência de bens de capitais – ações -, dentre outros, muito embora haja ainda a possibilidade de os países que tributem tais situações mantenham o regime, após a data do início da entrada em vigor da Decisão – conforme expressamente

O **critério pessoal** do IVA está estabelecido no artigo 11, que trata dos "conjuntos econômicos" – comunidades de bens, sociedades de fato, consórcios ou uniões temporárias, acordos de associação, "*joint-ventures*" e demais formações empresariais, sociedades ilíquidas ou indivisas, os patrimônios autônomos em face dos contratos de fidúcia, e os fundos de qualquer natureza, como passíveis de serem tributados pelo IVA. Não há previsão expressa sobre o sujeito ativo da relação tributária. Nesse aspecto, a tendência expressa da Decisão é conceder à legislação interna a possibilidade de legislar sobre a matéria não prevista na mesma e, portanto, cremos que os sujeitos ativos continuem sendo os governos centrais de cada país – pois o IVA nos países andinos é tributo de competência dos órgãos nacionais.

Não obstante, o artigo 8 autoriza a hipótese de responsabilidade para quem não é contribuinte habitual do IVA, no que diz respeito à prestação de serviços feita por não-residente ou sem domicílio, em que o usuário ou destinatário do serviço será considerado sujeito passivo.

Quanto ao **critério espacial**, a Decisão não apresenta tanta precisão quanto às coordenadas de espaço para identificar o local de ocorrência do tributo, mas fornece alguns elementos que podem facilitar a delimitação do referido critério. Nesse sentido, o artigo 12 menciona regras diferentes para a consideração das coordenadas de local da ocorrência do tributo, variando conforme as espécies de serviços. Por exemplo, para os serviços cuja prestação ou execução transcendam as fronteiras nacionais e que se menciona à continuação, serão levadas em consideração as seguintes regras: 1) serão considerados prestados ou utilizados no lugar em que se realizem materialmente, os seguintes serviços: de carga e descarga, transbordo, cabotagem, armazenamento de bens, serviços artísticos, desportivos e culturais; 2) os serviços que sejam prestados – iniciados no exterior - e sejam utilizados ou aproveitados por residentes ou domiciliados em um país membro, serão considerados prestados na jurisdição deste país, dentre os quais: a) as licenças e autorizações para uso e exploração, a qualquer título, de bens incorpóreos ou intangíveis; b) os serviços profissionais de assessoria e auditoria; c) arrendamento de bens corpóreos móveis que sejam utilizados no território do país

---

estabelece a disposição transitória do referido artigo. Por sua vez, o artigo 10 prescreve que os ordenamentos jurídicos de cada país membro deverão introduzir os mecanismos adequados para a determinação da base tributável que corresponda à prestação ou utilização de serviços de construção. Poderá ser tributado pelo IVA somente na primeira venda de bens imóveis, muito embora na "disposição transitória", esteja prevista a possibilidade de os países membros continuarem a tributar as vendas posteriores de bens imóveis depois da entrada em vigor da Decisão. **Decisión 599**. *Armonización de Aspecto Substanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado.Op.cit.,* p. 25.

membro; d) serviços de tradução, correção ou composição de texto; e) serviços de seguro relacionados a bens localizados no território do país membro; f) os realizados sobre bens corpóreos móveis que permaneçam ou operem no território do país membro; os serviços de conexão ou acesso via satélite, qualquer que seja a localização do satélite; h) o serviço de televisão via satélite ou cabo recebido no país membro; 3) os serviços realizados sobre bens imóveis, serão considerados prestados no lugar de localização dos mesmos

Já o artigo 13 trata dos critérios que devem ser cumpridos para que uma operação seja considerada como exportação de serviços: a) que o exportador seja domiciliado ou residente no país exportador; b) que o usuário ou beneficiário do serviço não esteja domiciliado ou não seja residente no país exportador; c) que o uso, aproveitamento ou exploração do serviço por parte do usuário ou beneficiário tenha lugar integralmente no exterior, ainda que a prestação de serviço se realize no país exportador; d) que o pagamento efetuado como contraprestação de tal serviço não seja considerado como custo ou gasto no país exportador por parte de empresas ou pessoas que desenvolvam atividades ou negócios no mesmo.

Para o IVA a exportação de serviços estará sujeita ao regime de **alíquota zero.** Há o estabelecimento de uma disposição transitória que permite a manutenção de regimes distintos da alíquota zero, após a entrada em vigor da Decisão, dentro do prazo limite de seis anos.

Por sua vez, o artigo 14 estabelece algumas regras para o serviço de transporte, no qual serão aplicáveis as seguintes regras: a) o serviço de transporte internacional de cargas, incluindo o transporte de encomendas, documentos ou correspondência, estará sujeito ao regime de alíquota zero; b) no serviço de transporte internacional de passageiros, o imposto incidirá somente no país do embarque inicial e a seu favor, segundo a alíquota e demais regras que no mesmo se encontrem vigentes no momento do embarque; c) o transporte nacional de carga e o aéreo de passageiros serão tributados pelo IVA; d) as outras modalidade de transporte nacional de passageiros estarão sujeitas às normas internas de cada país membro[1012].

[1012] Disposição transitória – No serviço de transporte internacional de carga, incluindo o transporte de encomendas, documentos ou correspondência, os países membros que na data de entrada em vigor da Decisão possuam regras distintas, poderão mantê-las, muito embora qualquer reforma posterior sobre essa matéria deverá estabelecer a alíquota zero. Os países membros que na data de entrada na vigência desta Decisão, tenham regras distintas para os casos previstos nas alíneas a) e b) poderão seguir aplicando-as até dez anos depois da entrada em vigor da Decisão. **Decisión 599**. *Armonización de Aspecto Substanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado.Op.cit., p. 27.*

Quanto ao **critério temporal** do IVA, o artigo 15 estabelece que os impostos sobre o valor agregado incidem de forma instantânea, nos seguintes momentos: a) na venda ou transferência de bens e prestação de serviços, exceto no caso dos serviços públicos, com a entrega total do bem ou término da prestação de serviço, muito embora os países membros possam dispor de imposto que incida no momento da emissão de comprovante respectivo pelo montante total no momento do pagamento do bem ou do serviço, o que ocorrer primeiro. Nos casos de entrega parcial, pagamento parcial ou emissão de comprovantes por montantes parciais, as legislações de cada país regularão o momento de nascimento da obrigação tributária; b) nos contratos de trato sucessivo, na medida em que se faça exigível cada parcela ou quota e na proporção do mesmo. Porém, os países membros poderão dispor de imposto que incida no momento da emissão do comprovante respectivo ou no momento do pagamento do bem ou do serviço, o que ocorrer primeiro; c) no caso dos serviços públicos, de acordo ao disposto na legislação interna de cada país membro; d) na importação, com a nacionalização de bens; e) na utilização no país membro de serviços prestados pelos não domiciliados ou não residentes, no momento da prestação de serviço, na data do registro do respectivo comprovante por parte do receptor do serviço ou na data em que se pague a contraprestação, o que ocorrer primeiro.

O artigo 16 estabelece que as modificações normativas que impliquem em alteração no montante tributário devido, somente poderão começar a serem aplicadas a partir do período fiscal seguinte, mais especificamente a partir da data de promulgação da norma fiscal respectiva. Mas os países membros que mantiverem a data de entrada na vigência da Decisão normas que contemplem outras modalidades diversas da prevista neste artigo podem continuar aplicando-as, ainda que temporariamente.

Quanto ao **critério quantitativo**, a Decisão apresenta algumas disposições relacionadas à base de cálculo e à alíquota. Nesse sentido, o artigo 17 estabelece a base de cálculo do IVA que inclui tanto o valor correspondente à obrigação principal como às acessórias ou complementares, ainda que estas últimas sejam faturadas ou computadas “em separado”. Porém, se forem consideradas independentes, não estão submetidas ao imposto. Ademais, integram a “base tributável”, dentre outros, os gastos de carretagem, transporte, instalação, montagem, seguros, gastos de financiamento e moratórios da mesma forma que comissões.

As modificações no valor de operação e os descontos que se acordem com posterioridade à mesma, segundo as práticas usuais de comércio, darão lugar ao ajuste correspondente à base de cálculo, na data em que se realizem. A base de cálculo nas importações é constituída pelo valor aduaneiro da mercadoria, adicionado aos direitos e impostos aduaneiros respectivos. O mesmo artigo ainda destaca que para tudo que não estiver previsto expressamente neste artigo para a determinação da base de cálculo, os países membros aplicarão a legislação interna. A disposição transitória dispõe que os países membros que não contemplem os ajustes à base de cálculo por descontos efetuados com posterioridade à operação comercial que os origina não estarão obrigados a observar o estipulado na segunda parte deste artigo.

Já o artigo 19 dispõe sobre as alíquotas, sendo que o IVA terá uma alíquota geral, não superior a 19%, com inclusão de toda alíquota adicional ou sobrecarga distinta dos impostos sobre o consumo. Os países membros poderão estabelecer uma alíquota preferencial que não poderá ser inferior a 30% da alíquota geral, para tributar os bens e serviços que na data de entrada em vigor da presente Decisão se encontrem excluídos. Ademais, a disposição transitória estabelece prazo de dez anos para a adequação das legislações sobre esse artigo.

Quanto às "exclusões" e regimes de alíquota zero, o artigo 20 destaca que o regime de alíquota zero apenas será aplicável às exportações de bens e serviços, sendo que a disposição transitória prevê que os países membros terão prazo de cinco anos para adaptar suas legislações sobre esse assunto. Para fins de exclusão de bens, o artigo 21 dispõe que será utilizada a nomenclatura tarifária andina, como base.

O artigo 22 estabelece o princípio da tributação de bens no país do destino. Portanto: a) toda importação de bens é tributada com o imposto, com exceção dos casos de exclusão; b) os bens exportados estão sujeitos à alíquota zero.

Por sua vez, o artigo 23 estabelece que, a partir da data de entrada em vigor da Decisão, não será possível a criação de novas exclusões de bens, nem ampliar as existentes em sua legislação interna. Decorridos onze anos da vigência da presente Decisão, somente serão permitidas as seguintes exclusões: a) os bens importados por missões diplomáticas, consulares e por seus funcionários devidamente creditados, com sujeição às convenções internacionais e às regras de reciprocidade; b) os bens importados por organismos internacionais e seu pessoal, no que diz respeito aos funcionários internacionais, devidamente creditados, que tenham subscrito convenções de imunidades e privilégios; c) as importações de bens doados provenientes do exterior

destinados ao setor público e organizações privadas sem fins lucrativos com finalidades de saúde, educação e interesses comuns; devidamente verificadas e autorizadas pela autoridade competente em cada país; d) equipamento acompanhado e não acompanhado, de acordo com o previsto na legislação nacional. Nesse sentido, os países membros terão de eliminar gradualmente as hipóteses de exclusão que não estejam expressamente previstas nos tópicos deste artigo.

Por sua vez, o artigo 24 estabelece que nos países andinos a prestação de serviços seguirá o princípio da tributação no país do destino, salvo o previsto no artigo 13. Logo, serão tributáveis, em relação aos serviços referidos no número 2º do artigo 12. Por outro lado, será aplicável o regime de alíquota zero nos serviços exportados no que se refere o artigo 13 desta Decisão.

Por sua vez, o artigo 25 trata da exclusão de serviços. Nesse aspecto, os países membros não poderão ampliar as já existentes e nem criar novas exclusões – além das previstas na Decisão – a partir da entrada em vigor desta. No entanto, alguns serviços poderão ser excluídos posteriormente à entrada em vigor da mesma. Nesse sentido, o artigo 25 prevê essas hipóteses: a) serviços de educação, saúde e transporte nacional de passageiros, exceto o aéreo, de acordo com as condições previstas na legislação de cada país membro; b) serviços de intermediação financeira. Devem os países membros eliminar todas as exclusões que não estejam previstas na Decisão, de maneira gradual.[1013]

O artigo 26 estabelece algumas formalidades quanto à determinação do imposto devido. Nesse sentido, o imposto devido em cada período de referência: a) no caso de venda ou transferência de bens, prestação ou utilização de serviços, estará constituído pela diferença entre os impostos "causados" no período e os impostos repercutidos que outorguem direito a desconto tributário ou crédito fiscal; b) na importação, o imposto será determinado aplicando em cada operação a alíquota do imposto sobre a base de cálculo correspondente.

Já o artigo 27 estabelece o direito ao crédito fiscal. Nesse sentido, o direito ao crédito fiscal somente será destinado à aquisição de bens e serviços que reúnam os requisitos formais previstos em cada legislação nacional e os seguintes critérios substanciais previstos na Decisão: a) que sejam necessários para desenvolver a rodada

[1013] **Decisión 599**. *Armonización de Aspecto Substanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado. Op.cit., p. 21 e ss.*

de negócio do sujeito passivo de acordo com as limitações ou restrições previstas em cada legislação nacional; b) que se destinem às operações pelas quais se deva pagar o imposto sobre o valor agregado ou às operações sujeitas ao regime de alíquota zero.[1014]

Portanto, destacamos que a Decisão n. 599 estruturou de forma bastante eficiente o IVA "andino", de forma a permitir que seus países membros possuam uma normativa sólida quanto aos pressupostos que o IVA deve seguir e, ao mesmo tempo, demonstrando grande preocupação com os períodos de adaptação dos países membros em cada medida prevista na Decisão.

Expressamente influenciada pelas Diretivas da União Européia, a Decisão n. 599 apresenta amplas possibilidades de estruturação do IVA comunitário conforme as peculiaridades de cada país membro, sem obrigar aos países membros ao estabelecimento de um IVA "unificado", mas "harmonizado", de maneira a diminuir os efeitos da distorção oriundos das diferenças estruturais entre os países membros, buscando expressamente o ideal de neutralidade fiscal. A Decisão já entrou em vigor na CAN e atualmente os países membros se encontram nos períodos de transição previstos pelas várias disposições transitórias da Decisão 599.

VIII - BREVE ANÁLISE DO IVA NA ARGENTINA, PARAGUAI, URUGUAI E BRASIL – MERCOSUL.[1015]

[1014] Na sequência, o artigo 28 estabelece o crédito fiscal decorrente dos ativos fixos ou bens de capital, ao passo que o artigo 29 prevê a proporcionalidade nos impostos descontáveis. Conforme prevê o artigo 30, não obstante os dispositivos previstos no artigo 19, 23, 25 e 27 da Decisão, um país membro poderá adotar medidas corretivas necessárias para fazer frente à existência ou ameaça de uma severa crise fiscal de amplitude nacional, ou atender situações de emergência nacional, mediante prévia autorização da Secretaria Geral da Comunidade Andina. Nesse aspecto, quando a situação contemplada exigir providências imediatas, o país membro poderá aplicar as medidas corretivas que considere necessárias e comunicará em um prazo máximo de cinco dias, contados da data da adoção de tais medidas à SG, que se pronunciará nos próximos trinta dias seguidos ao envio da comunicação, para autorizar, modificar, ou suspender a medida. Ademais, as medidas corretivas aplicáveis segundo os critérios supracitados serão transitórias e serão eliminadas progressivamente à medida que em que melhore a situação que as originou, não podendo incutir a discriminação entre os países membros da CAN e, finalmente, não serão optadas ou adotadas visando proteger determinado setor. Finalmente, destacamos ainda que os artigos 31 a 40 estabelecem algumas disposições gerais sobre os aspectos procedimentais do IVA. **Decisión 599**. *Armonización de Aspecto Substanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado.*

[1015] Em 2006, o Brasil, Paraguai, Uruguai, Argentina e Venezuela assinaram o Protocolo de Adesão da República Bolivariana da Venezuela, com o intuito de integrá-la como país membro do MERCOSUL. Estipularam períodos de transição para a liberação comercial entre os países membros "fundadores" e a Venezuela, que poderão durar até o ano de 2014. Nesse aspecto ficou estabelecido que o Protocolo entrará em vigor após decorridos trinta dias do depósito do último instrumento ratificado por cada país membro no Paraguai – país depositário do acordo. Atualmente, a Venezuela aguarda o último depósito a ser feito por um país membro para seu reconhecimento enquanto país membro do Bloco. Ademais, somente no final do ano de 2008, o Protocolo foi aprovado pela Câmara dos Deputados no Brasil, depois

8.1. Considerações Preliminares.

Passaremos agora a uma rápida análise dos impostos sobre o consumo em alguns países da América Latina. Optamos por estabelecer um sucinto relato acerca dos critérios formadores do IVA de alguns países latino-americanos. Escolhemos analisar o IVA presente na Argentina, Uruguai e Paraguai pela natural proximidade que guardam esses países com o Brasil, bem como pela grande similaridade que os sistemas tributários relacionados ao IVA apresentam entre si, o que dispensaria um exame detalhados sobre todos os IVAs presentes nos ordenamentos latino-americanos[1016]. Além disso, utilizaremos também o relatório transcrito pelo *"Informe sobre la Armonização de los Impuestos Generales al Consumo en el Mercosur"*, organizado pela Comissão de Aspectos Tributários[1017].

A Comissão de Aspectos Tributários, em 1994, já verificou que o IVA existente entre os países membros do Mercosul – Argentina, Uruguai e Paraguai -, é bastante semelhante e apresenta poucas diferenças estruturais.

Não obstante as semelhanças estruturais entre o IVA no Paraguai, no Uruguai e na Argentina, a diferença estrutural com o sistema de tributação sobre o consumo incidente sobre o valor agregado no Brasil é evidente.

Nesse sentido, a Argentina, o Paraguai e o Uruguai possuem um IVA nacional - ou seja, um imposto geral sobre o consumo que possui a sistemática de tributação sobre o valor agregado de competência do Governo Nacional – ou Federal. Por outro lado, o Brasil apresenta o ICMS, imposto sobre o valor agregado – na perspectiva econômica – que possui considerável amplitude material horizontal no que diz respeito às mercadorias, mas que apresenta amplitude material horizontal limitada no que diz respeito às prestações de serviços. Os três países apresentam pouca variação de alíquotas, e amplo aproveitamento dos créditos tributários, reforçando a sistemática do valor agregado introduzida naqueles países. Por outro lado, o ICMS apresenta grande

---

de muita discussão, e aguarda a manifestação do Senado Federal. Portanto, a Venezuela ainda não é membro oficial do MERCOSUL. Por esse motivo preferimos restringir nossa análise dos impostos sobre o valor agregado presentes nos sistemas tributários dos países membros fundadores – sem incluir os membros "associados" – Bolívia e Chile. Sobre o assunto, sugerimos a leitura do "Protocolo de Adesão da República Bolivariana da Venezuela ao MERCOSUL", disponível na página eletrônica oficial do MERCOSUL: www.mercosur.int (último acesso em 10.01.2009).

[1016]COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS. ***Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo em el MERCOSUR.*** *Op.cit.*,, p. 226.

[1017]*Idem*, p 217 e ss.

variação de alíquotas e limitações expressas ao aproveitamento de créditos fiscais, comprometendo – em alguns casos – a sistemática do valor agregado.[1018]

Praticamente todos os países latino-americanos adotam o sistema "IVA", baseado no modelo europeu de imposto sobre o valor acrescido. A maioria das características presentes no IVA europeu é verificada quando na análise dos sistemas tributários latino-americanos, com adaptações procedentes do próprio sistema tributário nacional, naturalmente.

Nesse sentido, *Hugo González Cano* salienta que, em termos gerais, os Impostos sobre o Valor Agregado na Argentina no Uruguai e Paraguai são parecidos, apresentando campo de incidência bastante amplo, já que suas hipóteses de incidência abarcam operações onerosas que envolvam o consumo de bens como serviços, estabelecendo poucas exceções, e mantendo um sistema de dedução ampla de créditos através de compras de bens e serviços onerados. Ademais, normalmente geram poucos efeitos acumulativos.

Da mesma forma, *González Cano* destaca que no IVA dos três países praticamente não são outorgados incentivos à produção local que lhes diferenciem das importações provenientes dos países membros do MERCOSUL ou de países terceiros ao bloco. Ainda, o IVA dos três países segue a sistemática do "tipo consumo", *"(...) pois permitem deduzir no exercício corrente os créditos pela compra ou construção de bens de capital (máquinas, equipamentos, etc.,) tributados pelo IVA"*. [1019]

Ademais, *González Cano* elabora um breve estudo comparativo entre as características comuns do IVA presente na Argentina, Uruguai, Paraguai e Brasil:

- Atualmente, os quatro países membros do MERCOSUL adotam o IVA tipo consumo com base no princípio do destino, pois tributam as importações e não as exportações, para as mercadorias ou bens corpóreos móveis. Por outro lado, no que diz respeito à prestação de serviços, segundo *González Cano,* a situação é mais heterogênea. Nesse sentido, a

[1018] *VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto.* ***Tributación en el MERCOSUR y Posibilidades de Coordenación.*** *In: VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto; TACCONE, Juan José. MERCOSUR: Impacto Fiscal de la Integración Econômica. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. Instituto para la Integración de la América Latina y el Caribe. División de Integración, Comércio y Assuntos Hemisféricos. Buenos Aires: BID-INTAL-ITD, 2003*, p. 19.

[1019] *CANO, Hugo González.* ***Informe sobre la Situación actual de la tributación en Los Países Miembros del Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay Y Uruguay***). *Op.cit.*, p. 19.

prestação de serviços em geral é tributada no Brasil pelo ISS – e parcialmente pelo ICMS.

- Em todos os casos se tributam as importações *"(...) para retirar as mercadorias da aduana"*.
- Em todos os casos aplica-se o método de compensação – ou dedução - "imposto contra imposto", ou "débito menos crédito".[1020]

A materialidade do IVA está generalizada sobre os bens e serviços no Uruguai, Argentina e Paraguai, apesar de que no Brasil o ICMS tributa a maioria das operações que envolvem o consumo de mercadorias e somente os serviços de comunicações, transportes intermunicipais, ou interestaduais. Gradualmente os três primeiros países têm alargado a previsão das operações tributáveis pelo IVA, nos últimos anos, quando proporcionaram uma redução nas exceções ao imposto, não obstante o tratamento mais extensivo quanto ao número de hipóteses abarcadas pelo tributo continue sendo o IVA chileno, na América Latina.

Ademais, na Argentina, Paraguai e Uruguai existem mecanismos de devolução do IVA aos exportadores quando os créditos por insumos não alcançam o número de débitos por vendas no mercado interno". Porém, no ICMS estadual no Brasil os saldos favoráveis aos exportadores não são devolvidos pelas as respectivas administrações tributárias e somente podem ser compensadas com débitos pelas vendas internas, mas, em 1999, ficou disposto que esses saldos poderiam ser transferidos para outros contribuintes do ICMS no mesmo Estado.[1021]

Os impostos que seguem a sistemática IVA no MERCOSUL geram as maiores arrecadações na Argentina, Brasil, Uruguai e Paraguai. No Uruguai e no Paraguai, o IVA é o único imposto que segue a estrutura de imposto geral sobre o consumo, ao passo que no Brasil e Argentina, existem outros impostos que apresentam a estrutura de impostos gerais sobre o consumo: imposto sobre ingressos brutos, aplicado na Argentina e o Imposto sobre Serviços – ISS -, no Brasil, que possui competência municipal[1022].

Nos últimos anos, foram produzidas reformas nos regimes de tributação sobre o valor agregado na Argentina, e, em menor escala no Brasil.

[1020] *CANO, Hugo González*. ***Informe sobre la situación Actual de la Tributación en los Países Miembros del Mercosul. (Argentina, Brasil, Paraguai y Uruguai).*** *Op.cit.*, p. 20.
[1021] *Idem*.
[1022] *Ibidem,* p.17 e ss.

O imposto "geral" sobre o consumo no Brasil é o ICMS, aplicado no nível dos Estados, ao passo que os três países restantes é o IVA. O ICMS é de competência estadual, ao passo que o IVA nos demais países membros é de competência nacional[1023].

Na realidade, o ICMS é um IVA de natureza bastante particular e diferente dos demais impostos sobre o valor agregado ora analisados.

Os impostos supracitados sempre apresentam a característica de serem plurifásicos e não-cumulativos, seguindo sempre a sistemática de dedução "débito menos crédito", sendo aplicáveis segundo o princípio da tributação no país do destino, pois tributam as importações, isentando – ou imunizando – as exportações.

O sistema de liquidação do imposto também é bastante semelhante entre o ICMS e os demais impostos sobre o valor agregado.

No entanto, no que diz respeito à estrutura, o ICMS brasileiro apresenta nítidas diferenças, que tendem a gerar distorções nas condições de concorrência entre os quatro países, pois produz efeitos cumulativos que afetam os custos das mercadorias exportadas – as chamadas "distorções nas exportações" –, ou outorgam incentivos à produção nacional que discriminam os produtos estrangeiros – a denominada "distorção nas importações".

De modo geral os impostos sobre o valor agregado paraguaio, uruguaio e argentino são semelhantes, pois apresentam ampla base tributável, já que tributam a generalidade de bens e serviços – com poucas isenções, e com um sistema de dedução eficiente que permite ampla dedução de créditos fiscais pelas compras de bens e serviços tributados, gerando pouco – ou nenhum – efeito cumulativo -, ou "em cascata". No IVA no Paraguai, no Uruguai e na Argentina, geralmente não são outorgados incentivos à produção local que apresentem discriminações sobre as importações, seja entre países membros do MERCOSUL ou países não pertencentes ao bloco. Como já ressaltamos, o IVA nestes três países é do tipo "consumo", já que permite a dedução no exercício dos créditos pela compra ou construção de bens de capital, como máquinas, equipamentos, já tributados pelo IVA anteriormente.[1024]

Por outro lado, o ICMS brasileiro estadual é um IVA parcial – segundo a classificação de amplitude material horizontal, que grava a generalidade das

[1023] *VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto.* ***Tributación en el MERCOSUR y Posibilidades de Coordinación.*** *Op.cit.*, p.14 e ss.

[1024] *CANO, Hugo González.* ***Informe sobre la situación Actual de la Tributación en los Países Miembros del Mercosul. (Argentina, Brasil, Paraguai y Uruguai).*** *Op.cit., p. 18*

mercadorias e uma gama limitada de serviços: comunicações e o transporte intermunicipal e interestadual.[1025]

O restante dos serviços é tributado pelo ISS, imposto aplicado nos municípios do Brasil, imposto monofásico que apresenta uma lista extensa de serviços tributáveis, bastante harmonizado nacionalmente, assim como o ICMS, ainda que cada município apresente sua própria legislação específica. O IPI não é considerado como uma espécie de imposto sobre o valor agregado, na maioria dos estudos, mas como um imposto específico sobre o consumo, como as *"accises"*. Como já vimos, essa afirmação é variável conforme a doutrina adotada.

No entanto o ICMS e o ISS, por serem aplicados separadamente, e, por apresentarem bens e serviços tributados por dois impostos diferentes, apresentam efeitos cumulativos entre ambos, já que um passa a fazer parte do curso da produção sobre o qual o outro é calculado. Essa situação gera distorções sobre as exportações[1026].

Com a LC complementar 87 de 1996 foram corrigidas algumas distorções do ICMS que também afetavam as exportações no Brasil, sendo considerada por muitos estudiosos como a mais importante reforma realizada no âmbito do ICMS nos últimos anos, convertendo o ICMS em um IVA na modalidade "consumo" e adotando o princípio da tributação no país do destino.

Para a adoção do princípio do país no destino, foi retirada a tributação na exportação, deixando de incidir em produtos primários que antes eram tributados e adotando o mecanismo da alíquota zero, eximindo do ICMS todas as exportações, através das compras de insumos tributados utilizados para produzir bens exportados.

Enquanto a conversão de um IVA tipo "consumo" permitiu descarregar os créditos pela compra de bens de capital que antes não poderiam ser computados, foi proporcionada uma maior eficiência na produção quando diminuíram a carga tributária nos investimentos e aumentaram a capacidade competitiva das exportações. Por outro lado, as distorções sobre incentivos outorgados pelo ICMS não foram corrigidas, e que ocorrem no ICMS de muitos Estados à produção local de uma série de mercadorias que apresentam discriminação nas importações de outros países membros – e dos próprios Estados da Federação. E não somente não foram corrigidas essas distorções, mas, nos últimos anos, cresceu significativamente a "guerra de incentivos fiscais", estruturada

[1025] *CANO, Hugo González.* ***Informe sobre la situación Actual de la Tributación en los Países Miembros del Mercosul. (Argentina, Brasil, Paraguai y Uruguai).*** *Op.cit.,p. 18.*
[1026] *Idem.*

entre os Estados brasileiros para atrair investimentos. Ademais, além dos incentivos outorgados no ICMS, os Municípios e Estados têm utilizado outros instrumentos para favorecer a produção local e atrair novos investimentos, como isenções do ISS, do IPTU, créditos subsidiados dos bancos estaduais, etc. Esta "Guerra de Incentivos estaduais" nos últimos anos foi alargada excessivamente, de forma preocupante. Essa situação motivo o Governo Federal a procurar eliminá-la com a proposta de modificação do ICMS estadual apresentada no Congresso Federal em 1995, seguida por propostas posteriores em 1997, 1999, e seguintes, muito embora não tenham prosperado[1027].

Mas nesse aspecto, outro problema para a melhoria do ICMS em face dos IVAs no Paraguai, Argentina e Uruguai – para a harmonização fiscal – resulta na estrutura institucional brasileira, constituída como Estado Federal, tendo como o ICMS o mais importante imposto – para fins de arrecadação dos Estados. Nesse aspecto, não parece fácil alcançar a modificação dessa sistemática visando eliminar a guerra fiscal, e bem mais difícil será a reestruturação do ICMS em face do IVA. Convertê-lo em um IVA que tribute amplamente bens e serviços, similar ao vigente em outros países membros, é uma medida de difícil aplicação, pois implicaria na necessária modificação – profunda – da distribuição de competências tributárias da União, dos Estados, e dos Municípios previstas na Constituição Federal[1028].

Dentre as novidades dos últimos anos no IVA argentino, *González Cano* verifica nítida tendência de ampliar a base do mesmo eliminando isenções e gravando novos itens, ainda que com alíquotas reduzidas. Assim, a alíquota geral do IVA na Argentina mantém-se em 21%, possuindo alíquota diferenciada de 10,5% para construções de edifícios, ao passo que o transporte de passageiros de média a longa distância, os serviços de assistência médica, e os serviços de "televisão a cabo", geralmente são tributados com alíquota de 13%, dentre outros. Ocorreu uma redução de alíquotas para alguns produtos agropecuários e derivados, como gado e carne bovina, frutas frescas e vegetais, hortaliças, legumes e flores naturais. Por outro lado, a alíquota normal tributa os serviços de publicidade em rádio, TV, assim como os serviços de agência de publicidade, não obstante, apresentar isenção para a venda de livros e revistas[1029].

[1027] *CANO, Hugo González.* ***Informe sobre la situación Actual de la Tributación en los Países Miembros del Mercosul. (Argentina, Brasil, Paraguai y Uruguai).*** *Op.cit., p. 18*
[1028] *Idem.*
[1029] *Ibidem.*

8.2.Breve Resumo dos Regimes Especiais para Pequenos Contribuintes

Faremos um breve retrospecto do regime especial para pequenos empresários, ou pequenos contribuintes, como geralmente se tem empregado na América Latina.

Na Argentina, em 1998, foi instituído um regime especial opcional para pequenos contribuintes que substituiu o IVA, o Imposto de Renda e contribuições de seguridade social. O novo sistema visava simplificar a administração e facilitar o cumprimento das obrigações acessórias – ou deveres instrumentais – por parte das pequenas empresas. Nesse sentido, seria necessário cumprir determinados requisitos previstos em lei para aderir ao regime especial. Por exemplo, apenas os contribuintes com renda bruta até $ 144.000,00 anuais.

A Lei do Monotributo classifica os pequenos contribuintes em oito categorias com base no montante de renda bruta e certos indicadores objetivos, como a superfície do local, a quantidade de KW de eletricidade consumidos pela empresa, a quantidade de empregados e o valor global máximo da venda dos produtos vendidos. Com base nestes critérios foi determinado por regulamento o montante do Monotributo a ingressar mensalmente, variando de $ 73,00 para aqueles contribuintes com renda até $12.000,00 anuais e chegando a $ 512,00 mensais para os que possuem renda entre $120.000,00 e $ 144.000,00 anuais.[1030]

Já no Brasil foi aprovado em 1997 um regime especial para pequenos contribuintes de impostos federais, que foi denominado de SIMPLES Federal, mas que não incluía o ICMS, ainda que os Estados pudessem aderir facultativamente ao mesmo.

A Lei 9317/1996 resultou da conversão em lei da MP 1526/1996, editada para regular o regime tributário das microempresas e empresas de pequeno porte, instituindo o "SIMPLES" – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e de Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte -, conhecida como Simples Federal, revogando as Leis 7.256/1984 e 8864/1994[1031].

Debora Sotto explica que o tratamento diferenciado que foi introduzido pela Lei 9.317/1996 era caracterizado pelo pagamento mensal unificado do IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, COFINS – Contribuição para o Programa de Inclusão Social -, PIS – Contribuição Social sobre o

---

[1030] *CANO, Hugo González.* ***Informe sobre la situación Actual de la Tributación en los Países Miembros del Mercosul. (Argentina, Brasil, Paraguai y Uruguai).*** *Op.cit., p. 19.*

[1031] SOTTO, Debora. **Tributação da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP).** *Quartier Latin*: São Paulo, 2007, p. 44 e ss.

Lucro Líquido –, e Contribuições Previdenciárias, por meio da emissão de um documento único de arrecadação da Secretaria da Receita Federal, em que eram apurados os créditos tributários pela incidência de alíquotas progressivas sobre a receita bruta da empresa. Ademais, como assevera a autora, a adesão de Estados e Municípios ao supracitado regime, direcionada à cobrança unificada do ICMS e do ISS, e por sua vez veiculada pela criação de convênio com a Secretaria da Receita Federal, era facultativa. [1032]

O SIMPLES Federal era liquidado com base nas percentual aplicado sobre o faturamento das empresas que optaram pelo sistema e varia segundo uma escala progressiva que vai de 3% para microempresas com renda anual até R$ 60.000,00 e chegando a 7% para empresas de Pequeno Porte com entradas até R$ 1.200.000,00.

Fixou-se a simplificação de deveres instrumentais ou formais (obrigações acessórias), com a previsão de apresentação, pelos optantes, de uma única declaração simplificada por ano e a dispensa de escrituração comercial, dentre outras medidas simplificadoras[1033].

A Lei Federal 9841/1999, que dispôs sobre o novo Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno porte, em nada modificou o regime do Simples Federal, não obstante ter revogado integralmente a Lei 8.864/1994. Essa tendência também foi verificada posteriormente na Lei 9.964/2000 e no Decreto nº 3474/2000, pois trouxeram poucas alterarações ao regime trazido pela Lei 9317/1996[1034]. Posteriormente, a Lei 9317/1996 sofreu significativas alterações com a MP 255/2005, convertida posteriormente na Lei 11.196/2005, que consistiu, substancialmente, na majoração dos patamares máximos da receita bruta anual, para fins de enquadramento no regime simplificado. Após, foi editada a Medida Provisória nº. 275, de 29.11.2005, que se converteu na Lei 11.307, de 19.05.2006, conforme descreve Debora Sotto.

Ademais, com o advento da EC 43/2002, foi engendrada sensível modificação no tratamento constitucional concedido à microempresa e à empresa de pequeno porte, pois foi inserida a alínea d) no inciso III, bem como o parágrafo único no artigo 146 da CF, que serviu de base para a criação da Lei Complementar 123/2006, que instituiu o

[1032] SOTTO, Debora. **Tributação da Microempres(ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP).** *Op.cit.*, p. 60-61.
[1033] *Idem*.
[1034] *Ibidem*, p. 61-62

SIMPLES Nacional – ou "SUPERSIMPLES"[1035], que constituiu amplo regime especial para o tratamento tributário das microempresas e empresas de pequeno porte.

Desta forma, o SIMPLES Nacional prevê regimes especiais e simplificados para o ICMS, bem como para as contribuições de seguridade social devidas pelos empregadores e empresas em geral incidentes sobre a receita ou faturamento e o lucro. Assim como na Argentina, a adesão ao regime especial também necessita do preenchimento de certas condições para o enquadramento do empresário no SUPERSIMPLES.

Já no Paraguai e no Uruguai foram instituídos dois regimes especiais bastante semelhantes com a estrutura de um "Tributo Único" para pequenos contribuintes que substituem o IVA e o Imposto sobre a renda das empresas. No Paraguai, são beneficiadas somente as pequenas empresas cuja renda não supere o valor de $ 10.800,00 anuais. É vedada a opção pelo regime para os profissionais liberais ou funcionários públicos. O Imposto devido é de 4% sobre a renda bruta. No Uruguai, aplica-se o Imposto sobre Pequenas Empresas – IPE – que se traduz no pagamento de uma quantia fixa mensal de aproximadamente $ 75,00. Podem optar pelo sistema aquelas empresas que não superem o faturamento anual de $ 25.000,00. Também neste caso somente são subsstituídos o Imposto sobre a Renda e o IVA, e, da mesma forma como o Paraguai, os pagamentos para os fundos para Seguridade Social devem ser efetuados normalmente[1036].

8.3. Estrutura jurídica fundamental.

8.3.1. IVA na Argentina.

Na Argentina, cuja forma de Estado é a Federação, a discriminação de receitas ocorre da seguinte forma: Impostos Diretos, sob competência das províncias, e, excepcionalmente, do Estado Federal; Indiretos Aduaneiros, de competência exclusiva do Estado Federal; Indiretos Internos, competência concorrente do Estado Federal e

[1035]MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo**. Simples Nacional. Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 65 e ss.
[1036]*CANO, Hugo González**. Informe sobre la situación Actual de la Tributación en los Países Miembros del Mercosul. (Argentina, Brasil, Paraguai y Uruguai).** *Op.cit., p. 19-20*

Províncias, sendo que neste último grupo, incluímos o IVA, o imposto sobre ingressos brutos e os impostos específicos sob o consumo[1037].

A Argentina apresenta delimitação de competência tributária semelhante ao Brasil, dividindo-a em três níveis, a saber: *"(...) A Nação, as Províncias e os Municípios. Cada um deles é titular de poderes tributários a efeitos de estabelecer tributos"*. Ademais, o sistema tributário argentino prevê três espécies tributárias, quais sejam os impostos, taxas e contribuições de melhoria. Sua Constituição Nacional prevê a divisão dos impostos em "diretos e indiretos". Estabelece o respeito aos Tratados, no artigo 75, outorgando aos Tratados hierarquia superior à legislação ordinária, e equivalente à Constituição. Não obstante, asseveramos que o sistema tributário constitucional argentino limita-se à disposição de princípios e da competência tributária, assim como os outros países membros do MERCOSUL. No Sistema Tributário Argentino, há o "IVA Federal", incidente sobre o consumo geral, bem como impostos específicos sobre o consumo e o imposto sobre ingressos brutos, de competência provincial[1038].

No sistema tributário argentino, o IVA foi criado pela Lei 20.631 de 1973, entrando em vigor no ano de 1975, derrogando o antigo imposto sobre vendas que era aplicado desde 1974. A Lei 20.631 teve diversas modificações, dentre as quais a Lei 21.376/1976, Lei 21346/76 e Lei 21.544/77[1039]. Ainda, as Leis 21.911/1980 e 23.349/86 introduziram modificações ulteriores no imposto. A última grande modificação foi trazida pelos Decretos 2.407, 2.510 e 1920 e Resolução 680/99[1040]. Trata-se, segundo o critério econômico-financeiro, de um imposto incidente sobre vendas na modalidade consumo, que incide sobre o valor agregado. A Lei do IVA foi modificada pela Lei 25.239, de 31 de dezembro de 1999.

[1037] FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias**, *Op.cit*., p. 79-81.

[1038] *ALTAMIRANO, Alejandro C.* ***Estrutura Básica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) em La Argentina.*** *In:* BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG: Editora Del Rey, 1999, *p. 71-72;* FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias.** *Op.cit*., p. 74.

[1039] *"A característica essencial do IVA é a fragmentação do valor dos bens que são alienados e dos serviços prestados, para submetê-los a um imposto em cada uma das etapas da negociação dos ditos bens e serviços, de tal forma que na etapa final fique tributado o valor total deles. Ainda, paga-se o tributo em todas as etapas da circulação econômica, não obstante não se apresente o efeito acumulativo ou piramidal, mas o maior valor que o produto adquire em cada etapa. Como a soma dos valores agregados nas distintas etapas corresponde ao valor total do bem adquirido pelo consumidor final, o imposto tributo no seu conjunto é o valor total do bem sem omissões, duplas tributações, sem discriminações, segundo o número de transações a que está sujeito cada bem". VILLEGAS, Héctor*. *Op.cit*., p. 670-672.

[1040] GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** *Op.cit*., p. 128.

Eugênio Lagemann destaca que os impostos sobre o consumo na Argentina podem ser divididos da seguinte forma: *"imposto sobre o valor adicionado e impostos internos, de competência federal, e imposto sobre ingressos brutos, de competência provincial. Completam o elenco as imposições sobre combustíveis líquidos, no nível federal, e sobre energia elétrica, no nível provincial e municipal*[1041]*"*.

Segundo *Héctor Villegas,* o IVA argentino é um imposto indireto – economicamente - que tributa os consumos, que, por sua vez, são manifestações mediatas da exteriorização da capacidade contributiva. Conforme está previsto na Constituição, o IVA é enquadrado na competência concorrente da Nação e das Províncias. *"Isto significa que a nação estabelece o imposto em todo o território do país de modo permanente (...)"*, mas apresentando regime de co-participação vigente. O tributo é regido pelas disposições da lei 11.683 e sua aplicação, percepção e fiscalização está a cargo da "*Dirección General Impositiva*", facultando ainda a percepção pela "*Administración Nacional de Aduanas*" para a arrecadação do tributo nos casos de importação definitiva (art. 49).

Ainda, é um imposto real, já que sua hipótese de incidência não leva em consideração condições pessoais dos sujeitos passivos, interessando somente a natureza das operações, negócios e contratações que contem suas hipóteses. Por sua vez, segundo *Villegas,* o IVA argentino pode ser enquadrado dentro dos impostos sobre circulação, já que definitivamente grava os movimentos de riqueza que se põem manifestos através da circulação econômica dos bens. Ademais, para o autor, o IVA incide tanto nas primeiras etapas como também na distribuição (atacadistas e varejistas)[1042].

Na Argentina[1043], o IVA federal[1044] incide sobre vendas em geral, locações, prestações de serviços e importações definitivas de bens móveis.

[1041] LAGEMANN, Eugênio. **Há Necessidade de um Imposto Único no Mercosul?** *In:* BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG: Editora Del Rey, 1999**,** p. 184.

[1042] *VILLEGAS, Héctor. Op.cit.,* p. 670-672.

[1043]*ALTAMIRANO, Alejandro C. Op.cit., p. 71-72;* FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias**, *Op.cit.*, p. 74.

[1044] Exemplo da utilização da técnica do valor agregado na Argentina: "(...) *um comerciante adquire um produto na soma de A 100, ante o qual se cobra A18 a mais, supondo uma alíquota de 18% no conceito de IVA. Dito comerciante deseja que lhe fixe um preço de A 220, sobre o qual deverá agregar A 39,6, que é o 18% no conceito do IVA. O crédito fiscal consiste, no exemplo dado, na soma de A 18 que o comerciante pagou no conceito de imposto ao adquirir sua mercadoria. O Débito fiscal consiste na soma de A 39,6 que é o 18% sobre o valor da venda líquida. Subtraindo do débito fiscal o crédito fiscal (A 39,6 – A 18) se obtém a soma que deve depositar o comerciante ao fiscal no conceito de imposto (A 21.6*)". *VILLEGAS, Héctor. Op.cit.,* p. 672-673.

Para *Héctor Villegas*, o IVA argentino possui as seguintes operações tributáveis – **critério material**: **1)** realizar operações de venda de coisas móveis situadas ou colocadas no país: sempre que essas vendas sejam efetuadas por sujeitos que a lei menciona, e que são os indicados pelo artigo 4, incisos. a, b, d, e, f. **2)** construir obras – prédios, casas -, alugar imóveis – locações - e prestar serviços onerosos que a lei expressamente menciona no artigo 3, realizadas no território da nação. No caso de telecomunicações internacionais se entende que são realizadas no país, sendo atribuído o tributo à empresa radicada no país. **3)** importações definitivas de coisas móveis[1045].

Ainda, *Héctor Villegas* destaca alguns aspectos da estrutura do IVA argentino: **a)** quanto ao sujeito passivo: todas as pessoas – jurídicas ou físicas – que pratiquem os fatos definidos na lei como imponíveis[1046]; **b)** o "fato imponível" do IVA é múltiplo, pois a lei menciona diversas operações individuais, cada qual constituindo um "fato gerador" do imposto; **c)** a imputação dos fatos imponíveis se efetua mensalmente – conforme o mês calendário – baseando-se na declaração jurada feita em formulário oficial, em conformidade com o artigo 23. Mas essa forma de imputação leva à dúvida se o mesmo é instantâneo ou periódico, no que opina *Villegas* de que o fato imponível se concretiza cada vez que se realiza uma operação tributável, nos termos do artigo 5. Para Villegas, apesar da "aparência" de imposto instantâneo, o IVA argentino, na opinião do autor, tem caráter periódico mensal. Porém, no caso das importações definitivas, o autor considera que, nesse caso, o imposto será instantâneo pois o fato imponível será imputado conforme o momento em que se liquida o direito aduaneiro de importação. **d)** o valor a ser pago pelo tributo surgirá da diferença entre o débito e crédito fiscal, conforme a conceituação do artigo 10 e 11 da lei do IVA argentino, pelo qual o valor a ser tributado – débito – é subtraído pelo valor do crédito fiscal concedido ao montante do imposto, que os provedores faturam sobre o contribuinte, "(...) *e para verificar em qual se aplica a alíquota do tributo sobre os valores de aquisição*[1047].

[1045] Conforme a lição de *Villegas*, dentro do "*hecho imponible*" "venda de bens móveis" devemos considerar um aspecto objetivo e subjetivo. Somente são vendas o que a lei efetivamente considera como tais e sejam tributadas sempre que sejam efetuadas por sujeitos que a lei menciona expressamente. *VILLEGAS, Héctor. Op.cit*., p. 673.

[1046] Presume-se a existência de venda em qualquer transferência feita a título oneroso representando a transmissão do domínio de coisas móveis que seja realizada entre pessoas de existência visível ou ideal, *"(...) sucessões indivisas ou entidades de qualquer índole; a desafetação de coisas móveis da atividade gravada destinado ao uso ou consumo particular dos titulares da mesma; as operações de comissionistas, consignatários e outros que vendam ou comprem em nome próprio, mas em razão de terceiros"*. SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit*., p. 153. Artigo 2º, inciso "a", Lei do IVA argentino.

[1047] *VILLEGAS, Héctor. Op.cit.*, p. 672-673.

No mesmo sentido José Ricardo Meirelles, que destaca que a hipótese de incidência do IVA se divide em três materialidades, respectivamente: a) vendas de coisas móveis situadas ou colocadas no território argentino; obras, locações ou prestações de serviços delineadas na própria lei; c) as importações definitivas de coisas móveis. E, portanto, como bem destaca José Ricardo Meirelles, quanto ao **critério material** do IVA argentino: *"(...) Em suma, o aspecto material da hipótese de incidência deste imposto se perfaz em todo e qualquer ato de venda ou importação de produtos e prestação de serviços"*. [1048]

Alejandro C. Altamirano também apresenta suas ponderações acerca do referido tributo argentino: a) economicamente é um tributo indireto, já que incide sobre o consumidor final e, conseqüentemente, tributa o consumo; b) é um tributo real, já que não leva em consideração condições pessoais do sujeito; c) não possui efeito cumulativo; d) é plurifásico e não-cumulativo; pois toda vez que incide uma só vez no preço final do bem ou do serviço prestado; e) apresenta fácil controle, pois os mecanismos usualmente utilizados pelas administrações são aptos para reduzir consideravelmente a evasão fiscal; f) favorece a integração econômica internacional, pois, quando não produz efeito em cascata é possível determinar com maior grau de precisão a tributação interna e, logo, na oportunidade de exportação de produtos e serviços, o Estado possui condições de quantificar o imposto e devolvê-lo ao responsável que não possa encaminhar o produto ou serviço ao exterior.[1049] Há um sistema de distribuição de receitas específico para as províncias, que podem ser consideradas como "equivalentes" à noção de Estado membro no Brasil, existindo também os Códigos Tributários Provinciais que legislam sobre alguns aspectos do IVA argentino.

Ora, é expressa a semelhança entre o sistema de IVA argentino e o sistema de IVA europeu. Na realidade, o IVA latino-americano é essencialmente uma adaptação do modelo utilizado pela União Européia, quando não utilizado exatamente nos moldes europeus, com a exceção do caráter supranacional do referido tributo, dentre algumas alterações naturalmente relacionadas aos contextos latino-americanos.

Quanto ao **critério espacial**, asseveramos que o IVA argentino adota o princípio do local de destino da operação, *"(...) como aquele local onde se dá a venda do*

[1048] MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos Indiretos no Mercosul e Integração**. São Paulo: LTr, 2000, p. 59.
[1049] *ALTAMIRANO, Alejandro C. Op.cit.*, p. 73.

produto, a realização da obra, a locação ou a prestação de serviços, ou a internação do produto (...)".[1050] O sistema jurídico tributário argentino adota o princípio da territorialidade para a consideração das operações tributáveis em matéria de IVA. Por esse motivo, é condição imprescindível para a incidência do tributo a realização das obras, locações ou prestações de serviços serem realizados dentro do território argentino. Ademais, como já destacamos, para o caso de telecomunicações internacionais, tem-se considerado realizadas no país *"(...) na medida em que sua retransmissão seja atribuída à empresa sediada no país"*. [1051]

O **sujeito ativo** do imposto é o órgão central na Argentina[1052]. Há uma variedade de **sujeitos passivos**[1053], sendo normalmente tributados aqueles que exercem habitualmente operações onerosas de circulação de bens ou mercadorias e prestação de serviços, embora haja a possibilidade de tributação de outros sujeitos passivos, sendo sujeitas ao imposto tanto pessoas jurídicas como físicas[1054].

[1050] MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 62.

[1051] SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit.,* p. 154.

[1052] Conforme a Constituição argentina e a lei infraconstitucional, o sujeito ativo é o Governo Federal – que possui competência para a instituição do tributo. Existe o "repasse" de parte de sua arrecadação para as províncias. *Idem*, p. 153.

[1053] Os sujeitos passivos do imposto são as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam continuamente – possuam habitualidade - a atividade de venda de bens móveis, que realizem atos de comércio acidentais, bem como os herdeiros e legatários de responsáveis inscritos, além daqueles que realizem em nome próprio, por conta de terceiros, vendas, compras e importem definitivamente bens móveis em seu nome, por sua conta ou de terceiros – conforme predispõe o art. 5º, 2, "b", 1-8 do Decreto 280/97. São excluídos da tributação do IVA aqueles sujeitos que não realizem vendas com habitualidade. Demais sujeitos passivos do IVA: a) empresas construtoras que realizem obras diretamente ou via terceiros sobre imóvel próprio objetivando lucro na execução, ou com sua venda posterior total ou parcial; b) as Uniões transitórias de empresas, agrupamentos de colaboração empresarial, consórcio ou associações irregulares – isto é, sem existência legal no registro nacional das pessoas jurídicas -, agrupamentos societários ou qualquer outro ente individual ou coletivo, além do falido e demais fatos, etc. GOMES, Fábio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul** *Op.cit.,* p. 130. Saldanha ainda lembra que as principais categorias de sujeitos passivos são: a) responsáveis inscritos – *"(...) aquele que traslada o imposto que a ele se fatura (...)*"; responsáveis não inscritos – pessoas físicas e sucessões indivisas que não possuem a opção de inscrição no tributo único e não superam os seus ingressos da soma de $ 144.000,00 pesos. "*Tributam uma sobretaxa de 50% de alíquota nas aquisições, que é ingressada através de seu provedor responsável, inscrito em caráter de ou substituição passiva (...)"* – ou seja, *"(...) o responsável não inscrito não traslada o objeto, ingressando o tributo através do incremento da alíquota que lhe aplica o responsável inscrito"*; consumidores finais – *"(...) são aqueles que adquirem bens ou serviços para o seu consumo particular*". SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit*, p. 154-155. Como evidencia José Ricardo Meirelles, *"(...) o deslocamento da carga tributária acaba trazendo à tona a figura de dois sujeitos passivos no tocante ao IVA: o contribuinte de direito (responsável pelo recolhimento do tributo, que pode ser o comerciante que realiza a venda das coisas móveis, o prestador de serviços, ou o locador) e o contribuinte de fato (o tomador do serviço ou de responsabilidade tributária perante o Estado somente interessa o contribuinte de direito, já que é o responsável pelo recolhimento do tributo – repassado ao contribuinte de fato – aos cofres públicos"*. MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 63.

[1054] *ALTAMIRANO, Alejandro C. Op.cit.,* , p. 78.

Quanto ao momento de ocorrência do fato jurídico tributário - **critério temporal** -, temos diversas situações, dentre as quais apenas apresentamos algumas: **a) operação de venda de bem móvel:** momento da entrega do bem ou com a emissão da fatura respectiva do ato equivalente e que for anterior; **b) para energia elétrica, água ou gás** – regulado por medidor: é o momento em que ocorre o vencimento do prazo fixado para pagamento do preço ou ainda no momento da percepção total ou parcial, que tenha sido anterior; **c) comercialização de produtos primários e atividades extrativas:** *"(...) a fixação do preço se dá posteriormente à entrega do produto, e o fato gerador se aperfeiçoa na oportunidade da determinação do preço"; d)* **prestações de serviços e locação de obras e serviços:** configura-se o fato jurídico tributário no momento do término da prestação, ou no momento em que se percebe total ou parcialmente o preço.

Quanto ao **critério quantitativo**, temos que geralmente a **alíquota** normal será de 21% sobre a **base de cálculo**, e 27 % para energia elétrica, água e gás. Faculta-se ao Poder Executivo reduzir em 25% essas alíquotas.[1055] Há a previsão de alíquotas de 50% para determinadas situações[1056] A base de cálculo do IVA é o preço líquido do produto ou serviços, que estejam declarados na fatura ou documento equivalente, conforme o constume da praça, incluindo-se reajustes, juros e encargos financeiros em pagamentos

[1055] Ao poder executivo nacional é facultado a possibilidade de redução – em caráter geral – das alíquotas do imposto em até 6 pontos percentuais, *"(...) podendo incrementá-la dentro dessa margem em caso que haja uso da redução"*. SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit.*, p. 153. Em idêntico sentido: MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 62.

[1056] Alíquota de 50%: a) vendas e locações para obtenção de bens de natureza por encargo de terceiro nas importações definitivas de: animais vivos da espécie bovina e ovina; carnes e "derivados" comestíveis da espécie bovina e ovina; as frutas, legumes e hortaliças; mel de abelha; grãos – cereais, excluído o arroz; venda e locação de couro bovino – Decreto 280/97, art. 28, "a"; b) trabalhos de preparação e desbravamento para cultura do solo; semeadura e plantação; aplicação de agrotóxicos; fertilizantes e colheita; c) os trabalhos realizados diretamente ou através de terceiros sobre imóvel – Decreto 280/97, art. 28, "a" -, excluídos os realizados sobre construções preexistentes que não constituam obras em curso efetuadas diretamente ou através de terceiros sobre imóveis próprios destinados a moradia – Decreto 280/97, art. 3º, "a"; d) interesses e comissões de empréstimos – Lei 21.256; e) vendas e locações de elaboração, construção ou fabricação de coisa móvel – art. 3º do Decreto 280/97 -, nas importações definitivas, que tenham como objeto os bens compreendidas na Nomenclatura comum do MERCOSUL – Decreto 280/97, art. 28, "e" e "f"; f) Vendas e locações de elaboração, construção ou fabricação de bem móvel – Decreto 280/97, art. 3º -, nas importações definitivas de jornais, revistas e publicações periódicas – Decreto 280/97, art. 8º; 'g', podendo ocorrer a redução da alíquota no caso de locação de espaços publicitários, conforme o Decreto 280/97, art. 28, "g", § 1º; g) serviços de taxímetros, com chofer e todos os demais serviços de transportes de passageiros, terrestres, aquáticos ou aéreos – Decreto 280/97, art. 28, 'h', não sendo compreendidos pela isenção prevista no ponto 12 do inciso 'h' do artigo 7º; h) serviços de assistência médica e paramédica – Decreto 280/97, art. 28, 'i'. GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul**. *Op.cit.*, p. 131-132.

"à prazo". Para as importações, a base de cálculo é o valor da mesma acrescido do imposto de importação[1057].

Há também o regime de isenções para exportação – em que se consideram exportação os serviços prestados no país para serem utilizados ou explorados no exterior - bem como sobre livros, periódicos, selos de correio, ouro amoedado ou em barras, moedas metálicas de curso legal, água natural, pão e leite[1058].Como lembra Saldanha, a jurisprudência argentina tem interpretado restritivamente a concessão das isenções tributárias, sobretudo devido ao extensivo tratamento dado à matéria pela lei argentina, de tal modo que somente estarão isentas da tributação do IVA aquelas expressamente previstas no próprio dispositivo legal[1059].

[1057] AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. **Tributação no Mercosul.** *Op.cit*., p. 485; SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit*., p. 158; MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 61.

[1058]GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul**. *Op.cit* p. 135; *URRESTI, Esteban Juan; FÉLIZ CARDOZO, Horacio*. ***Comentários sobre la instauración del Impuesto al Valor Agregado en un Estado Federal***. *In:* BALTHAZAR, Ubaldo César - organizador. **Reforma Tributária e Mercosul**. Volume Único. Belo Horizonte - MG: Editora Del Rey, 1999, p.161-163. Além disso, o IVA não incide sobre locações de coisas móveis necessárias à elaboração de produtos finais e prestação executada, sem relação de dependência e a título oneroso, qualquer que seja o enquadramento jurídico que se atribua. Por tanto, são isentas as seguintes operações: a) operações de seguros de previdência privada, seguros de vida, de qualquer tipo e seus resseguros e retrocessos. Somente comprende os contratos que com esta finalidade subscrevam a entidades seguradoras e que sejam regidas pelas normas da Superintendência de Seguros da Nação; serviços de assistência sanitária, médica e paramédica: a) Hospitalização em clínicas, sanatorios e estabelecimentos; b) prestação de assessoria hospitalar; c) serviços prestados por médicos; d) serviços prestados por bioquímicos, dentistas, etc. E os técnicos auxiliares da medicina; e) todos os serviços relacionados com a assitência médica. Essa isenção se limita aos importes que devem abonar as obras sociais e todo pagamento direto que a título de co-seguro, ou em caso de falta de serviços, devam efetuar os beneficiários; serviços funerários, de cemitérios, retribuídos mediante cotas solidárias que realizem cooperativas; espetáculos artísticos, científicos, teatrais, culturais, musicais, desportivos e cinematográficos, pelos ingressos que constituem a contraprestação exigida para o acesso a tais espetáculos - ; serviços de táxi, transporte público de passageiros, terrestre, aquático ou aéreo realizado no país; transporte internacional de passageiros e cargas; os serviços de intermediação prestado por agências de jogos de azar; serviços pessoais prestações por seus sócios às cooperativas de trabalho. SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit*., p. 157; MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 59.

[1059] Como destaca Saldanha, nos casos em que a venda, importação definitiva ou a locação ou prestação de serviço tenha gozado de tratamento preferencial e posterior ao adquirente, importador ou locatário dos mesmos, nascerá para o sujeito a obrigação de ingressar ao imposto no prazo de 10 dias úteis a partir da realização da operação de troca. SALDANHA, Eduardo. *Op.cit*., p. 154-155. Sobre a importação definitiva de coisas móveis, obras, locações e prestações de serviços incide o IVA. Quanto às importações temporárias, o Código Aduaneiro Argentino estipula um regime particular, no qual o IVA incide sobre todo e qualquer ato de venda ou importação de produtos e prestação de serviços. Nesse sentido, o IVA incide sobre todo e qualquer ato de venda ou importação de produtos e prestação de serviços. Existe um regime de arrecadação antecipada do IVA no caso de importação definitiva de coisas móveis, quando para o importador sejam bens de uso, que tenham destino e uso ou consumo particular do importador, assim como no caso em que se trate de reimportação definitiva. *"(...) Neste caso, a percepção antecipada de 8% de alíquota do imposto é considerada imposto ingressado"*. GOMES, Fábio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** *Op.cit*., p. 134. No mesmo sentido: MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 61-62.

8.3.2. IVA no Uruguai.

A Constituição Uruguaia possui a peculiaridade de apresentar uma forma Unitária de Estado. Ao contrário de regiões autônomas, como é possível verificar no sistema federalista, no sistema unitário, há a "divisão" administrativa entre Departamentos e municípios. Ademais, na Constituição Uruguaia podem ser encontradas algumas disposições "tributárias", porém não há a previsão expressa de um sistema tributário. Nos artigos 273, 274, 275, 297 e 299 da Constituição Uruguaia estão disposições sobre a competência sobre os tributos. O Código Tributário foi produzido no ano de 1996. Ainda, dentro do sistema tributário uruguaio predominam os impostos indiretos sobre o consumo, bem como os impostos sobre a renda e patrimônio,*"(…) sendo que entre esses o IVA é o mais significativo"*.[1060]

Em suma, a delimitação de competência tributária é extremamente simples, observando a seguinte distribuição, dividida em três impostos principais: Imposto Societário - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas -; Impostos sobre o Consumo[1061] e Imposto sobre o Capital.[1062]

Ramón Valdés Costa contextualiza a situação da constitucionalização da matéria tributária com muita precisão: *"(...) A Constituição não contém normas específicas em matéria tributária; somente poderia ser lembrado o artigo 14, que proíbe 'o confisco de bens por razões de caráter político' (...)"*[1063], abrindo a possibilidade, no entanto, para que o mesmo seja feito mediante outros motivos.

No Uruguai, segundo Eugenio Lagemann, a sistemática dos impostos sobre o consumo uruguaio segue a seguinte classificação, conforme a competência: **a) nacional**: Imposto sobre o Valor Adicionado; imposto específico interno; adicionais ao imposto sobre vendas de bens agropecuários – para habitação rural e para pesquisas agropecuárias; imposto para o fundo de inspeção sanitária; imposto sobre compra e

---

[1060] *VALDES, Nelly.* ***El Impuesto Al Valor Agregado en el Uruguay****. In:* BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG: Editora Del Rey, 1999, *p.97-98*; FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias.** *Op.cit.*, p. 84-86.

[1061] *VALDES, Nelly. Op.cit*., p. 98-99

[1062] *"O sistema tributário uruguaio está baseado na aplicação de impostos indiretos, representando o Imposto de Valor Agregado mais de 50% (cinqüenta por cento) da arrecadação e o Imposto Específico (IMESI) aproximadamente 20% (vinte por cento)"*. GOMES, Fábio Luiz. *Op.cit*., p. 149.

[1063] Sobre a "margem de discricionariedade" criada pelo artigo 14, informa *Valdés Costa* que a doutrina tem discutido se a questão está ou não resolvida por normas gerais que protegem os direitos individuais, tais como o direito de propriedade, garantindo para parte da doutrina "um sistema de freios" à utilização arbitrária desse dispositivo. *VALDÉS COSTA, Ramón.* ***Curso de Derecho Tributario*****.** *Op.cit.*, p. 135.

venda de bens em remate público; imposto sobre vendas forçadas – remate judicial; **b) departamental**: imposto sobre vendas de semoventes e sobre arremates de bens imóveis, imóveis e semoventes[1064].

O IVA Uruguaio apresenta características semelhantes ao IVA argentino, tributando a circulação e importação de bens e prestação de serviços. Ainda, também existem os impostos específicos sobre o consumo, que são monofásicos, e não incidem na exportação, seguindo o princípio da tributação no país do destino.

O IVA foi instituído no Uruguai originalmente através da Lei 13.637 de 1967, sob a denominação "Imposto de Vendas e Serviços". Sofreu posteriores alterações, e, atualmente, o IVA é regulamentado pelo Código Tributário Uruguaio de 1996. É um imposto nacional, não podendo ser estabelecido pelos governos departamentais.

Nelly Valdes salienta que o IVA uruguaio é um imposto "indireto" sobre o consumo – pois a carga incide sobre o consumidor final. É plurifásico, não-cumulativo, incidindo sobre o valor agregado em todas as etapas do circuito econômico e liquidando pelo método de subtração – sobre base financeira – fazendo a dedução através do sistema "imposto contra imposto". O produto do IVA ingressa nas rendas gerais, sendo competência exclusiva de instituição do tributo ao Governo Nacional. Possui uma amplo campo de incidência, tributando a circulação interna de bens, prestação de serviços dentro do território nacional e a importação definitiva de bens no país.

José Ricardo Meirelles destaca a peculiaridade de que quase 30% da arrecadação do IVA uruguaio é destinada à Seguridade Social. O IVA uruguaio apresenta hipótese de incidência ampla, relativamente à circulação interna de bens e prestação de serviços dentro do território nacional, bem como da introdução definitiva de bens. Além disso, o Código prevê que a *"(...) devolução do imposto incluído nas compras de bens e prestação de serviços destinados à fabricação de máquinas agrícolas e acessórios e bens empregados na produção agrícola, em claro incentivo à produção agropecuária"* [1065].

Portanto, o artigo 1º do Título 10 do Código Tributário prescreve que o IVA incide sobre a circulação interna de bens, sobre a prestação de serviços dentro do território nacional e sobre a introdução de bens no país.[1066]

[1064] LAGEMANN, Eugenio. *Op.cit.*, p. 84.
[1065] MEIRELLES, José Ricardo. Op.cit., p. 88.
[1066] *Idem*, p. 84.

Desta forma, quanto ao **critério material**[1067], a norma incide sobre a operação que acarreta a circulação interna – nacional - de bens[1068] e sobre as prestações de serviços dentro do território nacional[1069] e na importação[1070] definitiva de bens.[1071]

[1067] Realizar operações de venda de bens móveis corpóreos, prestar serviços onerosos e a importar bens.

[1068] Conforme o Texto Ordenado – T.O. – de 1991, Tít.10, art. 2, lit. A, *"(...) por circulação de bens se entenderá toda operação a título oneroso que tenha por objeto a entrega de bens com transferência do direito de propriedade ou que dê a quem o recebe a faculdade de dispor economicamente dele como se fosse seu proprietário"*. *Nelly Valdes* destaca as principais características dessa hipótese de incidência: a) tem sido definido atentando ao conteúdo econômico – intenção de fato – e não frente aos aspectos jurídicos – intenção formal – pelo qual deve ser considerado como um *"(...) fato gerador de caráter econômico ou substancial e não jurídico ou formal"*. Assim, destaca *Valdes* que o legislador pretendeu tributar o consumo de bens em geral, no que implica à entrega definitiva do bem, de tal forma que quem o recebe possa dispor dele como se fosse seu proprietário. Nesse caso, prevalece o princípio da realidade, verificado no art. 6º do Código Tributário Uruguaio, que consagra a interpretação econômica do *"hecho generador"*. A hipótese de incidência ainda compreende a circulação de bens, que – conforme o artigo 460 do Código Civil Uruguaio - é tudo aquilo que tenha uma medida de valor e possa ser objeto de propriedade. A circulação dos bens deve ser feita a título oneroso – que conforme o artigo 1249 do Código Civil Uruguaio que, por sua vez, destaca o contrato que tem por objeto a utilidade ou vantagem de ambos os contratantes. Presume-se circulação de bens a título oneroso o auto-consumo externo feito através da afetação dos bens da empresa para ouso privado de seus empregados ou sócios. Por conseqüência da interpretação restritiva desse dispositivo, *Valdes* considera que essa extensão não abarca os acionistas da sociedade de capital nem o auto-consumo interno nas empresas. *VALDES, Nelly. Op.cit*, p. 100-101. *"O texto ordenado é uma compilação atualizada das leis referentes a tributos de competência da Direção Geral Impositiva, formulada periodicamente por este órgão"*. SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit.*, p. 160. Em análogo sentido: MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 84.

[1069] O art. 2, lit. B apresenta a definição da prestação de serviços: *"(...) toda prestação a título oneroso, que sem constituir alienação proporcione a outra parte uma vantagem ou proveito que constitua a causa da contra-prestação"*. Ex: arrendamento de bens, de serviços ou obras sem entrega de materiais, concessões de uso de bens imateriais, como marcas ou patentes, seguros, resseguros, transportes, empréstimos e financiamentos, etc. A prestação de serviços deve ser negócio oneroso, que sem constituir circulação de bens, leve aos contratantes vantagens ou proveitos recíprocos. Os serviços pessoais realizados de forma independente também serão tributados, quando se desenvolva ou execute uma atividade onerosa que seja utilizada por outra pessoa que, por sua vez, obtenha uma vantagem ou proveito que justifique essa mesma contraprestação. Os serviços de ensino e cultura prestados por instituições privadas estão excluídos da incidência do IVA, pois a Constituição uruguaia exonera essas instituições de qualquer imposto nacional ou departamental, bem como as retribuições pessoais vinculadas à saúde humana, que se encontram também excluídas da incidência, conforme o título 10, art. 17, Nal. 2, lit. F, do T.O. Não é tributável o auto-serviço externo nas empresas, muito embora as normas regulamentares estabelecerem a tributação dos serviços afetados pelo uso privado feito pelos donos ou sócios da empresa contribuinte – conforme estabelece o Decr. 39/90 e 31/1/990, art. 73, lit. B.. *VALDES, Nelly. Op.cit*, p. 101-102; MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 84.

[1070] O art. 2º, lit. C, da T.O. define importação: *"(...) por importacão se entenderá a introdução definitiva de bens ao mercado interno"*. Essa concepção levou *Nelly Valdes* a excluir da possibilidade de tributação os bens que ingressam no país em regime de admissão temporária. A noção de mercado interno corresponde ao transpasso pela fronteira aduaneira – e não política – pelo qual não são tributados os bens que ingressam em zonas francas, depósitos francos e recintos aduaneiros. Todas as importações são tributáveis pelo IVA, tanto realizados pelos contribuintes do IVA, que figuram como sujeitos passivos das demais hipóteses de incidência como aqueles que não estão compreendidos nestas hipóteses de incidência o que a lei denomina de "não contribuintes", salvo quando se trata de bens que estes tiverem afetado a seu uso pessoal com anterioridade à importação, em cujo caso não serão tributados. Essa isenção compreende somente bens de uso próprio ou familiares, excluindo as que se utilizem na indústria, comércio, prestação de serviços, atividades agropecuárias ou similares. Tributam-se também importações feitas por terceiros em nome deste, mas em conta alheia, no nome de contribuinte. A finalidade extrafiscal da tributação das importações é expressa. A lei segue o princípio da tributação no país do destino e não no país da origem, pelo qual não tributa as exportações. Para isentar efeitos prejudiciais ocasionados por essas isenções, quanto à dedução do IVA nas compras, geralmente se tem considerado tributadas com

Quanto ao **critério subjetivo**, o **sujeito ativo** é o ente competente para instituí-lo, qual seja, o Governo Central. Já quanto **ao sujeito passivo**, o art. 6º (título 10 do Texto Ordenado de 1991)[1072] define quem são os contribuintes: a) os que realizem atos gravados no exercício das atividades abarcadas pelo Imposto de Renda da Indústria e Comércio; b) aqueles que recebem retribuições por serviços pessoais; c) os entes autônomos e serviços descentralizados que integrem o domínio industrial e comercial do país, sendo que a lei faculta ao Poder Executivo a possibilidade de fixar a data a partir do qual serão tributados assim como para determinar quais entidades tributem o gravame; c) os que introduzem bens gravados no país e não se encontrem compreendidos nos dispositivos anteriores; d) as Administrações municipais, no que concerne às atividades de natureza privada - com exceção de circulação de bens e prestação de serviços realizados diretamente no consumo, que tenham por objeto a redução de preços de artigos e serviços de primeira necessidade; d) as associações e fundações, pelas suas atividades tributadas; os contribuintes do Imposto de Rendas Agropecuárias; e) as cooperativas de crédito e poupança[1073]. [1074]

---

alíquota zero a operação, garantindo, portanto o direito à dedução. *VALDES, Nelly. Op.cit.*, p. 102-103; MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 84.

[1071] GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul** *Op.cit*., p. 150.

[1072]Art. 16, do CT define o sujeito passivo: *"a pessoa obrigada ao cumprimento da obrigação correspondente, seja na qualidade de contribuinte ou responsável"*. O contribuinte é a pessoa a respeito da qual se verifica a hipótese de incidência tributária, ao passo que o responsável é a pessoa que, sem assumir a qualidade de contribuinte, deve, por expressa disposição legal, cumprir as obrigações de pagamento e os deveres formais que correspondem ao contribuinte, tendo, portanto, o direito à repetição do indébito, em conformidade com o artigo 17 e 19 do CT. Ademais, quanto aos sujeitos passivos, o artigo 6º define quem são os contribuintes: *"(...) a) aqueles que realizem atos gravados no exercício das atividades abarcadas pelo Imposto de Renda da Indústria e Comércio; b) aqueles que percebem retribuições por serviços pesssais não compreendidos na letra "a"; c) os entes autônomos e serviços descentralizados; d) os que introduzam bens gravados no país; e) as Administrações municipais, no que concerne às atividades de natureza privada; f) as associações e fundações, no tocante às atividades gravadas a que se refere o artigo 5º do Título 3; g) os contribuintes do Imposto de Rendas Agropecuárias; h) as cooperativas de crédito e desenvolvimento"*. O IVA uruguaio também distingue o contribuinte de direito – figurando na lei como responsável pelo recolhimento do tributo, e contribuinte de fato, que é aquele que realmente suporta a carta tributária. Também exclui os pequenos industriais e comerciantes, não sujeitos ao Imposto de Renda e Comércio. MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 888.

[1073]*Nelly Valdes* assevera que o Código Tributário, aplicável a todos os tributos, salvo aduaneiros e departamentais, também prevê a hipótese de responsabilidade, quais sejam: *a "Responsabilidade dos representantes"* – art. 21, CT*; "responsabilidade dos sucessores"* – art. 22, CT*; "responsabilidade por sucessão" – art.* 18, CT*; "responsabilidade dos agentes de retenção e de percepção"; "responsabilidade pela parte interventora"* – Decr. 388/92. *VALDES, Nelly. Op.cit*., p. 106-110.

[1074] Relativamente ao problema doutrinário envolvendo a determinação do sujeito passivo do IVA. *Valdés Costa* destaca, nesse sentido, que *"(...) dentre as inovações trazidas com a implantação do IVA, a mais importante é o direito-dever imposto legalmente aos sujeitos passivos que atuam como operadores nas etapas intermediárias, de transferência à etapa seguinte a totalidade do imposto devido até então. A questão deságua no problema da identificação do sujeito passivo do IVA dever ser considerado como contribuinte ou responsável. O direito latino americano, com base no modelo da CTAL tem apresentado a concepção dualista: contribuintes e responsáveis"*. A diferença entre as duas classes de sujeito passivo,

Com relação ao **critério quantitativo** - base de cálculo[1075] e alíquota - Fabio Luiz Gomes assevera que a base de cálculo se constitui pelo valor correspondente à contraprestação da entrega da coisa ou da prestação de serviço, ou pelo valor importado, incluindo – em todos os casos, o valor do montante de outros gravames que afetem a operação.[1076] O valor a ser pago é liquidado a partir do total dos impostos faturados deduzindo-se o imposto correspondente ao valor das compras de bens e serviços adquiridos pelo próprio sujeito passivo. Por outro lado, geralmente as alíquotas variam entre 14% e 23%".[1077]

Não incide sobre exportações de bens e serviços, sendo garantido o direito à dedução do imposto correspondente aos bens e serviços que integrem direta ou indiretamente o custo do produto exportado[1078]. Muito embora a isenção sobre exportações não seja geral.[1079]

---

segundo *Valdés Costa* estaria na que o responsável tem o direito de ressarcimento perante o fisco, ao passo que o contribuinte, não teria o mesmo direito, pois, *"(...) como seu próprio nome indica, deve contribuir aos gastos do Estado suportando essa carga econômica"*. Logo, segundo a classificação dualista exposta na legislação uruguaia – *Valdés Costa* destaca que nas etapas intermediárias, em que os sujeitos passivos têm a faculdade de recuperar o valor pago, são os mesmos responsáveis e não contribuintes. O problema, segundo o autor, seria determinar qual tipo de responsabilidade deveria ser enquadrada nesse proposta, específica dos impostos plurifásicos não cumulativos. Sobre o assunto, ver: *VALDÉS COSTA, Ramón.* ***Curso de Derecho Tributario.*** *Op.cit*, p. 348 e ss.

[1075]A base de cálculo se constitui pela contraprestação correspondente na entrega de coisa ou pela prestação de serviços – ou pelo valor do bem importado, incluindo-se em todos os casos o montante de outros impostos que afetem a operação, conforme enuncia o art. 7, Tít.10 do T.O., de 1991. Para a entrega de bens ou prestações de serviços as alíquotas se aplicarão sobre o montante total líquido contratado ou declarado, salvo quando a administração autorize expressamente a incorporação ao preço, conforme o artigo 8. No caso das importações as alíquotas deverão ser aplicadas sobre o valor normal das aduanas mais a tarifa. No caso de a importação se efetuar em nome próprio mas em "conta alheia", ou por não contribuinte, a soma será incrementada em um percentual de 50% aos efeitos da liquidação do tributo, conforme dispõe a lei 16.697/95. Ainda, *Nelly Valdes* destaca que originariamente a Lei 13.637 havia fixado uma alíquota única de 10%, ao passo que em 1972 a Lei 14.100 estabeleceu uma alíquota básica e outra mínima, que sofreu posteriormente diversas modificações, sendo atualmente fixada em 23% a normal e 14%a mínima, em conformidade com a Lei 16.697/95, no artigo 9. *VALDES, Nelly. Op.cit.,* p. 117.

[1076]Nesse sentido, José Ricardo Meirelles destaca que o artigo 7º do Título 10 do Códito Tributário uruguaio prescreve que a base de cálculo *"(...) será constituída pelo valor da contraprestação correspondente à entrega da coisa pelo valor da contraprestação correspondente à entrega da coisa ou à prestação do serviço, ou pelo valor do bem importado. No caso dos dois primeiros, a alíquota será aplicada sobre o valor total líquido contratado ou faturado e no caso das importações, a alíquota será apliada sobre o valor aduaneiro do bem acrescido das custas"*. MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*,p.86.

[1077] GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** *Op.cit*., p. 151. Nesse aspecto, além da alíquota básica de 23%, a alíquota reduzida de 14% incide sobre a circulação de alguns bens e algumas prestações de serviços, conforme indica o artigo 18: a) alimentos de consumo doméstico especificados, tais como pão, açúcar, massas, pescado, café, presunto, farinha de cereais, azeite, etc; b) medicamentos, especialidades farmacêuticas e matérias primas ativas para elaboração destes; serviços de hotelaria relacionados com hospedagem. MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit*., p. 86.

[1078]GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** *Op.cit*., p. 153.

[1079] FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias.** *Op.cit.*, p. 85.

Quanto ao **critério temporal**, *Nelly Valdes* assevera o princípio geral que delimita o critério temporal está previsto no art. 3 do título 10 da T.O. 191, que dispõe o seguinte: "(...) *O Fato tributado se considera configurado quando o contrato ou ato equivalente tenha execução mediante a outorga ou a introdução dos bens ou à prestação de serviços."*[1080]

Naturalmente, cada materialidade apresenta seu próprio critério temporal: "*É um fato gerador de caráter instantâneo, que de acordo com a lei se considera configurado quando o contrato ou ato equivalente tenha execução mediante a entrega dos bens"*.[1081] Também pode ocorrer através da prestação de serviços, que será, geralmente, configurado quando o serviço for prestado integralmente. Já quanto à importação, *Nelly Valdes* assevera que, ocorre quanto à:

> (...) introdução definitiva dos bens – no caso de importações regulares, a introdução se considera efetuada na data do despacho aduaneiro Se se trata de bens introduzidos no país irregularmente, como é o caso de contrabando, o fato gerador se considera configurado na data da denúncia ou da detenção das mercadorias[1082].

Quanto ao **critério espacial,** *Nelly Valdes* lembra que o artigo 5 do Título 10 do T.O 1991 prevê o princípio da territorialidade, estabelecendo que estarão tributadas as entregas de bens e as prestações de serviços realizadas no território nacional e a introdução efetiva de bens – independente do lugar em que se tenha celebrado o contrato e do domicílio, residência ou mesmo nacionalidade de quem intervenha nas operações – sendo que não serão tributadas as exportações de bens e serviços – isenção. Ainda, outorga-se ao Poder Executivo a determinação de quais as operações que serão compreendidas no conceito de exportação de serviços.[1083]

Adota-se o princípio do destino no comércio internacional. Quanto à localização dos serviços, o Uruguai *" (...) não precisa o lugar onde deve se considerar prestados os serviços (...)"*, mas segue o princípio da fonte – ou origem. Ademais, em virtude desse

---

[1080] *VALDES, Nelly. Op.cit.*, p.114-115. No mesmo sentido: MEIRELLES, José Ricardo. Op.cit., p. 86.

[1081] Há expresso desentendimento quanto ao critério temporal do IVA argentino, entendido como não instantâneo por *Héctor Villegas*, e o IVA uruguaio, entendido como instantâneo por *Nelly Valdes*. Essa peculiaridade demonstra as diversas opiniões doutrinárias baseadas em ordenamentos jurídicos distintos. Noutro aspecto, é relevante destacar que a questão da "instantaneidade" do critério temporal também é objeto de discussão doutrinária dentro de – praticamente – todos os sistemas tributários que instituíram o IVA. Logo, a questão pode ser considerada pacífica – ou não – conforme a prevalência de uma ou outra corrente em determinado país.

[1082] *VALDES, Nelly. Op.cit.*, p.114-116.

[1083] *Idem*, p. 111-112. No mesmo sentido: MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit*., p. 86-87.

dispositivo da lei uruguaia que prevê a exportação de serviços como figura específica e diferenciada da extraterritorialidade, acaba adotando o princípio da fonte[1084].

Portanto, quando o serviço acarrete o arrendamento ou a cessão de uso de um direito, deve ser considerado o lugar onde o bem está situado e onde o direito será utilizado economicamente. Mas quando o serviço implique no desenvolvimento de uma atividade feita em relação com o beneficiário, deve ser considerado prestado no lugar em que a mesma se desenvolveu. Por outro lado, enquanto os bens ou atividades de difícil localização, tais como juros, benefícios e honorários por assistência técnica, tem-se adotado o princípio da fonte para integração "analógica" com as normas do Imposto de Renda, critério coincidente com as Resoluções adotadas nas VII Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributário, realizadas em Caracas em 1975. *"É assim que se consideram localizados: juros: no lugar em que o prestador coloca seu capital. Benefícios pela cessão de uso de marcas, patentes e similares, e seus acessórios: no lugar em que se utilizem ou explorem honorários por assistência técnica; o lugar em que o assessor desenvolve sua atividade."*[1085]

Finalmente, quanto às exportações de bens, admite-se o princípio do destino no comércio internacional. Quanto às exportações de serviços, *" (...) a não tributação da exportação de serviços por exclusão do fato gerador é uma solução original do nosso direito"*.[1086]

O IVA não incide, segundo o artigo 19 do Código Tributário Uruguaio, nas seguintes atividades: a) para circulação de bens: não incide sobre a venda de frutas, verduras e produtos de horta em estado natural; moeda estrangeira, metais preciosos em lingote; bens imóveis; cessões de crédito; tabaco, cigarros e cigarrilhas; combustíveis e derivados do petróleo; leite; livros, revistas, exceto de material pornográfico; b) para prestação de serviços: relativos às operações bancárias realizadas por Bancos, Casas Bancárias, Cooperativas de Crédito e Desenvolvimento - com exceções expressamente previstas -, jogos de azar existentes antes da promulgação da Lei 16.697/95; comissões derivadas da intermediação da compra e venda de valores públicos; remuneração de atividades culturais desenvolvidas por artistas residentes no país; c) importação definitiva de bens – artigo 19, 20 a 67: importações que abarcam petróleo "cru"; os bens cuja venda tenha sido exonerada conforme a disposição do presente artigo – nesse

[1084] *VALDES, Nelly. Op.cit.*, p. 111-112
[1085] *Idem*, p. 112-113.
[1086] *Ibidem,* p. 115-116.

aspecto ocorrem exonerações relacionadas ao artigo 23 que dispõe sobre a importação de livros, folhetos , revistas literárias, científicas, docentes e de material educativo.[1087] .

No sistema uruguaio o IVA é liquidado pelo sistema de subtração, sobre base financeira, através de dedução pelo procedimento de imposto contra imposto, em procedimento análogo ao IVA argentino[1088].

8.3.3. IVA no Paraguai.

A Forma do Estado paraguaio é unitária[1089], reconhecendo dentro de seu território a divisão em Departamentos, Municípios e Distritos. Não obstante, o Paraguai possui apenas impostos nacionais e impostos municipais.

Carlos Mersán destaca que, dentre os princípios constitucionais tributários previstos na Constituição Paraguaia, o princípio da legalidade apresenta posição de proeminência frente aos demais, pois estabelece *"(...) que o tributo não pode ser imposto de forma discricionária, mas somente em conformidade com os preceitos constitucionais que estabelecem a igualdade, o respeito à propriedade e à liberdade"*.

[1087] SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit.*, p 161-162; VALDES, Nelly. *Op.cit.*, p. 120-121; MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 84-85.

[1088] O regime geral de liquidação do IVA uruguaio segue o seguinte procedimento: a) parte-se do total dos impostos faturados de acordo com as disposições que regem a base de cálculo; b) descontam-se os impostos incluídos nas declarações quando a contraprestação não tenha sido efetivada total ou parcialmente pela insolvência do devedor, prescrição, mandato judicial, recisão do contrato, devolução de mercadorias, bonificações, descontos, ou ajuste posterior do preço ou por qualquer outra causa alheia à vontade do contribuinte; c) o valor será obtido da dedução do débito fiscal - ou IVA vendas -, pelo crédito fiscal – ou IVA compras: i) o imposto correspondente às compras de bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo; ii) o imposto pago pelo importador ou comitente no caso específico; d) No caso de ao final de cada mês, ou do exercício, o imposto declarado por provedores e o pagamento por operações de importação resultar superior ao tributo devido por operações tributadas, o saldo emergente não dará direito à devolução. Este saldo será agregado ao montante do imposto declarado por compras, na declaração jurada imediata. Isto não ocorre nas operações de exportação; e) na parte dos saldos credores ao fim do exercício que provenham exclusivamente da diferença de alíquotas, integrarão o custo de vendas e não serão levados em conta nas próximas declarações juradas; f) o imposto é liquidado pela liquidação jurada, podendo o Poder executivo requerer no curso do ano fiscal pagamentos em conta do mesmo, calculados em função do que tiver sido tributado pelo exercício anterior ou de qualquer outro índice representativo da base de cálculo, conforme o artigo 3, artigo 9, inciso 1º, e artigo 79 do T.O. 1991, tít. 10, e Lei 16.697/95. O sistema uruguaio também dispôs sobre regimes especiais, nas seguintes situações: a) exportações; b) IVA agropecuário; c) sucata, resíduos de papel e vidro, material educativo, diários (jornais), periódicos, revistas, livros e folhetos de qualquer natureza - com exceção de pornografia - que são exonerados do tributo. Quanto às isenções, em geral, o artigo 17, Tít. 10, da T.O. 1991 prevê diversas isenções para circulação de bens e prestação de serviços, e, em matéria de importações, os mesmos bens isentos no artigo 17 já citado são abarcados pelo art. 18 da T.O. 1991, Tít. 10. *VALDES, Nelly. Op.cit.*, p. 120-121.

[1089] GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** *Op.cit*., p 136. *BLANCO, Sindulfo.* ***El Impuesto Al Valor Agregado en el Paraguay.*** *In:* BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG: Editora Del Rey, 1999, p. 126; FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias.** *Op.cit.*, p. 76.

Podemos ainda, com base nas considerações trazidas por *Mersán* afirmar a importância do princípio da igualdade tributária, da legalidade, do não confisco de bens e do "poder tributário e competência tributária" na Constituição paraguaia[1090].

O Paraguai não apresenta Código Tributário, sendo que o sistema tributário está previsto em legislação ordinária. Porém, instituiu uma Reforma em 1991 – viabilizada pela Lei n. 125 de 1992 -, que se finalizou no ano de 1992, tornando o Paraguai possuidor da legislação mais moderna no que diz respeito à possibilidade de integração do MERCOSUL. Acrescentamos que a Reforma foi influenciada em larga escala pelo próprio Tratado de Assunção[1091]. A Lei 125 de 1992 criou o Imposto sobre o Valor Agregado paraguaio, que se encontra previsto no Título Primeiro – Livro III – Imposto sobre o Consumo – nos artigos 77 a 98 da citada lei, sendo posteriormente regulamentado pelo Decreto n. 13.424, de 1992[1092].

[1090] O jurista paraguaio – na análise dos preceitos constitucionais – estabelece uma tipologia a respeito dos preceitos constitucionais vertidos em matéria tributária: a) "normas de conteúdo político-jurídico": nesse quadro se situam os princípios que consagram a legalidade na tributação, a igualdade, a irretroatividade – previstos respectivamente, nos artigos 47, 49, 57 e 67; a obrigação de permitir a fiscalização de livros, comprovantes e documentos de contabilidade – artigo 69 -, das quais surgem que exclusivamente a lei determinará a matéria tributável, os sujeitos obrigados e o "sistema direto ou indireto", proporcional ou progressivo – conforme a segunda parte do artigo 47. O artigo 57 dispõe expressamente que *"ninguém está obrigado ao pagamento do tributo, nem à prestação de serviços pessoais que não tenham sido expressamente estabelecidos pela lei. Não se exigirão fianças excessivas nem se imporão multas desmedidas"*. Já quanto ao princípio da irretroatividade, o artigo 67 enuncia: *"(...) nenhuma lei terá efeito retroativo, salvo as leis penais que sejam mais favoráveis ao processado ou ao condenado*"; b) Preceitos de conteúdo econômico-jurídico: A constituição vincula diversas normas relacionadas com a tributação, como por exemplo, o respeito à propriedade – artigo 50 -, à proibição do confisco de bens – artigo 65. Além disso, o enunciado do artigo 47 predispõe expressamente que *"(...) com o produto dos impostos, taxas, contribuições, e demais recursos, se proverá os gastos do Estado para a realização de seus fins e qualquer que seja sua natureza ou denominação responderão a princípios econômicos e sociais justos e políticos favoráveis ao desenvolvimento nacional"*. Além disso, a livre circulação dos efeitos de produção ou fabricação é norma constitucional prevista no artigo 47, incluindo os artigos de procedência estrangeira introduzidos legalmente. O artigo 98 dispõe sobre as franquias fiscais. O artigo 57 estipula a vedação no excesso da aplicação de fianças ou multas. Por sua vez, o latifúndio – segundo o artigo 129 – será objeto de um sistema impositivo progressivo que contribua com sua extinção; c) disposições relativas à organização e delimitação de competências em matéria tributária: artigo 149 artigo 180, número 2, art. 183, 203, 200, 123 e 165. *MERSÁN, Carlos.* **Direito Tributário**. 2º edição. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RTr, 1988, p. 51-55.

[1091] Art.103. *"O Estado favorecerá o processo de integração dos países latinoamericanos para acelerar seu desenvolvimento equilibrado e aumentar o bem estar comum em função dos interesses da República e sem detrimento da soberania (...)"*, norma que concorda com o artigo 9º: *"A República poderá incorporar-se a sistemas multilaterais internacionais de desenvolvimento, cooperação e segurança"*. *MERSÁN, Carlos. Op.cit.*, p. 56. O artigo 145 da Constituição dispõe que a República do Paraguai, em condições de igualdade com outros Estados, admite uma ordem jurídica supranacional que garanta a vigência dos direitos humanos, da paz, da justiça, da cooperação e do desenvolvimento, no político, econômico, social e cultural. Estas decisões somente poderão serem adotadas por maioria absoluta de cada Câmara do Congresso. Já o artigo 137 consagra o princípio da supremacia da Constituição e o artigo 141 declara que os Tratados internacionais, leis ditadas pelo congresso nacional e outras disposições de inferior hierarquia integram o próprio ordenamento jurídico paraguaio. GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** *Op.cit*., p. 139.

[1092] MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 73.

Edison Carlos Fernandes afirma que o IVA paraguaio, é semelhante ao IVA uruguaio e argentino, *"(...) porém com a particularidade de ser prevista uma lista taxativa de bens em que o imposto somente é gravado no momento da importação e não nas etapas sucessivas de comercialização".*[1093] Essa característica peculiar do IVA paraguaio proporciona a sua incidência monofásica em situações específicas.

Assim, a Constituição Paraguaia apresenta várias disposições, no que diz respeito à seara tributária. Também consagra a delimitação de competência nacional, nos termos da própria Constituição. Apresenta também divisão em impostos diretos e indiretos, destacando-se o IVA e os *"impuestos selectivos al consumo"*, semelhantes aos impostos específicos sobre o consumo previstos na legislação Argentina.

Eugenio Lagemann assevera que o Paraguai apresenta a seguinte estruturação de impostos sobre o consumo: imposto sobre o valor adicionado, imposto seletivo, imposto único, imposto sobre a comercialização de *gado vacum*, de competência nacional; e serviços diversos, de competência municipal[1094].

Principais impostos sobre a atividade comercial: imposto sobre a comercialização de *ganados vacunos* - imposto sobre a comercialização de gado -, IVA[1095], imposto *selectivo ao consumo* - imposto específico sobre o consumo -, bem como impostos aduaneiros, impostos imobiliários e impostos sobre *los actos e documentos*[1096].

Sindulfo Blanco destaca as principais características do IVA paraguaio: a) multifásico; b) não cumulativo; c) tipo valor agregado essencialmente econômico, gravando em cada etapa o processo de produção e comercialização ao valor agregado ou somado a este.

A Lei 125/92 introduziu o IVA - arts. 77 a 98 - no Sistema Tributário Nacional Paraguaio. No artigo 77, a hipótese é estruturada através pelos seguintes critérios materiais: a) alienação de bens – alienar bens [1097]; b) importação de bens – embora a lei

---

[1093]FERNANDES, Edison Carlos**. Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias.** *Op.cit.,* p. 92.
[1094] LAGEMANN, Eugênio. **Há Necessidade de um Imposto Único no Mercosul?** *Op.cit.*, p. 184.
[1095] FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias.** *Op.cit.*, p. 91
[1096] *Idem*, p. 89-91.
[1097] O conceito de alienação para efeitos de tributação do IVA equivale à transferência onerosa do direito de domínio sobre as coisas sendo considerado inclusa a entrega gratuita de bens a terceiros, com poderes de usá-lo e desfrutá-lo, ainda que não exista efetivamente a tradição definitiva do direito de propriedade. Trata-se de uma equiparação – ou ficção – legal, segundo *Sindulfo Blanco*, pois *"(...) se considera alienação toda operação a título oneroso ou gratuito que tenha por objeto a entrega de bens com transferência do direito de propriedade, ou que outorgue a quem os receba, a faculdade de dispor deles*

não diga expressamente, refere-se à atividade de importação de bens móveis, obviamente; c) prestar serviços - excluídos os de caráter pessoal ou que sejam prestados em relação de dependência.[1098]

Portanto, podemos destacar que, no **critério material** temos a entrega de bens, a prestação de serviços, excluídos os de caráter pessoal, bem como em relação de dependência, e a importação de bens. Aplica-se o sistema créditos-débitos fiscais, mensalmente, situação estendida aos exportadores[1099]. É um imposto utilizado nos moldes do IVA Uruguaio e Argentino, que, como já destacamos, apresenta uma lista taxativa de bens a serem tributados pelo IVA, sendo gravado somente na importação e não nas etapas sucessivas de comercialização.[1100]

O IVA paraguaio é caracteristicamente não-cumulativo, pois o artigo 86 prevê expressamente o sistema de liquidação. Nesse sentido, o IVA é liquidado mensalmente, sendo determinado pela técnica de subtração do débito fiscal frente ao crédito fiscal – sistema de créditos versus débitos. O IVA é aplicado aos exportadores, que, por outro lado, poderão recuperar o crédito fiscal correspondente aos bens ou serviços que sejam afetados direta ou indiretamente nas operações tributáveis. Como destaca José Ricardo Meirelles, o sistema supracitado *"(...) evita que se tenha o chamado imposto sobre imposto, tornando a carga tributária mais racional".*[1101] Ainda, como assevera Fabio

---

como se fosse proprietário (...)". Por sua vez, o artigo 78 enuncia outras equiparações legais, que na maioria dos casos também constituem ficções jurídicas, a citar: a) entrega de bens que outorgue a quem os receba, a faculdade de dispor dele como se fosse seu proprietário; b) a afetação ao uso ou consumo pessoal por parte do dono, sócios ou diretores da empresa, dos bens dessa; c) as locações com opção de compra ou que de algum modo prevejam as transferências do bem objeto da locação; d) fusões, absorções, ao dono, sócio ou acionista, que se realizem por cláusula total ou parcial e liquidações definitivas, de firmas comerciais, industriais ou serviços; e) contratos de compromisso com transferência da posse; f) os bens entregues em consignação. Ainda, a norma paraguaia também utiliza da técnica da ficção quando trata dos serviços tributados ao conceituá-los da seguinte maneira: *"toda prestação a título oneroso ou gratuito que, sem configurar alienação, proporcione a outra parte uma vantagem ou proveito" BLANCO, Sindulfo. Op.cit.*, p. 128.

[1098] Efetivamente, o artigo 77 da Lei 125 de 1991 atesta que o critério material do IVA é verificado através das seguintes operações: a) Alienação de bens – *"(...) entendida como toda operação a título oneroso ou gratuito que tenha por objeto a entrega de bens com transferência de direitos de propriedade ou que outorgue a entrega de bens com transferência de direitos de propriedade ou que outorgue àqueles que os recebem a faculdade de deles dispor como se proprietários fossem (art. 78, item 1)*"; b) Prestação de serviços - excluídos aqueles de caráter pessoal que se prestem em relação de dependência, sendo compreendida *"(...) por serviço toda prestação a título oneroso ou gratuito que, sem configurar alienação, proporcione à outra parte uma vantagem ou proveito (art. 78, item 2)*"; c) importação de bens – *"(...) compreendida como introdução definitiva de bens no território paraguaio (art. 78, item 3)"*. MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 73.

[1099] GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** *Op.cit.*, p. 138.

[1100] FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias.** *Op.cit.*, p. 91

[1101] MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 76.

Luiz Gomes, *" (...) quando o crédito for superior ao débito fiscal, o excedente poderá ser utilizado como tal nas liquidações seguintes"*[1102].

Quanto ao **critério subjetivo**[1103], afirmamos que os sujeitos passivos são o comerciante, o industrial e importador - pessoas físicas e jurídicas -, e o prestador de serviços em geral, ao passo que o sujeito ativo é o Governo Nacional, que cobra o tributo.

Quanto ao critério **quantitativo**, asseveramos que a **alíquota** geral é 10%. O inciso d) do artigo 79 autoriza ao Poder Executivo estabelecer para cada caso a alíquota aplicável, que poderá ser superior à fixada no atual imposto. A alíquota de 10% contempla os entes autárquicos, empresas públicas, entidades descentralizadas e sociedades de economia mista que exerçam atividades comerciais, industriais ou de serviço[1104].

Quanto à **base de cálculo**, Fabio Luiz Gomes assevera que, no caso de operações a título oneroso, a base de cálculo corresponderá ao preço líquido do produto ou do serviço. Para determinar a base de cálculo será feita a dedução do valor correspondente às bonificações ou descontos vigentes dentro do mercado interno –

[1102]GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** *Op.cit*., p. 138-139.

[1103]O artigo 79 determina os Contribuintes do IVA: a) pessoas físicas pelas prestações de serviços pessoais, quando seus ingressos brutos no ano civil sejam superiores à soma fixada pelo governo; b) as empresas unipessoais domiciliadas no país, quando realizem atividades comerciais, industriais ou de serviços; as sociedades, com ou sem personalidade jurídica, as entidades privadas em geral, bem como pessoas domiciliadas ou entidades constituídas no exterior, ou ainda suas sucursais, agências ou estabelecimentos, quando realizem atividades comerciais, industriais ou de serviços; c) entidades autárquicas, empresas públicas, entidades descentralizadas e sociedades de economia mista, que desenvolvam atividades comerciais industriais ou de serviços. GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** *Op.cit.*, p. 140; *BLANCO, Sinfulfo. Op.cit.,* p. 131-132; MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.,* p. 75-76.

[1104]Ademais, através de atos regulamentares posteriormente vinculados, tem-se concedido alíquotas diferenciadas – geralmente reduzidas para atividades desenvolvidas por empresas em certas situações especiais. a) No caso de transporte internacional prestado na jurisdição paraguaia: transporte de bens por qualquer meio: 25% sobre a base de cálculo. Quando o valor do frete não se encontre discriminado no preço total dos bens transportados, ditas porcentagens se aplicarão sobre os 10% do preço mencionado; b) transporte de pessoas: 25% sobre o preço total das passagens emitidas no país; c) serviço de transporte de viagens: no caso de transporte nacional a base de cálculo de 15% sobre o valor total do frete. Similarmente ao caso do transporte de bens, caso o valor do frete não se encontre discriminado no preço total dos bens transportados, ditas porcentagens se aplicarão sobre os 10% do preço mencionado;d) alíquota do IVA sobre 20% do valor total de importação de produtos eletrônicos, perfumes, *whisky* e outros produtos de procedência estrangeira, com alíquota de 2%. Neste caso é efetuado um único e definitivo pagamento, o que significa que o sistema de imposição é monofásico, de etapa única, conforme prescreve o artigo 1º e 2º da Lei 13.945/92; e) alíquota do IVA sobre 210 (duzentos e dez guaranis) por cada litro de álcool combustível, que se aliene no decorrer de cada mês, que é também outro caso de tributação monofásica; f) Bens usados: 30% do preço da venda, sobre o qual se aplica 10% ou seja, a alíquota de 3%; g) transporte terrestre urbano de passageiros; 10% sobre o montante das passagens emitidas em etapa única. Em todas as etapas supracitadas, ocorre a diminuição do tributo nas etapas intermediárias até o consumidor final através da técnica de redução da base de cálculo. *BLANCO, Sindulfo. Op.cit.***,** p. 129-130; MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit*., p. 75.

verificado na fatura ou em outros documentos. Já para o caso do uso ou consumo pessoal, adjudicação e operações a título gratuito sem preço determinado, destaca que o montante tributável será apurado com base no preço normal de venda no próprio mercado interno paraguaio.[1105].

Quanto ao "momento do nascimento da obrigação tributária" - **critério temporal** -, *Sindulfo Blanco* destaca que, em conformidade com o enunciado do artigo 80 da Lei, o "fato gerador" se aperfeiçoa: a) com a alienação de bens móveis: através da entrega do bem, com a emissão da fatura ou ato equivalente, no caso de consumo de bens, no momento da retirada dos bens, o que for anterior; b) para a importação: no momento da abertura do registro de entrada dos bens na Aduana; c) na alienação de serviços: emissão da fatura correspondente, percepção do valor total ou de um pagamento parcial do serviço a prestar; ao vencimento do prazo previsto para o pagamento, com a finalização do serviço prestado. No caso dos serviços públicos, o critério temporal se estabelece quando se produz o vencimento do prazo para o pagamento do preço fixado.[1106]

Já quanto ao **critério espacial**, ou o local do nascimento da obrigação tributária corresponde *"(...) ao estabelecimento comercial ou alfandegado, ou seja, aquele local onde ocorre a venda ou a internação do produto ou a prestação do serviço"*.[1107]

A exportação no Paraguai não é tributada - alíquota zero. Há também isenções para determinados bens e serviços da matéria tributável (isenções reais) ou certas pessoas caracterizadas como contribuintes (isenções pessoais). Estão isentas: alienações de: produtos agropecuários em estado natural; moeda estrangeira; bem imóveis; bilhetes, boletos e demais documentos relacionados a jogos e apostas; combustíveis

---

[1105]GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** *Op.cit*., p. 141. Ainda, *Sindulfo Blanco* destaca, com base nas ponderações de *Arias e Franceson*, que na alienação de bens móveis nacionais e serviços, a base de cálculo é constituída pelo preço líquido correspondente à entrega dos bens ou à prestação do serviço. Já na afetação ao uso ou consumo pessoal, adjudicações, operações a título gratuito ou sem preço determinado, a base de cálculo será constituída pelo "preço corrente" de venda no mercado interno. Já nas importações, quando forem introduzidas de forma definitiva bens no país, a base de cálculo será o valor aduaneiro expresso em moeda estrangeira, determinado pelo Serviço de Valoração Aduaneira, em conformidade com as leis vigentes, ao que será adicionado os tributos aduaneiros, ainda quando estes tenham aplicações suspensas, bem como outros tributos que incidam na operação com anterioridade à retirada da mercadoria, mais os tributos internos que gravem o ato, excluindo o próprio IVA. Para os serviços parcialmente prestados no país a determinação da base de cálculo ficará a cargo do Poder Executivo, admitindo prova em contrário. Já quanto aos importadores "casuais", no caso de bens introduzidos no território paraguaio por quem se encontre compreendido no inciso e) do artigo 79 da referida lei, terá por base de cálculo um acréscimo de 30% no valor original. *BLANCO, Sindulfo. Op.cit.***,** p. 133. No mesmo sentido: MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit*., p. 75.

[1106] *BLANCO, Sindulfo. Op.cit.***,** p. 130.

[1107] MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 75.

derivados de petróleo, etc. Ainda estão isentas as prestações de serviços relacionadas operações com valores públicos e privados; arrendamento de imóveis; atividade de intermediação financeira, etc[1108].

Quanto ao método de liquidação do imposto, que se liquida mensalmente, determinado pela diferença entre o débito fiscal e o crédito fiscal[1109]. A regra geral é a "não recuperação do tributo", e a obrigação de utilizá-lo nas sucessivas compensações, acumulando créditos emergentes mês a mês, não obstante existirem algumas exceções, expressamente previstas em lei.

O IVA paraguaio optou pelo princípio da tributação no destino, e por isso a exportação possui alíquota zero[1110]. A grande semelhança entre o IVA paraguaio, uruguaio e argentino favorece qualquer iniciativa de harmonização da tributação sobre o consumo entre os três países.

8.3.4. O IVA e demais Sistemas Tributários.

O sistema de imposição sobre o valor agregado está presente na estrutura tributária de todos os países latino-americanos. Podemos observar também que a aplicação do sistema "IVA" dá origem a impostos que incidem parcialmente sobre o consumo, mesmo que pela sistemática de "débitos-créditos". Assim, é possível visualizar a sistemática IVA em diversos impostos, em maior ou menor escala. Este estudo optou por realizar uma pequena abstração científica, trazendo apenas um breve enfoque sobre os ditos impostos gerais sobre o consumo que geralmente são denominados de "IVA". Porém, devemos lembrar da existência de variados impostos incidentes sobre o consumo, podendo se configurar em impostos plurifásicos ou mesmo

---

[1108] GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** *Op.cit.,* p 144-145; SALDANHA, Eduardo. **Harmonização Legislativa Tributária no Mercosul e na União Européia**. *Op.cit*, p. 164; *BLANCO, Sindulfo. Op.cit., p.* 137-138; MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 73-4.

[1109] O **débito fiscal** é constituído pela soma dos impostos devidos nas operações gravadas mensalmente, sendo integrado pela soma dos impostos devidos nas operações gravadas do mês; o imposto correspondente aos ajustes por erros ou outras causas; o imposto incluído no preço total das vendas ao varejo e ao atacado; o imposto incluído nos *tickets* emitidos; o imposto correspondente à afetação ou uso privado e às alienações a título gratuito; o imposto correspondente às entradas percebidas que já foram deduzidas em sua oportunidade como não cobradas. Por sua vez, o **crédito fiscal** será integrado pelo imposto incluído nas compras em forma discriminada; pelo imposto incluído no preço total das compras realizadas ao varejo e ao atacado; ao imposto incluído na forma separada nos comprovantes de compras, correspondentes a ajustes por erros ou outra causa justificada; o imposto abonado na importação de bens; o imposto faturado pelas operações gravadas que resultem incobráveis. *BLANCO, Sindulfo. Op.cit,* p. 134-135.

[1110] Ademais a lei paraguaia estipula uma série de formalidades quanto à documentação necessária para a declaração regular – e a liquidação do tributo, existindo também outras disposições especiais atinentes ao tributo. O procedimento de aplicação do imposto está previsto na lei 125/92. *Idem,* p. 137-142.

monofásicos, e que podem seguir o sistema de imposição sobre o "Valor Agregado" ou mesmo sobre o método cumulativo ou "Em Cascata" [1111].

Tais espécies tributárias são vislumbradas em todos os sistemas tributários nacionais, o que nos faz concluir que o IVA, apesar de ser um imposto geral sobre o consumo, acaba sempre dividindo espaço com outros impostos sobre o consumo, fruto da conveniência política para os entes tributantes, e pela própria facilidade em tributar especificamente determinados bens ou serviços em uma única fase.

Em suma, o imposto "IVA" está inserido em praticamente todos os sistemas tributários latino-americanos, com algumas exceções nos países da América Central, e, em geral apresentando um regime jurídico tributário bastante assemelhado com os regimes que discorremos anteriormente.

Ainda, *Manuel Castillo Domingo* acrescenta que todos os países latino-americanos apresentam o IVA em seus sistemas tributários. Noutro aspecto, os países da América Central – Costa Rica e Honduras – estabeleceram um imposto geral sobre vendas cumulativo, ao passo que El Salvador, Guatemala, Nicarágua e Panamá estabeleceram o IVA. Por outro lado, no Caribe, somente Barbados, Granada, Jamaica e Trindade e Tobago apresentam um imposto geral sobre o consumo à semelhança do IVA. Afirmamos que o IVA pode ser considerado, na maioria dos países, como um imposto recente que acabou logrando características semelhantes: todos os países aceitam o regime de dedução do imposto correspondente aos bens de inversão como crédito contra o imposto a pagar por outros bens ou serviços e praticamente todos isentam as exportações ao sujeitá-las a alíquota zero, com algumas exceções[1112]. Ainda, o imposto é aplicado majoritariamente através do princípio do destino, tributando as importações em cada país de consumo com exclusão das exportações.[1113] [1114]

Na América do Norte, Ricardo Lobo Torres também aponta a existência do IVA no México[1115]. O Canadá também adota o IVA[1116]. No entanto, atualmente, os Estados Unidos da América pode ser considerado como um dos poucos países que optaram por

---

[1111]AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. **Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – *Value Added Tax – VAT*. Brasil – Mercosul – União Européia.** *Op.cit.*, p. 39-43.

[1112] *ARIAS MINAYA, Luis Alberto; PLAZAS VEJA, Mauricio. Op.cit., p.* 260.

[1113] *DOMINGO, Manuel Castilla**. La armonización tributaria en la integracion de las Economias Mas Pequenas**. Banco Interamericano de Desarrollo - División Fiscal. Publicação oficial.* p. 28.

[1114]FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias.** *Op.cit.*, p.107.

[1115] LOBO TORRES, Ricardo. **É Possível a Criação do IVA no Brasil?** *Op.cit.*, p. 03.

[1116] MARTINS, Ives Gandra. **Aproximação de Sistemas Tributários.** *Op.cit.*, p.06

uma sistemática cumulativa, não adotando o IVA, tendo em vista a própria peculiar estrutura federativa que apresenta, muito embora, como destacamos anteriormente, o IVA estadual já tenha sido criado algumas vezes na região.

8.3.5. Tributação sobre o Consumo no Brasil.

Antes de tratarmos de alguns impostos sobre o consumo no Brasil, e das possibilidades de integração com outros países, parece pertinente realizar breve aproximação sobre o sistema tributário brasileiro em face de sua tributação sobre o consumo. No entanto, devemos asseverar que o enfoque dado nesse capítulo apresentará suas limitações, pois não pretendemos esgotar e nem aprofundar o estudo da perspectiva brasileira, embora reconheçamos que as peculiaridades do sistema tributário brasileiro, em face dos demais sistemas tributários latino-americanos, necessitem de uma análise mais detida. Essa descrição – ainda que breve – perfilhará pela enunciação das principais características do sistema tributário brasileiro voltado aos impostos sobre o consumo. No sistema tributário brasileiro, elegemos três impostos para descrever com especial atenção: o ICMS o IPI e o ISS, haja vista esses três impostos terem sido sempre ligados à sistemática do IVA no direito estrangeiro. Veremos que, apesar desses impostos serem sempre ressaltados em estudos do gênero, outros tributos – mais especificamente – "contribuições sociais" -, também acabam assumindo postura semelhante à dos três impostos. Procederemos, portanto, a uma breve análise do sistema tributário brasileiro com especial ênfase ao ICMS, IPI e ISS. Principiemos com rápidas noções acerca do sistema tributário brasileiro – e seu regime federativo.

O Sistema Tributário Brasileiro, ao contrário dos demais países membros, que possuem um imposto único sobre o consumo geral – além de impostos específicos incidentes sobre o consumo, apresenta três impostos que trabalham "em substituição" ao IVA, que são o ISS[1117], ICMS[1118] e IPI[1119].

[1117] É o imposto sobre serviços de qualquer natureza, desde que não abarcados pela competência do ICMS. MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do ISS.** 2º edição. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 24-26.

[1118] Roque Antônio Carrazza assevera que *" (...) a sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes; a saber: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos tem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes"*. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** *Op.cit*., p. 31.

Não é novidade que o Sistema Tributário Brasileiro é tido como um sistema complexo, rígido, com abundante e particularizada discriminação de competências tributárias, característica que o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro herdou das Constituições anteriores, notadamente, a partir da Constituição de 1946[1120]. Asseveramos que o Brasil adota a forma de Estado Federativa (art. 1º, CF)[1121].

Os sistemas tributários presentes nos demais países, ora analisados, apresentam a característica de manterem sistemas tributários elásticos e flexíveis, que limitam suas atuações na elaboração de disposições de caráter principiológico[1122] relacionadas à tributação, bem como sobre a discriminação de competências tributárias. Nesse aspecto, acabam concedendo larga margem de atuação ao legislador infraconstitucional, para moldar o sistema tributário estrangeiro[1123]. Essa característica não se encontra em nosso sistema jurídico, que concede pouca margem de discricionariedade ao legislador infraconstitucional para tecer o sistema tributário nacional[1124].

[1119]José Roberto Vieira entende que o Imposto sobre Produtos Industrializados apresenta duas regra-matrizes de incidência tributária, a saber: Imposto que incide sobre operações com produtos industrializados, e imposto incidente sobre operações de reimportação de produtos industrializados brasileiros. VIEIRA, José Roberto Vieira. **IPI - A Regra-Matriz de Incidência. Texto e Contexto.** Curitiba: Juruá, 1993, p. 135.

[1120]ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1º Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, p. 15. ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2º edição, 2º tiragem. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 43.

[1121] Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho salienta que podemos dividir a Constituição Tributária brasileira em três grupos: o primeiro grupo refere-se à repartição das competências tributárias entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal; já o segundo grupo corresponde aos princípios tributários e às limitações ao poder de tributar; por fim, o terceiro grupo está relacionado à partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da Federação. NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** . 8º Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 48.

[1122]FERNANDES, **Sistema Tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias.** *Op.cit.,* p 92.

[1123] É o caso do Paraguai, Uruguai, Chile, Argentina, Venezuela, e demais países ora citados. *Idem*, p. 72-109.

[1124] Há forte resistência de parte da doutrina brasileira em face de qualquer medida, seja judicial, administrativa ou legal, que possa representar um possível ataque aos princípios do Federalismo e Autonomia Municipal e Distrital. Essa resistência é fundamentada pelo disposto no Art. 1º da Constituição Federal: *"(...) A República **Federativa** do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)"*. Ademais, o Princípio Federativo é protegido pela Constituição Federal: *"Artigo 60 º, § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; (...)"*. Como a discriminação de competências tributárias aos entes constitucionais é uma expressa emanação do federalismo, que pressupõe a autonomia política e administrativa dos entes tributantes, qualquer medida que tendesse a afetar a repartição constitucional de competências tributárias à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal seria interpretada como inconstitucional, segundo o entendimento dessa corrente doutrinária. Não é por outro motivo que Geraldo Ataliba defendia o princípio "implícito" da rigidez do Sistema Constitucional Tributário. Aliás, seguindo por esse entendimento, concluir-se-ia que a discriminação de competências tributárias somente poderia ser alterada por nova Constituição que substituísse a anterior, ou por Revolução. Nesse sentido: ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1º Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, p. 22-23. ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 2º edição, 2º tiragem.

8.3.5.1. O Regime Jurídico-Constitucional da Tributação sobre o Consumo no Brasil.

Diferentemente dos tributos sobre o consumo presentes na União Européia, e em alguns países da América Latina, devemos asseverar que a constitucionalização dos princípios específicos que incidem sobre os impostos sobre o consumo é uma peculiaridade do sistema jurídico tributário brasileiro. Muito embora a Constituição da República não esgote a matéria, é certo que substancial parcela do regime jurídico de tributação dos tributos sobre o consumo no Brasil é emanada da própria Constituição[1125].

Essa característica peculiar, em face dos demais ordenamentos jurídicos, fundamenta a adoção de criteriosas análises dos regimes jurídicos constitucionais de cada tributo por parte da maioria dos estudiosos.[1126]

Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 43; CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21º Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. *Op.cit*., p. 125; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** *Op.cit*., p. 154-155, etc. Por outro lado, Roberto Ferraz elabora críticas sobre a adoção do princípio do Federalismo, mais precisamente sobre a "criação" incessante de "princípios" no ordenamento jurídico brasileiro: "*A origem desse exagero, dessa distorção de princípios, pode ser identificada no esforço de Geraldo Ataliba por salvar o sistema jurídico dos ataques perpretados pela Ditadura imposta no país no ano de 1964. São conhecidas as opiniões de Ataliba ligadas ao tema: da defesa da Federação e da República como "cláusulas pétreas"; do ataque à centralização da legislação tributária mediante lei complementar federal; e da defesa da autonomia estadual e municipal mediante rejeição das funções de lei complementar federal que afetem a competência tributária dos entes tributantes"*. Para o autor, esse entendimento deu origem a uma tendência para a vulgarização – ou banalização excessiva – dos princípios, pois na opinião de Roberto Ferraz seriam somente os seguintes: igualdade, irretroatividade e legalidade, sendo seus respectivos desdobramentos a transparência e a capacidade contributiva. Ademais, para o autor, não são princípios: o republicano, o federalista, o da anterioridade, o da não-cumulatividade, etc. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **Princípios são universais e não comportam exceções**. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões do Direito Tributário Atual. Volume 10. São Paulo: Editora Dialética, 2006, p. 390-401.

[1125] Sobre o Sistema Tributário Brasileiro, sintetiza José Eduardo Soares de Melo: *"(...) O sistema tributário, constituído por princípios e normas específicas, encontra-se expressamente disciplinado em capítulo próprio da Constituição Federal (art.145 a 156), e em demais dispositivos esparsos (art. 7º, III, 195, 212, § 5º, 239, §§1º e 4º, e 240). Os lineamentos, os contornos, as balizas e os limites de tributação estão previstos na Constituição. O exame da matéria tributária impõe, necessariamente, a análise e a compreensão dos postulados e regras hauridas na constituição, como lei fundamental e suprema do Estado, conferindo poderes, outorgando competências e estabelecendo os direitos e garantias individuais. Dispõe a Constituição sobre as espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais); estabelece as competências das pessoas jurídicas de Direito Público para promover a sua instituição, de conformidade com específicas materialidades; contempla princípios genéricos e peculiares para a criação e aplicação das normas tributárias; além de tratar da previsão de diplomas normativos (lei complementar, lei ordinária, medida provisórias, convênios e resoluções) para sua implementação e operacionalização"*. SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário.** Op.cit, p. 12.

[1126]Essa intepretação é, sobretudo, decorrente da influência expressa que o dogmatismo *kelseniano* imprimiu na doutrina do direito público brasileiro. Nesse sentido, a clássica estrutura piramidal construída por *Kelsen* serviu de grande influência para a proteção "máxima" dos princípios mais gerais – ou basilares – construídos através da intepretação da Constituição brasileira. Nesse aspecto, é flagrante a

A expressão "Constituição rígida" – ou "rigidíssima" – nas palavras de Geraldo Ataliba - decorre da própria observação do tratamento extensivo dedicado à matéria tributária, peculiaridade não vislumbrada nos demais ordenamentos jurídicos alienígenas.

No entanto, devemos citar ainda que sucintamente os princípios que foram elencados na Constituição da República Federativa do Brasil e que acabam influenciando com maior proximidade a tributação sobre o consumo. A Constituição de 1988 também dispõe sobre a demarcação de competências para a instituição de tributos no Brasil[1127].

Ademais, a Constituição brasileira traz um tratamento detalhado de vários pontos pertinentes à matéria tributária, como o regime jurídico dos impostos, a estrutura – de cada espécie tributária, imunidades, demarcação de competências, etc. Logo, a CF de 1988 estabelece expressamente a competência tributária, as espécies de tributos e prevê os princípios e limites à atividade tributária a cada ente da Federação.

Portanto, a Constituição da República estabelece expressamente a tributação sobre o consumo no Brasil – relativamente às operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços. No Sistema Tributário Brasileiro, o IPI e o ICMS são impostos não cumulativos, por expressa previsão constitucional. Já o ISS, é cumulativo e, portanto, não admite créditos sobre o imposto pago na aquisição de bens ou serviços utilizados para a prestação do serviço. Analisaremos mais detalhadamente cada um dos supracitados impostos na seqüência.

8.3.5.1.1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Inter-Estadual e Inter-Municipal e de Comunicação – ICMS

---

influência que o positivismo jurídico e a dogmática jurídica *kelseniana*, no que diz respeito à estrutura piramidal escalonada cujo ápice está a "Norma Jurídica Fundamental", e que exerceu inevitável influência na formulação do "Princípio da Rigidez Constitucional", por Geraldo Ataliba. ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.** *Op.cit.*, p. 40; *KELSEN, Hans.* **Teoria Pura do Direito.** 6º Edição. Tradução: MACHADO, João Baptista. São Paulo: Martin Fontes, 1998, p. 07; *KELSEN, Hans.* **Teoria Geral do Direito e do Estado.** São Paulo: Martin Fontes, 2000, p. 43-44.

[1127] Ademais, o Sistema Tributário Nacional apresenta como pressuposto do Sistema, as suas próprias "Limitações". Desta forma, as limitações do Sistema Tributário Nacional decorrem dos princípios tributários, que devem ser compreendidos como verdadeiros reflexos dos princípios gerais de Direito, dentre os quais citamos o princípio da legalidade tributária, da capacidade contributiva (art. 145), princípio da anterioridade, irretroatividade, dentre outros (art. 150, 151 e 152). Noutro sentido, a limitação ao Sistema Tributário Nacional decorre também da própria delimitação de competências tributárias para os entes tributantes. ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2006, p. 107 e ss.

O ICMS brasileiro tem origem na Lei 4.635/1922, que tencionava adotar um imposto que apresentasse semelhanças estruturais com o antigo "*chiffre d'affaires'* francês. O resultado dessa tentativa foi a instituição do imposto sobre vendas mercantis, que possuía alíquota de 0,3% incidindo sobre todas as operações de vendas. Na seqüência, a Constituição de 1934 alargou a hipótese de incidência do imposto, quando passou a incidir também sobre produtos agrícolas e consignações.

Posteriormente, a EC 18/65, criou o imposto municipal sobre operações relativas à circulação de mercadorias, instaurando, portanto, uma dupla tributação no país, pois a alíquota do imposto municipal apresentava valor máximo de 30%, do valor do imposto instituído pelo Estado membro. Naturalmente, em face da evidente polêmica acerca da instituição de dois impostos incidentes sobre a mesma materialidade, a Constituição de 1967 suprimiu o imposto municipal. No entanto, como medida para apaziguar a situação dos municípios – e diminuir as conseqüências da perda de receita, o artigo 23, § 3º da Emenda n.1 de 1969, garantiu aos Municípios o valor de 20% do total arrecadado pelos Estados no imposto sobre vendas.

Posteriormente, os artigos 52 a 58 do Código Tributário Nacional – Lei 5172/1966 – que anteriormente dispunham sobre o Imposto Estadual sobre Operações de Mercadorias, foram revogados pelo Drecreto-Lei n. 406/68, que passou a dispor sobre o ICM. Dentre as principais modificações do ICM, podemos citar a LC 4/69, Decreto-Lei n.1.080/70; Lei n. 5589/70, LC n. 24/75, Resoluções do Senado Federal ns. 129/79, n.7/75, Resoluções do Senado Federal ns.129/79, n.7/80, 364/83, Decretos-Leis ns. 2077/83 e 2085/83. Destacamos que a principal normativa do ICM foi o Decreto-lei 406/68, que se manteve em vigor até o advento da Constituição de 1988.

Já a CF/88, no artigo 155, I, b), ampliou o âmbito de incidência do antigo ICM, passando à denominação "ICMS", pois abarcava também a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, bem como serviços de comunicação. Ainda, foi fixado que o ICMS abarcaria também os serviços que não fossem atingidos pelo ISS municipal. Nesse sentido, segundo o art. 34, §8º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, a CF permitiu que os Estados Membros instituíssem o ICMS através de convênio celebrado conforme os dispositivos da LC 24/75, se no prazo de sessenta dias não fosse editada a lei complementar respectiva. Este dispositivo fundamentou a promulgação do Convênio ICM 66/88, com força de Lei-Complementar, substituindo o Decreto-Lei n. 406/88. Posteriormente, entrou em vigor a LC 87/96, que

alterou parte do Convênio ICM n. 66/88 e passou a reger, desde dezembro de 1996, o ICMS.[1128]

Em suma, o ICMS, previsto no art. 155, II da CF, é compreendido como imposto de competência estadual e distrital, pois tanto os Estados membros como o Distrito Federal possuem competência pra instituí-lo. Asseveramos que a União, excepcionalmente, também pode criar o imposto – conforme os enunciados do art.147 e art. 154, II, CF -, no território federal, bem como no caso de guerra externa.

Roque Antonio Carrazza entende que, na realidade, não obstante o legislador ter pretendido definir o ICMS como sendo um único tributo, esse na realidade abarcaria, juridicamente, cinco impostos diferentes: a) sobre operações mercantis (relativas à circulação de mercadorias);[1129] b) sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal [1130]; c) o imposto sobre serviços de comunicação[1131]; d) o imposto sobre

[1128] MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 103-104.

[1129] A Regra matriz do ICMS sobre operações mercantis pode ser encontrada no artigo 155, II: *"(...) compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) operações relativas à circulação de mercadorias (...) ainda que as operações se iniciem no exterior"*. Assim, a lei que veicular a hipótese de incidência (operações relativas à circulação de mercadorias), só será válida se descrevê-la. A circulação será jurídica e não física, segundo Roque Carrazza. A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa a outra) da posse ou propriedade da mercadoria. Assim, não havendo mudança de titularidade da mercadoria, não há tributação do ICMS. Tributação de "operações relativas à circulação de mercadorias" e não circulação de mercadorias somente. Operações e circulação qualificam as operações tributadas pelo ICMS. Não são todas as operações jurídicas tributáveis a título de ICMS, mas somente aquelas relacionadas à circulação de mercadorias. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** *Op.cit.*, p. 44 e ss.

[1130] O ICMS pode também incidir sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, como prevê o art. 155, II, da CF: *"compete aos Estados e ao DF instituir impostos sobre (...) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (...) ainda que as (...) prestações se iniciem no exterior (...)"* Trata-se de exceção à norma constitucional que impede que sejam estabelecidas limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais (art. 150, V, CF), permitindo que os Estados e DF estabeleçam política fiscal capaz de evitar eventuais retaliações entre as unidades federativas. O art. 152 impede que os Estados, e o DF ou municípios estabeleçam diferenças tributárias entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino, pois visa evitar a tributação na origem e no destino, para que os bens e serviços circulem livremente pelo território nacional, concorrendo em igualdade de condições com os que circulam em âmbito local. Adota-se o sistema de tributação na origem. Ainda, a CF, com o ICMS anulou parcialmente a aptidão dos Municípios para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza "(art.156, III, da CF). No entanto, os Estados e o DF, devem agir com cautela para evitar a invasão no campo de incidência da tributação sobre serviços, que pertence aos Municípios. O ICMS incide sobre o serviço de transporte intermunicipal ou interestadual. Por transporte entende-se o realizado por via terrestre, bem como o realizado por via aérea, marítima, lacustre, fluvial ou hidroviária. *Idem*, p. 135 e ss.

[1131] O ICMS incide, sobre os serviços de comunicação, como prevê o artigo 155, II da CF: *"Compete aos Estados e ao DF instituir impostos sobre (...) prestações de serviços (...) de comunicação, ainda que (...) as prestações se iniciem no exterior"*. A hipótese de incidência possível é prestar serviços de comunicação (e não simplesmente realizar comunicação). Deve haver uma prestação de um serviço de comunicação por parte uma pessoa perante um terceiro, mediante contraprestação econômica. Deve ser prestado sob regime de direito privado, já que o serviço público é imune ao ICMS, a menos que prestado mediante cobrança de contraprestações ou tarifa. *"Em suma, o serviço de comunicações só é tributável por meio do ICMS, quando enseja remuneração por parte do tomador"*. Ainda, é necessário que o destinatário (fruidor) do serviço capte a mensagem destinada. Assim, o serviço de comunicação tributável por ICMS exige a colocação à disposição do usuário dos meios e modos necessários à transmissão e

produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos[1132] e energia elétrica[1133] - "art.155,§ 2º, X, b, e § 3º da CF; e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais – art. 155, §3º, CF[1134]. Todos possuem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes.[1135] O ICMS incide sobre importação de bens e serviços[1136].

---

recepção de mensagens, já que não se tributa apenas a mera contratação de serviço, mas sim, sobre a efetiva prestação do serviço. Ademais, o fato imponível do imposto ocorre no momento em que for efetivamente prestado o serviço de comunicações, ainda que iniciado no exterior. Portanto, seu beneficiário deve ser determinado. O ICMS alcança o serviço de comunicação (serviços telefônicos, telegráficos, e transmissão de dados), e, não o serviço de difusão (serviços de radiofusão sonora, sons e imagens) (art. 21, XI e XII da CF; art 22, IV e 48, XII da CF/88). CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** *Op.cit.,* p. 152 e ss.

[1132]O ICMS incide sobre operações relativas à produção, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos. Carrazza destaca que a venda a varejo de combustíveis líquidos e gasosos *"(...) tipifica operação mercantil, hoje tributável apenas por meio do ICMS"*. Ainda, esse imposto apresenta como hipótese de incidência a circunstância de uma pessoa produzir, importar, fazer circular, distribuir ou consumir: lubrificantes ou combustíveis líquidos e gasosos. Ademais, faculta ao legislador incluir na hipótese de incidência essas atividades. Conforme explica Roque Antônio Carrazza, os lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos foram considerados pela Constituição, nos termos da incidência do ICMS, como mercadorias, "(...) *bens móveis "in commercium"). Ibidem,* p. 203.

[1133] Como destaca Carrazza, o ICMS também pode incidir sobre operações relativas à energia elétrica e a lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos. Tal tributo encontra origem no antigo imposto único sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, originariamente previsto no art. 21,VIII, da CF 67/69, de competência da União. Com a entrada em vigor da CF/88, ocorreu a inclusão desses tributos na Competência dos Estados e Distrito Federal, que podem agora tributá-los mediante o ICMS, podendo alcançar a tributação de todas as atividades supramencionadas, desde que obedecendo ao regime constitucional tributário previsto para o ICMS, como por exemplo, a obediência à não-cumulatividade. *Idem,* p. 195.

[1134] O ICMS incidente sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais, advém do antigo imposto federal sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais, o "imposto único sobre minerais", previsto originalmente no art. 21, IX, da CF 67/69. Na CF/88, os Estados e Distrito Federal são competentes para tributar a extração, circulação, a distribuição ou consumo de minerais, com liberdade para escolher dentre as materialidades previstas nesse imposto, o que não era possível na CF anterior, pois a União apenas poderia tributar uma das operações com minérios, por meio de lei federal. As indústrias consumidoras de minerais podiam abater do ICM, o valor pago a título de imposto único sobre minerais. *Ibidem,* p. 206.

[1135] O autor critica a aglutinação de vários impostos sobre o mesmo rótulo, pois carece de melhor técnica legislativa. Ainda, apesar deste fato, os impostos mesmo não se confundindo apresentam núcleo central comum, devendo obedecer à "não-cumulatividade". *Ibidem.*

[1136] Segundo Misabel Derzi, o ICMS incide sobre entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, bem como sobre serviço prestado no exterior, sendo cabível o imposto ao Estado em que estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço, conforme o art. 155, § 2º, IX, a), CF/88. Quanto ao aspecto material do ICM na importação de bens, é importar bem móvel qualquer, ainda que para consumo ou ativo fixo, sendo comerciante, produtor ou industrial. Quanto ao aspecto temporal diz-se que o ICMS é devido no momento do desembaraço aduaneiro, ou quando da entrada física do bem no estabelecimento importador. O STJ havia firmado entendimento de que o momento que se reputaria ocorrido o "fato gerador", seria o da entrada de mercadoria no estabelecimento importador (RESp 31.782 1º Turma – Relator Min. Milton Pereira – DJ 6/12/1993, p. 26.467). Já o STF modificou a interpretação constitucional sobre o caso, tendo em vista os ditames da CF/88, definindo que o momento a que se deve considerar reputado o ICMS será o do desembaraço aduaneiro (RE 192.71-9, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galcão, DJU 1 de 18/4/1997, p. 13789 e ss). Portanto, foi revogada a antiga Súmula do STF, que estabelecia o momento da entrada no estabelecimento como o momento da ocorrência do fato gerador. A LC 87/96 considerou como o critério material do nascimento da obrigação tributária o momento do desembaraço aduaneiro (art. 12, IX), estabelecendo que, após a ocorrência deste, a entrega pelo

Tendo em vista que esse trabalho tem objetivos superficiais com relação à descrição dos impostos sobre o consumo, procuraremos tratar das diversas hipóteses de incidência como se fosse apenas um tributo, ainda que, conforme as predisposições descritas informem que, na realidade, sejam várias hipóteses de incidência nomeadas como se único tributo fosse.

Quanto aos **critérios materiais** das hipóteses de incidência do ICMS, temos que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, bem como prestação onerosa de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como a prestação onerosa de serviços de comunicação, ainda que tais operações ou prestações sejam iniciadas no exterior. O ICMS incide sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais – que são considerados mercadorias, para fins de tributação pelo ICMS, bem como operações relativas à energia elétrica e a lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos.

O art. 3º da LC 87/96 prescreve as hipóteses de **isenção** do ICMS sobre as determinadas operações: a) operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; b) operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão; c) operações que destinem a outros Estados energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização; d) ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial; e) operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie; f) operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, de arrendamento

---

depositário de mercadoria ou bem importado do exterior deverá ser autorizada através de órgão responsável pelo desembaraço, o que será feito através do comprovante do pagamento do ICMS incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição contrária (Art.12 § 2º). Quanto ao critério espacial, Misabel Derzi afirma que o ICMS é devido na localização do estabelecimento que promoveu a importação do bem, e não onde ocorrer o desembaraço aduaneiro. Quanto ao critério pessoal, Derzi pontua que o contribuinte do imposto é a pessoa física ou jurídica que promove a operação de importação de mercadoria ou serviço. Portanto, o sujeito passivo é o importador. Não obstante, há divergências quanto à possibilidade de o contribuinte - pessoa física que não apresente condição de industrial, produtor ou comerciante - possa ser sujeito passivo do imposto. Parte da doutrina defende a não incidência do ICMS sobre importação de bens ou serviços importados por pessoas físicas. O STF, no RE 203.075-9 acatou esse entendimento. Não obstante, parte da doutrina entende que incide ICMS sobre as citadas atividades, pois, a não incidência confere verdadeiro tratamento diferenciado em face de bens estrangeiros frente aos nacionais, sugerindo um motivo extrafiscal para a tributação do ICMS nessa atividade. A base de cálculo do ICMS é o valor da mercadoria constante do documento de importação, acrescido do imposto de importação, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre operações de câmbio e de qualquer outra despesa aduaneira. A alíquota aplicável é determinada pela legislação ordinária estadual e será o percentual do valor correspondente à base de cálculo. DERZI, Misabel. **Notas**. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 381.

mercantil ou de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras; g) operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo autor da saída, de serviços de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao ICMS[1137].

Quanto ao **critério espacial**[1138] da hipótese de incidência[1139], consideramos que o local da ocorrência do fato imponível corresponde ao local em que se dá a venda da mercadoria, a importação do produto ou a prestação daqueles serviços especificados e não listados como objeto do ISS. Como se trata de imposto estadual, este aspecto acaba abarcando o território do Estado ou do Distrito Federal. Nesse sentido, o art. 11 da LC 87/96 fixa o aspecto espacial da hipótese de incidência deste tributo.

Quanto ao **critério temporal,** ou momento do nascimento da obrigação tributária, dispõe o artigo 12 da LC 87/96: a) da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para estabelecimento do mesmo titular; b) do fornecimento da alimentação, bebida a outras mercadorias, por qualquer estabelecimento; c) da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado, no Estado de transmitente; d) do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior; e) da entrada, em território do Estado, de lubrificantes e

---

[1137]Conforme destaca José Ricardo Meirelles, a área de não-incidência do ICMS não se limita às hipóteses mencionadas, pois os Estados-membros, através de convênios celebrados, conforme autoriza a LC supracitada, podem estabelecer a concessão de isenções. Essa possibilidade ocasiona verdadeira guerra fiscal entre os Estados. MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit*., p. 106.

[1138]Com relação ao critério espacial, salientamos existirem controvérsias com relação à saída física de mercadorias de um estabelecimento para outro da mesma empresa. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza entende que somente incidirá o ICMS nas operações que ocasionem mudança de titularidade jurídica das mercadorias, não sendo, portanto, tributável a simples circulação física, para fins de ICMS. No entanto, excepcionalmente, quando essa transferência física ocorrer entre dois estabelecimentos da mesma empresa, mas localizados em *"(...) territórios de pessoas políticas diferentes, desde que se destinem à venda e, portanto, não sejam bens de ativo imobilizado"*, incidirá ICMS, pois a *"(...) remessa traz reflexos tributários às pessoas políticas envolvidas no processo de transferência (a do estabelecimento e do destino"*. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS** *Op.cit*., p. 54-55. Esse entendimento resulta em grandes controvérsias na doutrina brasileira, pois abraça o entendimento exclusivamente jurídico, em desconsideração aos critérios econômicos, ou fáticos, que geralmente eram atrelados ao imposto.

[1139] Destacamos que a hipótese de incidência do ICMS para operações de circulação de mercadorias ocorre em local determinado, devendo ao legislador fixar o local, seja ele terrestre, marítimo ou aéreo, desde que, uma vez ocorrida "materialidade tributária", seja considerada devida a obrigação tributária. Para fins de ICMS, o estabelecimento comercial ou industrial assume grande importância para a fixação do critério espacial. *Idem*, p. 55 e ss. O local considerado para fins de incidência do tributo será, como está previsto no artigo 11, I d LC 87/96, *"(...) o local da operação ou da prestação, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é, em se tratando de mercadoria ou bem, o do estabelecimento onde se encontrar, no momento da ocorrência do fato gerador"*. Por sua vez, ressaltamos que o §3º do artigo 11 conceitua estabelecimento: *"(...) local, privado ou público, edificado ou não, próprio de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias"*. O citado dispositivo considera, portanto, o local da operação para fins de incidência do tributo o local do estabelecimento em que se encontra a mercadoria, no momento da ocorrência do fato gerador.

combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização. Já para a prestação de serviços, quando o momento em que se considera realizado, desde que não estejam compreendidos na competência tributária dos Municípios, sejam referidos à execução de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e estejam relacionados à geração, emissão, retransmissão, transmissão, repetição, recepção ou ampliação de comunicação de qualquer natureza[1140].

Quanto ao **critério pessoal**, o artigo 155, caput, da Constituição brasileira, os **sujeitos ativos** do ICMS são os Estados-membros e o Distrito Federal, cabendo a competência para os referidos entes na instituição do tributo.

Quanto ao **sujeito passivo**, considera-se contribuinte toda pessoa física ou jurídica – que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços relacionados à hipótese de incidência do mesmo, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Por sua vez, o art. 4º da Lei Complementar, n. 87/96 estipula quem são os contribuintes do imposto, sendo possível destacar, dentre outros, ainda, a

[1140]Ainda, quanto ao critério temporal, algumas questões doutrinárias foram consideradas. No imposto sobre operações mercantis relativas à circulação de mercadorias – segundo Geraldo Ataliba e Cleber Giardino -, o fato tributário só se concretiza efetivamente com a transferência de titularidade da mercadoria, entendimento embasado na Súmula 166 do STJ: "*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do contribuinte"*. Na opinião dos supracitados autores, é necessário atenção quanto à disposição da lei ordinária, pois não obstante a lei mencione a expressão "fato gerador", devemos ter em mente que se refere ao aspecto temporal que faz nascer a obrigação tributária. ATALIBA, Geraldo Ataliba; GIARDINO, Cleber. **Núcleo da definição constitucional do ICM**. *In*: Revista de Direito Tributário, v. 25-26, p. 103 e ss. Ademais, Roque Antônio Carrazza destaca que a lei ordinária também considera ocorrido o fato tributário do ICMS na data de encerramento das atividades do contribuinte, em relação às mercadorias constantes de seu estoque e na data do abate, relativamente às saídas do produto do abate do gado de matadouro público ou particular, não pertencente ao próprio abatedor. CARRAZA. Roque Antonio. **ICMS.** *Op.cit*., p. 50. A questão da consideração "jurídica" da configuração do tributo apenas quando ocorrer a mudança de titularidade jurídica do tributo é uma das questões mais polêmicas relativas ao ICMS, pois parte da doutrina entende que é a circulação econômica, efetiva, fática, que deve ser considerada, visando evitar interpretações que possam apresentar descompasso com a realidade econômica na qual se insere o referido tributo. Nos ordenamentos jurídicos estrangeiros, a tendência expressa é a consideração dos aspectos econômicos do tributo, demonstrando certo descompasso com grande parte da doutrina brasileira. Na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal o critério temporal é o momento da efetiva prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal. Já no imposto sobre serviços de comunicação, o critério temporal é o momento da prestação de serviço de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação de qualquer natureza. Ademais, o critério temporal do imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica é o momento da saída do estabelecimento produtor ou comercial. Finalmente, quanto ao imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais, o critério termporal é o momento da saída do estabelecimento produtor ou comercial. GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** Op.cit., p.173 e ss; MEIRELLES, José Ricardo. Op.cit., p. 107 e ss, etc.

pessoa física ou jurídica que mesmo sem habitualidade: a) importe mercadorias do exterior, ainda que destinadas a consumo ou ativo permanente; b) seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; c) adquira em licitação mercadorias apreendidas ou abandonadas; d) adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização.

Ademais, em relação à **sujeição passiva**, cumpre explicitar que, por força da Emenda Constitucional n. 3/93, que acrescentou o § 7º no art. 150, a lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto cujo fato gerador seja presumido e deva ocorrer posteriormente, assegurando a restituição imediata da quantia paga, caso o fato imponível não se realize. É a chamada substituição tributária "para frente", que foi explicitada nos arts. 5 a 10 da LC n. 87/96. Finalmente, devemos destacar que, assim como ocorre com os impostos indiretos gerais, no ICMS, ocorre a transferência da sujeição passiva, pois a carga tributária acaba sendo suportada efetivamente pelo consumidor final, isto é, aquele que adquire a mercadoria no final do processo produtivo, já que o contribuinte "de jure" translada o o preço no valor do produto o montante do imposto. [1141]

Quanto às **bases de cálculo,** destacamos que estas geralmente são compostas pelo valor da operação ou do serviço – conforme prevê os artigos 13 a 18 da LC 87/96, incluídos os encargos financeiros nos pagamentos a prazo, o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, os descontos concedidos sob condição e o frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou a sua conta e ordem, sendo cobrado em separado, observadas as características da legislação de cada Estado-membro. Nesse sentido, a base de cálculo

[1141] Sujeitos passivos: a) imposto sobre operações mercantis relativas à circulação de mercadorias - produtor, industrial e o comerciante, sendo excluídos o particular, o profissional liberal, o professor, o funcionário público, embora a CF não tenha sido expressamente indicativa quanto ao agente capaz de fazer incidir o ICMS. Pode ser alcançado pelo ICMS também o comerciante de fato, o comerciante irregular, agregado familiar, que, ainda que clandestinamente, promova em caráter de habitualidade os atos de comércio ou mesmo um menor absolutamente incapaz que, pratique operações repetidamente de circulações de mercadorias, situação esta que encontra reforço no artigo 126 do CTN; b) sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal - o prestador do serviço, seja pessoa física ou jurídica, do serviço, mas jamais o fruidor, contratador, destinatário, intermediário do serviço; c) o imposto sobre serviços de comunicação – o prestador do serviço, seja pessoa física ou jurídica, do serviço, mas jamais o fruidor, contratador, destinatário, intermediário do serviço; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica - produtor, industrial ou comerciante que realize uma destas atividades a); e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais – produtor, industrial ou comerciante que realize uma destas atividades. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. *Op.cit*, p. 96;205; MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 107-108.

não compreende o montante do IPI, quando a operação relativa a produto destinado à industrialização ou comercialização configure fato gerador dos dois impostos. Ainda, quando o montante do ICM integrar sua própria base de cálculo, estaremos diante da conhecida técnica de "cálculo por dentro", bastante nociva, pois ressuscita os denominados impostos sobre impostos, provocando por via transversa, a elevação das alíquotas. [1142]

No que diz respeito às **alíquotas**[1143], podemos afirmar que, para operações internas e interestaduais ocorrerá variação com relação a cada Estado-membro. A alíquota básica para operações internas (produtos e serviços) é 17%, sendo seletiva em função da essencialidade do produto, e chega a 25% para determinados bens. Com relação ao destino, as alíquotas variarão entre 7% (maioria das regiões); 12% (Sudeste/Sul); e 13% (exterior)[1144].

Já quanto à **não-cumulatividade**, o montante do ICMS recolhido em cada operação mercantil ou prestação de serviço em que incida transforma-se em crédito fiscal, crédito este a ser deduzido posteriormente do montante do imposto a pagar, resultante da prática de novas operações a ele vinculadas. Tal princípio se encontra

---

[1142]Bases de cálculo: a) imposto sobre operações mercantis relativas à circulação de mercadorias – preço da mercadoria, acrescido de alguns valores previstos em lei ordinária estadual, conforme autoriza o art. 13, da LC 87/96; b) sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal – preço do serviço de transporte de passageiros, que é o valor da passagem, ou o preço do serviço de transporte de cargas, que é o valor do frete, conforme o art. 69 do CTN; c) o imposto sobre serviços de comunicação – preço do serviço de comunicação, conforme art. 69 do CTN; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica – valor da operação da qual decorra a entrega da mercadoria ao consumidor final, ou seja, é o preço da energia elétrica efetivamente consumida, conforme o art. 34 §9º, do ADCT; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais – é o valor de sua produção, importação, circulação, distribuição ou consumo. Para fins de ICMS sobre operações mercantis relativas à circulação de mercadorias, destacamos que Roque Antonio Carrazza apresenta expressivas reservas quanto ao art. 13 § 1º, II, que inclui uma série de valores "adicionais" à base de cálculo. Para o autor, a base de cálculo efetivamente só é constituída pelo valor anteriormente citado. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, op.cit, p. 96; 205; MEIRELLES, José Ricardo.*Op.cit*., p. 108.

[1143] Alíquotas: a) imposto sobre operações mercantis relativas à circulação de mercadorias – percentual sobre o preço da operação mercantil realizada, sendo geralmente previsto em leis ordinárias estaduais; b) sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal – percentual sobre preço do serviço de transporte interestadual ou intermunicipal de passageiros, cargas, bens, mercadorias e valores, e geralmente está disposto em lei ordinária estadual; c) o imposto sobre serviços de comunicação – percentual sobre o preço do serviço de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica – percentual sobre valor da operação da qual decorra a entrega da mercadoria ao consumidor final; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais – é o percentual sobre o valor de sua produção, importação, circulação, distribuição ou consumo. CARRAZZA, Roque Antônio**. ICMS**, op.cit, p 97 e ss.

[1144]O Senado Federal, através de resolução poderá estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, sendo-lhe facultado, ainda, estabelecer alíquotas mínimas e máximas para operações internas. As alíquotas internas não poderão ser inferiores às alíquotas que incidem sobre operações interestaduais, salvo se estipulado em convênio entre Estados-membros. MEIRELLES, José Ricardo.*Op.cit*., p. 106.

inserido expressamente na Carta Magna (art. 155, §2º, inciso II) e na LC n. 87/96 (arts. 19 e 23), de modo que sua observância é de rigor. No aspecto "econômico", entendemos que é uma das técnicas aplicáveis ao imposto sobre o valor agregado, não obstante – em critérios exclusivamente jurídicos – existir grande controvérsia doutrinária, que trataremos ulteriormente. Cumpre ressaltar que a doutrina, com base na aplicação deste princípio, tem debatido a questão do diferimento do ICMS, ou seja, seu não-reconhecimento em determinada operação, ficando adiado para etapa posterior. Após a entrada em vigor da LC 87/96 tornou-se desnecessário o estorno de créditos oriundos de exportação nos moldes do art. 25.

Já quanto às **imunidades**, conforme as disposições do artigo 150, IV da CF, ao Estado e DF é vedada a cobrança do ICMS nas seguintes hipóteses: a) das demais pessoas jurídicas de direito público interno e suas autarquias e fundações, sendo que, quanto a estas, no que se refere aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes, exceto quando relacionados com exploração de atividades econômicas regidas por normas de direito privado ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário; b) dos templos de qualquer culto, concernente a operações relacionadas às suas atividades essenciais; c) sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, e relativas a operações atinentes a suas finalidades essenciais; d) de livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.[1145] Ainda, o ICMS imuniza operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados, definidos em lei complementar, conforme predispõe o art. 155, §2º, X, a, da CF.

8.3.5.1.2. Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Aliomar Baleeiro informa que o IPI é um imposto velho, que foi batizado com novo nome pela Emenda n.18/65. O antigo Imposto de Consumo, que se originou na época do Brasil Colônia[1146].

O IPI foi inicialmente previsto pela lei n. 4502/64, posteriormente regulamentado no Código Tributário Nacional, nos artigos 46 a 51. Também foi

[1145] MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 107-110.
[1146] O art. 1º da Lei 4502/64 predispõe o seguinte: *"Art . 1º O Impôsto de Consumo incide sôbre os produtos industrializados compreendidos na Tabela anexa"*.

modificado pela Lei 5.325/66, e pelo Decreto-lei n. 345 de 28/12/1967, que inseriram algumas complementações relativas ao IPI, sendo que, por meio dos Decretos 87.981/82, (Regulamento do IPI), 89231./81, 97.410/88 e, recentemente, o Decreto 2.092/96 (Tabela de Incidência do IPI – TIPI). O mesmo foi regulamentado e foram estipuladas tabelas de incidência. O IPI sofreu ainda posteriores modificações realizadas pelas Leis 7.798/89 e 8.003/90, e pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 153, IV, §§1 e 3º, que prevê seus parâmetros básicos. Atualmente, a CF, o CTN, o Regulamento e a Tabela do IPI são os diplomas básicos sobre o imposto.

O IPI incide sobre operações cujo objeto seja produto industrializado, nacional e estrangeiro, obedecidas as especificações previstas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). A legislação básica do IPI está baseada no art. 153, IV, §§1º e 3º da CF/88, nos arts. 46 a 51 do CTN, na Lei n. 4502/64, além de alterações posteriores, bem como no Decreto n. 2637/98.

O **critério material** da hipótese de incidência do IPI está expressamente disposto na Constituição, conforme o artigo 153, IV, CF, que prevê: *"(...) Compete à União instituir impostos sobre (...) produtos industrializados"*.

Para José Roberto Vieira, embasado na ponderação de Pedro Nunes, o produto será toda coisa ou utilidade que se extraiu de outra coisa, reduzindo-lhe a quantidade. Por sua vez, por produto industrializado, implica qualificá-lo através de ação humana, pelo "*transformar em utilidades as matérias-primas*". No entanto, destaca José Roberto Vieira que não será o ato de industrializar que será tributado, mas o resultado decorrente desse ato. Logo, conclui o autor que o critério material da hipótese não será *"(...) industrializar produtos (...)"*, não obstante a previsão expressa legal, do artigo 46 do CTN.[1147]

Com base na disposição sobre não cumulatividade do IPI (art. 153, §3º, II[1148]), entendemos que o critério material do IPI é – na realidade - a operação através da qual ela se realiza. Através da análise das disposições do ICMS voltando-o às suas relações para o IPI, é perceptível que o mesmo está relacionado à "operação realizada" (art.155, § 2º, XI). Assim, o verbo e o complemento do critério material da hipótese de

[1147] VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI. Texto e Contexto**. *Op.cit*., p. 72-73.
[1148] *"Será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores"*.

incidência, ou do antecedente normativo, será, efetivamente, o ato de *"(...) realizar operações com produtos industrializados"*.[1149]

Segundo Vieira, são operações jurídicas, sendo atos ou negócios jurídicos (Lei 4502/64, que instituiu o IPI, art. 14, 17 e 19, que são regras análogas ao art. 47, II do CTN), que serão tributáveis pelo referido imposto. Esse raciocínio é reforçado pela análise da base de cálculo – que confirma o critério material da hipótese – se em consonância com o mesmo – ou fixa outro critério, no caso de infirmar o que estava originalmente previsto. Nesse sentido, tendo em vista a consagração legal dos preços dos atos ou negócios jurídicos como as bases de cálculo do imposto, conclui o autor que as operações com produtos industrializados serão operações jurídicas, nos moldes do raciocínio de Roque Antônio Carrazza para as operações incidentes pelo ICMS. A mesma polêmica que envolve a questão da eleição de critérios exclusivamente jurídicos no ICMS pode ser considerada para fins da análise do IPI.

Devemos atentar para o **critério temporal** da hipótese, que pode ser extraído através da análise do art. 2º, II da Lei 4502/64, bem como do art.46, II do CTN[1150], que, por sua vez, define o "fato gerador' do IPI como sendo a "saída" do respectivo material. Na realidade, em vez do fato gerador, o legislador acabou trazendo o critério temporal da hipótese.[1151]

[1149] VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI. Texto e Contexto**. *Op.cit*., p. 75.

[1150] O parágrafo único do art. 46 do CTN, define que, *"(...) para efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo"*. Ademais, destaca Vieira que, quanto ao conceito de industrialização, apesar de ser um componente do núcleo da hipótese, de função acessória, dele depende a definição de quais sejam ou não produtos industrializados. A legislação infraconstitucional traz à tona vários conceitos providos de noções regulamentares (Decreto 4544/2002, art. 4º, I a V). Nesse sentido: operações de transformação - a obtenção de espécie nova; beneficiamento - o aperfeiçoamento de um produto, ou a alteração do seu funcionamento, utilização, acabamento ou aparência; montagem - a reunião de produtos; acondicionamento ou reacondicionamento - a colocação ou a substituição de embalagem; renovação ou recondicionamento - restauração do produto. Conforme a opinião do referido autor, a transformação caracteriza industrialização. Já o acondicionamento/reacondicionamento e a renovação/recondicionamento configuram prestações de serviços. Finalmente, com relação às operações de montagem e beneficiamento, são verificadas as denominadas "fórmulas elásticas", "zonas de transição". *Idem*, p. 94 e ss.

[1151] José Roberto Vieira também informa as relações – e possibilidades de conflitos entre os impostos – IPI, ICMS e ISS. Primeiramente, quanto às relações do IPI - obrigação de dar – frente ao ICMS (obrigação de dar), registra que não são de difícil visualização, pois ambas tem no suposto normativo a presença de bens móveis e corpóreos; produtos industrializados (IPI) e mercadorias (ICMS, excluindo-se da consideração os serviços de transporte e comunicação). Distingue o campo incidência da União pelo gênero (produto, quando industrializado) e do tributo dos Estados e DF que leva em conta a espécie (mercadoria), que é o produto, cuja característica é a sua destinação ao comércio. Outra distinção está no fato de que a obrigação de dar do ICMS estar vinculada a um produto destinado ao comércio, seja ele natural ou industrial, alcançando pelo gravame em qualquer operação relativa à circulação desse bem. Já no IPI a obrigação de dar tem por objeto um produto industrializado, atingindo, somente, em regra geral, a operação realizada pela indústria. Quanto às diferenças entre o IPI e o ISS, Vieira entende que estas são mais tempestuosas. O realizar operações jurídicas que resultam em transmissão de posse ou propriedade

Por outro lado, na análise do critério material da hipótese do IPI em relação aos produtos industrializados importados, conforme prevê a lei 4.502/64, art. 2, I e CTN[1152], art. 46, I, considera-se como, na realidade, um "sobre-imposto de importação", que em verdade será um adicional ao Imposto sobre Importação. Logo, somente configurará o critério material da hipótese de incidência do IPI a reimportação de produtos oriundos do exterior, que é tida como a importação de produtos nacionais anteriormente exportados, pois, os produtos brasileiros fogem à incidência do imposto aduaneiro, tendo em vista expressa previsão legal, já que lei infraconstitucional equipara esses produtos aos produtos estrangeiros, não obstante existir expressa previsão constitucional que denomina "produtos estrangeiros". Segundo Vieira, essa é uma alteração conceitual inconstitucional, que viola o dispositivo do artigo 110 do CTN.[1153]

O IPI e o Imposto de Importação são impostos de competência da União. Somente a União pode instituir tributos sobre essas hipóteses de incidência. Por esse motivo, entende José Roberto Vieira que o fato de tanto o "IPI" – na verdade, o adicional ao imposto de importação - como o Imposto sobre Importação apresentarem incidência sobre a mesma materialidade, não constitui bitributação inconstitucional, que se configura quando duas pessoas políticas tributam a mesma circunstância. No caso em tela, existe um *bis-in-idem*, tolerável, que se resume a uma tributação de um imposto sobre importação adicionado de um acréscimo promovido pelo IPI na importação.

---

coloca na materialidade do IPI uma obrigação de dar; Já no ISS, temos no verbo e complemento: Prestar Serviços, no qual concluímos pela obrigação de fazer. A zona nebulosa fronteiriça entre IPI e ISS está associada aos serviços de fornecimento de materiais, pois o fazer típico dos serviços junta-se a um "dar" materiais. Enquanto do ponto de vista do IPI, tal região limítrofe encontra-se predominantemente na denominada "industrialização por encomenda", que além de "dar" comparece um "fazer anterior", oficializando o assumido. Na confluência dessas áreas, Vieira identificou, com José Soares de Melo, o contrato de empreitada de materiais, instituto de direito privado que à luz dos critérios distintivos constitucionais (dar e fazer) só poderia se curvar à incidência do ISS, inadmitindo a tributação pelo IPI. Assim, exauridas as possibilidades de obstar os atritos entre o IPI e o ISS pelas diferenças constitucionais dos núcleos das hipóteses (dar e fazer), o legislador então autoriza recurso à Lei Complementar Específica que dispõe sobre conflitos de competência, conforme o art. 156, III e 146, I (Anteriormente o Decreto-Lei 406/68 e sua lista de serviços, na redação da LC 56/87, e atualmente, a LC 116/2003). A despeito da tentativa da administração federal de ignorar tal lei, buscando confiná-la ao âmbito do ISS (e suas relações com o ICMS) procurando afastar sua aplicabilidade (Pareceres Normativos 253/70 e 83/77) é indisputável o espargir dos seus efeitos nas searas de ambos os impostos, na medida dos conflitos que os acometem. VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI. Texto e Contexto**. *Op.cit*., p.83 e ss.

[1152] *Idem*, p.122 e ss.

[1153] *"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".*

Quanto ao **critério temporal**[1154] do IPI, diz-se que este está explícito na expressão "*saída do respectivo estabelecimento industrial*" - operação com produtos industrializados nacionais - e "*respectivo desembaraço aduaneiro*", conforme apregoam o artigo 2, I e II da lei. 4502/64, art. 2, I e II, e o artigo 46, I e II do CTN[1155].

Quanto ao **critério Espacial** do IPI, que é imposto de competência da União Federal, lembramos que a hipótese de incidência poderá ser configurada em qualquer local do país. Nesse aspecto, o local da incidência da hipótese só se configura quando o produto industrializado deixar o estabelecimento industrial[1156], que é a coordenada específica de espaço, ao passo que a coordenada genérica é o próprio território nacional. Já no caso das reimportações, ocorre a configuração do tributo no desembaraço aduaneiro, que é o ato posterior à conferência alfandegária e anterior à entrega dos produtos industrializados ao importador, somente sendo possível a ocorrência dentro de repartições aduaneiras. [1157]

[1154] *"Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."*

[1155] Quanto ao critério temporal, o artigo 46 do CTN dispõe: a) como o momento do desembaraço aduaneiro do produto estrangeiro, no caso da importação; b) o momento da saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado; c) o momento da arrematação do produto, em se tratando de produto apreendido ou abandonado e levado a leilão. O Regulamento do IPI prevê outros momentos da realização do fato imponível, estipulando-os de forma mais específica. Em todo o caso, a regra geral é a disposição do CTN.

[1156] *"Art.3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo: I - o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros; Il - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto; III - O preparo de medicamentos oficinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica. IV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas. Art . 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei: I - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira; II - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte; III - os que enviarem a estabelecimento de terceiro, matéria-prima, produto intermediário, moldes, matrizes ou modelos destinados à industrialização de produtos de seu comércio. IV - os que efetuem vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção. § 1º O regulamento conceituará para efeitos fiscais, operações de venda e bens compreendidos no inciso IV deste artigo. § 2º Excluem-se do disposto no inciso II os estabelecimentos que operem exclusivamente na venda a varejo".*

[1157] Quanto ao aspecto espacial, portanto, conforme explica Vieira, na reimportação o local da ocorrência do fato tributário corresponde ao local em que se dá o desembaraço aduaneiro para a entrada de produto estrangeiro. Já para o produto que sofre industrialização em nível interno, o fato imponível se configura

Apresentados os critérios espacial, temporal e material, passamos à análise do critério pessoal e quantitativo.

Quanto ao sujeito ativo, diz-se que este está implícito no texto constitucional, que no caso do IPI é o próprio titular da competência tributária. Destacamos que, em caso contrário, ou seja, em caso em que o titular da competência tributária não seja efetivamente o sujeito ativo, deverá estar previsto expressamente na lei.

O **sujeito ativo** está implícito no texto constitucional, quando à competência tributária. Entretanto, deve estar expressamente referido pelo legislador, Resumidamente, a determinação do sujeito passivo é sempre normativa e anterior ao fato jurídico tributário, ao passo que a do sujeito passivo é normativo-fáctica e posterior àquele evento. O **sujeito passivo**, definido pelo artigo 34 da lei 4502/64, será *"toda pessoa natural ou jurídica de direito público ou privado que, por sujeição direta ou por substituição, seja obrigada ao pagamento do tributo"*.

Entre os **sujeitos passivos** do IPI, serão contribuintes "(...) *o industrial, inclusive os que lhe são equiparados" e " (...) o importador (...) com relação aos produtos tributados que importar (...)", conforme previsão expressa do artigo 35, I da* Lei 4502/64, art. 35, I [1158]e do artigo 51, I e II do CTN, devendo ainda atentar para a estreita margem de produtos oriundos do exterior, relegado ao IPI[1159].

O artigo 35, II, alínea "a" e "b" prescreve que o transportador e qualquer possuidor, relacionado aos produtos tributados que transportar ou que mantiver à venda ou à industrialização, que, por sua vez, estejam desacompanhados de documentação

---

no estabelecimento industrial ou equiparado. Já quando ocorre a arrematação, o local da incidência é o do leilão. O âmbito territorial da incidência do IPI é todo o território nacional. Vieira concebe o princípio da autonomia do estabelecimento, relativa às pessoas jurídicas, em que cada estabelecimento, por possuir escrituração fiscal autônoma, por ficção jurídica, é considerado como local de ocorrência do fato tributário. Logo, o estabelecimento pode ser compreendido como sendo os prédios em que são exercidas as atividades industriais e todas as áreas ligadas, isoladas do exterior (Regulamento do IPI, art. 518, III). VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI. Texto e Contexto**. *Op.cit*., p. 103 e ss.

[1158]*"Art 35. São obrigados ao pagamento do imposto: I - como contribuinte originário: a) o produtor, inclusive os que lhe são equiparados pelo art. 4º - com relação aos produtos tributados que real ou fictìciamente, saírem de seu estabelecimento observadas as exceções previstas nas alíneas " a "e " b " do inciso II do art. 5º. b) o importador e o arrematante de produtos de procedência estrangeira - com relação aos produtos tributados que importarem ou arrematarem (...)".*

[1159]*"Art. 51. Contribuinte do imposto é: I - o importador ou quem a lei a ele equiparar; II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar; III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante".*

comprobatória de sua procedência, serão sujeitos passivos "substitutos", dos contribuintes previstos no inciso I do artigo 35.[1160]

A ocorrência do fato jurídico tributário, tal como descrito na regra-modelo de incidência, tem como efeito jurídico o irromper da obrigação jurídica tributária, no sentido de uma relação jurídica de conteúdo patrimonial, cujo objeto é a prestação pecuniária.

Assim, no **critério quantitativo** estão a base de cálculo e a alíquota, [1161] que servirão para definir o *quantum debeatur* do tributo.[1162]

Conforme a Lei 4502/64, no art. 14, II, §§1º e 2º, alterado pela redação da lei 7798/89, e o artigo 15[1163],bem como o artigo 47 do CTN, dispõe sobre a base de cálculo

---

[1160] *"Art 35. São obrigados ao pagamento do imposto (...) II - Como contribuinte substituto: a) o transportador com relação aos produtos tributados que transportar desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência; b) qualquer possuidor - com relação aos produtos tributados cuja posse mantiver para fins de venda ou industrialização, nas mesmas condições da alínea anterior. c) o industrial ou equiparado, mediante requerimento, nas operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal. § 1º Nos casos das alíneas a e b do inciso II deste artigo, o pagamento do imposto não exclui a responsabilidade por infração do contribuinte originário quando este for identificado, e será considerado como efetuado fora do prazo, para todos os efeitos legais. § 2º Para implementar o disposto na alínea c do inciso II, a Secretaria da Receita Federal poderá instituir regime especial de suspensão do imposto"*.

[1161] A alíquota tributária é instrumento da realização do Princípio constitucional da Seletividade, como prevê o art. 153, § 3º, e do artigo 48 do CTN, que dispõe que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto. O princípio da Capacidade Contributiva, previsto no art. 145, §1º, que é reflexo do princípio da igualdade – art. 5, caput, e art. 150, II – também influencia na estipulação de alíquotas do IPI. Como o sentido da norma constitucional é promover a seleção dos produtos objeto das operações atingidas pelo imposto, temos a idéia de essencialidade como critério de seleção, muito embora a CF não tenha se manifestado expressamente sobre a estipulação de referenciais que auxiliem na identificação desses produtos. Através da interpretação sistemática, José Roberto Vieira assume a necessidade da busca – no ordenamento jurídico positivo – de critérios específicos que sirvam para a graduação da própria necessidade social dos produtos industrializados. É tarefa cabível à doutrina a busca pelos critérios pelos quais poderá ser possível a estipulação dessas alíquotas, sendo, portanto, tarefa da doutrina identificar esses critérios, tais como o artigo 7º, inciso IV que trata a respeito do salário mínimo. Para José Roberto Vieira, o princípio da seletividade é concretizado através do estabelecimento de alíquotas na razão inversa da necessidade dos produtos. Logo, quanto mais imprescindíveis os produtos, menores serão suas alíquotas, e vice-versa. VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI. Texto e Contexto**. *Op.cit.*, p. 125 e ss.

[1162] Essa imprescindibilidade é verificável na tributação do IPI sobre bebidas, nos quais, segundo Vieira, existe um tributo fixo, em que inexiste base de cálculo, o que, levando em consideração sua imprescindibilidade constitucional, leva ao raciocínio da inconstitucionalidade na sua ausência. *Idem*, p. 114.

[1163] *"Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: I - quanto aos produtos de procedência estrangeira, para o cálculo efetuado na ocasião do despacho; a) o preço da arrematação, no caso de produto vendido em leilão; b) o valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fôsse para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido de valor deste e dos ágios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador; II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. (...) § 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. § 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente (...)"*. Por sua vez, o artigo 15 destaca*: "(...) o valor tributável não poderá ser*

do imposto. A base de cálculo do IPI é: "*o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento (...*)", que compreende "*(...) o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias (...)"*.[1164] Neste sentido, como informa o art. 15, sobre esse valor não pode ser deduzido os "*(...) descontos diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente"*.[1165]

Já nas operações de reimportação, a base tributável do IPI será considerada como sendo *"(...) o valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fosse, para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido do valor destes e dos ágios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador"*, nos termos do artigo 14, I, alínea "b), da Lei 4502/64, bem como o disposto no art. 47, I do CTN. A base de cálculo do IPI nas reimportações será a mesma do Imposto sobre Importação, desconsiderando os encargos cambiais e o imposto aduaneiro. Portanto, a base de cálculo do IPI na reimportação será o valor aduaneiro, conforme previsão do GATT.

As **alíquotas**, que, junto da base de cálculo fornece o *quantum debeatur*, estão previstas na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), que foi aprovada pelo Decreto 4542 de 2002, com amparo na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que constitui hoje a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH).

---

inferior: I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro incluído no artigo 42 e seu parágrafo único; II - a 90% (noventa por cento) do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso anterior, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo; III - ao custo do produto, acrescido das margens de lucro normal da empresa fabricante e do revendedor e, ainda, das demais parcelas que deverão ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou do que lhe seja equiparado, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor".

[1164]Art. 47, CTN: *"A base de cálculo do imposto é: I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante: a) do imposto sobre a importação; b) das taxas exigidas para entrada do produto no País; c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; II - no caso do inciso II do artigo anterior: a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente; III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação"*.

[1165]Quanto ao "valor tributável" – base de cálculo -, José Roberto Vieira tece as seguintes ponderações: a) quanto aos descontos incondicionais, que as decisões administrativas têm entendido integrar a base de cálculo, contrariamente da jurisprudência, sua inclusão na base de cálculo ofende a hierarquia do Código, previsto no art. 47, II, alínea "a", como sendo o *"(...) valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria (...)"*, pois o critério material da hipótese de incidência do IPI está contido dentro do desenho constitucional da realização de operações com produtos industrializados, e a base de cálculo, em decorrência da estreita ligação com o critério material, será o valor da operação realizada – por imposição constitucional implícita – não sendo possível o descumprimento desse preceito por lei infraconstitucional; b) Quanto à inclusão do ICMS no valor total da operação, José Roberto Vieira enfatiza que *"(...) o ICMS não onera a produção, mas a circulação dos produtos, razão pela qual participa do valor dessa operação de circulação, que constitui a base de cálculo do IPI"*. VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI. Texto e Contexto**. *Op.cit.*, p. 114 e ss.

Atualmente, a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) – foi atualizada pelo Decreto 6.006/2006, com posteriores alterações[1166].

Ainda, o IPI é exceção ao "Princípio da Anterioridade Genérica", previsto no art. 150, III, b e § 1º, pois suas alíquotas podem ser majoradas e aplicadas dentro do próprio exercício financeiro, sem necessidade de aguardar o próximo exercício. A doutrina aponta o IPI como "exceção ao princípio da legalidade", pois a CF autorizou ao Poder Executivo a faculdade de *"(...) atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V (...)"*, conforme previsão do art. 153, § 1º, no qual está situado o próprio IPI. No entanto, na opinião de José Roberto Vieira, essa exceção é apenas aparente, pois a "permissão" da CF para tal questão deve ser subordinada aos ditames legais expressamente previstos, sendo que, portanto, o Executivo não possui liberdade total para a alteração das alíquotas[1167].

Finalmente, quanto às alíquotas, geralmente na imensa maioria dos produtos, incide a alíquota de 30%. Os percentuais correspondentes às alíquotas estão expressamente previstos na Tabela do IPI, e poderão variar entre 0% e 365,63%, como ocorre nos casos de cigarros, na qual incide a maior alíquota[1168].

Quanto à **não-cumulatividade**[1169], ínsita ao IPI (art. 153, § 3º, II,), destacamos que o IPI *"(...) será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores"*. No mesmo sentido, dispõe o artigo 49 do CTN: *"(...) O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante*

[1166] A TIPI segue as regras de interpretação do Sistema Harmonizado, utilizando como base as disposições previstas na NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul. Essa regra geral foi complementada pelo DOU de 03.03.2007. Esse sistema representa uma importante evolução na harmonização tributária dos países do Mercosul, que são orientados pelo mesmo sistema de Nomenclatura. **Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) – DECRETO 6.006/2006.**

[1167] *"Tais demarcações são constantes hoje do Decreto-Lei nº 199/71, dentro de cujos limites o Presidente da República, por decreto ou mesmo medida provisória, "reduzir alíquotas até 0 (zero)" ou aumentá-las "(...) acrescentando até 30 unidades ao percentual de incidência fixado na lei (art. 4º, I e II)"*. VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI. Texto e Contexto**. *Op.cit*., p. *129.*

[1168] MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 112.

[1169] Ponto que merece ser lembrado na análise da não-cumulatividade do IPI é relativo ao "Crédito-Prêmio". O Crédito-Prêmio foi criado pelo Decreto-Lei 491/69 e Decreto-Lei 64833/69, e consiste em forma de incentivo fiscal no qual são conferidos créditos tributários sobre vendas para o exterior, com ressarcimento dos tributos pagos no país, conforme o preceito do art. 1º, §§ 1º e 2º do Decreto-Lei 491/69. Os créditos são deduzidos do valor do IPI que incide sobre as operações realizadas no âmbito do mercado interno e, caso ocorra excedente de crédito tributário, fica possibilitada sua compensação no pagamento de outros tributos federais, conforme previsão legal. Ademais, sua construção legal está baseada nos seguintes dispositivos: Decreto-Lei 833/69 e posteriores alterações legislativas. A criação do Crédito-Prêmio foi fundamentada pelo dispositivo do art.153, §3º, III: *"não incidirá sobre os produtos industrializados destinados ao exterior (...)"*. Para o aprofundamento do tema, em especial quanto às polêmicas que surgiram sobre a concessão desse crédito, sugerimos a leitura de: VIEIRA, José Roberto. **Crédito do IPI relativo a Operações Anteriores Beneficiadas: Maiô completo ou Completa Nudez?** *In*. DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos (Coordenador). Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Forense, 2005, p.711-740.

devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados". [1170] Ademais, a incidência do IPI é feita "por fora", destacando-se a alíquota incidente na operação no documento fiscal que lastreia a operação tributada. O procedimento de cálculo do imposto está previsto nos artigos 13 a 18 da Lei 4502/64.

Quanto à **seletividade,** o artigo 153, §3º, I, dispõe que o IPI será seletivo, em função da essencialidade do produto. Porém, asseveramos que o dimensionamento da carga tributária em função da essencialidade do produto é comando dirigido ao legislador, de maneira que as alíquotas sejam variáveis de acordo com a natureza dos produtos. A seletividade é um princípio norteador da atividade do legislador infraconstitucional, que deve utilizá-lo para realizar a extrafiscalidade, aqui entendida como forma de intervenção no domínio econômico e social, dificultando o consumo de produtos supérfluos ou indesejáveis, nivelando os patamares de consumo de produtos essenciais e redistribuindo a justiça fiscal.

Quanto às **imunidades tributárias**, o artigo 153, §3º da CF impede a incidência do IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior. Essa imunidade tem caráter notadamente extrafiscal, pois visa o incentivo da indústria nacional voltada à melhor competitividade no comércio internacional. Ainda, além da regra geral imunizante do IPI, temos que a União não poderá incidir o IPI sobre as seguintes situações: a) demais pessoas jurídicas de direito público interno e suas autarquias e fundações, sendo que, quanto a estas, a imunidade estará vinculada aos produtos vinculados à suas finalidades essenciais ou delas decorrentes, exceto quando relacionados com exploração de atividades econômicas regidas por normas de direito privado ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário; b) sobre produtos relacionados ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei e relativas a operações atinentes a suas finalidades essenciais; d) sobre livros, jornais,

[1170] De fato, o CTN já apresentava previsão do princípio da não-cumulatividade, muito embora a CF posteriormente tenha consagrado a hierarquia constitucional do princípio. Esse princípio consiste, basicamente, na apuração do IPI devido, que será recolhido, e que resulta da diferença a maior, em determinado período, entre o IPI referente aos produtos saídos do estabelecimento e o montante do IPI relativo aos produtos que nele entraram. Ademais, o referido princípio é estruturado pelo sistema de "crédito x débito", utilizando o método de subtração. Assim, é atribuído ao contribuinte crédito pelo imposto relativo a produtos que entram no seu estabelecimento, ocorrendo posterior abatimento pelos impostos devidos relativamente aos produtos saídos de seu estabelecimento, no mesmo período. O artigo 163 do Regulamento do IPI (Decreto 4.544 de 2002) dispõe sobre sua não-cumulatividade.

periódicos e papel destinado à sua impressão. Já quanto aos templos de qualquer culto, a CF excepciona expressamente o IPI da regra da imunidade, conforme o artigo 150, §1º, sendo por isso tributável. Finalmente, destacamos que os artigos 7º, 8º e 9º da Lei 4502/64 prescrevem as hipóteses de isenção previstas para o IPI.

8.3.5.1.3. O ISS brasileiro.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza foi criado pela EC 18/65, muito embora sua origem esteja relacionada a alguns impostos antecessores, dentre os quais o imposto sobre transações – de competência estadual -, que originalmente incidia sobre determinadas prestações de serviços, dentre elas a construção civil, hospedagem, etc., bem como o imposto de indústrias e profissões – de competência municipal –, previsto na anterior CF/46, e incidindo sobre atividades lucrativas. Também tem sido identificado como sucessor do imposto de diversões públicas - de competência municipal – incidente sobre diversões públicas em geral. Mas somente através da EC 18/65 é que o ISS foi efetivamente instituído nos moldes como o conhecemos atualmente. O art. 15, e parágrafo único previam que: *"(...) Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. (...) Parágrafo Único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigos das previstas no art. 12º"*.

Por sua vez, a CF/67 apresentava o ISS no artigo 25, que previa a competência municipal para instituir imposto sobre *"(...) II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar"*.

Já o artigo 24, II e §4º da EC 01/69 estabelecia a competência dos Municípios para instituir impostos sobre: "*(...) II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar (...) § 4º. Lei complementar poderá fixar as alíquotas máximas do imposto de que trata o item II"*.

Na Constituição de 1988, o ISS foi recepcionado pelo artigo 156, que manteve a competência dos municípios para instituir impostos sobre: *"(...) IV – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, "b", definidos em lei complementar: (...)"*. Além disso, o §3º do mesmo artigo estabeleceu os seguintes

incisos a serem fixados por Lei Complementar, no que tange ao ISS: *"(...) I – fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incs. III e IV; II – excluir da incidência do imposto previsto no incis. IV as exportações de serviços para o exterior"*.

Posteriormente, a EC 3/1993 altera a disposição do artigo 156, fixando o seguinte enunciado: *"(...) III – serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (...) 3º. Em relação ao imposto previsto no incis. III, cabe à lei complementar: I – fixar as suas alíquotas máximas; II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior"*.

Na análise dos enunciados constitucionais, perceptível que ao legislador infraconstitucional era reservada função de grande importância para fins de estruturação do tributo. A opção feita pelas Leis Complementares, competentes para a definição dos serviços abrangidos pelo imposto, foi manifestada na elaboração de uma lista de serviços que seriam tributáveis a título de ISS. Portanto, não procurou dar uma definição conceitual de serviços, para fins de tributação do ISS.

A primeira lista de serviços foi definida no art. 71, §1º da Lei 5.172/66 (CTN), que previa critérios de distinção entre as atividades que seriam tributadas pelo ISS ou pelo ICM. Mas logo esse dispositivo foi modificado pelos Decretos-Leis n.406/68[1171] e 834/69 – que, por sua vez, modificou a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68, elevando o número de itens tributáveis de 29 – vinte e nove - número previsto no Decreto 406/68 - para 66 – sessenta e seis. Já a Lei Complementar n. 56/87 alterou a redação da lista de serviços, ampliando o número de serviços tributáveis para 99 – noventa e nove. Com as mudanças trazidas pela LC 56/87 aumentam as discussões doutrinárias acerca da configuração de uma lista taxativa ou meramente exemplificativa para fins de incidência do ISS[1172].

[1171] De qualquer forma, o Decreto-Lei 406/68 - e suas posteriores alterações - foi recepcionado pela CF/88, à exceção do item 98, que dispunha: *"(...) comunicações telefônicas de um para outro aparelho dentro do mesmo município)"*, pois contrastava com o art. 155, II, da CF/88. Não obstante, o referido decreto estabeleceu normas gerais de direito financeiro, que seriam aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, contribuindo para a maior harmonização legislativa nesse setor. GASPAR, Walter. ISS – **Teoria e Prática**. 2º edição. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 1997, p. 36 e ss.

[1172] A controvérsia mantém-se quanto ao caráter taxativo ou exemplificativo da lista de serviços. De um lado, parcela da doutrina entende que a Lista de Serviços apresentam caráter exemplificativo, com fundamento no "*art. 156, III: Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar"*. Nesse sentido, entende a doutrina que todos os serviços possíveis de serem definidos em lei complementar poderão ser considerados para fins de tributação do ISS. O objetivo da LC citada seria apenas legislar visando evitar conflitos de competência entre pessoas políticas. Consideram que a lista não pode efetivamente incluir todos os serviços tributáveis. De outra parte, levam em consideração o fato de que a sociedade – e a própria atividade econômica – modifica-se, evolui, ganhando novos contornos – e nesse aspecto, surgem

Ainda, ressaltamos que a CF/88, no art.151, III, dispõe o seguinte: *"Art. 151. É vedado à União: III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (...)"*, garantindo maior autonomia aos Municípios, Estados e Distrito Federal, e reforçando o princípio federativo[1173].

Posteriormente, a LC 116/2003 altera os dispositivos previstos sobre ISS, estabelecendo o local da prestação de serviços, a base de cálculo, bem como novas atividades tributáveis para a lista de serviços do ISS. Tendo em vista o respeito ao

---

outras prestações de serviços tributáveis em face do ISS que não estariam previstas na lista de serviços. Ainda, destacam que o art 156, III menciona expressamente o vocábulo "definir" e não "listar", entendendo que o sentido de "definir" refere-se ao sentido de "conceituar". Logo, para essa corrente, à LC confere a definição do ISS e não a sua listagem. Ainda, a expressão "congêneres" – que apresenta sentido de pertencente ao mesmo gênero, idêntico, semelhante, similar -, presente em alguns itens da lista serviu para argumentar pela possibilidade de interpretação extensiva da lista, devendo, segundo Fabio Luiz Gomes, ser adequadamente definido pelo legislador complementar, conforme exigência constitucional (art. 146, I, CF/88). Por outro lado, surge outra corrente doutrinária, que entende pela taxatividade da Lista de Serviços, pois partindo da interpretação do enunciado do art.156, III, concluíram que, se o "fato gerador" será definido via lei complementar, para os serviços tributados da lista de serviços, a LC será necessariamente taxativa. Outro argumento utilizado para defender a taxatividade da lista está na vedação da interpretação extensiva ou analógica no direito tributário, conforme art.108, § 1º. Outro ponto trazido pelos defensores da taxatividade da lista, é a própria matéria que envolve a norma tributária, que, por ser matéria de ordem pública, deve apresentar sempre interpretação restrita e não extensiva. Portanto, conclui a segunda corrente que a Lista de Serviço é taxativa e o Município somente poderá cobrar imposto sobre a prestação de serviço expressamente prevista na lista. Por outro lado, o autor Ricardo Lobo Torres apresenta posicionamento no sentido de que a lista é taxativa em sua globalidade, porém, admitindo interpretação extensiva relativamente a cada serviço listado. Esse entendimento aparenta ser um "meio-termo" para a divergência doutrinária supracitada, e serviu de embasamento para algumas decisões jurisprudenciais (Acórdãos do STJ: REsp.325.344/PR; Rec. Esp. Proc. 2001.0067335-1. DJ.08.09.2003, p. 271. Rel.a. Min.a. Eliana Calmon). Asseveramos que, como a legislação infraconstitucional mantém a lista de serviços, a tendência será a continuidade dessa dicotomia. Atualmente, a maior parte da jurisprudência tem se manifestado no sentido da taxatividade da lista, muito embora admita interpretação extensiva. Não avançaremos com a discussão sobre ao caráter taxativo ou exemplificativo da lista, pois a discussão merece contornos mais arrojados. Finalmente, destacamos a opinião de Hugo de Brito Machado que, por sua vez, informa que o *"(...) Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que a lista é taxativa, mas, erroneamente, admitiu sua aplicação analógica. Tal como não se pode, por analogia, ampliar o alcance da norma definidora do fato gerador dos tributos em geral, também não se pode ampliar o elenco de serviços constantes da questionada lista, que tem a mesma natureza de norma definidora do fato gerador do tributo Não bastasse o princípio da legalidade, temos norma expressa no Código Tributário Nacional a dizer que "o emprego da analogia não poderá resultar na exigência do tributo não previsto em lei" (art.108, §1º)"*. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27º edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 411-413; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 4º edição. São Paulo: Forense, 1999, p. 364;519, e ss RIBEIRO FILHO, Alexandre da Cunha; HENRIQUES, Vera Lúcia Ferreira de Mello. **O ISS Comentado**. 2º edição. 1981, p. 73 e ss, etc; MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 116; LOBO TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 3º edição. São Paulo: Renovar, 1996, p. 343 e ss; GOMES, Fabio Luiz. Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. **Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** *Op.cit.*, p. 191-193.

[1173] O citado dispositivo constitucional revoga o art. 11 do Decreto Lei 406/68, que dispunha*: "(...) a execução, por administração, empreitada e subempreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil, e os respectivos serviços de engenharia consultiva, quando contratados pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos, ficam isentos do imposto a que se refere o art. 8º (...)"*. Concedia, portanto, isenção ao ISS nesses serviços, pois este dispositivo se orientava pelo art .20, 2º da CF/67 que previa: *"(...) A União, mediante lei complementar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenção de impostos federais, estaduais e municipais"*.

princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, "b", a lei somente começou a vigorar a partir do exercício financeiro seguinte, sendo que os Municípios só puderam exigir o ISS – conforme os dispositivos da citada Lei Complementar – a partir de 2004.

O ISS, ao contrário do IPI e do ICMS, possui caráter cumulativo. Como bem exemplifica Fabio Luiz Gomes, a cumulatividade é verificada quando o próprio serviço é prestado para outra empresa também prestadora de serviço. Exemplificando a questão, *"(...) se uma empresa de decoração decora um hotel para as festas de fim de ano em Copacabana (Rio de Janeiro), o usuário do serviço arca com o ônus do imposto constante da fatura. Não há permissão para o aproveitamento do imposto e para dedução do ISS pago pelo hotel pelo serviço de decoração. Portanto, irá pagar a diária do hotel com o ISS e acrescentado do serviço de decoração"*. [1174]

Vejamos rápida noção de "serviço", para obter melhor aproximação do núcleo da hipótese de incidência do ISS. Com relação ao termo *"serviço"*, Marcelo Caron Baptista entende que - dentre as diversas possibilidades significativas que envolvem o termo -, é preferível defini-lo como sendo *"(...) ação ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho (...) exercício e desempenho de qualquer atividade (...)"* ou, ainda, o próprio resultado dessa ação, ou seja, a *"(...) obra (...)" realizada"*. Nesse aspecto, o autor visa trazer o sentido do termo através da interpretação sistemática, mediante processo de inclusão e exclusão de determinadas situações abstratas.[1175]

Na lição de Aires F. Barreto, o serviço será o desempenho de qualquer esforço humano, que tenha por finalidade proporcionar a outrem, em regime de direito privado,

---

[1174] No entanto, o próprio Fabio Luiz Gomes traz exemplo de não cumulatividade dentro do regime do ISS. O art. 9º, §2º do Decreto-Lei 406/68 prevê que a base de cálculo é o preço do serviço*: "art.9º: a base de cálculo é o preço do serviço (...) §2º: Na prestação de serviços a que se refere os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes: a) ao valor dos materiais fornecidos pelos prestados de serviços; b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto"*. O autor entende que haveria hipótese de não cumulatividade nesse caso. Ainda, ocorreu derrogação do Decreto-Lei 406/68 pela LC 116/2003, muito embora ao art. 10 da mesma LC 1162003 não tenha revogado expressamente o art. 9º do Decreto 406/68, continuando em vigor, com adaptações posteriores. Entende o autor que não há incompatibilidade entre o art. 9º (e parágrafos) do Decreto-Lei 406/68 com a LC 116/03. *"(...) Conclui-se que onde se encontra no dispositivo "itens 19 e 20" leia-se "itens 7 e 7.10". Deste modo, a limpeza de chaminés (item 19 atualmente consta dentro do item 7) e o saneamento ambiental e congêneres (itens 9 e 20) atualmente consta dentro do item 7.10) são não-cumulativos"*. E cita exemplo atual desse efeito para fins da LC 116/2003, que no anexo, item 7.06, prevê que: *"(colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com o material fornecido pelo tomador de serviço". Interpreta-se que esta última parte "(...) com o material fornecido pelo tomador de serviço" estaria incluído dentro do preço das prestações de serviços (e assimiladas), portanto, haveria dentro da normativa um exemplo de não-cumulatividade."* GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** *Op.cit.*, p. 189.

[1175] BAPTISTA, Marcelo Caron**. ISS: Do Texto à Norma**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p.256-258.

um determinado proveito, utilidade ou comodidade, ou então a satisfação de uma necessidade.[1176]

Não é o serviço que será tributado pelo ISS, mas sim a prestação desse serviço. Nesse aspecto, a prestação de serviço tributável pelo ISS será a prestação de serviço onerosa – não sendo tributável a prestação gratuita de serviço. Também não se tributa a auto-prestação de serviço, pois é necessário a prestação de serviço a outra pessoa, em caráter oneroso.

Para Marcelo Caron Baptista, "serviço" é tão somente o resultado da prestação, perante o ISS, não sendo requisito necessário o benefício por parte do terceiro com a prestação. Ressaltmos que parcela da doutrina compreende o ISS como um imposto que incide sobre a utilidade do serviço, e por esse motivo, só seria possível a incidência do ISS sobre a prestação do serviço em si mesmo, e não sobre o resultado, ou fruição desse serviço, ocorrendo ou não repercussão para fins de tributação, sob a óptica do prestador e não do usuário. Nesse sentido, a doutrina realiza críticas sobre as atividades econômicas relacionadas com bens imateriais. Ainda, para o autor, o comportamento de fruir e remunerar serviço prestado por terceiro não revela a existência de riqueza passível de incidência. A sua fruição e a remuneração por si só não são suficientes para constituir fato signo presuntivo de riqueza[1177].

Reforçando a idéia de que a tributação da fruição dos serviços pelo ISS não encontra respaldo sólido na CF, colabora a regra do art. 150, VI, que dispõe sobre imunidade recíproca, situação em que para qualquer pessoa política é vedada a exigência de impostos sobre os serviços uns dos outros, que faz sentido somente se levarmos em consideração a prestação de serviços em si, na opinião do autor. Para Marcelo Caron Baptista, "prestar serviço", representa o núcleo do critério material da hipótese de incidência do ISS.[1178]

[1176] BARRETO, Aires Fernandino. **ISS: Serviços de despachos aduaneiros - momento de ocorrência do fato imponível - local da prestação - base de cálculo - arbitramento**", *In:* RDT nº66. São Paulo: Malheiro Editores, p. 112.

[1177] BAPTISTA, Marcelo Caron**.** *Op.cit.,* p.256-258.

[1178] Segundo a opinião de Marcelo Caron Baptista, a prestação de serviço tributável pelo ISS será aquela decorrente de relação jurídica onerosa que vincule duas pessoas em lados opostos, em que uma esteja sujeita à prestação de serviço à outra, mediante o dever de pagar o serviço prestado, com autonomia da vontade. Portanto, afasta-se a prestação de serviço mediante sanção do aspecto material do ISS. Quando a prestação de serviço não contratada antecipadamente, vier a ser remunerada, estaremos diante de uma doação, ou seja, a mera liberalidade do tomador de serviço que se origina de um dever jurídico a ele correspondente por força de relação obrigacional. Portanto, na inexistência de prévio contrato de prestação de serviços, seja formal ou informal, expresso ou tácito, não se pode falar em incidência do ISS. O critério material do ISS é uma prestação de fazer, e, portanto, afasta as prestações negativas de "não fazer e de "não dar", assim como a "prestação de dar". Prestação de fazer é aquela que se opera pela ação

Portanto, o **critério material** da hipótese de incidência do ISS é a efetiva prestação de serviços a terceiros[1179], serviços estes que não estejam compreendidos pelo ICMS, descritos expressamente por LC e remunerados.[1180]

Quanto ao **critério espacial**, diz-se que é o local da prestação de serviços. A LC considera como local da prestação de serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na

---

pessoal do devedor, cuja relevância não está na tradição de bem, ainda que ela possa eventualmente ocorrer. Assim, a prestação de fazer é aquela marcada pela prestação pessoal do devedor. O art. 156, III da CF afasta a idéia de prestação de dar, pois não envolve na sua essência qualquer coisa, seja material ou imaterial. No entanto, não rejeita o emprego de bens materiais ou imateriais na prestação de serviços. Destacamos que o comportamento tributado pelo ISS de prestação pessoal do devedor se sobrepõe aos materiais e equipamentos aplicados, colaborando também a materialidade do ICMS, no que se refere às operações relativas à circulação de mercadorias e o IPI, exceto importação de produtos. Prestação de serviços, portanto, será a prestação jurídica de fazer. Salientamos que todo contrato possui uma finalidade específica, e dessa se extrai a natureza da prestação, sendo por isso, imprescindível extrair o critério jurídico através do qual se verifique a possibilidade de identificar o "*comportamento-fim-pactuado*". Nesse sentido, a LC 116/2003, no item 12.13 aponta serviço tributável mediante produção com ou sem encomenda prévia. Aires Barreto segue a mesma linha apresentada por Marcelo Caron Baptista, quando aponta a necessidade da obtenção do fim para a incidência do tributo. Mas não deve ser confundida a prestação-fim com o ato concreto final do comportamento exigido pelo prestador, pois o prestador, mesmo em se tratando de prestação de serviços, pode também consistir na prestação de dar. Portanto, esse critério também permite identificar a atividade tributável pelo ISS ainda que apresente conexa a uma prestação de dar, pois a finalidade consiste em uma prestação de fazer, desde que não sirva apenas para dar nascimento a uma relação jurídica diversa entre as partes, não caracterizando também serviços que estejam previstos no critério material do ICMS. Ademais, o autor salienta que a prestação de fazer que ativa a norma de incidência do ISS pode exigir do prestador as seguintes atividades: a) puramente intelectual; b) preponderantemente intelectual; c) preponderantemente física, a depender do objeto específico da obrigação assumida. Para o autor, o comportamento relevante do ISS será uma atividade mista, composta por um pensar e por uma ação física, e essa classificação não terá maiores conseqüências jurídicas para fins de incidência do ISS. BAPTISTA, Marcelo Caron**.** *Op.cit.*, p.256-258..

[1179] Como já foi vislumbrado a CF/88, quando estabeleceu a competência dos Municípios para tributar os "serviços de qualquer natureza", excluiu da competência dos mesmos, por via do art.155, II, as *"(...) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação"*. No campo da hipótese de prestação de serviços com aplicação de bens materiais, surgem dúvidas quanto à eventual incidência do ICMS ou ISS. Dos cinco critérios materiais extraídos dos dispositivos normativos atinentes ao ICMS, interessa especialmente o imposto incidente sobre operações mercantis. O problema da possibilidade de atrito entre o ISS e o ICMS reside no artigo 155, § 2º, IX, b da CF/88, que predispõe: *"o imposto (...) incidirá (...) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios"*. Nesse aspecto, ressaltamos que ambos os tributos incidem sobre atos jurídicos - sobre operação jurídica que implique a circulação de mercadoria e a prestação de um serviço, respectivamente. No entanto, o problema surge quando um mesmo fato abarca tanto a realização de um esforço humano como a transferência da titularidade de bens materiais. Entretanto, o autor afasta a possibilidade de um mesmo ato viabilizar a incidência do ISS e ICMS, pois são tributos diferentes com hipóteses de incidência e, conseqüentemente, apresentam bases de cálculo inconfundíveis. No ICMS, a pessoa que realiza a operação jurídica de circulação de mercadorias é um sujeito pré-determinado, o que não acontece com o ISS. Portanto, tal fato serviria de critério diferenciador entre os tributos. Entretanto, nem sempre tal informação será suficiente, já que uma mesma pessoa pode prestar serviços previstos na hipótese de incidência do ISS, como realizar operação de circulação de mercadorias, sujeito à ICMS. Para dirimir as eventuais dúvidas, a doutrina estabelece que o intérprete deve verificar a natureza jurídica da prestação-fim do contrato. Quando a prestação de dar for prestação-meio para a consecução do ato jurídico, estaremos diante da incidência do ISS, que tem como prestação-fim um uma prestação de fazer, em benefício de terceiro. Inversamente, se a prestação de dar for a prestação-fim da operação jurídica, estaremos diante da incidência do ICMS. *Idem,* p. 299-300.

[1180] A onerosidade é requisito para a tributação pelo ISS. Por isso o autor entende que a prestação de serviços em benefício próprio (auto-serviço) e a prestação de serviços gratuita não enseja a incidência do ISS. (STF, 1º Turma, DJU 15/05/1987). *Ibidem,* p. 117.

falta do estabelecimento, o do domicílio do prestador[1181]; b) exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local [1182]. O artigo 3º da LC 116/2003 traz uma série de locais em que se reputam ocorridos os fatos tributários[1183]. Ainda, o critério espacial – para fins de tributação pelo ISS -, trouxe uma série de polêmicas advindas, sobretudo, de considerações relacionadas a conceitos oriundos do Código Civil[1184]. Ademais, o citado critério apresenta grandes discussões

---

[1181] O LC 116/2003 conceitua estabelecimento prestador: *"(...) Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas."*

[1182] Desta forma, por exemplo, para a situação dos serviços que não estejam contidos nos incisos I a XXII do artigo 3º, a lei estipula que o local da prestação é o do estabelecimento e, caso não exista, o do domicílio do prestador. Por outro lado, o conceito de estabelecimento é amplo, sendo que já se decidiu que, embora a lei considere o local do estabelecimento do prestador do serviço como o local da prestação, a cobrança do ISS seria de competência do Município onde o serviço for prestado, sob pena de desvirtuamento da competência constitucional impositiva. Esse posicionamento foi motivado, sobretudo, por diversas críticas tecidas no anterior artigo 12. do Decreto-Lei 406/68, cuja redação era a seguinte: "(...) *"Considera-se o local da prestação do serviço; a) o do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação"*. A principal crítica elaborada nesse sentido, foi a de que não seria possível entender pela possibilidade de recolhimento do imposto nos cofres de outro Município que não aquele em que o serviço tivesse sido efetivamente prestado, entendimento que se baseou no princípio da territorialidade da lei tributária. MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit*., p. 118; BRANDÃO TEIXEIRA, Alessandra Machado**. A Tributação sobre o Consumo de Bens e Serviços.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 339.

[1183] *"Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar; (...)" "(...) § 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não. § 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada. § 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01"*.

[1184] Marcelo Caron Baptista, após algumas considerações sobre o local que dará nascimento à obrigação tributária, quanto à localização do fato no espaço, aponta que o local da prestação do serviço será aquele no qual o prestador cumpre com o dever jurídico - prestação-fim -, na forma do contrato celebrado com o tomador. Porém assevera que somente através da análise do caso concreto será possível revelar o local em que a prestação deva ocorrer – e conseqüentemente, o próprio nascimento da relação jurídica tributária do ISS - mesmo antes da prestação do serviço. Entretanto, o local designado no contrato para a prestação não é absoluto. O Código Civil, em seu artigo 329, estabelece que, *"(...) ocorrendo motivo grave para que se não efetue o pagamento no lugar determinado, poderá o devedor fazê-lo em outro, sem prejuízo para o credor"*. Assim, *"(...) no caso em que o serviço for prestado em local diverso daquele que fora previsto, por motivo grave - que perfaz outro fato jurídico – como assegura a Lei Civil ou, ainda, quando o tomador manifeste a sua anuência, dando por cumprido o dever do prestador, aquele será o local da efetiva prestação, vinculando a incidência da norma tributária"*. A explicação do critério espacial não se resume às conseqüências internas da estrutura da regra-matriz do ISS. Como a autonomia municipal não é irrestrita, a CF passa a fixar os limites de incidência da lei tributária municipal. Salvo a hipótese de tributação da prestação de serviços pela União Federal, expressa pelo artigo 147 da CF, bem como aquela de sua aplicação analógica, a competência para instituir imposto sobre serviços é repartida, em um primeiro momento, entre Municípios e Estados-Membros e, em um segundo plano, entre os próprios

doutrinárias na sua configuração, muito embora o artigo 3º da LC 116/2003 o tenha definido. Para os fins desse estudo, basta a informação que a matéria merece melhores aprofundamentos[1185].

Quanto ao **critério temporal**, parte da doutrina tem entendido que ocorre o fato imponível no momento da prestação do serviço, quando efetivada aquela prestação e não pelo contrato ajustado, como informa José Ricardo Meirelles[1186]. O ISS não incide sobre a contratação de uma prestação de serviço, pois esta não pode fazer com que o imposto se torne devido em face da celebração de um contrato. Somente se pode considerar concretizado o vínculo que autoriza a incidência da norma quando a prestação de serviços se torna efetiva. O ISS não incide sobre a renda, mas sobre remuneração auferida pelo prestador do serviço em razão da execução de uma obrigação de fazer. Logo, no ISS não será aplicável o "regime de caixa", mas sim ao regime de

---

Municípios. Destaca Marcelo Caron Baptista que a territorialidade é o dado que permite traçar os limites do exercício da competência tributária entre os Municípios, e a lei tributária municipal é válida e imperativa no interior do Município que a expediu, incidindo sobre fatos ocorridos nos locais compreendidos em seu âmbito espacial de vigência. São admitidas algumas exceções, tais como a situação em que as prefeituras do interior construam estruturas físicas e fixem servidores nas capitais – que, no caso se sujeitarão às normas do Município que estão vinculados Entretanto, ocorrerá invasão de competência tributária se determinado Município instituir tributo sobre comportamentos realizados no território de outro Município. Nesse sentido, o autor aconselha cautela na interpretação do art. 102 do CTN, que prevê a extraterritorialidade da lei dos Municípios nos limites de convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União. O autor apresenta posicionamento contrário a essa possibilidade. Também não deve ser confundido o critério espacial, sob a óptica do fato no espaço, como o âmbito de vigência da lei tributária municipal. Logo, para o autor *"(...) A prestação de serviço ocorre em um específico ponto do território do Município, não cabendo confundir a parte com o todo"*. CARON BAPTISTA, Marcelo. *Op.cit.,* p. 518-521.

[1185] Por exemplo, Marcelo Caron Baptista tece considerações de teor crítico às formas de estipulação legal do critério espacial no ordenamento jurídico brasileiro. A partir da EC 18/65 que outorgou competência tributária aos Municípios para instituição do ISS, quatro foram os atos legais, pretensamente complementares, como afirma o autor: ato complementar 36/67, art. 6; Decreto-Lei 406/68, art. 12; LC 100/99, inclui item 101, na lista anexa ao Decreto-Lei 406/68, acrescentando alínea 'c' ao seu artigo 12, que resultou em extensos debates doutrinários e judiciais sobre a questão do local da prestação para fins de incidência do ISS; LC 116/2003, art.3º, que dispensou extenso tratamento à matéria, visando mitigar a polêmica. A solução para a questão do local da prestação de serviço deve partir da definição do alcance da legislação complementar que visa prevenir aparentes conflitos de competência entre Municípios, o que, na análise da Ciência do Direito, a existência desses conflitos seria inadmissível. Eventuais dúvidas podem surgir, mas podem ser sufragadas pela interpretação sistemática. Fixada a premissa de que o legislador infraconstitucional não pode, sob o ângulo do fato no espaço, considerar ocorrida a materialidade prevista na hipótese em local diverso daquele em que a prestação do serviço se der, é manifesta a incompatibilidade desse entendimento com o dos quatro atos legais acima referidos. Assim, a doutrina é enfática ao considerar errônea a disposição do art.12, do Decreto-lei 406/68 - art.12, a, que muito embora muito bem atacada pela melhor doutrina nacional, acabou por servir a interesses políticos escusos dos Municípios mais poderosos economicamente - e que continham as sedes das maiores empresas. Não obstante, o equívoco do dispositivo do Ato Complementar 36/67 e do Decreto-Lei 406/68 foi mantido pela LC 116/2003, em flagrante inconstitucionalidade. A par de outras situações inconstitucionais previstas nos dispositivos dos atos legais, o autor assevera que esses atos que impõem considerar o fato jurídico tributário em local diverso daquele em que a prestação de serviços se der, são absolutamente inaceitáveis. *Idem,* p. 521-534.

[1186] MEIRELLES, José Ricardo. *Op.cit.*, p. 118.

competência, pois o fato imponível não se considera ocorrido no momento anterior à efetiva percepção da remuneração.[1187]

No entanto, para Marcelo Caron Baptista, o momento da ocorrência do fato jurídico tributário previsto na hipótese de incidência da norma do ISS é o exato momento em que se extingue o dever contratual. Assim, o autor afirma que o fato jurídico tributário ocorre no instante em que o tomador recebe o resultado do esforço do prestador[1188].

[1187] Para Alessandra Machado Brandão Teixeira, *"(...) Em alguns casos, a percepção da remuneração pode anteceder à prestação do serviço; nessas circunstâncias, o fato gerador do ISS ainda não terá sido concretizado. Esse evento somente ocorrerá quando o prestador de serviços satisfizer o dever assumido, prestando o serviço pelo que se comprometeu. Se o prestador de serviços cumprir com o previsto no contrato e prestar efetivamente o serviço avançado, nesse momento será devido o tributo, mas, se não for efetivada a prestação do serviço, não haverá incidência do ISS"* . Ainda, em algumas situações, a legislação municipal pode vincular o surgimento do dever de pagar o ISS ao recebimento dos valores relativos à prestação de serviço, mesmo quando essa prestação deva ser efetivada em momento posterior à data do recebimento. Na opinião da autora, quando a prestação de serviços envolva contratos de execução continuada, em que existe um único vínculo jurídico apenas, cabendo as partes executarem prestações mais ou menos indefinidas dentro de certo lapso de tempo, será devido o fracionamento da situação, produzindo-se diversos fatos geradores. No entanto, se o contrato de prestação de serviços, por exemplo, é feito em período de doze meses, a prestação de serviços se iniciará no primeiro dia do primeiro mês e será finalizada no último dia do décimo segundo mês. Nesse caso, ocorrendo pacto no sentido de que a remuneração do mesmo ocorra mensalmente, será possível ao Município exigir o ISS no momento da remuneração, como se *"(...) o fato gerador ocorresse a cada período mensal*". BRANDÃO TEIXEIRA, Alessandra Machado**.** *Op.cit*., p. 332-333.

[1188] Sobre o critério temporal, Marcelo Caron Baptista informa que a essência do critério material é a prestação-fim de um serviço, e, portanto, a hipótese do ISS focaliza a "prestação" e não o "pagamento", a "remuneração", pois esta é um dever a ser cumprido pelo tomador do serviço. Nesse aspecto, a capacidade contributiva presumida que permite a eleição da prestação de serviço contratada como hipótese de incidência encontra raízes no caráter econômico. O art. 596, do CC/02 prevê que *"(...) não se tendo estipulado, nem chegado a acordo as partes, fixar-se-á por arbitramento a retribuição, segundo o costume do lugar, o tempo de serviço e sua qualidade"*. Nesse sentido o autor destaca que: *"(...) permite-se afirmar, então que a gratuidade da prestação de serviço deve ser passível de prova pelo tomador, para que se possa liberar do dever de remunerá-la, como do prestador, para não se sujeitar à cobrança do ISS. A prestação do serviço, então, salvo prova de sua gratuidade, é o fato bastante em si para fazer incidir a norma do ISS, o que impede condicionar a instauração da relação jurídica tributária ao efetivo recebimento do preço. Não há qualquer norma, inclusive de Direito Privado, que exija a realização do pagamento para que se tenha por aperfeiçoada a prestação do serviço"*. Ainda, *"(...) confundir o momento da prestação do serviço com o momento da sua remuneração altera a conformação do critério material que, nesse caso, somente poderia ser o de 'receber pagamento pela prestação de sérvio, incompatível com a Constituição Federal". "(...) Mesmo com a comprovação do não recebimento do preço, no prazo acordado, quando posterior à prestação, não afasta o dever tributário do prestador, já que a norma incide diante da prestação e o dever já existe quando expirado o prazo contratual para o pagamento. Ainda que não essencial para os efeitos da capacidade contributiva, veja-se que mesmo a visão econômica da relação não socorre a defesa da não incidência, eis que o prestador pode ativar os meios jurídicos previstos para a cobrança do preço. Pode ainda, negociar o crédito correspondente ao fato tributário. Mas como o enfoque aqui é irrelevante, também a prova inequívoca da impossibilidade de receber o pagamento não afasta o dever tributário do prestador, como no caso de morte do tomador que não possui bens"*. O STJ tem se manifestado nesse sentido - RE 189.227/SP. O recebimento do preço antecipado à prestação do serviço, não cria o vínculo jurídico entre o Município e o prestador - art. 597 do CC/02. A regra é o pagamento após a prestação, salvo pacto em contrário ou norma de direito consuetudinário que, por sua vez, permitem a antecipação do fato. Também não incide o ISS quando o contrato dispuser que, correndo desistência do serviço pelo tomador, ele perderá, em favor do prestador, o valor do pagamento antecipado, pois não se configurou a prestação de serviço. CARON BAPTISTA, Marcelo. *Op.cit.*, p. 503 e ss.

Dessa maneira enquanto a prestação-fim não tiver sido realizada, o fato jurídico tributário não será considerado realizado. Portanto, sob o prisma da regra-matriz de incidência tributária, o critério temporal se configura pelo da consumação da prestação, e não o momento da celebração do contrato de prestação de serviço.

Quanto ao **critério pessoal,** o ISS tem como **sujeito ativo** o Município, sendo ele o competente, observado o princípio da estrita legalidade, para a fixação de alíquotas, concessão de isenções e arrecadação do tributo. Já o **sujeito passivo** será o prestador de serviços, conforme prevê o art. 5º da LC 116/2003, alargando o conceito anterior previsto pelo artigo 8º do Decreto-Lei 406/68, que estabelecia que o contribuinte seria a empresa ou o profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, que praticasse atividade remunerada prevista na Lista de Serviços. Essa ampliação no critério pessoal se justificou pelo surgimento de novos prestadores, que não se inseriam na idéia prevista pelo artigo 8º: programador de informática, assessor e consultor em informática, o profissional que desenvolve sistemas eletrônicos, dentre outros, como lembra Fabio Luiz Gomes.[1189]

Ainda, como destaca o artigo 6º da LC 116/2003, a lei municipal poderá pode escolher uma pessoa diversa da realizadora do fato tributário para que realize o pagamento do imposto, na condição de responsável tributário, com vistas a garantir o recebimento do valor correspondente ao tributo[1190]. No ISS são cabíveis as mesmas considerações com relação à transferência do ônus tributário ao contribuinte de fato.

Com relação à **base de cálculo**, dizia o art.9 da LC n.56/87 que*: "(...) é o preço do serviço (...)",* definido como tudo o que for cobrado em virtude de prestação de serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, a título de

---

[1189] GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** *Op.cit*, p. 194.

[1190]*"Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais. § 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte. § 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis: I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa".*

reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza. Posteriormente, o artigo 7º caput, da LC 116/2003, manteve a base de cálculo como o preço do serviço.[1191]

Ainda, conforme o previsto no art. 156, 4º, I, da CF, está disposto que cabe à LC fixar as **alíquotas** máximas do ISS. Geralmente, os serviços têm sido tributados entre a alíquota de 5% e 10%. Alíquotas que, na prática, tem sido fixas ou variáveis[1192]. Destacamos também a **isenção** no pagamento do ISS para indústrias instaladas em Municípios, que geralmente é concedida como incentivo à instalação destas no território municipal. O artigo 2º da LC 116/2003 prevê as hipóteses de isenção do tributo[1193].

[1191]*"Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município. § 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza: I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar; (...)"*.

[1192] Vários pontos relativos às alíquotas receberam especial tratamento pela doutrina. Nesse sentido, Marcelo Caron Baptista destaca que o estabelecimento de alíquota do ISS é matéria de competência exclusiva do Município, DF, e, em alguns casos expressamente previstos, da União Federal. No entanto, a CF prescreveu competência do legislador complementar para fixar alíquotas máximas do ISS art.156, § 4º, I, redação original, e atualmente, o art. 156, §3º, trazida inicialmente pela EC 03/93, e posteriormente pela EC 37/2002. Nesse sentido três pontos se destacam na análise das alíquotas do IPI: a) a possibilidade de LC fixar alíquotas máximas - EC 34/67 estabeleceu em seu art.9º alíquotas máximas de 2%, 10%, e 5% para determinados serviços. A EC 01/69, anunciou que LC poderia fixar alíquotas máximas do ISS (art.24, § 4º). Fixação que ocorreu somente com a LC 100/1999, que estabeleceu alíquota-teto de 5% (art.4º), mantida pelo art.8º, II, da LC 116/2003. Citamos também o artigo 82 do ADCT, trazido pela EC 31/2000, criando um adicional de até meio por cento na alíquota do ISS sobre serviços supérfluos. Já o art. 83 do mesmo ADCT prescreve que a Lei Federal defina o que se poderá entender como produto supérfluo; b) fixação de alíquota mínima pela EC 32/2000 – altera o dispositivo do art. 156, III da CF e inclui o art. 88 no ADCT: *"art. 156 §3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (...) III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (...)"; "art.88, ADCT: Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do §3º do art. 156 da CF, o imposto a que se refere o inciso II do caput do mesmo artigo: I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68; II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I"*. Os citados dispositivos garantiram polêmica no que diz respeito à impossibilidade de limitação da competência tributária municipal e distrital que não esteja prevista na CF. Para Marcelo Caron Baptista, o citado dispositivo violou a autonomia dos Municípios e do Distrito Federal para decidirem sobre a regra-matriz do ISS, reduzindo a margem das alíquotas de dois a cinco por cento, e tirando o poder de decidir sobre isenção por parte dos Municípios e DF. Além disso, considera que há um atentado ao princípio da progressividade tributária; c) estabelecimento de ISS com alíquota fixa: que, trazido pelas normativas anteriores à CF/88, segundo Marcelo Caron Baptista, não foi recepcionado pela CF/88 muito embora o STF tenha considerado sua constitucionalidade, no RE 236.604-7/PR Apesar de a LC 116/2003 não ter se pronunciado sobre a manutenção do "ISS fixo", o autor entende pela não recepção da citada sistemática, por constituir em violação ao princípio da capacidade contributiva – art. 145, § 1º da CF -, princípio do não-confisco - art. 150, IV -, e, em especial, por violação ao princípio da igualdade - art. 5º, caput, e art.150, II, dentre outros fundamentos. CARON BAPTISTA, Marcelo. *Op.cit*., p. 632-648

[1193]*"Art. 2º O imposto não incide sobre: I – as exportações de serviços para o exterior do País; II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados; III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito*

Quanto às **imunidades** tributárias, o ISS não incidirá sobre: a) serviços das demais pessoas políticas (imunidade recíproca); b) serviços relacionados a templos de qualquer culto; c) serviços relacionados aos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores, às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, e relativas a operações atinentes a suas finalidades essenciais; d) serviços relacionados a livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão.

São várias as polêmicas existentes quanto à verificação da incidência do ISS perante determinadas situações específicas[1194], não sendo raras as dificuldades da identificação da incidência frente à possibilidade de incidência pelo ICMS ou pelo IPI, impostos que apresentam materialidades – em alguns aspectos, bastante semelhantes[1195].

---

realizadas por instituições financeiras. Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior".

[1194] Outro ponto que merece consideração é relativo às modificações feitas na Lista de Serviços da LC 116/2003, no qual foram incluídas na Lista de Serviços, o contrato de *leasing* - arrendamento mercantil – item 15.09; contrato de *factoring* – item 17.23; contrato de franquia – *franchising* – art. b2º, Lei 8.955/1994; serviços de informática e congêneres – muito embora haja divergência acerca dos serviços de informática quanto à incidência do ICMS pelo art. 60, § 1º e 61 da Lei 9472/97, pois se a interpretação apontar serviço de comunicação, incidirá ICMS, do contrário, incide ISS. GOMES, Fabio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no Mercosul.** *Op.cit.*, p. 205-209.

[1195] Devem ser ressaltadas algumas outras questões pertinentes na análise do ISS, que, se por um lado seguramente não apontam para o aprofundamento do tema, por outro, demonstram a complexidade que envolve a matéria de investigação pertinente ao ISS. Por exemplo, no contrato de empreitada, que antes era regido pelos artigos 1237 a 1247 do CC/16, através do CC/2002, ficou estabelecido nos artigos 610 a 626, como bem assevera Marcelo Caron Baptista *"(...) bem exemplifica a fronteira do espaço de incidência do ISS e ICMS"*. Quanto à empreitada de lavor, não resta dúvida quando a incidência do ISS. Já quanto à empreitada de materiais ou mista, há dúvidas, por se tratar também de obrigação de dar. No entanto, Roque Antônio Carrazza, Marçal Justen Filho e José Roberto Vieira apontam no sentido de que a empreitada de materiais é contrato de fazer, em que se adiciona, alternativa e eventualmente, conforme a vontade das partes, o fornecimento de materiais, não sendo passível de incidência do ICMS. A empreitada "mista", somente estará sujeita ao ISS, na opinião de Marcelo Caron Baptista, embasado pelos supracitados autores. Por outro lado, outra controvérsia merece ser lembrada, relativamente à questão da incidência do ISS ou do ICM frente à incidência do ICMS, no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares e similares. Essa discussão foi ocasionada pelo Decreto 406/68, e permaneceu quanto à discordância quanto a essa destinação. A maioria doutrinária apontou no sentido de que o alimento e a bebida fornecida por bares e restaurantes na realidade seriam parte de uma prestação de serviço vinculada a uma atividade-fim desses empreendimentos que seria susceptível de tributação pelo ISS, e não pelo ICMS. Nesse sentido, Marcelo Caron Baptista entende que o inciso I do artigo 2 da LC87/96 é inconstitucional, pois a relação jurídica que se instaura de fato é a prestação de serviços, sendo, portanto, tributável pelo ISS e não pelo ICMS. Cita também o entendimento do STF, em face da EC 1/69, em que entendia que o ICM poderia incidir sobre tal atividade, desde que lei estadual definisse essa hipótese, posicionamento posteriormente adotado pelo Plenário, após a entrada em vigor da CF/88, quando legitimou a incidência do ICMS, que é a mesma adotada pelo STJ, no Enunciado 163, muito embora contrárias à Constituição. Outro caso interessante a ser citado é o da relação existente entre o IPI e o ISS, já que em algumas situações é possível – pelo menos aparentemente – visualizar áreas de "tensão" – ou melhor, áreas que insurgem a dúvidas – quanto à incidência de um ou outro imposto. No caso do IPI e do ISS, o maior exemplo, é a industrialização por encomenda. Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo distingue IPI e ICMS, pois o IPI consiste tanto numa operação de dar, como em uma

Não pretendemos esgotar a matéria pertinente ao ISS – e seguramente esse não era o nosso objetivo – muito menos apresentar conteúdo que não esteja devidamente descrito em obras que realmente se dedicaram à construção científica desse imposto. A princípio, bastam algumas noções acerca da existência do ISS no sistema jurídico brasileiro e a aproximação quanto às suas principais características. Se esse é o objetivo vislumbrado pelo presente estudo, a princípio, parece que a brevíssima descrição de alguns impostos aparenta suprir nossas necessidades.

8.3.5.2. Notas sobre o Comércio Exterior.

Decidimos apresentar algumas noções básicas sobre o regime dos citados impostos no comércio exterior. Mas como o tratamento jurídico – legal e infralegal – é extenso – apenas optamos por apresentar algumas noções gerais sobre o tratamento verificado por esses impostos.

Com relação ao comércio internacional – importação e exportação[1196] de bens e serviços -, o IVA paraguaio, uruguaio e argentino seguem o princípio do destino do

operação de fazer, já que o industrial cria – constrói – o produto assumindo os riscos de sua comercialização, sendo, portanto, o ato de "fazer" indissociável à noção de IPI, que se vincula à noção de "industrializar", muito embora não se afaste a prestação-fim de "dar", ínsita à natureza do IPI. Para o autor, esse ponto é o único que poderá sustentar a eventuais dúvidas na verificação da incidência do IPI ou do ISS, pelo fato de que o primeiro não consiste unicamente em uma operação de dar, mas também em um 'fazer'. Assim, o industrial elabora o produto e assume os riscos com sua comercialização. Logo, o fazer é comportamento indissociável ao comportamento de industrializar, o que não afasta a prestação-fim objeto das prestações, que é a de dar, e, portanto, o único ponto de suposto atrito entre o IPI e o ISS está na denominada industrialização por encomenda. Por sua vez, a industrialização por encomenda é o próprio contrato cujo objeto é a elaboração do produto pelo industrial, segundo as necessidades específicas daquele que fez a encomenda. Temos duas prestações diferentes, respectivamente: a) obrigação de fazer – consiste na elaboração do produto encomendado; b) obrigação de dar – consiste em entregar o objeto a quem encomendou. Configurará industrialização por encomenda quando o produto for peculiar, alheio ao rol daqueles normalmente produzidos pela indústria, hipótese na qual somente será viável falar em incidência do ISS, pois a prestação-fim será a de fazer, enquanto o dar – entregar o produto encomendado – não passará de uma prestação-meio. A jurisprudência do extinto Tribunal Federal de Recursos continha no enunciado sumular 143, industrialização por encomenda, tributável via ISS, e não IPI, o que foi seguido pela súmula 156 do STF. Apesar disso, o STJ, em 2002, no RE 395.633/RS, afirmou a incidência do IPI nesse caso, com amparo no art. 46 do CTN. Sistematicamente, no entanto, - segundo Marcelo Caron Baptista - a interpretação mais coerente é a da incidência do ISS sobre a industrialização por encomenda, e não pelo IPI. BAPTISTA, Marcelo Caron. *Op.cit.*, p. 316-320.

[1196]Com relação às operações de exportações de produtos – bens e mercadorias - e serviços, a legislação brasileira prevê três possibilidades de exportação, para fins tributários: **a) exportação direta** – quando o documento fiscal do exportador informa como destinatário o adquirente do produto no exterior; **b) exportação indireta** – quando o documento fiscal é emitido por um intermediário na operação, que irá promover a exportação das mercadorias para o exterior; **c) *trading*** – é a venda feita para uma empresa comercial exportadora, para fins de exportação, ou comercialização, no mercado interno, de operações equiparadas à exportação. RODRIGUES DO AMARAL, Antonio Carlos**. Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – *Value Added Tax – VAT*. Brasil – MERCOSUL – União Européia**. *Op.cit.*, p. 54.

comércio internacional, a exemplo do ICMS[1197] e IPI[1198] no Brasil, abrindo a possibilidade para o acúmulo de créditos tributários favoráveis ao contribuinte. Cada imposto apresenta sua própria forma de verificação dos respectivos créditos e a forma de devolução respectiva. Já o ISS brasileiro, através da LC 116 de 2003, segue também o princípio do destino do comércio internacional[1199].

A opção pelo princípio do destino – e o incentivo às exportações – é tendência manifesta nos sistemas tributários – e reflete uma política de incentivos à economia nacional.

Como o ICMS[1200] e o IPI seguem a sistemática da não-cumulatividade – com exceção do ISS -, cada instituto tributário apresenta suas próprias formas de tratamento ao crédito fiscal relativo ao contribuinte[1201].

[1197] *"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre*: *"(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;* (...)" *"(...) § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)" "(...) X - não incidirá: "(...) a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).*
LC 87/96. "Art. 3º - O imposto não incide sobre: I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários é produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; (...)".

[1198] Constituição da República Federativa do Brasil. *"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)" "(...)IV - produtos industrializados;" "(...) § 3º - O imposto previsto no inciso IV": I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior. IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)".*

[1199] LC 116 de 2003. *"Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. "(...) § 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País."* Já o artigo 2º da mesma LC dispõe: *"(...) Art. 2º O imposto não incide sobre: I – as exportações de serviços para o exterior do País; (...)"* Ademais, há uma polêmica doutrinária em face desses dispositivos e o previsto no artigo 156, §3º da CF, pois o mesmo apenas direcionaria a imunidade para a exportação de serviços, não condicionando a não incidência sob qualquer critério.

[1200] Lei Complementar 87/96 – Lei Kandir: *"(...) Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. § 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. § 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal. § 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita: I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior; II -*

Por exemplo, no caso de **exportações diretas**, no caso do ICMS, ocorre uma não-incidência ampla dos bens e serviços, como expressamente previsto na CF.[1202] [1203]

Situação análoga ocorre no regime tributário do IPI, que garante a não incidência para todo produto industrializado destinado ao exterior, garantindo ao exportador o direito ao crédito no valor correspondente ao IPI já pago nas operações anteriores, relativamente à compra de insumos utilizados na fabricação de produtos industrializados e destinados ao exterior – artigo 153, § 3º, da CF.

Com relação à **exportação indireta,** que ocorre no caso de venda a um intermediário que a utilizará para exportação ou para venda de produtos a uma companhia *trading*, cuja operação é equiparada à exportação, as legislações do ICMS prevêem algumas saídas de produtos industrializados do estabelecimento fabricante como equiparadas à exportação, quando a mesma ocorre, para fins exclusivos de exportação, destinada a: a) empresas comerciais exportadoras, inclusive *tradings*, b) armazéns alfandegários ou entrepostos aduaneiros; c) a outro estabelecimento da mesma

---

para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subseqüente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior."

[1201] Por exemplo, no IPI existem formas distintas de saldar o crédito fiscal do contribuinte, tais como o "crédito-prêmio", o "crédito-presumido", a isenção, a não tributação, a alíquota zero. Já o ICMS possui formas de transferência de créditos a terceiros, exclusão da base de cálculo do IRPJ, e a própria atualização de valores. Geralmente esses procedimentos são variáveis conforme o instituto jurídico, o sistema jurídico-tributário e a estrutura administrativa responsável pela apuração e devolução dos valores.

[1202] Anteriormente, havia a previsão constitucional de competência do ICMS para a tributação na exportação de produtos industrializados. *"(...) Contudo, tal competência foi suprimida pela Emenda Constitucional n. 42/2000, que, com a alteração do art. 155, § 2º, X, a, acabou por estabelecer a imunidade relativa ao ICMS para qualquer exportação. Houve, aqui, restrição da competência tributária de um ente político mediante emenda constitucional, o que pode ser caracterizado, também, como desrespeitoso ao princípio federativo. Antes, havia a competência, que foi então suprimida via emenda constitucional"*. FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 137.

[1203] *"Art. 38. Semi-elaborado é o produto: I - que resulte de matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral sujeita ao imposto quando exportada in natura*; *II - cuja matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral não tenha sofrido qualquer processo que implique modificação da natureza química originária; III - cujo custo da matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral represente mais de 60% (sessenta por cento) do custo do correspondente produto, apurado segundo o nível tecnológico disponível no País. § 1º Observar-se-á a competência do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, para: I - estabelecer as regras para a apuração do custo industrial a que se refere o inciso III do caput deste artigo; II - elaborar lista de produtos industrializados semi-elaborados conforme o definido no caput deste artigo, atualizando-a sempre que necessário. § 2º É assegurado ao contribuinte o direito de reclamar, perante a Secretaria da Fazenda, contra a inclusão, entre os produtos semi-elaborados, de bem de sua fabricação. § 3º Julgada procedente a reclamação, a Secretaria da Fazenda submeterá ao CONFAZ a exclusão do produto da lista a que se refere o inciso II do § 1º deste artigo. § 4º Para definição de produto semi-elaborado, fica o contribuinte obrigado a fornecer ao CONFAZ e à Secretaria da Fazenda a respectiva planilha de custo industrial que lhes for requerida"*. Lei paulista n. 11.651 de 26 de dezembro de 1991, e alterações posteriores – art. 1º da Lei 12.972, de 27.12.96.

empresa; d) a consórcios de exportadores; e) a consórcios de fabricantes, formados com finalidade exportadora[1204].

Já para usufruir dos benefícios fiscais assegurados à exportação de produtos industrializados, o contribuinte deverá informar à administração tributária que se trata de operação não sujeita à incidência do IPI[1205]. Em especial, admitindo a eventualidade de a mesma não se concluir efetivamente como operação de exportação[1206].

Nos casos mencionados admite-se a manutenção dos créditos fiscais de ICMS originários da aquisição de insumos utilizados na produção de bens que serão objeto de operações beneficiadas por não incidência ou isenção, que possibilitem o aproveitamento do crédito[1207]. Tais créditos passam a integrar o que se denomina de

---

[1204] RODRIGUES DO AMARAL, Antonio Carlos**. Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – Value Added Tax – VAT. Brasil – MERCOSUL – União Européia**. *Op.cit*., p. 56. LC 87/96. *"Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado"*. Este artigo alterou as disposições estaduais sobre a exportação indireta, como podemos observar na disposição do artigo 7º do Convênio ICMS 88/89. Por exemplo, dizia o regulamento paulista, com respaldo no Convênio ICMS 88/89: *"artigo 7° - O imposto não incide sobre: § 1 º -(...)1 - a saída de produto industrializado de estabelecimento do fabricante, com o fim específico de exportação, com destino a: a) empresa comercial exclusivamente exportadora; b) empresa comercial exportadora, em forma e condições previstas no artigo 1º do Decreto-Lei Federal Nº 1.248, de 29 de novembro de 1972; c) empresa exportadora não enquadrada nas alíneas anteriores; d) armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro; e) outro estabelecimento da mesma empresa; f) consórcio de exportadores; g) consórcio de fabricantes formado para fins de exportação; (...)"*Após a entrada em vigor da LC 87/96, o mesmo artigo teve sua redação alterada: *"Artigo 7º - O imposto não incide sobre: § 1º - (...)1 - a saída de mercadoria, com o fim específico de exportação, com destino a: a) empresa comercial exportadora, inclusive tradings; b) armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro; c) outro estabelecimento da mesma empresa; (...)"*.

[1205]Como já evidenciamos, a Lei 9.430 de 1996 regulamentou a possibilidade do aproveitamento do crédito fiscal referente ao IPI, que poderá ser feito no final de cada semestre, abrindo a possibilidade para a compensação tributária, conforme predispõe os artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96. Assim, ao final de cada trimestre, as empresas que tiverem crédito do IPI, poderão utilizar tais valores para compensação de outros tributos federais – devendo observar as regras específicas de cada tributo. Ademais, devemos destacar que as regras de compensação foram alteradas posteriormente pelas leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Nesse sentido, o artigo 74 da referida lei autoriza a compensação dos créditos com parcelas vencidas ou vincendas de qualquer tributo desde que administrado pela Secretaria da Receita Federal. Portanto, a Lei expressamente autoriza a utilização do saldo favorável ao contribuinte para a compensação de qualquer tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal.

[1206] RODRIGUES DO AMARAL, Antonio Carlos**. Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – Value Added Tax – VAT. Brasil – MERCOSUL – União Européia**. *Op.cit, p. 56-57.* É admitido o crédito do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos destinados à exportação para o exterior, saídos com imunidade de IPI. É também permitido o crédito do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos saídos com suspensão do imposto e que posteriormente serão destinados à exportação nos casos enquadrados como saídas para terceiros, remessas de insumos para industrialização e *drawback* intermediário. O aproveitamento dos referidos créditos dar-se-á, inicialmente, por compensação do imposto devido pelas saídas dos produtos do estabelecimento industrial no período de apuração em que forem escriturados. Decreto-lei 491/1969, art. 5º, e Lei 8402/1992, art. 1º, inciso II, na redação dada pelo art. 159, do RIPI/98.

[1207] O valor do ICMS recolhido na importação poderá ser lançado a crédito no Registro de Entradas se a mercadoria vier a ter posterior saída tributada. Esse lançamento está condicionado ao efetivo

créditos acumulados, que podem ser compensados com o débito fiscal oriundo de operações realizadas no território nacional em período fiscal subseqüente ao período em que a operação foi efetuada.[1208] [1209].

---

recolhimento do tributo, podendo até mesmo acontecer antes do momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do importador, como prevê o § 82 do artigo 58 do regulamento paulista do ICMS. Já no que diz respeito à utilização de crédito acumulado para pagamento de imposto devido em importação, citamos – a título de exemplo - a regra do artigo 75 do RICMS, que dispõe que, por meio de regime especial, o pagamento do imposto exigível por guia de recolhimentos especiais pode ser efetuado com a utilização de crédito acumulado. A Portaria CAT 50/94 e o Comunicado DEAT-G 07 de 29/07/97 disciplinam a questão.

[1208] RODRIGUES DO AMARAL, Antonio Carlos**. Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – Value Added Tax – VAT. Brasil – MERCOSUL – União Européia**. *Op.cit*., p. 57-58. Constituição da República Federativa do Brasil. *"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: "(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; "(...) 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: "(...) IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; "(...) X - não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; "(...) XII - cabe à lei complementar: e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a". "(...) f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; "(...) i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (...)".*

[1209]Sobre os aspectos jurídicos do ICMS na importação, vejamos as considerações de André Parmo Folloni, depois de afirmar que analisaria somente o ICMS sobre importação, sobre circulação de mercadorias dentro do território nacional e sobre transportes interestaduais e intermunicipais: *"(...) Tratando do primeiro deles, um aspecto deve ser desde já consignado, por ter sido incluído no ordenamento mediante emenda constitucional. Aqueles que se detiveram a estudar o ICMS sobre circulação de mercadorias comumente referiram-no como um imposto sobre o comércio, isto é, sobre a atividade mercantil. Nesse sentido, "mercadoria" é uma espécie do gênero produto, justamente aquela destinada à mercancia (v. subitem 5.1.2.1.) Propugna a doutrina pela impossibilidade de que o imposto atinja aqueles que não faziam parte do comércio sua atividade habitual. A incidência ocorre, além da circulação de mercadorias no mercado interno, na importação de mercadorias, em razão do disposto na redação original do art. 153§ 2º, IX, a, da Constituição da República: o imposto incide também "sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento (...)". Mesmo assim, naquela redação original, apenas sobre a importação de mercadorias (não qualquer bem), realizada por comerciantes (não qualquer importador), ainda quando se tratasse de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento comercial. Permanecia sendo um tributo sobre a atividade comercial. Contudo, com a edição da Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001, que alterou a redação constitucional acima transcrita , o imposto passou a incidir sobre qualquer importação, de qualquer bem, realizada por qualquer pessoa. Assim está atualmente a redação do preceito: o imposto incidirá também "sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço". Desvirtuou-se, portanto, a natureza do tributo, que, de tributo sobre o comércio, passou a ser tributo sobre a importação, ainda que por pessoa não comerciante (não "contribuinte habitual"). Aquele que não é comerciante, mas importa bens, torna-se algo como um "contribuinte eventual", ao que parece. Essas considerações aparentemente econômicas têm, em realidade, importantes aspectos jurídicos, uma vez que era juridicamente possível, antes da Emenda n. 33 de 2001, invalidar uma cobrança se o sujeito passivo não fazia da mercancia sua atividade habitual, o que, aparentemente, não mais ocorre. Ao incluir as expressões "bem" e "ainda que não seja contribuinte habitual do imposto", a Emenda trouxe significantes textuais aptos a possibilitar uma mudança na*

Com relação aos **regimes aduaneiros especiais**, além das possibilidades relativas à importação temporária de bens, destinada às feiras, *shows*, exposições, etc., que é promovida mediante autorização da autoridade fazendária, a legislação prevê operações específicas, dentre as quais ressaltamos as denominadas "*drawback*"[1210]. O *drawback* pode ser conceituado como sendo um regime aduaneiro especial que concede tratamento de incentivo na importação de produtos vinculados à fabricação de mercadorias voltadas à suspensão, isenção e restituição de tributos incidentes na importação. Através do regime *drawback*, podem ser objeto de importação os seguintes produtos: a) mercadoria importada para beneficiamento no país e posterior exportação; b) mercadoria, matéria-prima, produto semi-elaborado ou acabado utilizado na fabricação de produto destinado à exportação; c) peça, parte, aparelho e máquina complementar de aparelho, máquina, veículo ou equipamento destinado à exportação; d) mercadorias destinada à embalagem, ao acondicionamento ou à apresentação de produto destinado à exportação; e) animais destinados ao abate e posterior exportação. O *drawback* pode ser praticado nas modalidades de suspensão, isenção ou restituição.

O *drawback* suspensão está relacionado ao suprimento de estoques, tais como insumos importados para fabricação de produtos destinados à exportação[1211]. Já o *drawback* na modalidade de isenção refere-se ao processo de reposição de estoque de produtos importados. Permite-se a importação, garantindo a isenção tributária e demais encargos aduaneiros, na mesma quantidade e qualidade de insumos consumidos no processo de fabricação de produtos exportados[1212].

---

construção da hipótese de incidência do ICMS, que, no complemento do verbo constante de seu critério material, resta ampliada de "mercadoria" (espécie) para "bem" (gênero), e a incluir, ainda, no conseqüente da regra-matriz do imposto nova possibilidade de sujeição passiva (veremos quando do tratamento da hipótese de incidência e da relação jurídica tributária desse imposto). Indo além, a Emenda n. 33 de 2001 outorgou aos Estados e ao Distrito Federal competência constitucional impositiva anteriormente reservada privativamente à União, qual seja, a de tributar a importação de bens". FOLLONI, André Parmo. *Op.cit.*, p. 132-133.

[1210] Nesse sentido, a Portaria 11/2004 tentou simplificar o regime do *Drawback*, mas foi posteriormente revogada pela Portaria 17/2004.

[1211] Trata-se de importação temporária que visa promover industrialização no país e subseqüente exportação do produto final. Através da autorização de autoridade pública, a importação de insumos nesse regime é beneficiada com a suspensão da cobrança; a) do Imposto de Importação; b) do IPI; c) do ICMS; d) de certos encargos aduaneiros e portuários. A validade inicial do benefício é de duzentos e quarenta dias, podendo ser prorrogada, a critério do órgão fazendário. RODRIGUES DO AMARAL, Antonio Carlos**. Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – Value Added Tax – VAT. Brasil – MERCOSUL – União Européia**. *Op.cit*., p. 61.

[1212] A reposição de insumos utilizados na fabricação de produtos de exportação pode ser requerida no prazo limite de dois anos, a partir do registro da primeira importação junto à autoridade fazendária. *Idem*, p. 61.

Por sua vez, o *drawback* na modalidade restituição possibilita a recuperação de tributos incidentes na importação de insumos efetivamente consumidos para a produção de produtos destinados à exportação, notadamente o ICMS, IPI, ISS e demais encargos aduaneiros. Finalmente, a legislação pátria prevê ainda duas ou outras modalidades especiais de *drawback:* a) intermediário; b) interno ou verde-amarelo[1213].

No caso do IPI, como vimos, constitui-se em uma das hipóteses de incidência do tributo a atividade de reimportação de produtos industrializados do exterior, constituindo o critério material no momento do desembaraço aduaneiro do produto estrangeiro. Nesse aspecto, destacamos que a base de cálculo do IPI será o valor base para imposição de tributos aduaneiros – para o cálculo do imposto de importação -, via despacho aduaneiro de importação, no qual será acrescido o montante desse tributo e dos demais encargos cambiais devidos pelo próprio importador, de forma análoga como ocorre no ICMS[1214].

Tendo em vista que o IPI é imposto seletivo, sua alíquota será indicada na Tabela de Incidência do Imposto. Em geral, abre-se a possibilidade de o importador ser creditado do IPI pago no desembaraço aduaneiro do produto importado.

8.3.5.3. O ICMS é um IVA?

[1213] O *drawback* intermediário dá a possibilidade de importar insumo de natureza industrial, garantindo seu posterior aproveitamento em dois ou mais estabelecimentos, até chegar ao produto final que será exportado. Nesse sentido, a operação pode ocorrer através de *drawback* suspensão, ou *drawback* isenção, envolvendo necessariamente o fabricante ou o intermediário que, por sua vez, pode mais de um estabelecimento, que, por conseguinte, promoverá a importação do insumo, a industrialização e o posterior fornecimento ao industrial que exportará o produto, sendo que este necessariamente deverá apresentar estabelecimento único. Por sua vez, o industrial exportador processará e exportará diretamente o produto resultante do processo, ou então, alternativamente, venderá a uma companhia *trading*. Por outro lado, o *drawback* interno ou verde-amarelo pretende a redução da carga tributária resultante da operação de fabricação do produto exportado. Portanto, essa modalidade de *drawback* permite a compra – no mercado interno nacional – com tratamento fiscal diferenciado – de insumos utilizados em produtos destinados à exportação, possibilitando maior competitividade ao produto fabricado com material nacional frente ao mercado internacional. Nesse sentido, conforme a legislação específica é permitida aos estabelecimentos industriais promoverem a saída, - com suspensão do IPI, de insumos de fabricação nacional a serem vendidos para estabelecimentos industriais, visando o consumo no processo de industrialização de produtos que serão exportados. RODRIGUES DO AMARAL, Antonio Carlos**. Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – Value Added Tax – VAT. Brasil – MERCOSUL – União Européia**. *Op.cit.*, p. 62-63.

[1214] Segundo Folloni, a base de cálculo do IPI devido na importação é o valor aduaneiro – base de cálculo do Imposto de Importação, acrescido ainda do montante devido a título de Importo de Importação. *"Em casos de reimportação, não haverá a primeira adição, porquanto, como vimos, não ocorre a incidência da norma tributária impositiva do Imposto de Importação. Há, ainda, a previsão da adição dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (art. 239 do Regulamento Aduaneiro) que, contudo, ensinam José Roberto Vieira e José Eduardo Soares de Melo, se encontra superada. As alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados vêm definidas na Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) que, a exemplo da TEC, segue a Nomenclatura Comum do Mercosul. Esta Tabela está prevista no art. 2º do Regulamento do IPI".* FOLLONI, André Parmo. *Op.cit.*, p. 131.

Muito se tem discutido a respeito de ser o ICMS um IVA ou não. Na doutrina brasileira, a divergência é salutar, e encontra posicionamentos favoráveis e contrários a essa identificação.

Para os autores que não identificam o ICMS como sendo um IVA, o fundamento basilar é a interpretação baseada em critérios exclusivamente jurídicos para a consideração do tributo. Entendem que a questão da implicação do ICMS como sendo um Imposto sobre o Valor Agregado somente tem razão de ser para considerações de natureza extrajurídica – econômica.

Para Roque Antônio Carrazza, o ICMS não é um IVA, pois o fato gerador do imposto é a saída de mercadoria do estabelecimento comercial, ao passo que sua base de cálculo é o valor total da operação, e não apenas parcela que no estabelecimento que promove a sua saída foi agregada ao valor que a mercadoria tinha quando entrou no mesmo. Portanto, para o autor:

> (...) imposto sobre o valor agregado carcteriza-se, nos patamares do Direito, por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em seqüência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. Não é o caso do ICMS, que grava o valor total da operação. Realmente, se a base de cálculo (que mede o fato jurídico tributário) do ICMS é o valor da operação (ou da prestação) realizada, resulta claro que este imposto não pode incidir sobre o valor acrescentado em relação à anterior (sob pena de ser descumprida a primordial função dimensionadora desta mesma base de cálculo).[1215]

Já para Misabel Derzi, o ICMS – juridicamente - tem como *"(...) hipótese a realização da operação de circulação de mercadorias ou a prestação de serviços, surgindo o débito do contribuinte para com o Estado, sobre o valor dessa operação. A base de cálculo é, pois, o valor total".*[1216]

No mesmo diapasão, José Roberto Vieira, para quem as similitudes do IVA frente aos impostos sobre o consumo "assemelhados" no Brasil, como o ISS, o ICMS e o IPI, bem como com o PIS e a COFINS, contribuições que assumem a estrutura de impostos sobre o valor acrescido, encerram-se no plano econômico, não se estendendo ao plano jurídico:

> O imposto sobre o valor agregado caracteriza-se juridicamente como tal por incidir efetivamente sobre a parcela acrescida, isto é, sobre a diferença

[1215] CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** *Op.cit*., p. 203.
[1216] DERZI, Misabel. **Notas**. *Op.cit.*, p. 454.

> positiva de valor que se verifica entre duas operações em seqüência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. Não é o caso do IPI, nem o do ICMS, que gravam o valor total da operação (...).[1217]

Ademais, pontua o autor que, *"(...) é verdade que, em face do Princípio da Não Cumulatividade, o ônus econômico sofrido pelo contribuinte do IVA europeu, está razoavelmente próximo daquele que é imposto a nós; contudo, uma medida comparativa de carga econômica decerto não pode ser tomada como argumento de classificação jurídica!"*.[1218] A exposição de José Roberto Vieira sintetiza muito bem a posição doutrinária que rechaça a identificação do IVA com os impostos não cumulativos brasileiros.

Na opinião desses supracitados autores o ICMS, o IPI, e as citadas contribuições, conforme uma interpretação exclusivamente jurídica, não seria um imposto sobre o valor agregado, por não considerar o valor agregado da operação, mas o valor total.

Por outro lado, sob o viés econômico, pode ser verificado que o ICMS é uma espécie de imposto sobre vendas que segue a sistemática da imposição sobre o valor agregado, assim como os demais impostos e "contribuições" citadas. [1219] Não é por

---

[1217] VIEIRA, José Roberto**. Imposto sobre Produtos Industrializados: Atualidade, Teoria e Prática**. *In:* Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. I Congresso Internacional de Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Centro de Convenções de Vitória - ES, 12-15 de agosto de 1998. Realização: Consultime – Instituto de Ensino Ordem dos Advogados do Brasil – OAB-ES. SINDIFISCAL, p. 519.

[1218] *Idem*, p. 519-520.

[1219] Nesse sentido, Gilberto Ulhôa Canto destacava, sobre o ICM*: "(...) 1.16. Entretanto, se é certo que o imposto não incide apenas sobre o valor agregado em cada percurso da mercadoria (ou da matéria-prima usada na sua produção) em determinado estabelecimento durante o seu ciclo econômico de produção e circulação, mas, pelo contrário, ele incide sobre o valor concreto da operação de que decorre a saída (neste se incluindo não apenas o valor agregado nessa etapa mas todo o valor antes gerado e mais o então agregado), não é menos exato que o sistema de pagamento do tributo que a Constituição e a legislação complementar aplicável impuseram aos Estados assegura a cada contribuinte o direito de somente desembolsar como imposto aquela parcela que corresponde ao acréscimo de valor resultante da sua participação no processo econômico. 2.17. A solução adotada leva ao mesmo resultado financeiro a que se teria chegado se o sistema preferido tivesse sido a declaração da base de cálculo do próprio ICM como o valor em cada operação de circulação fosse agregado ao que o produto (ou as matérias-primas usadas na sua obtenção) teria quando entrado no estabelecimento do contribuinte. Lembro-me de pelo menos dois motivos pelos quais os membros da Comissão Especial que elaboraram o anteprojeto de reforma constitucional tributária em 1965 consideraram o sistema adotado como mais próprio para o Brasil: i) à estrutura federativa do País tornaria difícil assegurar-se alguma uniformidade de administração do imposto nas operações interestaduais, se a base de cálculo se cingisse ao valor agregado em cada estágio do processo circulatório, (ii) um efeito relevante do sistema, que seria a facilitação do controle, pela continuidade entre os pagamentos de tributo feitos em cada etapa do processo de produção e circulação, estaria perdido se se admitisse que cada contribuinte fosse responsável apenas pelo débito relativo ao valor por ele agregado, desinteressando-se de controlar o efetivo débito do imposto quando da entrada da mercadoria ou da matéria-prima no seu estabelecimento"*. CANTO, Gilberto de Ulhôa. **ICM – Não-cumulatividade – Abatimento constitucional**. Revista de Direito Tributário, n. 29-30, p. 202-203.

outro motivo que Sacha Calmon Navarro Coelho afirma que, juridicamente o ICMS é imposto não-cumulativo, e economicamente, em sentido amplo, é um imposto sobre o valor acrescido.

Sobre o princípio da não-cumulatividade, Sacha Calmon Navarro Coêlho contextualiza:

> No Brasil, o primeiro tributo a adotar a não-cumulatividade foi o Imposto de Consumo, antecessor do atual IPI (Leis nº 297.1956 e 4502.1964, art.25), como já registrado. Era princípio infraconstitucional. O princípio da não-cumulatividade – o qual só faz sentido se a tributação recair sobre o valor agregado – torna-se princípio constitucional na Constituição de 18 de setembro de 1946, em razão da Emenda Constitucional n.º 18, de 01.12.1065, alcançando já agora o IPI federal e o ICM estadual. O princípio manteve-se intacto na evolução constitucional posterior. Na CF.1967, ART. 22, v, § 4º (IPI), e art. 24, II, § 5º (ICM). A Emenda nº 1, também chamada de Constituição emendada de 17.10.1969, manteve o princípio para o IPI no art. 21, V, § 3º, e para o ICM no art. 23, II. A Constituição de 1988, igualmente, realça o princípio da não-cumulatividade em relação a ambos os impostos, uma vez que são, como já enfatizamos, partícipes da grande família dos impostos sobre valores adicionados, embora ostente traços fisionômicos próprios e inconfundíveis. Reza a CF.1988, em relação ao IPI e ao ICMS, respectivamente: "Art. 153. (...) (...)§3º O imposto previsto no inciso IV: I – (...) II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...)" "Art. 155. (...) (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (...).[1220]

[1220] Complementando as ponderações sobre a aplicação do princípio da não-cumulatividade no sistema brasileiro, em especial ao ICMS, vejamos as considerações de Sacha Calmon Navarro Coêlho: *" (...) A Constituição de 1988 inovou em relação à de 1988, em relação à de 1967. O art. 23, II, da Emenda Constitucional nº. 1.1969 dizia que o imposto era não-cumulativo nos termos do disposto em lei complementar. O Decreto-Lei n. 406.1968, lei complementar ratione materiae, adotou o crédito físico, pois se no art. 3º dispunha que o ICM era não-cumulativo, abatendo-se em cada operação o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro estado, já no § 3º do mesmo artigo estabelecia o não-estorno de mercadorias adquiridas para utilização como matéria-prima, material secundário e embalagem, indicando na via do estorno que o direito de crédito era restrito. A jurisprudência fixou-se, então, no entendimento de que o sistema de compensação era o do crédito físico, ou seja, somente propiciavam crédito a compensar nas operações subseqüentes as mercadorias destinadas à revenda ou materiais-insumos que se integrassem fisicamente ao produto resultante (output) ou que, ao menos, se consumissem integralmente durante o processo de industrialização. Na Constituição de 1988 houve uma mutação profunda, equiparável à do ISS, que veremos em seguida quando estudarmos os impostos municipais. A constituição não delegou à lei complementar estatuir o perfil da não-cumulatividade; a ela apenas conferiu o disciplinamento adjetivo do regime de compensação do ICMS. O art. 155, § 2º, I, prescreve que o ICMS "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal". Assim como contribuintes de fato do ICMS (aquisição de bens para uso ou consumo e bens do ativo fixo), autoriza o adquirente e o tomador de serviços, na qualidade de contribuintes sem qualquer distinção, e deduzi-los de suas operações tributadas, pois tudo é custo operacional, como exatamente ocorre com os IVAS europeus e latino-americanos. Exatamente por isso a Lei Complementar n. 87.1996 consagrou explicitamente o direito de crédito na aquisição de energia elétrica, bens de uso e consumo e bem do ativo fixo (crédito financeiro). Como a Constituição não delegou ao legislador complementar erigir o princípio da não-cumulatividade, como em 67 e 69, se o crédito fosse físico na Constituição, a Lei Complementar seria inconstitucional.*

Ademais, sobre o ICMS, Sacha Calmon Navarro Coêlho, contrariamente à doutrina de Roque Antônio Carrazza, opina que:

> O imposto incide sobre operações relativas a: a) circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (excluídos os municipais sujeitos ao ISS e os internacionais, imunes e isentos); c) prestação de serviços de comunicações. Não são três impostos, mas um só, sobre a circulação de mercadorias e serviços específicos, pois a não-cumulatividade os interliga. Somente o transporte de pessoas pode se constituir em imposto diverso. O IVA na Europa abrange os serviços de profissionais liberais e construção civil. A doutrina jamais chegou a predicar que o IVA é imíade de impostos.[1221]

Em nossa opinião, sob o ponto de vista exclusivamente jurídico, o ICMS pode ser considerado como um imposto não-cumulativo, como informa o ordenamento jurídico brasileiro. Por outro lado, sob a análise econômica, o ICMS é – sem sombra de dúvida – uma modalidade do IVA, com contornos próprios. O ICMS apresenta – economicamente, a seguinte classificação: imposto sobre o valor agregado, de técnica de subtração que segue o sistema créditos x débitos, ou imposto sobre imposto, bastante usual nos impostos que seguem essa sistemática, apresentando-se enquanto tipo-consumo. Sua amplitude horizontal é generalizada para a operação de mercadorias, e limitada para a prestação de serviços.

Por outro lado, a doutrina econômica tem desconsiderado o IPI como um imposto efetivamente sobre o valor agregado, cujo principal argumento é o de apresentar uma amplitude horizontal mais limitada que os impostos gerais sobre o consumo e, portanto, deveria ser considerado como imposto específico, ou *accise*. Porém, verificamos que o IPI apresenta grande amplitude material, maior que todos os seus "assemelhados" nos ordenamentos jurídicos estrangeiros. Nesse aspecto, acreditamos que análogo raciocínio feito ao ICMS poderia ser estendido ao IPI, por se tratar de um imposto seletivo "*sui generis*", com larga amplitude horizontal e, com o mais importante: apresenta o sistema de dedução "débito x crédito" – pelo menos teoricamente - idêntico ao ICMS, com modalidade "tipo consumo". Análogo raciocínio

---

Porque sempre foi financeiro, a Lei Complementar a ela se conformou, integrando-a harmoniosamente, superando o malsinado Convênio nº 66.1988, que, curiosamente, temporariamente, maliciosamente, regulou o ICMS, pro domo sua, isto é, em favor dos estados que deviam suportar (...)" NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 8º Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 559-560.

[1221] *Idem*, p. 558-559.

poderia ser feito ao PIS-PASEP e à COFINS, que apresentam semelhantes peculiaridades. Lembramos que o ICMS poderia ser considerado também como um imposto específico – no que diz respeito às prestações de serviços -, e nem por isso perderia a sua característica de IVA. O problema, em nossa opinião, é o superficial campo de delimitação concedido pela classificação quanto à extensão do campo material dos impostos, pois ainda não conseguimos vislumbrar um limite exato para a idenficação entre uma e outra espécie de imposto sobre o consumo. Acreditamos, portanto, que o referido critério de classificação talvez devesse ser "temperado", para possibilitar a inclusão de impostos como o IPI, que efetivamente apresenta semelhanças ao IVA. Portanto, parece-nos que, economicamente falando, a identificação do IPI entre a espécie "imposto específico" e a espécie "imposto geral" merece maiores digressões por parte da doutrina econômica, sem dúvida alguma.

IX - SÍNTESE COMPARATIVA: IVA PARAGUAIO, URUGUAIO E ARGENTINO, E IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO BRASILEIRO – IPI, ICMS E ISS.

9.1. Considerações Preliminares

Após analisarmos – juridicamente e economicamente – ainda que de maneira sucinta e superficial – os impostos gerais sobre o consumo que seguem a sistemática do IVA no Paraguai, Uruguai e Argentina, bem como alguns dos impostos cuja materialidade supre a atuação do IVA no Brasil – ICMS, ISS e IP[1222] -, elaboramos uma breve síntese desses tributos.

Devemos destacar que as primeiras tabelas refletem a análise de diversas doutrinas e legislações, e por esse motivo, cada imposto apresenta suas próprias peculiaridades, pois a doutrina e os enunciados legais variam conforme cada ordenamento jurídico. Procuramos manter a fidelidade com as concepções elaboradas pela doutrina relativa a cada ordenamento jurídico e, por esse motivo, ainda que os impostos sobre o consumo sejam economicamente semelhantes, poderão apresentar

[1222] Reconhecemos que as contribuições sociais, como o PIS-PASEP e a COFINS, assumem a estrutura de impostos sobre o consumo que seguem – em algumas situações – a sistemática de um imposto sobre o valor agregado. No entanto, optamos por não incluí-las na análise jurídico-comparativa por opção investigativa, pois pretendemos apresentar apenas alguns dos impostos que apresentam conexão com o IVA no Brasil, visando demonstrar a pertinência da questão no sistema tributário brasileiro, mas ao mesmo tempo, limitando a amplitude da investigação desses impostos.

algumas variações conceituais quando analisadas sob uma perspectiva jurídico-dogmática. Por esse motivo as variações interpretativas existentes em cada imposto variação conforme os enunciados legislativos e o produto da interpretação da ciência do direito tributário de cada ordenamento. Portanto, mantivemos as noções jurídicas básicas de cada imposto – pois o objetivo é analisar as perspectivas de cada imposto sem aplicar correções doutrinárias, objetivo que fugiria à proposta desse trabalho.

Por exemplo, quando a legislação argentina menciona a transmissão onerosa de bens, refere-se ao termo "venda", ao passo que no Paraguai se utiliza o termo "alienação", e, por sua vez, no Uruguai o termo "circulação de bens". No Brasil, também se utiliza a expressão "circulação" [1223]. Em nossa opinião, todas as expressões dão possibilidade de ampla diversidade interpretativa e, por esse motivo, o que economicamente pode ser considerado como igualitário, equânime, semelhante, do ponto de vista jurídico, pode existir interpretações distintas a partir de diferentes enunciados legislativos, que poderão ser variáveis tanto com relação ao significado lingüístico de tais palavras, como também à maior ou menor adoção de critérios jurídicos pela doutrina nacional, assim como pela própria jurisprudência interna, dentre outros fatores, e, portanto, o produto dessa diferenciação jurídica pode ocasionar diferentes noções jurídico-doutrinárias.

Devemos destacar que não abordamos todos os impostos que podem ser inseridos na tipologia dos impostos sobre o consumo.

Por exemplo, na Argentina, existe um imposto geral sobre o consumo – denominado de Imposto sobre as receitas brutas, ou *Turnover*, plurifásico e cumulativo[1224] – e de competência das províncias, que se assemelha ao ICMS muito embora apresente a expressa cumulatividade como característica diferenciadora, bem como a expressa não tributação quanto à importação de bens, peculiaridade deixada ao cargo do IVA. Já quanto aos impostos específicos sobre o consumo, decidimos expor apenas o IPI, apesar de existirem na Argentina os impostos seletivos, de competência provincial sobre determinados produtos, e com uma lista de produtos tributáveis com

[1223]Essa observação foi feita pela Comissão de Aspectos Tributários. COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS. ***Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo en el MERCOSUR***.Op.cit., p. 226.

[1224]Incide sobre toda operação onerosa realizada em caráter habitual. Tributam a importação de bens, ao passo de que não tributam as exportações, muito embora não haja recuperação do imposto pago pelo exportador nas suas compras. Suas alíquotas geralmente são variáveis conforme a atividade de 0% a 4%. Ademais, o imposto é aplicado sobre o total das receitas brutas da empresa durante o período, não existindo possibilidade de dedução do imposto pago nas compras. É o efeito "cascata". *CANO, Hugo González.* **A Situação Atual da Tributação nos países membros do MERCOSUL.** *Op.cit.*, p. 291.

menor amplitude em face do IPI. Também, não nos dedicamos a uma abordagem sobre as contribuições sociais – que na realidade assumem a estrutura de impostos sobre o consumo com expressa não-cumulatividade – como o PIS-PASEP e a COFINS.

Na Argentina temos o Imposto Interno sobre Certos Bens - ou "*Impuesto Interno"*, que é um imposto monofásico aplicado no nível da produção ou importação dos bens gravados. Em alguns bens pode ocorrer a técnica da não-cumulatividade[1225].

Já no Uruguai e Paraguai, temos dois impostos bastante semelhantes: o Imposto Seletivo sobre o Consumo – Paraguai[1226]; Imposto Específico Interno sobre Certos Bens (IMESI) – Uruguai[1227]. Os supracitados impostos são monofásicos e aplicados no nível do produtor ou importador dos bens gravados. Por outro lado, o IPI, apesar de ser classificado como um imposto específico sobre o consumo por boa parte da doutrina, mantém características que o aproximam de um IVA. Por esse motivo, como já destacamos, entendemos que a classificação do IPI como sendo um imposto específico sobre o consumo merece maiores aprofundamentos, pela sua larga diferenciação entre os demais impostos específicos sobre o consumo vislumbrados nos demais ordenamentos jurídicos estrangeiros. Não incluí-lo na classificação dos impostos sobre o valor agregado unicamente pela menor amplitude material, parece um desacerto da doutrina. Por outro lado, incluí-lo pelo fato de utilizar a técnica do não-cumulatividade, que se expressa economicamente como uma das várias técnicas do valor agregado, parece ser a melhor opção, em nossa opinião.

Muito embora a doutrina tenha se manifestado por concordar com as maiores semelhanças entre o IVA paraguaio, uruguaio e argentino, frente ao ICMS brasileiro, fato que fez com que a maioria dos autores excluíssem da análise comparativa o IPI –

[1225]Segundo a legislação argentina, tributa a primeira transferência a qualquer título do bem gravado e das importações. Geralmente tributa fumos, álcoois, bebidas alcoólicas, combustíveis, cerveja, bebidas gasosas, equipamentos de fotografia, áudio, automóveis, seguros, etc. Incide sobre importação de bens e não tributa as exportações. Suas alíquotas variam entre 4% e 166%. E sua base de cálculo é – economicamente – o preço líquido excluído do IVA nas vendas e nas importações 150% do preço mais tributos sobre a importação. *CANO, Hugo González.* **A Situação Atual da Tributação nos países membros do MERCOSUL.** *Op.cit*., p. 295.

[1226]Incide sobre a importação e a primeira alienação e a qualquer título dos bens gravados. As importações são tributadas e as exportações são isentas. Dentre os principais produtos tributados estão os fumos, bebidas gasosas, cerveja, bebidas alcoólicas, álcool, combustíveis, etc. Alíquotas variáveis entre 8% e 50%. Sua base de cálculo é o preço de venda na fábrica excluído o IVA. Em importações: valor aduaneiro mais impostos de importação. *Idem.*

[1227]Tributa a primeira alienação a qualquer título do bem gravado. Fumos, álcoois, bebidas alcoólicas, combustíveis, cerveja, vinhos, cosméticos e artigos de perfumaria, energia elétrica, bebidas gasosas, equipamentos de fotografia, áudio, equipamentos automotores, motocicletas, lubrificantes, combustíveis, etc. Importações são tributadas pelo imposto apenas no caso de importação por não contribuintes. Exportações são isentas do tributo. Alíquotas variáveis entre 5% e 102%. A base de cálculo é o preço real da operação ou valores presumidos fixados pela administração tributária. *Ibidem.*

considerado como um imposto seletivo sobre o consumo por incidir sobre um número limitado de bens -, e o ISS – considerado um imposto geral sobre o consumo incidente apenas sobre a prestação de serviços -, preferimos incluí-los na síntese, pelo motivo de que a maioria das propostas de alteração do sistema tributário brasileiro – decidindo instituir um IVA que se assemelhe mais à estrutura européia e latino-americana – inclui modificações no IPI e no ISS. Por esse motivo, optamos por destacar também – resumidamente – algumas características dos dois impostos.

Também inserimos elementos econômico-financeiros nessa sinopse, aliados às características jurídicas de cada um dos impostos. Fizemo-lo por causa da importância que esses elementos detêm para os processos de harmonização fiscal do instituto do IVA para qualquer bloco econômico.

Nossa análise foi baseada na pesquisa – sucinta – da legislação estrangeira, e brasileira, como pudemos observar – e nos estudos comparados de alguns doutrinadores latino-americanos, como Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, *Hugo González Cano*, *Alberto Barreix* e *Luiz Villela*, e do próprio *Informe* elaborado pela Comissão de Aspectos Tributários, naturalmente, com as atualizações pertinentes.[1228]

9.2. – SÍNTESE COMPARATIVA.

TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

ICMS
Competência Tributária: Estados e Distrito Federal
Critério material
Operações relativas à circulação de mercadorias, à prestação onerosa de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e sobre serviços de comunicação, bem como

[1228]AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Tributação no Mercosul.** *Op.cit*.,p.485; CANO, Hugo González. ***Informe sobre la situación Actual de la Tributación en los Países Miembros del Mercosul. (Argentina, Brasil, Paraguai y Uruguai)***. *Op.cit*., p. 20 e ss; *VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto.* ***Tributación en el MERCOSUR y Posibilidades de Coordinación.*** *Op.cit., p. 17;* COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS. ***Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo en el MERCOSUR****.. Op.cit., p. 227 e ss, etc.*

sobre a produção, a importação, a circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica, como a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.
Critério Espacial
Local em que se dá a venda da mercadoria, a importação do produto ou a prestação daqueles serviços especificados e não listados como objeto do ISS. Como imposto de competência estadual, essa característica se manifesta no território do Estado ou do Distrito Federal.
Critério Temporal
Momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para estabelecimento do mesmo titular (há controvérsia presente na questão da interpretação jurídica da circulação); prestação de serviços: momento no qual a prestação é realizada.
Critério Pessoal
Sujeitos ativos: os Estados-membros e o Distrito Federal
Sujeito passivo: contribuinte - toda pessoa física ou jurídica – que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços relacionados à hipótese de incidência do mesmo, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Vide o enunciado do artigo 4º da LC 87/96 que prevê algumas situações que autorizam o contribuinte sem habitualidade. O § 7º no art. 150, dispõe sobre a substituição tributária "para frente".
Bases de cálculo
Valor da operação ou do serviço, incluídos os encargos financeiros nos pagamentos a prazo, o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, os descontos concedidos sob condição e o frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou à sua conta e ordem, e seja cobrado em separado, observadas as características da legislação de cada Estado-membro. O ICMS integra sua própria base de cálculo, no que se conhece pela técnica de "cálculo por dentro".
Alíquotas

Operações internas: a) alíquota básica para operações internas - produtos e serviços: 17%. Esta alíquota é seletiva em função da essencialidade do produto e chega a 25% para determinados bens. Com relação ao destino, as alíquotas variam entre 7% (maioria das regiões); 12% (Sudeste/Sul); e 13% (exterior).
Amplitude Horizontal do ICMS – base econômica: Generalizada sobre bens e apenas sobre serviços de determinados transportes e comunicações.
Amplitude Vertical do IVA: Plurifásico. Desde o início da cadeia produtiva até o consumidor final.
Princípio – origem ou destino:
Princípio do destino: para o comércio internacional.
Sistema misto – origem-destino: para operações interestaduais.
Não Cumulatividade:
Sistema crédito versus débito: o montante do ICMS recolhido em cada operação mercantil ou prestação de serviço em que incida transforma-se em crédito fiscal, crédito este a ser deduzido posteriormente do montante do imposto a pagar, resultante da prática de novas operações a ele vinculadas.
Método de determinação do imposto devido: O imposto a pagar surge quando se abate o total dos débitos oriundos de vendas do período dos créditos sobre compras ou importações
Tratamento dos bens de capital: Os créditos sobre a compra de maquinarias são deduzidos, desde a LC 16 de 1996.
Imunidades
O artigo 150, IV da CF prevê imunidades tributárias relativas ao ICMS. O ICMS também imuniza operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados, definidos em lei complementar, conforme predispõe o art. 155, §2º, X, a, da CF. A importação é tributada pelo ICMS.

IPI
Competência Tributária: União Federal.
Critério Material
O IPI incide sobre operações cujo objeto seja produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações previstas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).
Critério temporal
Saída do respectivo estabelecimento industrial, no caso das operações com produtos industrializados nacionais, e o respectivo desembaraço aduaneiro, na situação de reimportação.
Critério Espacial
Adotando o princípio da territorialidade, o IPI é imposto de competência federal, configurando-se em qualquer lugar do país.
Operações com produtos industrializados: ocorre quando o produto industrializado deixar o estabelecimento industrial
Já no caso das reimportações: desembaraço aduaneiro.
Princípio – origem ou destino: Exportação – Princípio do Destino.
Critério Pessoal
O **sujeito ativo**: União
O **sujeito passivo**, definido pelo artigo 34 da lei 4502/64, será *"toda pessoa natural ou jurídica de direito público ou privado que, por sujeição direta ou por substituição, seja obrigada ao pagamento do tributo"*. Contribuintes: industrial e equiparados e o importador. Vide o artigo 35, II, que trata da substituição passiva do transportador.
Critério quantitativo

Base de Cálculo:
Operações realizadas com produtos industrializados: valor da operação na qual decorre a saída do estabelecimento
Operações de reimportação: o valor aduaneiro, conforme previsão do GATT.
Alíquota
Previstas na Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Alíquota geral de 30%, mas valores variáveis entre 0% e 365,63%.
Amplitude Horizontal do IPI – base econômica: incidente apenas sobre certos produtos previstos na tabela do IPI.
Amplitude Vertical do IVA: Plurifásico não acumulativo - Tipo IVA, porém aplicado unicamente sobre as importações e transferências de alguns bens industrializados.
Não-cumulatividade:
O IPI é não-cumulativo, conforme o artigo 49, CTN.
Seletividade
Seletivo em função da essencialidade do produto.
Imunidades tributárias:
Imunidade para produtos destinados ao exterior e outras circunstâncias previstas no artigo 150 da CF
Isenções
Os artigos 7º, 8º e 9º da Lei 4502/64 prescrevem as hipóteses de isenção previstas para o IPI.

O ISS brasileiro.
Competência Tributária: Municípios.

Critério material:
Critério Material da hipótese de incidência do ISS é a efetiva prestação de serviços a terceiros, serviços estes que não estejam compreendidos pelo ICMS, descritos expressamente por LC e remunerados.
Critério Espacial:
Local da prestação de serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local. O artigo 3º da LC 116/2003 traz uma série de locais em que se reputam ocorridos os fatos tributários.
Princípio – origem ou destino: Exportação – Princípio do Destino.
Critério Temporal:
Momento da efetiva prestação de serviço – ou o exato momento da extinção do dever contratual de prestar serviços ou na consumação da prestação.
Critério Pessoal
Sujeito Ativo: Município
Sujeito Passivo: prestador de serviços. Há a possibilidade de fixar hipóteses de responsabilidade tributária.
Critério Quantitativo
Base de Cálculo: preço ou valor do serviço.
Alíquotas: Cabe à LC fixar as alíquotas máximas do ISS. Alíquota geral entre 5% e 10%.
Isenção
O artigo 2º da LC 116/2003 prevê as hipóteses de isenção do tributo.
Imunidades
a) serviços das demais pessoas políticas (imunidade recíproca); b) serviços relacionados a templos de qualquer culto; c) serviços relacionados aos partidos

políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores, às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, e relativas a operações atinentes a suas finalidades essenciais; d) serviços relacionados a livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão.
Cumulatividade
O ISS é expressamente cumulativo.
Método de cálculo para determinação do imposto: Aplicação sobre o preço do serviço. Apenas em alguns casos se admite a dedução do imposto tributado a fornecedores.
Classificação quanto à incidência vertical
Monofásico
Classificação quanto à Amplitude Horizontal: Generalizada sobre serviços – descritos em tabela.

IVA NA ARGENTINA
Competência Tributária: Governo Central.
Modalidade do IVA: Tipo Consumo
Critério Material
1) Venda de coisas móveis situadas ou colocadas no país: sempre que essas vendas sejam efetuadas por sujeitos que a lei menciona; **2)** obras, locações e prestações de serviços; **3)** importações definitivas de coisas móveis.
Critério Pessoal
Sujeito ativo diz-se que este é o Estado Federal - órgão central.
Sujeito passivo: aqueles que exercem habitualmente operações onerosas de circulação

de bens ou mercadorias e prestação de serviços, embora haja a possibilidade de tributação de outros sujeitos passivos, sendo sujeitas ao imposto tanto pessoas jurídicas como físicas.
Critério Espacial
O sistema jurídico tributário argentino adota o princípio da territorialidade para a consideração das operações tributáveis em matéria de IVA e o critério espacial é o local onde se dá a venda do produto, a realização da obra, a locação ou a prestação de serviços, ou a internação do produto.
Critério Temporal
a) operação de venda de bem móvel: momento da entrega do bem ou com a emissão da fatura respectiva do ato equivalente e que for anterior; **b) para energia elétrica, água ou gás** – regulado por medidor: é o momento que se produz o vencimento do prazo fixado para pagamento do preço ou, ainda, no momento da percepção total ou parcial, que tenha sido anterior; **c) comercialização de produtos primários e atividades extrativas:** a fixação do preço se dá posteriormente à entrega do produto, e o fato gerador se aperfeiçoa na oportunidade da determinação do preço; **d) prestações de serviços e locação de obras e serviços:** configura-se o fato jurídico tributário no momento do término da prestação, ou no momento em que se percebe total ou parcialmente o preço.
Critério Quantitativo
Alíquota: normal será de 21% sobre a **base de cálculo**, e 27 % para energia elétrica, água e gás. Faculta-se ao Poder Executivo reduzir em 25% essas alíquotas. Há a previsão de alíquotas de 50% para determinadas situações.
Base de cálculo: é o preço líquido do produto ou serviços, que estejam constantes da fatura ou documento equivalente, conforme o constume da praça, incluindo-se reajustes, juros e encargos financeiros em pagamentos a prazo. Para as importações, a base de cálculo é o valor da mesma acrescida do imposto de importação.
Amplitude Horizontal do IVA – base econômica: Generalizada sobre bens e serviços.

Classificação quanto à incidência vertical: Plurifásico – do início da cadeia produtiva até o consumo.
Isenções
Há também o regime de isenções para exportação de bens e serviços previstos legalmente.
Princípio do Destino ou Origem
Princípio da Tributação no país do destino para exportações.
Não Cumulatividade
O valor a ser pago pelo tributo surgirá da diferença entre o débito e crédito fiscal. O valor a ser tributado – débito – é subtraído pelo valor do crédito fiscal concedido ao montante do imposto, que os provedores faturam sobre o contribuinte.
Método de determinação do imposto devido: O imposto a pagar surge quando se abate o total dos débitos oriundos de vendas do período dos créditos sobre compras ou importações.
Tratamento dos bens de capital. Os créditos sobre a compra de maquinaria são deduzidos.

IVA NO URUGUAI
Competência Tributária: Órgão Central – ou Nacional.
Modalidade do IVA: Tipo Consumo
Critério Material
Operação que acarreta a circulação interna – nacional - de bem; prestações de serviços dentro do território nacional; importação definitiva de bens.
Critério Subjetivo
Sujeito ativo: Governo Central – ou Nacional.
Sujeito passivo: contribuintes: a) os que realizem atos gravados no exercício das

atividades abarcadas pelo Imposto de Renda da Indústria e Comércio; b) aqueles que recebem retribuições por serviços pessoais; c) os entes autônomos e serviços descentralizados que integrem o domínio industrial e comercial do Estado, sendo que a lei faculta ao Poder Executivo a possibilidade de fixar a data a partir do qual serão tributados, assim como para determinar quais entidades tributem o gravame; c) os que introduzem bens gravados no país e não se encontrem compreendidos nos dispositivos anteriores; d) as administrações municipais, no que concerne às atividades de natureza privada - com exceção de circulação de bens e prestação de serviços realizados diretamente no consumo, e que tenham por objeto a redução de preços de artigos e serviços de primeira necessidade; e) as associações e fundações, pelas suas atividades tributadas; f) os contribuintes do Imposto de Rendas Agropecuárias; g) as cooperativas de crédito e poupança.
Critério Quantitativo
Base de cálculo: é o valor da contraprestação pela entrega da coisa ou o valor da prestação de serviço, ou o preço do bem importado, incluindo – em todos os casos, o valor do montante de outros gravames que afetem a operação.
Alíquotas: variam entre 14% e 23%.
Amplitude Horizontal do IVA – base econômica: Generalizada sobre bens e serviços.
Classificação quanto à incidência vertical: Plurifásico, com incidência em todas as etapas da produção.
Não Cumulatividade
O valor a ser pago é liquidado a partir do total dos impostos faturados deduzindo-se o imposto correspondente ao valor das compras de bens e serviços adquiridos pelo próprio sujeito passivo.
Método de determinação do imposto devido: O imposto a pagar surge quando se abate o total dos débitos oriundos de vendas do período dos créditos sobre compras ou importações.
Tratamento dos bens de capital: Os créditos sobre a compra de maquinarias são

deduzidos.
Isenção
Não incide sobre exportações de bens e serviços, sendo garantido o direito à dedução do imposto correspondente aos bens e serviços que integrem direta ou indiretamente o custo do produto exportado. Muito embora a isenção sobre exportações não seja geral.
Critério Temporal
Momento da execução do contrato de entrega de bens; b) momento da consumação da prestação de serviços; c) momento da entrada definitiva do bem – despacho aduaneiro.
Critério Espacial
Prevê o princípio da territorialidade na entrega de bens e prestação de serviços, bem como na importação de bens. Outorga-se ao Poder Executivo a determinação de quais as operações que serão compreendidas no conceito de exportação de serviços.
Prestação de serviços: A lei uruguaia não estabelece o lugar em que se deva considerar prestado o serviço, apesar de seguir o princípio da fonte. Nesse contexto, quando a prestação de serviço acarrete o arrendamento ou a cessão de uso de um direito, deve ser considerado como critério espacial o lugar onde o bem está situando e onde o direito será utilizado economicamente. Já no caso de a prestação de serviço implicar em desenvolvimento de uma atividade feita ou em relação com o beneficiário, deve considerar-se prestado no lugar em que a mesma se desenvolveu. Quanto aos juros: no lugar em que o prestador coloque seu capital. Quanto aos benefícios pela cessão de uso de marcas, patentes e similares, e seus acessórios: no lugar em que se utilizam ou exploram honorários por assistência técnica; o lugar em que o assessor desenvolve sua atividade.
Operações de venda de bens móveis: local onde ocorreu a venda do produto
Importação de bens: local da entrada do bem: normalmente, o desembaraço aduaneiro.
Não Incidência
a) na circulação de bens: não incide sobre a venda de frutas, verduras e produtos de horta em estado natural; moeda estrangeira, metais preciosos em lingote; bens imóveis, cessões de crédito; tabaco, cigarros e cigarrilhas, combustíveis e derivados do petróleo,

leite; livros, revistas, exceto de material pornográfico; **b) para prestação de serviços:** relativos às operações bancárias realizadas por Bancos, Casas Bancárias, Cooperativas de Crédito e Desenvolvimento - com exceções expressamente previstas; comissões derivadas da intermediação da compra e venda de valores públicos, remuneração de atividades culturais desenvolvidas por artistas residentes no país; **c) importação definitiva de bens**: importações que abarcam petróleo "cru" - bruto; os bens cuja venda tenha sido exonerada conforme a disposição legal.
Não Cumulatividade
No sistema uruguaio o IVA é liquidado pelo sistema de subtração, sobre base financeira, através de dedução pelo procedimento de imposto contra imposto, em procedimento análogo ao IVA argentino.
Princípio do Destino ou Origem
O IVA uruguaio segue o princípio do destino no comércio internacional
Importação: tributada pelo IVA
Exportação: a) De bens: não são tributados. Compensa-se ou devolve-se o IVA tributado a fornecedores ou pago na importação. b) De serviços: não se tributam os fretes internacionais, a construção civil, a reparação, limpeza e abastecimento de navios e aos serviços prestados a Zona Franca, o que gera o direito à devolução do IVA tributado a fornecedores e na importação.

IVA NO PARAGUAI
Competência Tributária: Órgão Central – ou Nacional.
Modalidade do IVA: Tipo Consumo
Critério Material
a) alienação de bens; b) importação de bens – embora a lei não diga expressamente, refere-se à importação de bens móveis; c) prestação de serviços, excluídos os de caráter

pessoal que se prestem em relação de dependência.
Tributação nas exportações
O IVA é aplicado aos exportadores. Estes poderão recuperar o crédito fiscal correspondente aos bens ou serviços que sejam afetados direta ou indiretamente nas operações tributáveis.
Critério Subjetivo
Sujeitos passivos: o comerciante, o industrial e importador - pessoas físicas e jurídicas - e prestador de serviços em geral.
Sujeito Ativo: a União.
Critério Quantitativo
Alíquota: geral - 10%. Poder Executivo pode estabelecer para cada caso a alíquota aplicável, que poderá ser superior à fixada no atual imposto. A alíquota de 10% contempla os entes autárquicos, empresas públicas, entidades descentralizadas e sociedades de economia mista que exerçam atividades comerciais, industriais ou de serviço.
Base de Cálculo: nas operações a título oneroso, a base de cálculo corresponderá ao preço líquido do produto ou do serviço. Para determinar a base de cálculo será feita a dedução do valor correspondente às bonificações ou aos descontos vigentes dentro do mercado interno – verificado na fatura ou em outros documentos. Já para o caso do uso ou consumo pessoal, adjudicação e operações a título gratuito sem preço determinado, a lei uruguaia destaca que o montante tributável será apurado com base no preço normal de venda no próprio mercado interno paraguaio.
Amplitude Horizontal da Base Econômica: Generalizada sobre bens e serviços
Critério Temporal:
a) Com a alienação de bens móveis: através da entrega do bem, com a emissão da fatura ou ato equivalente, no caso de consumo de bens, no momento da retirada dos bens, o que for anterior; **b)** para a importação: no momento da abertura do registro de entrada dos bens na Aduana; **c)** na prestação de serviços: emissão da fatura

correspondente, percepção do valor total ou de um pagamento parcial do serviço a prestar; ao vencimento do prazo previsto para o pagamento, com a finalização do serviço prestado. No caso dos serviços públicos, o critério temporal se estabelece quando se produz o vencimento do prazo para o pagamento do preço fixado.
Critério Espacial
Corresponde ao estabelecimento comercial ou alfandegado, ou seja, aquele local onde ocorre a venda ou a internação do produto, ou a prestação do serviço.
Alíquota zero
A exportação no Paraguai não é tributada - alíquota zero.
Isenções
a) alienações de: produtos agropecuários em estado natural; moeda estrangeira; bens imóveis; bilhetes, boletos e demais documentos relacionados a jogos e apostas; combustíveis derivados de petróleo, etc. Ainda, estão isentas as prestações de serviços relacionadas a operações com valores públicos e privados; arrendamento de imóveis; atividade de intermediação financeira, etc.
Princípio do Destino ou Origem.
O IVA paraguaio optou pelo princípio da tributação no destino, e por isso a exportação possui o sistema de “alíquota zero”.
Não Cumulatividade
Aplica-se o sistema créditos-débitos fiscais, mensalmente, situação estendida aos exportadores. O IVA paraguaio é caracteristicamente não-cumulativo, pois o artigo 86 prevê expressamente que o sistema de liquidação. É liquidado mensalmente, sendo determinado pela técnica de subtração do débito fiscal frente ao crédito fiscal – sistema de “créditos x débitos”. A regra geral é a “não recuperação do tributo”, e a obrigação de utilizá-lo nas sucessivas compensações, acumulando créditos emergentes mês a mês, não obstante existirem algumas exceções, expressamente previstas em lei.
Método de determinação do imposto devido: O imposto a pagar surge quando se abate o total dos débitos oriundos de vendas do período dos créditos sobre compras ou

importações.
Tratamento dos bens de capital: Os créditos sobre a compra de maquinarias são deduzidos.
Importação: tributadas pelo IVA
Exportação: de bens: não são tributáveis. Compensa-se ou devolve-se o imposto sobre compras. b) De serviços: não são tributados os fretes para o exterior.

Após realizarmos uma breve análise sobre a estrutura econômica geral do IVA, procuramos trazer os principais elementos jurídicos dos IVAs paraguaio, uruguaio e argentino, bem como os principais impostos incidentes sobre o consumo Brasil – IPI, ICMS e ISS. Apesar de dedicarmos boa parte dessa análise a descrever sucintamente alguns dos principais elementos jurídicos de cada tributo, também inserimos alguns elementos econômicos, pois essa análise necessita de uma aproximação nessa área do saber.

Após a elaboração de uma brevíssima síntese com as principais características de cada tributo, objetivando juntar elementos que nos auxiliem para o capítulo derradeiro, seguiremos para o tópico que antecede nossas considerações finais. Nesse sentido, procuraremos juntar os elementos principais de cada capítulo para demonstrar a pertinência de uma Política Fiscal direcionada à Harmonização desses impostos que seguem a sistemática IVA, tanto no plano nacional, como no plano regional, como por exemplo, o MERCOSUL. Essa busca pode ser considerada – em nossa interpretação – como uma manifestação favorável à sustentabilidade em nível de tributação, o que pode ser viabilizado pela Política Fiscal direcionada especificamente a essas finalidades.

Vejamos agora uma breve síntese das propostas de Reforma da Tributação sobre o consumo no Brasil, após a entrada em vigor da CF de 1988.

X - SÍNTESE DAS TENTATIVAS DE REFORMAS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.

10.1. Contextualização Preliminar.

No Brasil foi estudada, desde 1995, uma profunda modificação no ICMS através da proposta nº. 175 de 1995, elaborada pelo Governo Federal e, posteriormente, em 1997, outra proposta elaborada pela Secretaria da Receita Federal e apresentada pelo Ministério da Fazenda. Em 1999 ocorreu nova proposta de alteração da sistemática da tributação sobre o consumo no Brasil, que consistiu em uma modificação da proposta original de 1995, apresentada pelo relator da Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados. Tais propostas tentaram solucionar alguns dos vários problemas do ICMS, notadamente com relação às Guerras de incentivos fiscais e os efeitos acumulativos que a separação da tributação sobre o consumo de mercadorias e sobre serviços acarretava. Assim, a proposta de 1995 visava a substituição do ICMS em vigor, do IPI e de várias contribuições que financiam a seguridade social, como o COFINS, o PIS-PASEP, dentre outros, por um IVA compartilhado entre o Governo Federal e os Estados.[1229]

Assim, seria criado um IVA Federal e um IVA estadual, sendo que este seria do tipo destino interno, em que se acrescentaria a "sobretaxa" do IVA Federal, cuja administração seria cabível à Receita Federal, muito embora os Estados continuassem a administrar o IVA estadual. Ademais, cada tributação pagaria ambos os impostos e lei única seria aplicável em todo território nacional, visando evitar a competição estadual. A repartição do IVA viabilizaria o fim das diversas modalidades de manobras evasivas, que objetivavam dissimular operações internas, como o desvio de mercadorias para regiões com tributação por alíquota menor, ou isentas, dentre outros. Assim, nessas vendas interestatais a arrecadação seria assegurada pelo recolhimento na origem pela Receita Fazendária, tanto federal como estadual, ao passo que seguidamente devolveria ao comprador, a título de crédito, o IVA estadual, pago na origem para que o reembolsasse ao Estado de destino. Desse modo, as operações interjurisdicionais seriam registradas pela Receita Federal, que cobraria tanto o novo imposto federal como o estadual, visando facilitar o controle do respectivo IVA pelo estado do destino. Assim, a proposta se configurava na seguinte: a) tributação no destino para o ICMS para exportação; b) tributação na origem cobrado pela Receita Federal, a fim de evitar a evasão fiscal.[1230]

[1229] *CANO, Hugo González*. **A Situação Atual da Tributação nos países membros do MERCOSUL.** *Op.cit.*, p. 231.
[1230] *Idem,* p. 231-234.

Por sua vez, a Proposta de 1997 apresentou as seguintes recomendações: a) criação de IVA federal que tributasse bens e serviços com uma alíquota única e inferior à aplicada pelo ICMS na época, e cuja arrecadação fosse repartida entre os Estados; b) aplicação de imposto de vendas na etapa "varejo" de mercadorias, de competência estadual, e de serviços, de competência municipal, também com uma alíquota única por estado ou município, incidindo sobre todos os produtos e serviços; c) criação de imposto seletivo sobre o consumo de produtos da competência dos Estados incidentes sobre a venda ao consumidor final de número limitado de bens dentre os quais bebidas, fumos, energia, combustíveis, etc.; d) eliminação do IPI, do ICMS, do ISS, do CSLL, do COFINS, do PIS-PASEP, substituindo-os por um IVA federal que se assemelharia, ao vigente nos demais países do MERCOSUL, facilitando a harmonização fiscal dos países membros. Como essa proposta representava clara limitação à competência tributária dos estados membros, essa proposta não prosperou.

Em 1999, a proposta original de 1995 foi modificada pela Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, mais especificamente pela exposição do Deputado Mussa Demes, que sugeriu um IVA compartilhado através da criação de um IVA Federal e um IVA estadual, compreendendo tanto mercadorias e serviços, mas mantendo a eliminação dos impostos em cascata acima referidos sobre o faturamento do imposto sobre cheques ou Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF, criado em 1996, bem como a criação de um imposto sobre a prestação de serviços na etapa varejo de competência municipal. Apesar da proposta, não houve acordo político entre os entes federativos, pois esta proposta transferia para o União o custo dos incentivos do ICMS utilizados pelos Estados para atrair investimentos e do ISS municipal, aumentando o déficit fiscal.[1231]

Posteriormente, outras propostas foram produzidas dentre as quais a PEC 31 de 2007 e demais propostas apensadas à Proposta, que continuaram insistindo na implantação do IVA F e IVA E, e pendentes de apreciação pelo Congresso Nacional.

Em relatório sobre as Propostas de Emenda Constitucional do ano de 2007, o Ministério da Fazenda destacou que a complexidade e a falta de neutralidade no Sistema Tributário Brasileiro geravam obstáculos para o crescimento econômico do país. Nesse sentido, as principais distorções do Sistema Tributário Brasileiro identificadas pelo

[1231] *CANO, Hugo González.* **A Situação Atual da Tributação nos países membros do MERCOSUL.** *Op.cit.*, p. 231-234

estudo eram referentes à tributação indireta dos bens e serviços, que, na proposta de reformulação do sistema tributário, mereceriam urgente reforma[1232].

Verificando a existência de distorções nos impostos federais[1233], no ICMS[1234] e problemas no ISS[1235], bem como outras distorções[1236], as propostas de 2007, identificaram as seguintes conseqüências negativas ocasionadas pelas distorções fiscais provenientes do atual sistema: a) *"Desestímulo aos investimentos produtivos"*; b) *"Insegurança jurídica";* c) *"Inexistência de neutralidade no comércio exterior, em prejuízo da produção nacional"*; d) *"Alto custo de cumprimento das obrigações tributárias*"; e) *"Elevado nível de sonegação e elisão"*.

Para solucionar tais conseqüências negativas, o Ministério da Fazenda tencionou alcançar alguns objetivos específicos: a) *"Instituir um sistema de tributos indiretos neutro e simples, racionalizando o sistema tributário e elevando a eficiência*

[1232] Dentre as principais distorções que envolvem a tributação indireta sobre bens e serviços, o Ministério elencou as seguintes: a) Complexidade; b) Multiplicidade de legislações e competências tributárias; c) União: PIS, Cofins, IPI, CIDE-combustíveis; d) Estados: ICMS; e) Municípios: ISS; f) Multiplicidade de alíquotas e bases de cálculo aplicáveis aos diversos tributos; g) Inexistência de neutralidade; h) Incidências cumulativas; i) Defeitos das incidências sobre o comércio exterior; j) Guerra fiscal. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária**. Abril de 2007. O texto elaborado pelo Ministério da Fazenda foi apresentado por Guido Mantega em diversos congressos sobre o tema e pode ser encontrado no seguinte endereço eletrônico: www.forumfed.org/pubs/**Fazenda**Abril2007.pdf *(último acesso em 10.01.2009),* p. *03* e ss.

[1233] **Principais distorções dos tributos federais:** a) Multiplicidade de tributos e regimes de tributação sobre bens e serviços - PIS/Cofins, IPI, CIDE-combustíveis; b) PIS/Cofins - a sobreposição dos regimes cumulativo e não cumulativo prejudica a neutralidade e a alocação eficiente dos recursos; c) CIDE-combustíveis – não confere crédito à produção, implicando ônus nas cadeias produtivas. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária.** *Op.cit*., p. 03 e ss.

[1234] Segundo o Ministério da Fazenda as distorções fiscais originadas do regime atual do ICMS *"(...) estão fundadas no Sistema misto para partilha do imposto nas operações entre os Estados (...)"*, bem como na Guerra fiscal, em distorções na tributação do comércio exterior, e a Guerra fiscal decorrente do custo baixo ou nulo para o Estado que concede o benefício fiscal, mas elevado para o conjunto dos Estados. Além disso, a renúncia do tributo estava estimada em R$ 25 bilhões/ano. Por outro lado, outros caracteres acrescentavam ao quadro negativo apresentado pelo Ministério: a) Reações à guerra fiscal; b) ADINs junto ao STF; c) Glosa de créditos pelos Estados; d) Graves distorções na tributação do comércio exterior, que, por sua vez, manifestavam-se através do: *"(...) i) Favorecimento das importações em detrimento da produção nacional; ii) Como na importação o ICMS pertence ao Estado destinatário da importação, os Estados têm concedido uma série de benefícios fiscais para importações; iii) Dificuldades para desonerar as exportações em função do acúmulo de créditos pelos exportadores; iv) Como, em regra, parte dos créditos do ICMS dos insumos das exportações trata-se de imposto arrecadado a outros Estados, o Estado do exportador reluta em dar aproveitamento aos créditos acumulados".Idem, p. 05 e ss.*

[1235]Dentre as principais distorções identificadas no estudo, foram destacadas: a)Cumulatividade nas cadeias produtivas, impossibilitando sua desoneração nas exportações e nos investimentos; b) Conflitos de competência com o ICMS; c) Conflitos entre os municípios (guerra fiscal).*Ibidem*, p. 06.

[1236] Distorções quanto aos investimentos: a) Os regimes aplicados aos tributos indiretos não estão permitindo a desoneração integral dos investimentos: b) Longos prazos de apropriação dos créditos (ICMS – 48 meses; PIS/Cofins - 24 meses); c) O ICMS dificulta a desoneração dos investimentos, pois o Estado que recebe os investimentos arca com o ônus do ICMS incidente sobre máquinas e equipamentos, em geral pago a outro Estado; d) Impacto negativo sobre a competitividade, tanto maior quanto mais elevados os juros. *Ibidem*, p. 07 e ss.

econômica"; b) "Desonerar os investimentos produtivos"; c) *"Eliminar as distorções do comércio exterior que prejudicam a produção nacional, desonerando as exportações e conferindo tratamento isonômico às importações"*; d) *"Simplificar e desburocratizar, reduzindo os custos de cumprimento das obrigações tributárias"*; e)*"Eliminar as distorções que prejudicam os investimentos"*; f) *"Ampliar a base de contribuintes, reduzindo a informalidade"*.

A Proposta de Emenda Constitucional do ano de 2007 apresentou as seguintes medidas: a) Substituição do ICMS, do IPI, do PIS, Cofins, CIDE-Combustíveis por dois impostos que seguiriam a sistemática da tributação sobre o valor agregado: a) um IVA estadual – ou IVA-E, que por sua vez seria instituído segundo o princípio da tributação no destino; b) e um IVA federal - IVA-F; c) fim da Guerra Fiscal; d) início do debate com os municípios para a integração do ISS ao IVA; e) formulação de uma política de desenvolvimento regional como alternativa efetiva e transparente à guerra fiscal.

Principais características do IVA: a) Uniformidade nacional; b) Lei Complementar única; c) Regulamentação nacional, a exemplo do Simples Nacional; d) Alíquotas: i) IVA-F – lei federal; ii) IVA-E – lei estadual; e) Estados teriam autonomia na fixação de alíquotas dentro de parâmetros definidos nacionalmente; f) Não-cumulativo: i) Sistema de débito e crédito (imposto x imposto); ii) Crédito para bens de capital; g) Fiscalização – especializada segundo a competência tributária e integrada (cadastros e bases de dados comuns), podendo ser compartilhada mediante convênio ou lei; h) Nas operações interestaduais, o imposto seria integralmente cobrado no Estado de origem, mas apropriado pelo Estado de destino, reduzindo o risco de sonegação.[1237] A Proposta ainda está em trâmite na Câmara dos Deputados[1238], aguardando aprovação.

[1237] Os elaboradores do estudo também destacaram alguns pontos interessantes que merecem menção: a) **quanto à "(...) diferença de ambiente e oportunidades em relação às reformas anteriores"**: i) *"Integração dos Fiscos: nota fiscal eletrônica; cadastros sincronizados e Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)"*; ii) *"Base de dados resultante da nota fiscal eletrônica cria condições para calibrar adequadamente as novas alíquotas e para estimar com precisão o impacto das mudanças para cada ente federado";* iii) *"Redução da sonegação e ampliação da receita resultante da nota fiscal eletrônica, do fechamento de brechas para sonegação e do fim da guerra fiscal abrem espaço para a racionalização da estrutura tributária e para a redução de alíquotas";* b) **quanto ao período de transição**: i) **"***O ICMS seria mantido por um prazo de transição (em torno de 5 anos), sendo em seguida substituído pelo IVA-E"*; ii) *"As alíquotas interestaduais do IVA-E seriam progressivamente reduzidas, migrando a cobrança para o destino"*; iii) *"O IVA-F iniciaria sua vigência num prazo de 2 a 3 anos; iv) "Benefícios fiscais já concedidos no ICMS"*: 1) *"Os de caráter geral – seriam extintos com o ICMS"*; 2) *"Os de caráter subjetivo, com prazo e condições - observados os limites temporais, seriam recepcionados no IVA-E, mediante renegociação dos Estados com beneficiários em função da nova legislação do IVA-E, com homologação pelo Confaz"*; c) **quanto à questão do ISS**: i) Algumas questões relevantes quanto à integração do ISS na base de um IVA-E"; ii) *"Resolveria os principais problemas relacionados ao ISS"*; iii) *"Permitiria que o IVA-E tivesse uma base completamente harmonizada com o IVA-F (legislação uniforme)"*; iv) *"Possibilidade de alcançar uma base pouco explorada pelos pequenos*

No entanto, atualmente, uma nova Proposta de Emenda Constitucional foi elaborada pelo Ministério da Fazenda com vistas a reformular o Sistema Tributário Brasileiro, e concedeu especial ênfase à tributação sobre o consumo no Brasil.

10.2. Breve Relato da PEC elaborada em 2008 pelo Ministério da Fazenda.

Para o que nos interessa, ressaltamos que a PEC 2008 almeja, assim como as propostas antecessores, atingir sensíveis modificações na sistemática do regime tributário do ICMS, COFINS, PIS/PASEP, CIDE combustíveis e a Contribuição sobre Folha para o Salário Educação. Objetiva a extinção dos quatro últimos tributos, substituindo-os por um imposto único federal, o "IVA F", que abarca as quatro hipóteses de incidência tributárias. Muito embora, inicialmente, tenha-se considerado inserir o IPI ao IVA F, optou-se pela sua manutenção[1239]. No entanto, a proposta também visa a realizar algumas mudanças no regime jurídico tributário do IPI, como consta na exposição de motivos da Reforma Tributária, texto produzido pelo Ministério da Fazenda:

> (...) Ao longo das discussões, considerou-se a possibilidade de incorporar também o IPI ao IVA-F, mas optou-se por manter o IPI, pois isso permite simplificar e reduzir o número de alíquotas do IVA-F. Ainda assim, a perspectiva é de uma simplificação expressiva do IPI, que seria mantido apenas por suas funções regulatórias: • tributação seletiva, com alíquotas elevadas, de fumo e bebidas; • utilização como instrumento de política industrial, como é o caso da Lei de Informática; • utilização como instrumento de política regional, através da manutenção dos benefícios existentes para a Zona Franca de Manaus.[1240]

---

municípios"; v) *"Perda de parte da competência tributária dos municípios (mais relevante para médios e grandes municípios)"*; vi) *"Exigiria critérios de recomposição das receitas municipais"; vii) "A exemplo do ICMS, a transição teria de ser longa"*. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária.** *Op.cit*., p. 10 e ss.

[1238] Para acessar o trâmite das Propostas PEC 31 de 2007 e suas propostas apensadas – PEC 45/2007, PEC 91/2007, PEC 106/2007, PEC 129/2007, PEC 165/2007, PEC 166/2007, PEC 167/2007, PEC 219/2008, PEC 225/2008, PEC 226/2008, PEC 227/2008, PEC 230/2008, PEC 233/2008, PEC 242/2008, bem como das centenas – mais precisamente, quatrocentos e oitenta e cinco - de alterações propostas pelos membros da Câmara: http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=360826 (último acesso em 10.01.2009).

[1239] Outro Relatório foi apresentado em maio de 2008 por Guido Mantega, em diversos congressos, para apresentar a PEC desenvolvida no mesmo ano. MINISTÉRIO DA FAZENDA**. Reforma Tributária e Sistema de Transferências Intergovernamentais**. Maio de 2008. Disponível em: http://www.senado.gov.br/conleg/CENTRO_DE_ALTOS_ESTUDOS/SEMINARIOS/BernardAppy(2).ppt#1094,1,Slide 1 (último acesso em 10.01.2009).

[1240] Conforme a Cartilha elaborada pelo Ministro Guido Mantega. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária. (Cartilha).** Brasília – DF. 26 de fevereiro de 2008. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/site/institucional/eventos/forum/reforma_tribut/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf (último acesso em 10.01.2009), p. 09.

Uma das questões mais polêmicas trazidas pela PEC 2008 está relacionada ao ICMS. Segundo as disposições da PEC, visualizamos que o ICMS manterá a mesma estrutura jurídica, mas guardará a peculiaridade de apresentar uma lei nacional de observância de todos os Estados da Federação. Nesse sentido, pretende-se eliminar a larga variação legislativa relativa ao ICMS estadual, que atualmente conta com 27 legislações específicas, cada qual contando com um regime de arrecadação e alíquotas diferenciadas. Pretende-se, portanto, extinguir o atual ICMS, e substituí-lo por um "Novo ICMS", que possuirá as seguintes características:

> (...) No novo imposto, que continuará sendo cobrado pelos Estados, as alíquotas serão nacionalmente uniformes e fixadas na seguinte seqüência: a) o Senado define quais serão as alíquotas aplicáveis (provavelmente 4 ou 5 alíquotas); b) o Confaz propõe o enquadramento dos bens e serviços entre as diversas alíquotas; c) o Senado aprova ou rejeita a proposta do Confaz. Com o modelo proposto estabelece-se um sistema de pesos e contrapesos entre a preocupação do Confaz com a preservação da receita e a preocupação do Senado em não aumentar a carga tributária. Adicionalmente, para evitar o nivelamento das alíquotas pelo topo – e o conseqüente aumento da carga tributária –, a proposta prevê que para um número limitado de bens e serviços – definidos em lei complementar –, os Estados poderão fixar alíquotas diferenciadas, ajustando sua receita para baixo ou para cima. Este mecanismo permitirá equacionar o problema de produtos com elevada participação nas receitas estaduais e alíquotas muito diferenciadas entre os Estados, como é o caso do óleo diesel, cuja alíquota varia de 12% a 25%.[1241]

Os proponentes da PEC deixam claro que a implementação de boa parte das medidas destinadas a modificar o regime tributário do ICMS serão gradualmente inseridas. Nesse sentido, destacam o exemplo da transição para o regime do destino, nas transações internas do ICMS[1242].

[1241] MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária. (Cartilha).** *Op.cit.*, p. 9-10.

[1242] "(...) A forma mais segura de eliminar a guerra fiscal é modificando a cobrança do ICMS nas transações interestaduais, fazendo com que o imposto seja devido ao Estado de destino. Uma mudança imediata no sistema de transações interestaduais não é, no entanto, viável, por pelo menos duas razões: • a adoção da cobrança no destino tem forte impacto na distribuição de receitas entre os Estados, e uma transição brusca dificulta muito a montagem de um sistema confiável de compensação; • a desativação imediata dos benefícios já concedidos no âmbito da guerra fiscal é quase impossível de ser implementada, em função da dificuldade de extinguir abruptamente os compromissos assumidos por diversos Estados com as empresas. Neste contexto, propõe-se uma transição gradual para a tributação do ICMS no destino, reduzindo-se a alíquota na origem progressivamente e completando-se o processo no oitavo ano após a aprovação da Reforma, com a criação do Novo ICMS. O motivo de fazer a transição no atual ICMS e unificar a legislação apenas no final do processo é que se o Novo ICMS fosse criado de imediato, a proposta teria de prever como os benefícios já concedidos seriam recepcionados no novo imposto, o que abriria um enorme contencioso entre os Estados, levando, no limite, a um impasse sobre a Reforma. Em decorrência da discussão levada a cabo com os governos estaduais e da preocupação com a manutenção de alguma cobrança no Estado de origem como estímulo à fiscalização, a proposta é que no Novo ICMS seja mantida uma alíquota de 2% no Estado de origem nas transações interestaduais. Esta cobrança na origem a uma alíquota reduzida não é suficiente para induzir a guerra fiscal, sendo

Em suma, a estruturação dos chamados "impostos indiretos" brasileiros guardaria a seguinte configuração, nos termos da PEC 2008: Impostos Federais: IVA F e IPI; Imposto Estadual: ICMS, com lei única nacional; Imposto Municipal: ISS, que manteria seu regime jurídico com poucas alterações significativas.

Naturalmente, a apresentação da citada PEC insurge a variados questionamentos, tanto por parte da Doutrina e Jurisprudência, como da própria sociedade civil organizada. Citamos o exemplo da inevitável polêmica que envolverá o tratamento por lei "nacional" do ICMS, e as eventuais insurgências que poderão surgir por parte dos Estados. Aliás, razoável parcela da Doutrina se insurgirá defendendo o "Princípio do Federalismo", atacando impiedosamente os possíveis abusos engendrados com a eventual aprovação da PEC.

Quanto à questão do destino das receitas das então extintas contribuições, a PEC 2008, nas palavras de Guido Mantega, pretende:

> (...) Ao se simplificar o sistema tributário federal, extinguindo-se várias contribuições, cuja arrecadação passará a ser provida por um novo imposto – o IVA-F -, torna-se necessário definir destinações de receita que restabeleçam o financiamento adequado das atividades às quais estavam vinculados os tributos que foram extintos. A presente proposta prevê a destinação de determinadas porcentagens de uma base ampla de tributos – o imposto de renda (IR), o IVA-F e o imposto sobre produtos industrializados (IPI) – para o financiamento dessas atividades. Tais destinações estão consolidadas no inciso I do art. 159 da Constituição, sendo que todas as porcentagens foram calculadas com base na receita realizada em 2006. As porcentagens das destinações correspondentes às finalidades das extintas contribuição social do salário educação e CIDE-Combustíveis serão fixadas em lei complementar, estabelecendo-se uma regra transitória no art. 6º da PEC, bem como a garantia de que a destinação correspondente à contribuição social do salário educação não resultará em valor inferior à receita desta contribuição no último ano de sua vigência.[1243]

Quanto às dificuldades enfrentadas na criação de um IVA de competência da União, segundo o modelo europeu, é somado o problema da desconfiança entre entes tributantes. Por razões políticas, é dificultoso conceber que os Estados abririam mão facilmente do ICMS, seu imposto mais lucrativo, e que é arrecadado diretamente pelos Estados, para passar a ser instituído e arrecadado pela União, para depois ter "incerta" distribuição aos demais entes federativos.

---

absolutamente compatível com o objetivo de acabar com a competição predatória entre os Estados". MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária. (Cartilha).** Op.cit., p. 10-11.

[1243] MANTEGA, Guido. **Exposição de Motivos** nº 00016/MF, em 26. 02.2008. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/EM-16-2008-Reforma-Tributaria.pdf (último acesso em 10.01.2008), p. 03.

Na verdade, parece-nos que a instituição do IVA, com relativa diferença aos moldes europeus foi fruto de uma preocupação com a viabilidade de uma proposta que contivesse um IVA produto da junção de todos os impostos sobre o consumo (incluindo IPI, ICMS e ISS) sob a competência única da União. Tanto pelas questões relativas aos interesses políticos dos entes tributantes, como pelo próprio Princípio Federativo e da Autonomia Municipal e Distrital, sempre lembrados pela doutrina e jurisprudência, existiriam incontáveis obstáculos à sua aprovação.

Por isso, parece-nos que a PEC acabou adotando uma proposta "menos ambiciosa", mas que guardasse maiores chances de passar pelo Congresso e pela opinião popular, muito embora ainda assim possua aspectos que merecem maiores reflexões, do ponto de vista jurídico-constitucional. Para chegar a essa conclusão, basta uma rápida análise do conteúdo das "PECs" anteriores, que possuíam dispositivos que "esbarravam" em princípios e cláusulas pétreas inerentes ao Sistema Constitucional Tributário Nacional, segundo razoável parcela da doutrina jurídica brasileira, e também pela opinião pública, e que por esse motivo acabaram sendo rejeitadas, ou simplesmente "ignoradas" no Congresso Nacional.

Como foi dito, a Constituição Brasileira apresenta tratamento exaustivo à matéria tributária[1244]. Através da sua leitura é possível construir as normas tributárias relativas a cada imposto específico, identificando cada hipótese de incidência e respectiva base de cálculo de cada tributo. Prevê a delimitação de competências, as imunidades tributárias, bem como também discriminando as espécies tributárias em geral, não se limitando, portanto, a apenas dispor de alguns princípios tributários e demarcação de competências. Por causa do tratamento extensivo à matéria pela Constituição brasileira, existe grande resistência à qualquer alteração substancial de seus artigos, notadamente no que diz respeito à discriminação de competências, aos limites ao poder de tributar e aos princípios gerais previstos na Carta Constitucional, assim como nas próprias normas que dão os contornos às espécies tributárias.

Após um breve esboço da atual configuração de nossa sistemática de impostos incidentes sobre o consumo, vamos a uma rápida recapitulação: Competência da União: IPI; COFINS, PIS/PASEP, CIDE petróleo, Contribuição na Folha para o Salário Educação. Competência Estadual: ICMS. Competência Municipal: ISS.

Sobre o "imposto único", Guido Mantega expõe:

[1244] Artigos 145 e seguintes da Constituição Federal de 1988.

> (...) No caso da União, propõe-se uma grande simplificação, através da consolidação de tributos com incidências semelhantes. Neste sentido, propõe-se a unificação de um conjunto de tributos indiretos incidentes no processo de produção e comercialização de bens e serviços, a saber: a contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins), a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-Combustível). Tal unificação seria realizada através da criação de um imposto sobre operações com bens e prestações de serviços – que, nas discussões sobre a reforma tributária vem sendo denominado de imposto sobre o valor adicionado federal (IVA-F) –, consubstanciada na inclusão do inciso VIII e dos parágrafos 6º e 7º no art. 153 da Constituição, bem como pela revogação dos dispositivos constitucionais que instituem a Cofins (art. 195, I, "b" e IV, e § 12 deste artigo), a CIDE-Combustíveis (art. 177, § 4º) e a contribuição para o PIS (modificações no art. 239). Além da simplificação resultante da redução do número de tributos, esta unificação tem como objetivo reduzir a incidência cumulativa ainda existente no sistema de tributos indiretos do País. Esta redução da cumulatividade resultaria da eliminação de um tributo que impõe às cadeias produtivas um ônus com características semelhante ao da incidência cumulativa, a CIDE-Combustíveis, e da correção de distorções existentes na estrutura da Cofins e da contribuição para o PIS, as quais, pelo regime atual, têm parte da incidência pelo regime não-cumulativo e parte pelo regime cumulativo. Vale destacar que, na regulamentação do IVA-F, será possível desonerar completamente os investimentos, através da concessão de crédito integral e imediato para a aquisição de bens destinados ao ativo permanente. Também será possível assegurar a apropriação de créditos fiscais, atualmente obstados, relativo a bens e serviços que não são diretamente incorporados ao produto final – usualmente chamados de "bens de uso e consumo" – , eliminando assim mais uma importante fonte de cumulatividade remanescente nos tributos indiretos federais. Como a maior parte da receita do IVA-F provém das extintas contribuições para o PIS e Cofins, que estão sujeitas ao regime de noventena e não à anterioridade, propõe-se que o mesmo grau de restrição atualmente vigente para estas contribuições seja aplicado ao IVA-F, nos termos do art. 62, § 2o e art. 150, § 1o da Constituição"[1245].

Assim, no que diz respeito ao IVA brasileiro[1246], destacamos que a intenção dos proponentes é "fundir" as citadas contribuições, transformando-as em um único imposto, o IVA Federal. Mas a PEC mantêm intactos o IPI e o ISS, com poucas alterações, e o ICMS, que possuiria uma lei nacional única, sendo alvo também de

[1245] MANTEGA, Guido. **Exposição de Motivos.** *Op.cit.*, p. 02-03.

[1246] A redação do artigo 153 prevê o imposto único, com as seguintes disposições: *"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre (...) VIII - operações com bens e prestações de serviços, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior. (...) § 2º (...) III - poderá ter adicionais de alíquota por setor de atividade econômica. (...) § 6º O imposto previsto no inciso VIII: I - será não-cumulativo, nos termos da lei; II - relativamente a operações e prestações sujeitas a alíquota zero, isenção, não-incidência e imunidade, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, salvo determinação em contrário na lei; III - incidirá nas importações, a qualquer título; IV - não incidirá nas exportações, garantida a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; V - integrará sua própria base de cálculo. § 7o Relativamente ao imposto previsto no inciso VIII, considera-se prestação de serviço toda e qualquer operação que não constitua circulação ou transmissão de bens." (NR)* **PEC 2008,** *p. 03.*

maiores alterações[1247]. Se a doutrina reconhece que o IPI, o ISS e o ICMS acabam exercendo a função que o IVA (ainda que economicamente) exerce nos demais sistemas

[1247] A redação art. 155-A prevê as principais alterações no regime do "novo" ICMS. *" (...) Art. 155-A. Compete conjuntamente aos Estados e ao Distrito Federal, mediante instituição por lei complementar, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. § 1º O imposto previsto neste artigo: I - será não-cumulativo, nos termos da lei complementar; II - relativamente a operações e prestações sujeitas a alíquota zero, isenção, não-incidência e imunidade, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, salvo determinação em contrário na lei complementar; III - incidirá também sobre: a) as importações de bem, mercadoria ou serviço, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a finalidade, cabendo o imposto ao Estado de destino da mercadoria, bem ou serviço, nos termos da lei complementar; b) o valor total da operação ou prestação, quando as mercadorias forem fornecidas ou os serviços forem prestados de forma conexa, adicionada ou conjunta, com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; IV - não incidirá sobre: a) as exportações de mercadorias ou serviços, garantida a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; b) o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º; c) as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita. § 2º As alíquotas do imposto serão definidas da seguinte forma: I - resolução do Senado Federal, de iniciativa de um terço dos Senadores ou de um terço dos Governadores, aprovada por três quintos de seus membros, estabelecerá as alíquotas do imposto, definindo também a alíquota padrão aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outra alíquota; II - resolução do Senado Federal, aprovada pela maioria de seus membros, definirá o enquadramento de mercadorias e serviços nas alíquotas diferentes da alíquota padrão, exclusivamente mediante aprovação ou rejeição das proposições do órgão de que trata o § 7º; III - o órgão de que trata o § 7º poderá reduzir e restabelecer a alíquota aplicável a determinada mercadoria ou serviço, observadas as alíquotas do inciso I; IV - as alíquotas das mercadorias e serviços poderão ser diferenciadas em função de quantidade e de tipo de consumo; V - a lei complementar definirá as mercadorias e serviços que poderão ter sua alíquota aumentada ou reduzida por lei estadual, bem como os limites e condições para essas alterações, não se aplicando nesse caso o disposto nos incisos I a III. § 3º Relativamente a operações e prestações interestaduais, nos termos de lei complementar: I - o imposto pertencerá ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, salvo em relação à parcela de que trata o inciso II; II - a parcela do imposto equivalente à incidência de dois por cento sobre o valor da base de cálculo do imposto pertencerá ao Estado de origem da mercadoria ou serviço, salvo nos casos de: a) operações e prestações sujeitas a uma incidência inferior à prevista neste inciso, hipótese na qual o imposto pertencerá integralmente ao Estado de origem; b) operações com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, hipótese na qual o imposto pertencerá integralmente ao Estado de destino; III - poderá ser estabelecida a exigência integral do imposto pelo Estado de origem, hipótese na qual: a) o Estado de origem ficará obrigado a transferir o montante equivalente ao valor do imposto de que trata o inciso I ao Estado de destino, por meio de uma câmara de compensação entre as unidades federadas; b) poderá ser estabelecida a destinação de um percentual da arrecadação total do imposto do Estado à câmara de compensação para liquidar as obrigações do Estado relativas a operações e prestações interestaduais. § 4º As isenções ou quaisquer incentivos ou benefícios fiscais vinculados ao imposto serão definidos: I - pelo órgão de que trata o § 7º, desde que uniformes em todo território nacional; II - na lei complementar, para atendimento ao disposto no art. 146, III, "d", e para hipóteses relacionadas a regimes aduaneiros não compreendidos no regime geral. § 5º O imposto terá regulamentação única, sendo vedada a adoção de norma estadual, ressalvadas as hipóteses previstas neste artigo. § 6º Cabe à lei complementar: I - definir fatos geradores e contribuintes; II - definir a base de cálculo, de modo que o próprio imposto a integre; III - fixar, inclusive para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações e prestações; IV - disciplinar o regime de compensação do imposto; V - assegurar o aproveitamento do crédito do imposto; VI - dispor sobre substituição tributária; VII - dispor sobre regimes especiais ou simplificados de tributação, inclusive para atendimento ao disposto no art. 146, III, "d"; VIII - disciplinar o processo administrativo fiscal; IX - dispor sobre as competências e o funcionamento do órgão de que trata o § 7º, definindo o regime de aprovação das matérias; X - dispor sobre as sanções aplicáveis aos Estados e ao Distrito Federal e seus agentes, por descumprimento as normas que disciplinam o exercício da competência do imposto, especialmente do disposto nos §§ 3º a 5º; XI - dispor sobre o processo administrativo de apuração do descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto pelos Estados e*

tributários estrangeiros, com suas naturais adaptações ao ordenamento jurídico nacional, então teremos, no fim das contas, dois – ou mais - "Impostos sobre o Valor Acrescido".

O primeiro imposto, que é apresentado como uma união das quatro "contribuições", incidindo sobre parcela do consumo, e o segundo, representado pelos ISS, IPI e ICMS, que também, levando em consideração suas respectivas hipóteses de incidência, acabam incidindo sobre o consumo.

Na realidade, realizando um raciocínio mais detido, veremos que manteríamos quatro impostos parciais incidentes sobre o consumo: o IVA F, o ISS, o IPI e o ICMS, todos incidindo parcialmente sobre operações que impliquem em circulação de bens, ou mercadorias, e prestação onerosa de serviços, em uma análise mais ou menos superficial.

Naturalmente, o IVA apresentado na respectiva Proposta guarda diferenciações frente ao sistema usual do IVA presente nos sistemas tributários estrangeiros. Na realidade, o IVA, enquanto produto resultante da fusão das citadas contribuições, guardaria uma amplitude maior em face da amplitude material originalmente abarcada pelas mesmas. No entanto, ainda assim guardaria grande limitação material, em face dos demais impostos – ICMS, IPI e ISS. Logo, não seria demais afirmar que o IVA apresentaria mais proximidade com um imposto parcial sobre o consumo assemelhado às *accises*, pela sua amplitude horizontal, do que a um imposto geral sobre o consumo.

A maior generalidade dos impostos sobre o valor agregado presentes na América Latina e na Europa serve para evidenciar algumas diferenças com o modelo apresentado pelo Ministério da Fazenda. [1248]

Não obstante possamos identificá-los como impostos que seguem a sistemática do Imposto sobre o Valor Agregado, é possível verificar que – estruturalmente – os

---

Distrito Federal e seus agentes, bem como definir órgão que deverá processar e efetuar o julgamento administrativo. § 7º Compete a órgão colegiado, presidido por representante da União, sem direito a voto, e integrado por representante de cada Estado e do Distrito Federal: I - editar a regulamentação de que trata o § 5º; II - autorizar a transação e a concessão de anistia, remissão e moratória, observado o disposto no art. 150, § 6º; III - estabelecer critérios para a concessão de parcelamento de débitos fiscais; IV - fixar as formas e os prazos de recolhimento do imposto; V - estabelecer critérios e procedimentos de controle e fiscalização extraterritorial; VI - exercer outras atribuições definidas em lei complementar. § 8o O descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto sujeitará, na forma e gradação previstas na lei complementar, a: I - no caso dos Estados e do Distrito Federal, multas, retenção dos recursos oriundos das transferências constitucionais e seqüestro de receitas; II - no caso dos agentes públicos dos Estados e do Distrito Federal, multas, suspensão dos direitos políticos, perda da função pública, indisponibilidade dos bens e ressarcimento ao erário, sem prejuízo da ação penal cabível." (NR)" **PEC 2008**, p. 03-05.

[1248] Vejamos a prescrição do artigo 4 º do Código Tributário Nacional: *" (...) A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação".*

impostos citados apresentam razoáveis diferenciações. Apesar disso, não deixamos de considerar o sistema proposta enquanto um IVA *"sui generis"*, notadamente pela característica da não cumulatividade.

Ademais, quanto à previsão da não-cumulatividade, a PEC estabelece ser cabível à lei dispor - posteriormente elaborada - sobre a não-cumulatividade do imposto único. Situação análoga ocorre com o "Novo ICMS", já que a PEC prevê que lei complementar deverá dispor sobre a não-cumulatividade do imposto estadual.

Quanto ao regime de cobrança, pretende-se adotar o regime da cobrança no destino - princípio do destino -, como já salientado, embora mantenha um regime de transição, para não onerar em demasia os Estados. Na realidade, a adoção do princípio do destino manifesta tendência vislumbrada em outros sistemas tributários latino-americanos que também adotam o regime do destino nas transações internacionais.

A reformulação dos regimes arrecadatórios é fundamentada pela supressão da tão discutida "Guerra Fiscal" a que se sujeitam os Estados membros quanto ao ICMS. A solução da "Guerra Fiscal" é um dos principais fundamentos dos proponentes da PEC 2008, e objetivo recorrente de suas antecessoras:

> (...) Os objetivos principais da Proposta são: simplificar o sistema tributário nacional, avançar no processo de desoneração tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade de nossas empresas, principalmente no que diz respeito à chamada "guerra fiscal" entre os Estados. Adicionalmente, a Proposta amplia o montante de recursos destinados à Política Nacional de Desenvolvimento Regional e introduz mudanças significativas nos instrumentos de execução dessa Política Com estas mudanças, pretende-se instituir um modelo de desenvolvimento regional mais eficaz que a atração de investimentos através do recurso à "guerra fiscal", que tem se tornado cada vez menos funcional, mesmo para os Estados menos desenvolvidos.[1249]

Ademais, a questão relacionada às "alíquotas-padrão" a serem aprovadas pelo Senado Federal, relacionadas ao ICMS, e de observância dos Estados, também deverá incutir grande discussão doutrinária, especialmente relacionada ao número reduzido de alíquotas, e a seletividade, bem como à própria questão da autonomia dos Estados.

Concluindo, tendo em vista a tramitação da PEC 2008 pelo Congresso Nacional, e suas disposições relativas aos impostos sobre o consumo no Brasil, acabamos por

[1249] MANTEGA, Guido. **Exposição de Motivos.** *Op.cit.*, p.01.

tecer algumas brevíssimas ponderações, frutos de uma primeira impressão sobre os dispositivos da PEC.

Além disso, ressaltamos que a análise de uma Proposta de Emenda à Constituição sempre requer maiores cuidados, uma vez que ainda não se trata de "direito posto", e, portanto, ainda não submetido às "pressões" do sistema jurídico positivo[1250].

Naturalmente, não poderíamos em hipótese alguma esgotar o tema a que nos propomos discorrer, tema, aliás, que dificilmente conseguiria ser esgotado, pela própria natureza da análise proposta. Vários dispositivos presentes na PEC 2008 ensejam reflexões, tais como a questão do ICMS e a guerra fiscal, a simplificação das alíquotas, a lei complementar do ICMS, e a não-cumulatividade, tanto do ICMS como do IVA F, bem como vários outros dispositivos. Todos esses pontos merecem discussões que serão mais adequadamente analisados em estudos específicos sobre o assunto. Oportunamente, apenas os acenamos com vista a permitir uma primeira aproximação do leitor a esses temas que certamente serão foco de larga discussão pela doutrina.

Em nossa opinião, as primeiras propostas de Reforma Tributária, iniciadas em 1995 apresentavam maior consonância com os objetivos integrativos, pois mantinham uma estruturação dos impostos sobre o consumo bastante assemelhada aos existentes nos demais países membros. Com relação à última proposta, apesar de trazer algumas inovações que possam ser aproveitadas para as políticas de Harmonização Fiscal, como a Lei única do ICMS e a simplificação burocrática, acreditamos que a criação de um IVA federal ao lado dos demais impostos sobre o consumo – IPI, ICMS e ISS -, traria apenas maior confusão aos olhos do observador estrangeiro, que não compreenderia a lógica da instituição de um IVA federal aliado à estrutura original. Para fins integrativos, não acreditamos que tal alteração acarretaria tantos benefícios visíveis para a Harmonização Fiscal no MERCOSUL como realmente poderia ser feito.

[1250] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** *Op.cit***,** p. 114-117; CARVALHO, Paulo de Barros. **Hermenêutica do Direito Tributário**. Elementos de Direito Tributário. III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na PUC-SP. Coordenação: ATALIBA, Geraldo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 231.

CAPÍTULO FINAL – ASPECTOS NORMATIVOS DO ESTUDO. UMA PROPOSTA METODOLÓGICA PARA A HARMONIZAÇÃO FISCAL DO IVA NOS PAÍSES MEMBROS DO MERCOSUL.

I - ASPECTOS PRELIMINARES.

No presente capítulo – pretendemos elaborar nossas considerações finais acerca de alguns aspectos visualizados durante nossa pesquisa. Nesse sentido, elaboramos considerações que relacionam os temas por nós abordados, isto é, a implantação do IVA – a integração econômica e a harmonização fiscal.

O presente capítulo é conseqüência lógica e natural do desenvolvimento dos capítulos anteriores. Mas antes de prosseguirmos com o referido capítulo, vejamos uma breve síntese retrospectiva.

No primeiro capítulo ressaltamos algumas questões pertinentes ao conhecimento – científico ou não – e questões epistemológicas que nos auxiliaram a uma melhor delimitação do campo de investigação.

No segundo capítulo trabalhamos com a Teoria da Integração Econômica – sob uma perspectiva internacionalista, voltada especificamente para as formações integrativas regionais. Nesse contexto, delimitamos a construção conceitual da teoria e apresentamos uma noção da dinâmica dos processos evolutivos da integração econômica internacional regional.

A partir do terceiro capítulo, especializamos a investigação quanto ao objeto de estudo. Partindo da discussão epistemológica existente entre a Ciência das Finanças e da Política Fiscal, e, ainda inseridos no contexto integrativo, dedicamo-nos a analisar os aspectos tributários referentes à integração econômica internacional. Essa investigação levou ao primado da livre circulação de bens, capitais, pessoas e serviços em uma formação integrada – que demonstrou a importância dos estudos – teóricos e práticos – da distorção fiscal internacional, e a necessidade de sua diminuição – em busca do "princípio" da neutralidade fiscal.

A partir dessa verificação, demos início ao estudo da Teoria da Harmonização Fiscal – uma das medidas referentes à neutralização da distorção fiscal -, enfatizando aspectos históricos, conceituais e metodológicos da doutrina. Também elaboramos breve síntese histórica dos aspectos tributários que envolveram anteriores formações integrativas e algumas experiências relevantes - como o Modelo do Código Tributário da OEA-BID –, e especializamos nosso estudo em instituto específico utilizado para os processos de harmonização: o imposto sobre o consumo.

Verificamos a conveniência de estudarmos apenas um instituto tributário específico, pois – na medida do possível – facilitaria o processo compreensivo do fenômeno da Harmonização dos Sistemas Tributários. Enquanto imposto a ser analisado, decidimos conceder especial atenção aos "impostos indiretos", ou, mais precisamente, ao IVA – imposto sobre vendas – ou imposto geral sobre o consumo – que segue a sistemática da tributação sobre o valor agregado – pelo papel proeminente que desempenhou para os processos de harmonização fiscal – notadamente o processo europeu.

Logicamente que essa escolha também foi motivada pela importância concedida ao tema na América Latina, que há tempos discute a viabilidade da criação de um imposto harmonizado sobre a circulação de bens e serviços, notadamente em suas formações integrativas mais recentes, como a Comunidade Andina das Nações e o MERCOSUL. Apresentamos contexto histórico, conceitual e tipológico do imposto sobre vendas – e com maior atenção ao imposto sobre o valor agregado – sua espécie.

Passamos a uma breve análise descritiva de alguns impostos que seguem essa sistemática na União Européia, na Comunidade Andina das Nações, e outros países latino-americanos, dentre os quais selecionando a Argentina, Uruguai, Paraguai, e, naturalmente, o Brasil.

Conseqüência quase imediata da análise dos citados impostos foi a verificação de que todos esses países – à exceção do Brasil – apresentam o "IVA" de competência nacional com ampla incidência sobre a generalidade das operações de bens e prestação onerosa de serviços. No Brasil, muitos autores afirmam que o ICMS, o IPI e o ISS cumprem "oficialmente" a função dedicada ao IVA nacional na Europa e nos restantes países latino-americanos. Por esse motivo, incluímos uma brevíssima análise dos três impostos, muito embora existam várias "contribuições sociais" que apresentam análoga estrutura – que, opcionalmente, preferimos não incluí-las no estudo.

Na seqüência, elaboramos um breve quadro que estabelece a síntese das principais características descritivas de cada imposto, seguida de uma descrição sobre as propostas atuais de reforma do sistema de tributação sobre o consumo no Brasil, que correntemente têm insistido na adoção de um "IVA", mais assemelhado aos parceiros latino-americanos.

Não obstante, o sistema de tributação referente aos impostos sobre o valor agregado nos três primeiros países são bastante semelhantes, apresentando poucas diferenciações estruturais. Já no Brasil, existe uma série de impostos que incidem sobre bens e serviços, e nesse sentido, especializamos nossas considerações no ISS, IPI e ICMS, sendo que o ICMS é considerado, pela doutrina nacional e estrangeira, como o "IVA brasileiro". Essa afirmação sofre críticas por parte de parcela da doutrina, pois, segundo essa corrente, o ICMS não incidiria sobre o valor agregado, mas sobre o valor total dos bens.

As primeiras propostas de Reforma Tributária Brasileira sugeriram a criação de um IVA nacional – englobando o ICMS, ISS e IPI, ao passo que – outras propuseram a criação de um IVA nacional – e outro IVA estadual, complementar ao primeiro. No entanto, em atual proposta de Reforma Tributária, os proponentes apresentaram a sugestão de manter o ISS, IPI e ICMS, criando um IVA "adicional", que seria resultado da fusão de praticamente todas as "contribuições" que apresentam materialidade análoga, como o PIS, o COFINS, etc. Assim, segundo a última proposta, conviveríamos com a existência de um IVA nacionalizado, bem como do ISS municipal, do ICMS estadual – mas com uma lei única nacional – e do IPI, que pouco seria alterado.

As diferenças de propostas de tributação sobre o consumo são expressivas, e decorrem, sobretudo, da dificuldade da implantação do IVA nacionalizado – como existe nos parceiros latino-americanos – no Brasil.

Não obstante, após realizarmos a investigação sob uma perspectiva eminentemente descritiva de estudo -, apresentaremos algumas considerações finais sobre um estudo do caso específico. Nesse sentido, destacamos a face "normativa" da Ciência das Finanças, que pode ser "confundida" com a perspectiva teórica da Política Fiscal.

Mas a análise sob uma perspectiva normativa não prescinde da escolha por um ideal – que, em nossa interpretação – pode ser identificada na perspectiva da sustentabilidade do sistema tributário. Sustentabilidade em sentido normativo-integrativo, isto é, que não se limita a descrever o sistema, mas aponta para medidas que

podem acrescentar – aprimorar – melhorar o mesmo, tendo em vista os objetivos de integração econômica. Por esse motivo, passando para uma análise "aplicada", optamos por verificar no último capítulo as possibilidades de instituição de um sistema de tributação sobre o consumo harmonizado em um processo integrativo latino-americano.

Nesse aspecto, como exercício aplicado das construções teóricas – decidimos no último capítulo verificar as possibilidades de harmonização dos impostos sobre o valor agregado – no Uruguai, Paraguai e Argentina -, e no Brasil.

Portanto, o último capítulo pretende apresentar uma brevíssima proposta metodológica para identificar as possibilidades e os obstáculos de harmonização fiscal do IVA no Brasil, em face de seus parceiros no MERCOSUL.

II - SOBRE A POSSIBILIDADE DA HARMONIZAÇÃO FISCAL NO MERCOSUL

A análise correta – e a utilização - adequada dos mecanismos de Harmonização Fiscal somente poderá ser realizada a partir do momento em que tomemos como ponto de partida epistemológico a efetiva Teoria da Harmonização Fiscal para a alteração das diferenças estruturais nos países membros visando à eliminação das distorções fiscais. Toda ação política requer a adoção de objetivos – ou finalidades a serem alcançadas, a escolha dos meios adequados para alcançar esses objetivos e – ainda que implicitamente – a escolha do campo material de atuação dessas políticas.

Portanto, como objetivo político a ser alcançado, elegemos a integração econômica – na etapa relativa ao mercado comum – como meta a ser atingida pelos países membros do MERCOSUL, enquanto manifestação da sustentabilidade do sistema tributário harmonizado. Essa meta – o mercado comum – é caracterizada pela livre circulação de mercadorias, capitais, pessoas e serviços. A criação de um mercado comum requer não somente uma política de abertura de fronteiras, mas a adoção de instrumentos tributários similares que permitam igual – ou semelhante – tratamento entre os produtos, serviços, pessoas e capitais originários de um país para outro.

Naturalmente, a concretização das "quatro liberdades" denota uma gama de medidas muito maiores e mais complexas para a Política Fiscal, pois não dizem somente respeito aos impostos sobre o consumo, mas sobre os impostos sobre capital, renda, etc. Por isso, selecionamos o IVA, enquanto imposto geral sobre o consumo, para ser nosso instrumento harmonizador para determinada parcela das "quatro

liberdades", qual seja a que diz respeito aos bens e serviços. Selecionando os objetivos e delimitando o instrumento, que é a Harmonização Fiscal, e dentro desse processo, dos impostos sobre o valor agregado, é importante verificar de que modo será utilizado esse instrumento para satisfazer as necessidades da harmonização e, por conseguinte, da integração econômica.

Como vimos no terceiro capítulo, um instrumento pode ser utilizado de diversas maneiras com vistas a variados objetivos. Assim acontece com os impostos sobre o consumo, que podem ser vinculados para atingir tanto o desenvolvimento econômico, a justiça fiscal, a harmonização fiscal, etc. E mesmo dentro de uma dessas possibilidades existem também variadas utilizações para o mesmo instituto.

Logo, a conveniência metodológica sugere a eleição de algumas possibilidades para concretizar tal política. Pensando nisso, elaboramos brevíssimo roteiro metodológico para dar início à análise normativa:

Estrutura da Análise Normativa: identificação dos objetivos a serem alcançados pela Política Fiscal Integrativa – especializada na Harmonização Fiscal; identificação dos obstáculos para alcançar tais finalidades; Proposta de Política Fiscal empregada destinada a suprimir – ou pelo menos diminuir - tais dificuldades.

Seguindo o sucinto roteiro, identificaremos os objetivos a serem alcançados pela Política Fiscal Integrativa no MERCOSUL, as dificuldades atuais inerentes ao sistema harmonizado e algumas propostas que podem acrescentar para a resolução de alguns desses problemas.

2.1. Identificação dos objetivos a serem alcançados pela Política Fiscal Integrativa – especializada na Harmonização Fiscal.

Quanto à identificação dos objetivos, sabemos que o mercado comum necessita da concretização da livre circulação de bens e serviços entre todos os países, de modo que um produto receba tratamento semelhante dentro do ambiente comunitário. Nesse sentido, os impostos sobre o consumo são os impostos que tributam tais operações econômicas, e, por isso, a necessidade da sua harmonização entre os países membros.

O objetivo, portanto, é a supressão – ou melhor, a diminuição – da distorção fiscal que pode acarretar a discriminação de tratamento de um produto originário de determinado país, a outro. Sabemos que a Harmonização Fiscal é um mecanismo que não somente auxilia na neutralização dos efeitos negativos ocasionados por essa diferença de tratamento, mas também atua nas causas que originaram essa distorção.

Nesse sentido, o nosso objetivo é empregar a Harmonização Fiscal visando à implementação de um mercado comum no seio do MERCOSUL.

Descobrimos que o IVA é um hábil instrumento utilizado para garantir um processo produtivo mais eficiente, e menos gravoso. Pelas características que o IVA possui, decidimos utilizá-lo como instrumento de Harmonização Fiscal, direcionado a alcançar o mercado comum, mais especificamente, a livre circulação de bens e serviços no âmbito do MERCOSUL.

Mas a adoção do desenvolvimento sustentável enquanto meta a ser alcançada significará a adoção de uma integração econômica destinada a possibilitar o crescimento dos países membros, e garantir uma estrutura saudável para as gerações futuras. É um dos muitos caminhos possíveis para o aprimoramento – e fortalecimento – do sistema, e sem dúvida pode fortalecer o papel dos países membros do MERCOSUL frente ao ambiente internacional, assim como fortalecer a própria estrutura interna dos países membros.

2.2. Identificação dos obstáculos para alcançar tais finalidades.

Para percorrer esse objetivo, identificamos alguns dos principais e "possíveis" obstáculos para o sucesso da Harmonização Fiscal do IVA nos países membros: Diferença de tratamento constitucional à matéria tributária entre os países membros; a adoção do princípio federativo no Brasil, tendo como manifestação doutrinária a inalterabilidade da demarcação de competências tributárias; a reestruturação das fronteiras fiscais entre os países membros; a diferença de tratamento dedicado aos impostos gerais sobre o consumo em cada país – IVA estadual no Brasil – e IVA nacional nos demais países; a desconfiança existente entre os entes federativos no Brasil quanto à repartição de receitas; ausência de uma consciência integrativa entre os países membros; **a**usência de um plano de longo prazo para a harmonização dos impostos sobre o valor agregado no MERCOSUL; dificuldade do afastamento de "modelos já experimentados" em outras experiências; Estrutura institucional do MERCOSUL "internacional", e não "supranacional".

A lógica que seguiremos para avançar nos estudos de Harmonização Fiscal "normativa" será a busca incessante por tudo aquilo que possa acrescentar positivamente ao processo, e a refutação das propostas que tendam a prejudicar tal medida.

Quanto à **diferença de tratamento constitucional à matéria tributária entre os países membros**, que levou à doutrina brasileira a indicar a existência do sistema constitucional tributário brasileiro, em face dos demais países membros, cujo tratamento constitucional na matéria é significativamente menor, em nossa opinião, acrescentou ao desenvolvimento de doutrinas divergentes entre os quatro países, e jurisprudência similarmente coligadas às noções doutrinárias respectivas. Essa diferenciação foi demonstrada quando da análise dos impostos sobre o consumo nos membros do MERCOSUL.

Nesse sentido, vislumbramos substanciais diferenças quanto ao tratamento jurídico que a doutrina brasileira e demais doutrinas latino-americanas apresentam, quando tratam de aspectos do IVA. Se por um lado, economicamente o IVA não possua tantas divergências enquanto objeto de análise, sob o ponto de vista jurídico-doutrinário, pelo contrário, algumas diferenças são gritantes. Ficou evidenciado através da leitura deste trabalho que a formação da doutrina – e suas tendências – decorre de variados fatores, que vão desde as peculiaridades existentes em cada ordenamento jurídico positivo, quanto devido às peculiaridades econômicas, sociais, geográficas, políticas e históricas que caracterizam o contexto temporal e territorial de cada país. Um diferencial bastante interessante que merece ser mencionado é quanto à "intensidade" pelo qual a doutrina dogmática "formal" é acatada perante cada doutrina em cada ordenamento jurídico. No Brasil, em especial, a adoção da dogmática *kelseniana* é bastante adotada em considerável gama dos estudos sobre o tema, ao passo que, na doutrina presente nos demais países membros, há maior tendência na consideração de aspectos econômicos e financeiros na elaboração doutrinária.

Com relação à **adoção do princípio federativo no Brasil, tendo como manifestação doutrinária a inalterabilidade da demarcação de competências tributárias**, como já vimos em tópicos anteriores, a doutrina tende a manifestar consonância com o entendimento da inalterabilidade do princípio federativo, decorrência natural do extenso tratamento dedicado à matéria tributária na Constituição brasileira.

Tal entendimento é fundamentado pelo artigo 60 § 4º, que dispõe: *"Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta (...)" "(...) § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais"*.

Para o que nos interessa, o artigo 60 § 4º aduz a permanência do Estado Federal Brasileiro. Prescreve que qualquer tentativa de abolição do Estado Federal será inócua perante a atual Constituição. Como a demarcação de competências provém de um esforço constitucional para garantir a autonomia dos entes federativos, tem-se entendido que qualquer tentativa de alterar essa sistematização de distribuição de competência seria inconstitucional por constituir em atentado ao Princípio Federativo. Nesse sentido, a doutrina aponta que, na esfera tributária, os dispositivos relativos à manutenção e proteção do princípio federativo são imutáveis[1251].

Segundo este entendimento, a autonomia dos entes federativos, dentro da qual podemos incutir a necessidade de autonomia financeira dos entes federativos, e que serve de fundamento para a delimitação constitucional de competências tributárias, deve ser considerada como sendo imutável, pois garante a proteção ao princípio federativo, como emanação desse princípio estruturante, em matéria tributária. O pensamento de José Afonso da Silva bem sintetiza o referido posicionamento:

> (...) É claro que o texto não proíbe apenas emendas que expressamente declarem: 'fica abolida a Federação ou a forma federativa de Estado'. A vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação. (...) Assim, p.ex., a autonomia dos Estados federados assenta na capacidade de auto-organização, de autogoverno e de auto-administração. Emenda que retire deles parcela dessas capacidades, por mínima que seja, indica tendência a abolir a forma federativa de estado.[1252]

No entanto, vejamos a opinião de James Marins e Marcelo Bertoldi, a respeito da doutrina que defende o princípio inalterável do federalismo:

> Para essa corrente doutrinária, qualquer modificação no padrão original de instituição dos tributos repartidos constitucionalmente significa autêntica abolição da federação brasileira em sua fórmula original. Esta tese, no entanto, está exposta a severas críticas. Embora o sistema federativo realmente esteja revestido de imutabilidade constitucional, o pacto federativo brasileiro, sob cuja égide organizaram-se as instituições que dão corpo ao Estado, é o espelho do arranjo político necessário para acomodar as inumeráveis forças que compõem nossa organização social, política e econômica. Por suposto o federativismo brasileiro não é modelo pronto, acabado, lapidado e definitivo, mas fruto sempre imaturo de grande pacto nacional em dado momento histórico, com suas circunstâncias temporais. Se não pode ser pronto e acabado, porque a realidade política jamais o permite, é susceptível a ajustes, rearranjos, modificações, aperfeiçoamentos, desde que,

[1251] CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** *Op.cit*.,p. 125.
[1252] SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 27º Edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p 58 e ss.

> é claro, semelhantes alterações não lhe modifiquem a fisionomia a ponto de extinguir a federação e ferir de morte a Constituição Federal.[1253]

Enquanto ideal de Harmonização Fiscal, e partindo da necessidade da busca incessante pelo aprimoramento dos sistemas tributários, que é a própria razão da existência deste estudo, inevitável levar em consideração a opinião de James Marins e Marcelo Bertoldi, muito embora não ignoremos a importância do respeito ao ordenamento jurídico positivo, como demonstramos ao destacar o posicionamento de *Pedro Soarez Martínez* e Aliomar Baleeiro acerca da necessidade de que a medida de Política Fiscal não contrarie o previsto na Constituição Federal.

Assumimos, portanto, que a Federação deve ser mantida, enquanto sua proteção for garantida pelo artigo 60. No entanto, para fins de Harmonização Fiscal, há evidente problemática na interpretação do referido dispositivo enquanto cláusula pétrea, pois, se de um lado, a doutrina majoritária, representada por autores do porte de Geraldo Ataliba, Roque Antônio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho, dentre outros, aponta pelo reconhecimento da imutabilidade do citado dispositivo, de outro lado, como verificamos, sua "petrificação" já encontra opositores na doutrina brasileira. Naturalmente, o reconhecimento do princípio federativo, enquanto cláusula pétrea impede que sensíveis modificações na estrutura das competências tributárias nacionais possam ser efetivamente implantadas, inviabilizando qualquer medida séria de harmonização fiscal e, conseqüentemente, limitando demasiadamente a atuação da Política Fiscal Normativa, pelo menos para finalidades integrativas. É imperiosa a reflexão por parte dos estudiosos brasileiros da Teoria da Harmonização Fiscal para buscar soluções que viabilizem – no que for efetivamente possível – a Harmonização Fiscal – muito embora a busca pelo objetivo supracitado tenha de passar necessariamente pelo pedrogoso caminho das barreiras – sobretudo doutrinárias – que propostas desta natureza certamente provocarão.

Quanto à **reestruturação das fronteiras fiscais entre os países membros,** o extenso território brasileiro[1254] e, conseqüentemente, igualmente extenso território

[1253] MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo. *Op.cit*., p. 26.

[1254] O Brasil é o quinto maior país do mundo, com tamanho de 8.547.403 km², perdendo em extensão territorial somente para os Estados Unidos, China, Canadá e Rússia. Ocupa quase a metade do território continental da América do Sul. Por outro lado, a Argentina é o oitavo maior país do mundo, com extensão de a Argentina, e o segundo maior país da América do Sul, possuindo uma área de superfície continental 3.745.247 km², quase um terço do tamanho do Brasil. O Paraguai, por outro lado, apresenta extensão territorial de 406.750 km², ao passo que o Uruguai apresenta extensão territorial de 176.215 km².

tributário, contrapõe-se aos territórios tributários da Argentina, Uruguai e Paraguai, que apresentam extensão territorial similar à de qualquer Estado membro brasileiro. A questão fronteiriça também denota grandes preocupações conjunturais, já que a questão das fronteiras fiscais é de primordial importância para a Harmonização Fiscal. Para uma integração econômica em nível de mercado comum, duas possibilidades principais têm sido apontadas para a Harmonização Fiscal: a adoção do princípio do destino e a adoção do princípio da origem. Ambas as propostas apresentam vantagens e desvantagens.

A manutenção do princípio do destino pressupõe a manutenção das fronteiras fiscais, e a manutenção do princípio da origem pressupõe a abolição dessas fronteiras. A manutenção do princípio da origem só deveria ser usada em formas mais avançadas de integração – como o próprio território brasileiro federal -, mas apresentam peculiaridades quando do confrontamento de duas ou mais soberanias tributárias nacionais. Tendo em vista o comércio entre os respectivos países, aparentemente o princípio do destino seria a melhor opção, pelo menos em médio prazo. Não obstante, outra questão importante acaba incitando à discussão: o mecanismo de repartição de receitas tributárias. Esse mecanismo tem sido utilizado de diversas formas, como através de uma câmara de compensação que separa e destina os valores correspondentes. A questão da repartição das receitas oriundas dos impostos que incidem sobre essas categorias também demonstra uma preocupação latente da Harmonização Fiscal.

Quanto à **ausência de um plano para a Harmonização do IVA no MERCOSUL**, verificamos que, apesar de, no ano de 1994, o MERCOSUL ter patrocinado importante estudo acerca das possibilidades de harmonização dos impostos sobre o consumo no MERCOSUL, pelas dificuldades de adoção, parece que os países membros não apresentaram com tanta iniciativa uma proposta concreta para a harmonização desses impostos. O exemplo flagrante que pode demonstrar essa questão pode ser verificado através do extenso Programa de Política Fiscal destinado à Harmonização Fiscal da CAN. Todos os projetos de alteração ou reforma no âmbito do IVA no MERCOSUL – mas especialmente no Brasil -, geralmente não apresentam motivações integrativas, com algumas exceções, como a da Lei Orgânica Tributária paraguaia, expressamente influenciado pelo MERCOSUL.

Ademais, a **diferenciação entre a repartição de competências tributárias em face dos quatro países** também é motivo de preocupação para a viabilização do IVA no MERCOSUL, já que o Paraguai, o Uruguai e a Argentina apresentam um IVA de

competência nacional, ao passo que o Brasil apresenta seus "assemelhados" ao IVA nas seguintes competências: ICMS – Estados; IPI – União; ISS – Municípios. O imposto mais assemelhado ao IVA no Brasil, o ICMS possui competência estadual, ao passo que o IVA nos demais países membros é de competência nacional.

Logo, o IVA nacional dos três países membros contrapõe-se ao IVA estadual do Brasil, dando origem a distorções fiscais decorrentes do tratamento diferenciado realizado em cada Estado membro.

Verificamos também a **desconfiança existente entre os entes federativos quanto à repartição de receitas** no Brasil. Em virtude da estrutura federal, cada Estado membro, Município e o Distrito Federal é detentor de sua própria competência tributária que se traduz na possibilidade de instituição, cobrança e arrecadação de determinados tributos. Como o ISS é municipal, o ICMS é estadual e o IPI é federal, cada qual exerce sua competência tributária com autonomia e sem a interferência dos demais entes.

No entanto, com a criação de um IVA federal que abarque as operações tributadas pelos três impostos supracitados, existiria grande pressão por parte dos demais entes tributantes para que tal substituição não acontecesse. Isso porque, ao instituir um IVA nacional, pressupõe-se que a instituição desse tributo seja de competência federal e, logo, escapando das possibilidades de instituição, cobrança e arrecadação por parte dos demais entes tributantes. A eterna desconfiança dos Estados e Municípios para com a União é um dos principais obstáculos para a unificação do IVA no Brasil. Nesse sentido, complementa Ricardo Lobo Torres:

> (...) o maior óbice à unificação dos impostos sobre a circulação de riqueza encontra-se no plano do nosso federalismo fiscal. Há alguns modelos no direito comparado, como o da Alemanha, que poderiam fornecer subsídios para a implantação do IVA no Brasil. Mas a desconfiança permanente entre a União e os Estados Membros tem postergado indefinidamente a adoção do tributo (...)[1255].

Quanto à manutenção da **estrutura institucional do MERCOSUL "internacional", e não "supranacional"**, devemos apresentar algumas considerações.

Como já evidenciamos, uma das propostas teóricas de Harmonização Fiscal resulta na dicotomia existente entre a Harmonização Vertical e a Harmonização Horizontal. A Harmonização Vertical pressupõe a adoção da hierarquização quanto à

[1255] LOBO TORRES, Ricardo. *Op.cit*., p. 34-35.

implantação de medidas políticas que serão adotadas em decorrência da subordinação hierárquica institucional. Esse é o fundamento do sucesso da implantação do IVA através das Diretivas IVA nos ordenamentos jurídicos dos países membros da União Européia. De fato, em médio prazo, a experiência demonstra que a adoção de uma estrutura integrativa hierarquizada – isto é, supranacional – impulsiona o processo de harmonização fiscal. Isto foi verificado tanto na União Européia, como na própria Comunidade Andina, que sempre teve manifesta tendência para a estrutura supranacional, o que também facilitou o processo de harmonização fiscal na região. Por outro lado, a adoção de uma estrutura horizontal – inter-estatal - entre países membros seria viável, dentro de uma perspectiva ideal de integração, ou seja, na ausência de conflitos de interesses entre os países membros, e de alto grau de concordância frente a todas as medidas tomadas em prol da harmonização. Apesar de, na prática, inexistir tal situação em qualquer experiência integrativa, a adoção da estrutura integrativa horizontal foi adotada no MERCOSUL, tendo em vista que permitiria maior "proteção" ao "primado absoluto da soberania nacional", concedendo uma integração "moderada" entre os países membros.

A experiência demonstra que a adoção de medidas "moderadas" para a integração regional é aconselhável em certas fases integrativas, mas a adoção perpétua dessa política acarreta inevitável paralisação na evolução de qualquer bloco econômico. A Harmonização pelo livre mercado também funcionaria em termos "ideais" para o MERCOSUL, em um mercado livre de grandes disparidades regionais. O MERCOSUL tem procurado, ainda que em passos "contidos", iniciar a estruturação dos primeiros órgãos efetivamente supranacionais, como a criação de um Parlamento do MERCOSUL, bem como a futura criação de um Tribunal judiciário do MERCOSUL. Muito embora essa intenção já tenha sido expressada por diversas vezes no âmbito do Bloco, ainda aguardamos a efetiva instauração dessas entidades, que muito contribuiriam para a harmonização fiscal.

Portanto, uma das grandes dificuldades verificadas é a ausência de supranacionalidade que dificulta a Harmonização Fiscal Vertical, abrindo caminho somente para mecanismos de Harmonização Fiscal Horizontal, mais limitados e menos efetivos.

Quanto à **dificuldade do afastamento de "modelos já experimentados" em outras experiências,** verificamos uma tendência expressiva nos países do MERCOSUL, especialmente quanto ao tema IVA ou Harmonização Fiscal, que é a

observância de modelos extraídos de outras realidades, como, especialmente, a européia. Ora, a adaptação de um sistema harmonizado do IVA similar ao que ocorre na União Européia é interessante para qualquer país, porém, acreditamos que a atitude mais racional para a visualização do modelo seja a de observá-lo como objeto de reflexão, mas não enquanto modelo a ser adotado integralmente, pois o contexto integrativo vivenciado pelo MERCOSUL apresenta nítidas diferenças, tanto quanto aos aspectos próprios de cada país, como também em face da peculiaridade integrativa que é o MERCOSUL. Portanto, o mais interessante seria apreciar todos esses modelos e verificar quais as medidas que poderiam ser eficazes para a realidade mercosulina.

No que diz respeito à **ausência de uma consciência integrativa entre os países membros**, devemos primeiramente destacar que a integração européia não ocorreu de forma rápida e espontânea, sem a necessidade de discussões acadêmicas, políticas e cívicas acerca da conveniência da integração econômica entre nações. Foi processo lento, cheio de avanços e retrocessos, com profundos debates sobre todos os temas que envolveriam a integração e um amplo trabalho de informação da sociedade para com as causas e conseqüências desse processo. Seguramente podemos afirmar que o processo integrativo europeu avançou porque ampla foi a dedicação dos países membros para verem o "sonho pan-europeu" realizado.[1256]

No entanto, se por um lado a América Latina já tenha tido indícios integrativos no século XIX, objetivando a integração das colônias espanholas, diferenças entre o Brasil e os demais países membros da região sempre dificultaram qualquer processo integrativo. Porém, a partir da segunda metade do século passado, teve início grande esforço de conscientização política e acadêmica sobre a importância da consciência, impulsionado por instituições como o CEPAL, BID, OEA e a própria ALALC. No entanto, como a experiência demonstrou, a maior facilidade de integração sub-regional levou aos países membros da ALALC – e futura ALADI – a concentrarem seus esforços em sub-grupos regionais implantados no seio da América Latina, como a CAN e o MERCOSUL.

Não obstante, o MERCOSUL foi formado com certa rapidez, se levarmos em consideração os processos integrativos supra-analisados, e assinado em 1991.

[1256] Para uma contextualização da evolução histórica do processo de cooperação e integração econômica na União Européia, desde seus primórdios, sugerimos a leitura de: *MOTA DE CAMPOS, João.* ***Manual de Direito Comunitário****. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004*, p. 26 e ss; *MOTA DE CAMPOS, João.* ***Direito Comunitário. O Direito Institucional****. 1 Volume. 6º Edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004*, p. 31 e ss.

Muito embora o MERCOSUL seja um dos principais exemplos contemporâneos de bloco econômico, acreditamos que ainda há muito a ser construído, trabalhado, acrescentado na formação cultural dos cidadãos dos países membros, de forma a viabilizar a criação de uma "cultura harmonizada". As diferenças culturais entre o Brasil e as demais nações de língua espanhola certamente também podem ser um obstáculo para a formação dessa cultura de integração. Ressaltamos que não estamos afirmando a necessidade da "integração" efetiva – no sentido de união política – entre os países membros, mas sim evidenciando a importância da compreensão, por parte de cada cidadão, para entender a importância, as vantagens da integração econômica, e o papel a ser empregado em cada país membro para a construção dessa meta. Ninguém deixa de ser alemão por ser "cidadão europeu". Da mesma forma, ninguém deixa de ser brasileiro por ser "cidadão mercosulino". A integração – ainda que econômica – não pode ser mantida apenas como tema de "assunto interno", discutido em recintos fechados, sem a ampla participação da sociedade, sobre os efeitos positivos ou negativos que a implementação de um mercado comum possa ter em nossas vidas.

Mas esse não é um obstáculo que possa ser transpassado "da noite para o dia", pois envolve um mecanismo quase natural – e muitas vezes, inesperado - de amadurecimento de uma idéia que foi lançada há tempos, mas que aguarda pacientemente o momento adequado para o seu redescobrimento. No dia em que a sociedade civil brasileira compreender efetivamente a importância do papel que o Brasil detém no MERCOSUL, e a importância que a regionalização pode representar em um ambiente internacional contemporâneo estruturado por fenômenos como a globalização econômica, certamente essa integração apresentará saltos quantitativos de velocidade.[1257]

Nesse sentido, é primordial a participação da sociedade para que a compreensão da importância da regionalização em um mundo globalizado possa realmente fazer a diferença nas relações internacionais, como ocorre na União Européia. A participação dos representantes políticos de cada país também é primordial para a viabilização da

[1257] A falta de consciência – e do interesse – para com o "vizinho" é uma das conseqüências mais expressivas verificadas em nosso estudo. Afinal, para a ampla maioria da população brasileira – e não estamos falando dos "analfabetos funcionais" - é muito mais fácil conhecer o nome do atual presidente da Rússia, do que os nomes de todos os presidentes dos países membros do MERCOSUL. Afinal, você sabe quem é o atual presidente do Uruguai, nosso vizinho ao Sul do continente? Para saldar esse problema, somente com uma ampla política de conscientização latino-americana, o que, em nossa opinião, demoraria anos para ser concretizada, se iniciada a partir de hoje. Porém, alguns exemplos de outros países poderiam ser trazidos para a nossa realidade. O Uruguai, por exemplo, impõe a língua portuguesa como disciplina obrigatória desde o sexto ano do colegial para todas as escolas.

integração regional. Sem a conscientização construtiva de um mercado comum partindo dos próprios representantes políticos dos países membros, será muito mais difícil verificar um progresso efetivo das relações integrativas.

III - PROPOSTA DE POLÍTICA FISCAL EMPREGADA PARA SUPRIMIR – OU DIMINUIR – ESSAS DIFICULDADES.

A adoção de uma Política Fiscal Integrativa requer a identificação prévia do objetivo a ser alcançado – Mercado Comum -, a identificação do objeto a ser integrado – sistemas tributários dos países do MERCOSUL -, e a adoção dos mecanismos que possam atingi-lo com maior eficiência e estabilidade – Harmonização Fiscal, através do IVA.

Identificada a Harmonização Fiscal enquanto instrumento para possibilitar a integração econômica, podemos especializar nosso estudo através da escolha de uma ou outra proposta de Harmonização – vertical, horizontal, indireta, direta, positiva, negativa, pelo livre mercado ou pelo mercado controlado. Em um prazo relativamente curto, certamente seria mais facilmente aplicável o mecanismo de Harmonização Fiscal Horizontal, que permite a manutenção de políticas sem a necessidade de estabelecer uma estrutura supranacional competente para gerenciar o processo de Harmonização. Por outro lado, verificamos que essa proposta, menos ambiciosa, e melhor aplicável para formações integrativas incipientes, como as zonas de preferência tarifárias ou a zona de livre comércio, revela suas limitações quando a formação integrativa buscada é o mercado comum.

Em nossa interpretação, a melhor maneira de proceder à Harmonização Fiscal, especialmente para os objetivos visualizados no Tratado de Assunção, é a adoção da proposta verticalizada – ou supranacional – da Harmonização. Essa tomada de posição requer o reconhecimento de que a estrutura institucional do MERCOSUL necessita de profundas modificações, passando de uma estrutura “internacional” horizontal, para uma estrutura supranacional, “superior” aos países membros, que cederiam parcelas de suas soberanias para a viabilização dos objetivos integrativos, como ocorre na União Européia, e, em menor tendência, na CAN. Através da adoção de uma estrutura verticalizada, seria possível implementar com maior segurança a harmonização fiscal nas áreas de interesse.

A experiência demonstra que, geralmente, a estrutura institucional das formações integrativas que alcançaram sucesso em seus empreendimentos sempre se manifestavam através de estrutura institucional que se assemelhava a uma estrutura governamental nacional: poder legislativo, judiciário e executivo.

Em nossa opinião, a adoção de uma estrutura supranacional legislativa, para aprovar documentos normativos de validade para todos os países membros, a criação de um poder judiciário comunitário, com competência para a decisão em matéria de interesses comunitários, como a própria matéria fiscal relativa ao IVA, e a adoção de um controle executivo mais atuante, seriam de grande valia para a Harmonização Fiscal Verticalizada.

Por outro lado, ainda que o MERCOSUL esteja atualmente se esforçando para criar – em futuro próximo – um "Parlamento do MERCOSUL", as perspectivas para a adoção de tal estrutura supranacional ainda parecem um pouco distantes.

Por isso, se por um lado, a adoção da estrutura supranacional seja de grande importância para a estruturação das políticas comunitárias do MERCOSUL, a realidade política vivenciada pelos seus membros demonstra certas restrições ao modelo proposto. Por esse motivo, pelo menos em curto prazo, em face da dificuldade para ser implementada a estruturação supranacional mercosulina, devido tanto à restrição da cessão de parcela de soberania, quanto ao desinteresse político sobre o assunto, sugerimos, como medida "moderada", uma segunda opção, qual seja a adoção da estrutura Horizontal, sem relação de dependência ou hierarquia entre os países, que manteria a paridade hierárquica na concretização de suas políticas fiscais, pois aparentemente parece ser a medida mais palatável para os países membros. Desta feita, através da Harmonização Fiscal Horizontal, manteríamos uma política de coordenação entre políticas fiscais nacionais, direcionadas a um objetivo comum, que poderia ser lançado como meta a ser cumprida em documento assinado pelos países membros, seguindo as formalidades legais. Não obstante essa medida manter suas dificuldades de implantação inerentes, aparentemente essa é a medida mais facilmente aplicável entre os países membros do MERCOSUL.

Devemos lembrar que a CAN, através de intenso trabalho de Política Fiscal, viabilizou a Harmonização Fiscal, ainda que sem uma estrutura verticalizada totalmente formada, o que pode servir de exemplo para a adoção de algumas medidas para o MERCOSUL.

Identificada a Harmonização Fiscal Vertical, enquanto mecanismo ideal para os objetivos integrativos do MERCOSUL, e a Harmonização Fiscal Horizontal, como a medida mais concretamente aplicável para a atual estrutura – e vontade política – no MERCOSUL, passemos à especialização do instituto a ser veiculado: o IVA.

Vimos nos capítulos anteriores que o IVA é passível de ser utilizado para a adoção da Harmonização Fiscal. Mas a escolha do imposto que segue o modelo IVA requer reflexões quanto à estrutura básica fundamental a ser escolhida para a configuração deste nos países membros. Para escolher a estrutura econômica fundamental que deverá seguir esse imposto, é importante a definição prévia do objetivo pelo qual o IVA será criado. Se o IVA, enquanto instrumento de Harmonização Fiscal, almeja alcançar maior neutralidade fiscal entre os países membros, é imprescindível que ele seja construído com vistas a alcançar as possibilidades máximas dessa medida.

Por isso, tendo em vista a neutralidade fiscal, é importante que as características do IVA sejam pelo menos harmonizadas. Nesse sentido, se o ideal é efetivamente a busca pela neutralidade fiscal, que auxiliará na construção de um mercado comum, elencamos as seguintes características que o IVA deverá conter:

a) **Extensão da amplitude material - horizontal**: O IVA deve apresentar amplo campo material, na tributação de operações que acarretem a circulação de bens – incluindo mercadorias e a importação de bens – e a prestação de serviços. Nesse sentido, seria aconselhável a adoção de uma lista de bens e serviços tributáveis pelo IVA nos quais os países membros devessem se adaptar. A criação de exceções à lista também seria medida importante para adaptar a estrutura material do IVA às realidades nacionais.

b) Limitação à exclusão da incidência - isenções – imunidades: Em uma estrutura de IVA que pretenda ser efetivamente um imposto geral sobre o consumo, as situações em que ocorresse a hipótese de exclusão da incidência do imposto deveriam ser bem delimitadas. O mecanismo de alíquota zero para exportações serviria para garantir a compensação entre os países membros, em algumas situações.

c) Incidência vertical: O IVA do MERCOSUL deveria ter ampla incidência vertical, isto é, sendo plurifásico, tributaria todas as etapas produtivas, indistintamente, desde o início da produção, até o consumo.

d) **Base de cálculo:** a base de cálculo deveria ser o preço – ou valor – do bem, ou do serviço prestado. No caso de importação o valor do bem importado acrescido dos respectivos direitos aduaneiros.

e) **Alíquota:** sugerimos que, na lista de bens e serviços tributáveis seja incluída a alíquota correspondente, e progressiva. A seletividade poderá ser facultada, muito embora em situações limitadas, levando em consideração as peculiaridades de cada região.

f) **Método de cálculo do IVA:** para a escolha do método de cálculo do IVA, verificamos que a prática corrente nos quatro países é a adoção do método de subtração através do sistema "crédito X débito", ou imposto contra imposto. Pela conveniência, e pela larga praticidade desse sistema, preferimos mantê-lo.

g) **Opção pelo método de dedução financeira:** O método de dedução financeira, que possibilita descontar os valores correspondentes à entrada de capitais, permitiria uma ampliação da não cumulatividade do IVA, reforçando seu caráter de imposto "neutro". A adoção desse sistema nos quatro países de maneira equânime seria muito interessante.

h) **Tipo IVA:** A escolha pelo IVA tipo consumo tem sido feita por todos os países do MERCOSUL, inclusive o Brasil, sendo, portanto, conveniente sua manutenção para fins de Harmonização Fiscal.

i) **Princípio na Tributação – Origem ou Destino:** A questão do princípio da tributação na origem ou destino deságua no problema – no caso de operações intra-comunitárias, entre países membros – da repartição da receita acumulada pelo país da origem ou do destino da mercadoria. Atualmente, há uma tendência expressa de os países adotantes do IVA seguirem o princípio do destino, exonerando as exportações, para fins de comércio internacional. Entretanto, no mercado comunitário, poderão existir insurgências nos casos em que haja um país totalmente exportador, em face de um país eminentemente importador, gerando diferenças de arrecadação entre os citados países. A experiência européia demonstrou a possibilidade da instituição de uma câmara de compensação – pelo qual seria dividido o valor correspondente ao tributo entre os dois países envolvidos. Essa opção é interessante e remete à conveniência, mais uma vez, da criação de uma estrutura hierarquizada supranacional. Naturalmente, o ideal seria a tributação no país da origem, mas, como já evidenciamos, sua aplicação prática é muito limitada. Por sua vez, a instauração

de mecanismos de compensação denota um eficiente aparato administrativo destinado ao controle dos fluxos comerciais entre países membros, controlado por um órgão supranacional ou pelos próprios países membros, sendo preferível a primeira opção. Como a adoção de um mecanismo de compensação também acarreta certa dificuldade entre os parceiros do MERCOSUL, pensamos que esta deveria ser uma medida secundária a ser implementada após a consolidação do IVA segundo o país do destino. Mas ressaltamos, não seria qualquer operação do IVA a ser repartida entre os países membros, mas somente aquela que significasse exportação para um e importação para outro. As operações nacionais poderiam manter sua própria estruturação, incluindo o princípio da tributação, com margem de liberdade fixada pelo próprio ordenamento jurídico nacional.

j) **A questão da competência do ente tributante:** questão de extrema importância vem a ser a competência do ente tributante na instituição, fiscalização e arrecadação do IVA. Na Argentina, Uruguai e Paraguai, o IVA é um imposto de competência do ente central – nacional, federal, central. No Brasil, o IPI é federal, o ICMS é estadual e o ISS é municipal. Pergunta: Como harmonizar esses tributos? A partir de uma perspectiva integrativa, certamente a instituição de um IVA de competência do ente central seria a melhor alternativa, sem sombra de dúvidas, pois permitiria que a estrutura do IVA fosse efetivamente assemelhada aos demais. No entanto, como já salientamos, apesar de, a partir dos pressupostos teóricos da Teoria da Harmonização Fiscal, a indicação da adoção de um IVA nacionalizado ser o mais indicado para a estruturação dos sistemas tributários integrados, a dificuldade maior ainda reside no sistema tributário brasileiro, que apresenta uma estrutura federal tripartida, e que evidencia, tanto por motivos jurídicos como políticos, expressas dificuldades para a implantação do IVA nacionalizado. Mas, ressaltamos que, apesar de todas as dificuldades, ainda acreditamos que a melhor e mais efetiva medida seria a adoção de um IVA nacionalizado entre os países membros, muito embora, juridicamente – e doutrinariamente – notadamente para o direito brasileiro -, exista grande dificuldade para a sua viabilização, como já verificamos nas linhas anteriores

k) **Adoção de mecanismos de repartição de receitas entre os entes federativos no Brasil.** Em nossa opinião, a adoção do IVA nacional, com a substancial

perda de materialidade dos demais impostos – IPI e ISS – ou a completa absorção pelo IVA -, poderia ser realizada através da criação de mecanismos de coleta e repartição automática de receita, situado em todos os Estados. Assim, o imposto seria cobrado, arrecadado e imediatamente repartido para os demais entes tributantes, para depois chegar aos cofres da União. Através da participação – e fiscalização – de agentes do governo estadual, e representantes municipais, seria possível uma maior segurança na repartição dessas receitas. Dessa forma, conseguiríamos um IVA "nacionalizado" e garantiríamos a receita cabível a cada ente tributante. Naturalmente que, tal medida denotaria grandes esforços estruturais, como a adoção de um IVA "nacional", em substituição do regime de delimitação de competência tributária brasileira atual, remetendo-nos, para a hipótese de efetivamente vislumbrar tal sugestão enquanto meta a ser seguida, a considerar as problemáticas relativas à mudança da demarcação de competências tributárias no Brasil.

l) **A Criação de uma Lei Nacional do IVA:** A Lei Nacional do IVA seria criada e legislada pela União, mas cobrada e arrecadada pelos Estados, que por sua vez destinariam aos municípios e à União a repartição de receitas cabíveis. Essa Lei poderia ser Lei decorrente de acordos internacionais, ou supranacionais, como veremos adiante.

m) **Convivência com impostos parciais ou específicos sobre o consumo:** Geralmente os países têm admitido a convivência do IVA com impostos sobre o consumo diferenciados, geralmente *accises*, isto é, impostos que gravam bens ou serviços específicos, e que normalmente variam conforme o campo de incidência. Sob o ponto de vista da Teoria da Harmonização Fiscal, verificamos que a manutenção das *accises* atuais seria possível, desde que seu campo de incidência fosse limitado a determinados bens ou serviços, admitidos em conformidade com a realidade sócio-econômica de cada país. Acreditamos que a manutenção do IPI, do ISS, bem como das demais contribuições sociais que apresentam semelhante estrutura, como o PIS-PASEP e a COFINS, no Brasil seria possível, enquanto tributos que, com considerável restrição na amplitude horizontal destes, configurassem verdadeiras *accises*. Na manutenção de vários impostos sobre o consumo, lembramos a importância de que a Política fiscal tenha o cuidado de criar o tributo de forma que não incida sobre outra atividade cobrada por outro tributo, ou seja, evitando efeitos cumulativos, ou do "imposto

sobre imposto". No entanto, lembramos também a problemática da alteração dos elementos – ou critérios – do tributo, que recai na polêmica questão da limitação da competência tributária por nós expressada nas linhas anteriores, e que também serve de influência para a questão anunciada neste tópico.

n) **A criação do "Código IVA" ou "Lei do IVA"**. Acreditamos que a elaboração conjunta por parte dos países membros de uma normativa comunitária que trate extensamente sobre o IVA, à semelhança da Sexta Diretiva IVA da Comunidade Européia, e da Decisão n. 599 da CAN, poderia ser elaborada de forma a conter os principais dispositivos a serem harmonizados pelos países membros, dentre aqueles que citamos acima. Naturalmente, a disposição extensiva deixaria espaço para o tratamento nacional de determinados pontos pelos países membros, como, por exemplo, na própria instituição do princípio da tributação no território nacional, ou na instituição de *accises*.

o) **A criação de um Modelo de Código do IVA do MERCOSUL.** Inspirados expressamente nas experiências anteriores da OEA-BID e da CIAT, pensamos que, na hipótese de não viabilidade da harmonização vertical para o MERCOSUL, seria possível pelo menos, através da Harmonização Horizontal, a elaboração de Código-Modelo que apresentasse as principais características que o IVA deveria manter. Apesar da maior dificuldade para a implantação desse modelo nos países membros, a criação de um Modelo de Código do IVA certamente – em curto ou em médio prazo – contribuiria para o aprimoramento do sistema tributário nacional de todos os países membros.

Essas são algumas das possíveis propostas para a veiculação do IVA harmonizado no MERCOSUL. Ressaltamos que algumas propostas refletem uma perspectiva ideal de integração, ao passo que outras refletem a análise de alguns dos obstáculos visualizados por nós no tópico anterior. Tais medidas poderiam ser ponderadas de acordo com as intenções dos países membros. Logo, o IVA viabilizado por pelo menos algumas das propostas supracitadas, identificado enquanto instrumento de Harmonização Fiscal Vertical – supranacional -, estaria apto a cumprir os objetivos integrativos pelo qual seria criado.

IV - CONSIDERAÇÕES FINAIS COMPLEMENTARES – EM BUSCA DO REDIMENSIONAMENTO DA TEORIA DA HARMONIZAÇÃO FISCAL.

Após realizarmos algumas considerações finais de índole normativa acerca da possibilidade da Harmonização Fiscal no MERCOSUL, seguiremos às nossas considerações finais complementares sobre o trabalho.

A Teoria da Harmonização aplicada a um determinado Bloco Econômico revela utilíssimo instrumento para o desenvolvimento econômico conjunto de nações amigas. Essa é uma verdade extensamente demonstrada na elaboração deste estudo. A partir dessa verificação, e levando em consideração algumas idéias contemporâneas acerca do papel da atividade econômica – e por extensão à financeira – do Estado, passaremos a algumas sugestões complementares.

A Teoria da Harmonização Fiscal, enquanto especialização da Ciência das Finanças, e da própria Política Fiscal, tem sido estudada através de uma perspectiva "neutra" quanto a algumas questões que têm sido levantadas por economistas e filósofos. Após realizarmos sucinta pesquisa sobre o imposto sobre o consumo e sua veiculação enquanto instrumento da Harmonização Fiscal, concluímos que a referida teoria ainda necessita de modernização epistemológica, para que possa abranger alguns pontos de extrema importância. Esses "pontos" foram, por considerável parcela da doutrina, simplesmente deixados de lado, ou destinados ao estudo do campo "geral" da Ciência das Finanças ou da Política Fiscal.

Nossa sugestão está fundamentada expressamente na atual tendência dos economistas para a observância de padrões éticos na atividade econômica, desenvolvidas para alcançar objetivos humanitários.

Portanto, sugerimos também o redimensionamento da análise da própria Teoria da Harmonização Fiscal, para que seja possível também alcançar objetivos que não sejam remetidos à simples manutenção econômica de uma estrutura integrada, pura e simplesmente. Entendemos pela necessidade de que a Harmonização Fiscal trabalhe de forma a alcançar objetivos outros, tais como a redistribuição de riqueza, a luta contra a pobreza, o incentivo à educação, e até a transparência nas relações tributárias[1258].

[1258] O princípio da transparência foi levantado por *Fritz Newmark* como essencial às relações tributárias, fruto da ponderação sobre os postulados de *Adam Smith*. No Brasil, Roberto Ferraz também apontou o Princípio da Transparência Tributária como essencial para as relações dessa natureza. Pensamos que o Princípio da Transparência também deveria ser incutido em qualquer processo de Harmonização Fiscal, enquanto princípio ético destinado a garantir a segurança dos contribuintes. FERRAZ, Roberto.

Muito embora a Teoria da Harmonização Fiscal tenha sido desenvolvida em período posterior à criação da Política Fiscal *keynesiana*, acreditamos que o seu desenvolvimento se manteve – de certa forma – alheio às preocupações dos *keynesianos* da época.

Dessa forma, desde a estruturação da Teoria da Harmonização Fiscal a partir dos primeiros focos da teoria da integração econômica internacional, pensamos que ocorreu um "recorte" epistemológico, que poucas vezes foi reconhecido pela doutrina. Acreditamos que seja a hora de começar a refletir sobre assuntos de suma relevância, e que devem acompanhar os teóricos da Harmonização Fiscal em qualquer medida buscada.

Apesar de a Política Fiscal *keynesiana* ter levantado há muito tempo a questão da importância do direcionamento social para as medidas tributárias, foi possível também observar que essa tendência não escapou aos olhos de alguns renomados estudiosos.

Alguns teóricos da Harmonização Fiscal, como *Fritz Newmark*[1259] e *Maurice Lauré*[1260], perceberam a importância da inclusão de certos princípios inerentes ao funcionamento saudável de um sistema fiscal, seja harmonizado ou não. Para esses autores, alguns princípios éticos como a igualdade e a generalidade na tributação, são princípios a serem defendidos em toda e qualquer estrutura tributária, como emanações da Justiça Fiscal. Certamente os supracitados autores, depois de analisarem com tanta profundidade sistemas tributários comparados, perceberam que para existir o "bom" sistema tributário harmonizado não basta alcançar a harmonia entre os impostos e entre as disposições legais.

É preciso garantir que o tributo alcance seus objetivos éticos e sociais mais elevados. É preciso garantir que a estrutura harmonizada alcance padrões éticos aceitáveis para o amadurecimento de uma sociedade, proporcionando-lhe educação, saúde, emprego e segurança. Talvez nosso posicionamento soe um tanto quanto "*keynesiano*", isto é, influenciado por pensadores de quase um século atrás. Porém, sem dúvida, as experiências trazidas pela Política Fiscal *keynesiana* podem servir de útil

---

Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica – O Princípio da Transparência Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. Pesquisas Tributárias. Nova Série – n. 11. Centro de Extensão Universitária. São Paulo: Editora Rt, 2005, p. 442 e ss; *NEWMARK, Fritz. Op.cit*., p. 407 e ss.

[1259] *NEWMARK, Fritz. Op.cit.*, p. 127 e ss.

[1260] *LAURÉ, Maurice.* ***Traité de Politique Fiscale****. Op.cit.,* p. 14 e ss.

inspiração para aqueles que desejarem investigar "outros" aspectos da Harmonização Fiscal do Imposto sobre o Valor Agregado em matéria de integração econômica.

Nesse sentido, *John Maynard Keynes* escreveu histórico artigo, no ano de 1933, sobre o problema do desemprego que assolava o contexto mundial após a "Crise de 1929". Em seu artigo, que resultou da junção de três artigos menores anteriormente publicados, afirmou e sugeriu diversas medidas fiscais para favorecer – e alcançar – o pleno emprego. Esse trabalho foi um dos principais pontos de apoio para o desenvolvimento da Política Fiscal *keynesiana*, e foi um dos fundamentos para que Políticos Fiscais e economistas começassem a observar "pontos de vista" que antes não eram vislumbrados.[1261]

Nos últimos anos, alguns economistas renomados têm apontado para o redimensionamento da atividade econômica – e por extensão, à financeira, e à tributária – para garantir os principais objetivos de fortalecimento de uma sociedade. Nesse sentido, *Amartya Sen*, estudioso indiano laureado com o prêmio Nobel da Economia, apresentou sua tese de que a atividade econômica não deveria estar desvinculada de padrões éticos, pois a própria ética pode servir ao desenvolvimento sadio da atividade econômica.[1262]

James Tobin, economista que também recebeu o prêmio Nobel da Economia, influenciado largamente pelo "*keynesianismo*", propôs a adoção de um tributo mundial para o combate à pobreza e à fome mundial, incidindo sobre as atividades financeiras internacionais. Esse tributo ficaria conhecido como "*Tobin Tax*", muito embora jamais tenha sido criado. Em nossa opinião, a idéia do consagrado autor pode ser interpretada

---

[1261] *KEYNES, John Maynard.* ***El Camino Hacia la Prosperidad. (The Means to Prosperity).*** *In: In: La Política Fiscal em Acción. Ministério de Hacienda. Selección de lecturas sobre Política Fiscal Moderna, bajo la dirección y supervisión de Francisco Domingues del Brio. Traducciones realizadas por el Servicio de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: Impreso en la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971, p. 92 e ss.*

[1262] Reproduzimos trecho de sua obra em que expressamente retoma a necessidade de se evitar o afastamento da valoração ao processo econômico: "(...) *Se a educação torna uma pessoa mais eficiente na produção de mercadorias, temos então claramente um aumento do capital humano. Isso pode acrescer o valor da produção na economia e também a renda da pessoa que recebeu a educação. Mas até com o mesmo nível de renda uma pessoa pode beneficiar-se com a educação – ao ler, comunicar-se, argumentar, ter condições de escolher estando mais bem informada, ser tratada com mais consideração pelos outros etc. Os benefícios da educação, portanto, excedem seu papel como capital humano na produção de mercadorias. A perspectiva mais ampla da capacidade humana levaria em consideração – e valorizaria – esses papéis adicionais também. Assim, as duas perspectivas estão estreitamente relacionadas, porém distintas". SEN, Amartya.* **Desenvolvimento como liberdade.** São Paulo: Companhia das Letras, 2007**,** p. 27-40; 331-337.

como a primeira sugestão de um imposto harmonizado para alcançar padrões éticos e humanitários.[1263]

Levando em consideração as demonstrações acima, concluímos que o desenvolvimento buscado, através da Harmonização Fiscal, não deve ser somente o crescimento econômico que uma estrutura harmonizada possa alcançar, mas a criação de um mecanismo que alcance também outros objetivos, ligados diretamente com o amadurecimento da sociedade.

Por todos esses motivos, reforçamos, como última consideração, o redimensionamento da Teoria da Harmonização Fiscal, para que seja elaborada sempre com vistas a buscar não somente a estrutura fiscal harmonizada, mas uma estrutura fiscal ética e socialmente harmonizada de forma a alcançar os objetivos primordiais para a evolução de cada sociedade. Independentemente da distância das metas pretendidas, o primeiro passo – a identificação do objetivo - sempre será primordial para alcançar qualquer finalidade, por mais "distante" que esta se encontre atualmente.

[1263] *James Tobin*, em 1972 sugeriu a criação de um imposto que incidiria com alíquota de 0,1% sobre as transações financeiras internacionais como forma de reduzir a especulação nos mercados financeiros, e também direcionar as receitas desse imposto para financiar as Nações Unidas ou o desenvolvimento dos países do "terceiro mundo". A influência de *Keynes* na doutrina de *Tobin* pode ser verificada na seguinte obra: *TOBIN, James.* ***El Deficit, El Deficit... ¿ De Quien es el Déficit?****In: In: La Política Fiscal em Acción. Ministério de Hacienda. Selección de lecturas sobre Política Fiscal Moderna, bajo la dirección y supervisión de Francisco Domingues del Brio. Traducciones realizadas por el Servicio de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: Impreso en la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971, p. 277 e ss.*

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS (em ordem alfabética).

Análise Comparativa das Normas Substantivas do Modelo de Código Tributário com a dos Códigos Vigentes nos Países-Membros da ALALC. Associação Latino-Americana de Livre Comércio. Secretaria Geral da Organização dos Estados Americanos. Programa Conjunto de Tributação OEA/BID. Washington D.C., 1970. A tradução integral do trabalho foi publicada como anexo na obra: *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa**. Direito Tributário Comparado**. São Paulo: Edição Saraiva, 1971.

Academia Brasileira de Letras Jurídicas. J.M. Othom Sidou (organização). **Dicionário Jurídico**. 4 º edição. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

ALBUQUERQUE MELLO, Celso D. **Direito Internacional da Integração.** Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

ALONSO GONZÁLEZ, Luiz Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA TABUEÑA, Francisco. ***La Armonización Fiscal en La Unión Europea.*** *Barcelona, Espanha: Cedecs Editorial, 1997.*

ALTAMIRANO, Alejandro C. ***Estrutura Básica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) em La Argentina.*** *In:* BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG: Editora Del Rey, 1999.

ARIAS MINAYA, Luis Alberto; PLAZAS VEJA, Mauricio. ***La Armonización Tributaria de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina****. Elaboración de Recomendaciones y Normativas sobre Armonización de Tributos Indirectos. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. División de Integración, Comércio y Asuntos Hemisféricos. Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe. Buenos Aires, Mayo,* 2002.

ARIAS, Luiz; VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto; VALENCIA, Alexis. ***La Armonización de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina****. Iniciativa Especial de Comércio y Integración. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. División de Integración, Comércio y Asuntos Hemisféricos. Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe. Buenos Aires. Enero,* 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 6º Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1º Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

_____. **República e Constituição**. 2º edição, 2º tiragem. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *In***: Prefácio**. *JARACH, Dino*. **O Fato Imponível**. 2 edição. Tradução de Dejalma Campos. São Paulo: LTr, 2004.

_____. ATALIBA, Geraldo Ataliba; GIARDINO, Cleber. **Núcleo da definição constitucional do ICM**. *In*: Revista de Direito Tributário, v. 25-26.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2006.

BALASSA, Bela. **À Procura de uma Teoria de Integração Econômica**. *In*: **A Integração Econômica da América Latina. Experiências e Perspectivas.** Traduzido por Sérgio Luís Gomes. Editado por Miguel S. Wionczek. Rio de Janeiro: O Cruzeiro, 1966.

_____**.** ***Teoria de La Integración Económica****. Primera Edición. Traducción al español por Jorge Laris Casilla. México: Union Tipográfica Editorial Hispano-Americana – UTEHA*

BALEEIRO, Aliomar. **Cinco aulas de finanças e política fiscal**. 2º edição. São Paulo: José Bushatsky, 1975.

_____. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15º edição. Atualizada por Dejalma Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BAPTISTA, Marcelo Caron**. ISS: Do Texto à Norma**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS: Serviços de despachos aduaneiros - momento de ocorrência do fato imponível - local da prestação - base de cálculo - arbitramento**", *In* RDT nº66. São Paulo: Malheiro Editores.

BAPTISTA, Luiz Olavo. **Impacto do MERCOSUL sobre o Sistema Legislativo Brasileiro**. *In*: BAPTISTA, Luiz Olavo; MERCADANTE, Araminta de Azevedo; CASELLA, Paulo Borba. Organizadores. MERCOSUL. Das Negociações à Implantação. 2º Edição. Revista e Ampliada. São Paulo: LTr, 1998.

_____. **Alca -Notas Sobre o Impacto da ALCA Sobre o Sistema Jurídico Brasileiro.** Disponível em: http://www2.mre.gov.br/alca/Artigos/alcanotas.htm (último acesso em 20.01.2008)

_____. **O Mercosul, suas Instituições e o Ordenamento Jurídico**. São Paulo: LTr, 1998.

BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz; VELLAYOS, Fernando ***Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Departamento de Integración y Programas Regionales. Instituto para la Integración de la América Latina y el Caribe. División de Integración, Comércio y Assuntos Hemisféricos. Buenos Aires: BID-INTAL-ITD, 2003*.

BASSO, Maristela; GOBBI ESTRELLA, Ângela Teresa. **Reflexões sobre o Mercosul e o Sistema Tributário Nacional.** *In* MARTINS, Ives Gandra. 2º edição. São Paulo: LTr, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1º edição. São Paulo: Saraiva, 1963.

BIELSA, Rafael. ***Estudios de Derecho Público. II. Derecho Fiscal.*** *Buenos Aires: Depalma*, 1951.

BIRD, Richard. ***Problems of Harmonization in Soviet-Type Economies****: The Case of* ***COMECON****. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. II. Practice. New York and London: Columbia University Press*, 1967.

_____. ***Regional Policies in a Common Market****. In: SHOUP, Carl.* ***Fiscal Harmonization in Common Markets****. Volume I. Theory. New York and London: Columbia University Press*, 1967.

*BLANCO, Sindulfo****. El Impuesto Al Valor Agregado en el Paraguay.*** *In:* BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG: Editora Del Rey, 1999.

BLUMENSTEIN, Ernst. ***Sistema di Diritto delle Imposte****.* ***Sistema di Diritto delle Imposte.*** *Traduzione: FORTE, Francesco. Milano: Dott A. Giuffrè, 1954.*

BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. ***Finances Publiques****. 8º édition. Paris: L.G.D.J., 2006.*

BRANDÃO TEIXEIRA, Alessandra Machado**. A Tributação sobre o Consumo de Bens e Serviços.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

CALLE SAINZ, R. ***La Armonizacion Fiscal europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido****. In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.*

_____. ***El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Econômica Europe****a. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre,* 1968.

CAMPET, C. ***Elementos de una Teoria General de la Imposición de las Ventas****. In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.*

CAMPOS, Dejalma de. **O Imposto de Renda das Empresas nas Zonas de Integração**. O Sistema Tributário e o Mercosul. Coordenador: CAMPOS, Dejalma de. São Paulo: LTr, 1998.

*CANO, Hugo González***. A Situação Atual da Tributação nos países do Mercosul.** *In*: REZENDE, Fernando; AUGUSTO DE OLIVEIRA, Fabrício. Federalismo e Integração Econômica Regional. Desafios para o Mercosul. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer-Stiftung, 2004.

_____.**Harmonização Tributária nos Processos de Integração Econômica.** Tradução de Ana Cecília Estellita Linz. Brasília: Ministério da Fazenda. ESAF, 1986.

_____. ***Análisis de la armonización tributaria en el MERCOSUR desde la situación y perspectivas de Argentina.*** *Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe. Buenos Aires, 2004.*

_____. ***Armonización fiscal: Competencia vs. Coordinación en los Países del Mercosur.*** *Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe. Porto Alegre-Brasil, Junio 2002.*

_____. ***Informe sobre la Situación actual de la tributación en Los Países Miembros del Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay Y Uruguay).*** *Banco Interamericano de Desarrollo – BID.* Buenos Aires: Mimeo, 2001

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **ICM – Não-cumulatividade – Abatimento constitucional**. Revista de Direito Tributário, n. 29-30, p. 202-203.

CÁRCOMO LOBO, Maria Tereza de Almeida Rosa. **Tributação no Mercosul**. *In*: **Tributação no Mercosul**. MARTINS, Ives Gandra. 2º edição. São Paulo: LTr, 2002.

CÁRCOMO LOBO, Maria Teresa. **Ordenamento Jurídico Comunitário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

CARNELUTTI, Francesco. **Metodologia do Direito.** Traduzido por Frederico A. Pascoal. 3º Edição. Campinas - SP: Bookseller, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21º Edição. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **ICMS.** 5º Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

CARRIÓ, Genaro. ***Notas sobre Derecho y Lenguage.*** *Segunda Edicion. Buenos Aires: Abeledo – Perrot, 1979.*

*CARTOU, Louis****. Droit Financier et Fiscal Européen****. Paris: Précis Dalloz*, 1972.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 17º Edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Teoria da Norma Tributária.** 2º Edição. São Paulo: Editora Rt, 1981.

_____. **Hermenêutica do Direito Tributário**. Elementos de Direito Tributário. III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na PUC-SP. Coordenação: ATALIBA, Geraldo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

CASALTA NABAIS, José. **Política Fiscal, Desenvolvimento Sustentável e Luta contra a Pobreza**. Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil. n.07. Jan/Dez 2007.

CASSONE, Vittorio. **Mercosul e a Globalização do Comércio Internacional**. *In*: MARTINS, Ives Gandra. Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias. Nova série 3. 2º edição. São Paulo: Editora RT – Centro de Extensão Universitária, 2002.

COELHO, Luiz Fernando. **Teoria da Ciência do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1974.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 4º edição. São Paulo: Forense, 1999.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** . 8º Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **O Imposto de Renda – Progressividade – Situação na Europa dos doze (CEE) – comparação com o Brasil – Rendimentos para uma Reforma Tributária Justa e Eficaz**. COORDENADOR: MARTINS, Ives Gandra. Imposto de Renda. Conceitos Princípios e Comentários.(em memória de Henry Tilbery). Editora Atlas, 1996, São Paulo.

COMISSÃO EUROPÉIA. **A Política Fiscal na União Européia.** A Europa em Movimento. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Européias, 2000. Disponível em: <http://europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/17/txt_pt.pdf> (último acesso em 20.02.2008)**,** p. 12-14.

COMISSÃO DE ASPECTOS TRIBUTÁRIOS. ***Informe sobre la Armonizacion de los Impuestos Generales al Consumo em el Mercosur.*** *In:* AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – *Value Added Tax – VAT.* Brasil – Mercosul – União Européia**. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário; Editora Rumo, 1995.

C*OMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA CEE. **Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE.** Traducción de J. Gil. Cruz. Revista de economía política, ISSN 0034-8058, Nº 34, 1963.*

CONTADOR, Cláudio R**. A Importância da Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda.** Apresentação da Edição Brasileira. *In: KEYNES, Johm Maynard*. **A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda.** Tradução de Mário R. da Cruz. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1992.

CORREA, Arlindo. **O IVA na União Européia - As Dificuldades do Processo de Harmonização**. *In:* Reforma Tributária e Mercosul. Organizador: Ubaldo César Balthazar. Belo Horizonte-MG: Editora Del Rey, 1999.

_____. ***Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).*** 3º Edição. Lisboa: APOTEC – Associação Portuguesa de Técnicos de Contas, 1981.

COSCIANI, Cesare. ***Problemas fiscales de un Mercado Común****. Reforma Tributaria para América Latina. II Problemas de política Fiscal. Documentos y Actas de la Conferencia celebrada em Santiago de chile em Diciembre de 1962. Unión Panamericana, Washington, 1964.*

_____. ***El Impuesto al Valor Agregado***. *Traducción por el doctor Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires: Ediciones Depalma,* 1969.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DALTON, Hugh. **Princípios de Finanças Públicas.** 4° edição. Traduzido por Maria de Lourdes Modiano. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1980.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário Jurídico**. 23º edição. Revista e atualizada por: SLAIBI FILHO, Nagib; CARVALHO, Gláucia. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DEL VECCHIO, Giorgio. ***Filosofia del Derecho****. Novena Edición Española Corregida y Aumentada. Barcelona: Bosch, Casa Editorial.*

DERZI, Misabel Abreu Machado**. A necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional.** *In:* Reforma Tributária e Mercosul. Organizador: Ubaldo César Balthazar. Belo Horizonte-MG: Editora Del Rey, 1999.

_____. **Notas**. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. **Direito tributário brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DEUTSCH, Karl Wolfgang. **Análise das Relações Internacionais**. Pensamento Político. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1978.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. Volume 4. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Dicionário Jurídico**. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 1998

_____. Compêndio de Introdução à Ciência do Direito. 12º edição. São Paulo: Saraiva, 2000.

DISCHAMPS, J. C. ***Contributions a la Theorie des Distorsions Fiscales****. Paris: Aix-Marselle*, 1958.

DOMINGUES DEL BRIO, Francisco. ***Estudio Preliminar****. In: La Política Fiscal em Acción. Ministério de Hacienda. Selección de lecturas sobre Política Fiscal Moderna,*

bajo la dirección y supervisión de Francisco Domingues del Brio. Traducciones realizadas por el Servicio de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: Impreso en la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.

DOMINGO, Manuel Castilla. ***La armonizacion tributaria en la integracion de las Economias Mas Pequenas****. Banco Interamericano de Desarrollo - División Fiscal. Publicação oficial.*

DOSSER, Douglas. ***Analysis of Tax Harmonization****. In: SHOUP, Carl.* **Fiscal *Harmonization in Common Markets****, Vol. I. New York: Columbia University Press,* 1967.

DOURADO DE GUSMÃO, Paulo**. Introdução ao Estudo do Direito**. 23º edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DUE, John F. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. Traduzido por Camila Perret. São Paulo: Editora Perspectiva, 1974.

_____. ***El Impuesto sobre el Valor Añadido****. In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.*

DUE, John F; ROBSON, Peter. ***Tax Harmonization in the East African Common Market.*** *In: SHOUP, Carl.* ***Fiscal Harmonization in Common Markets****. Volume II: Practice. New York and London: Columbia University Press,* 1967.

EKMEKDJIAN, Miguel Angel. ***Introducción al Derecho Comunitário Latinoamericano****.* 2º ed. Buenos Aires: Desalma, 1996.

ESTRELLA FARIA, José Ângelo. **O MERCOSUL: Princípios, Finalidade e Alcance do Tratado de Assunção.** Integração Econômica. Brasília: Ministério das Relações Exteriores. Subsecretaria-Geral de Assuntos de Integração, Econômicos e de Comércio Exterior. Núcleo de Assessoramento Técnico, 1993.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. ***Introduccion al Derecho Financiero y Tributário de las Comunidades Europeas.*** *Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense. Madrid: Editorial Civitas, S.A.,1988.*

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **O Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 3º edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FALCÃO, Maurin Almeida. **Definição e Limites da Harmonização Tributária**. Temas atuais do Direito. Volume I. Brasília. 2003.

FARIA, Werter R. **Métodos de Harmonização Aplicáveis no MERCOSUL e Incorporação das Normas Correspondentes nas Ordens Jurídicas Internas.** *In:* BASSO, Maristela. MERCOSUL. Seus Efeitos Jurídicos, Econômicos e Políticos nos Estados-Membros. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 1995.

FERNANDES, Edison Carlos**. Normas Tributárias no Mercosul**. *In:* MARTINS, Ives Gandra. Direito Tributário no Mercosul. Forense: Rio de Janeiro, 2000.

_____. **Tributação no Mercosul**. *In:* MARTINS, Ives Gandra. Tributação no Mercosul. Pesquisas Tributárias. Nova série 3. 2º edição. São Paulo: Editora RT – Centro de Extensão Universitária, 2002.

_____. **Sistema Tributário no Mercosul. O Processo de Harmonização das Legislações Tributárias.** 3º ed. São Paulo: Editora Rt, 2001,

FERRAZ JÚNIOR., Tércio Sampaio**. A Ciência do Direito**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1977.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência. Em busca do Tributo Justo.** *In:* SCHOEURI, Luís Eduardo. Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **Princípios são universais e não comportam exceções**. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões do Direito Tributário Atual. Volume 10. São Paulo: Editora Dialética, 2006.

_____ Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica – O Princípio da Transparência Tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra. Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. Pesquisas Tributárias. Nova Série – n. 11. Centro de Extensão Universitária. São Paulo: Editora Rt, 2005.

FIGUEIRAS, Marcos Simão. **MERCOSUL no Contexto Latino-Americano.** São Paulo: Atlas, 1994.

FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Dialética, 2005.

*FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. Volumen I. 2º Edición. Buenos Aires: Depalma,* 1970.

*FORTE, Francesco. **Possibilidad de un Verdadero Impuesto General sobre el Valor Añadido: Reflexiones sobre la Experiencia Francesa**. In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.*

FORTE, Umberto. **União Européia. Comunidade Econômica Européia (Direito das Comunidades Européias e Harmonização Fiscal)**. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

FUENTES QUINTANA, Enrique. ***Política Fiscal e Integración Europea.*** *In: GARCÍA, A (coord). España ante la Integración Económica Europea. Barcelona: Ariel, 1966.*

_____. ***El Impuesto General sobre el Trafico de las Empresas: Su establecimento por la Hacienda Española.*** *In: España y el Impuesto*

sobre el Valor Añadido. Ministério de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: Impreso en la Fabrinca Nacional de Moneda y Timbre, 1971.

GASPAR, Walter. ISS – **Teoria e Prática**. 2º edição. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 1997.

GIL, Antonio Hernández. ***Problemas Epistemológicos de la Ciencia Jurídica.*** *Madrid: Civitas, 1981*.

GILLIM, Marion Hamilton. ***The Fiscal Aspects of the Central American Common Market****. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. II. Practice. New York and London: Columbia University Press*, 1967.

_____. ***The Fiscal Aspects of the Latin América Free Trade Association.*** *In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. II. Practice. New York and London: Columbia University Press*, 1967

*GIANINNI, Achile Donato****. I Concetti Fondamentali di Diritto Tributário****. Torino: 1956*.

GOMES, Eduardo Biacchi. **Assimetrias na América do Sul: Viés de Desenvolvimento a partir da Democracia e dos Direitos Humanos.** Revista de Informação Legislativa. Senado Federal. Disponível em: www2.senado.gov.br (último acesso em 20.01.2008)

_____. **Blocos Econômicos Solução de Controvérsias**. **Uma análise comparativa a partir da União Européia e Mercosul**. 2º Edição. Curitiba: Editora Juruá, 2004.

GOMES, Fabio Luiz. **Fiscalidade Direta e Indireta à Luz da Constituição Européia**. COORDENAÇÃO: GOMES, Eduardo Biacchi; REIS, Tarcísio Hardman. Direito Constitucional Europeu: Rumos da Construção. 1º Edição. Volume Único. Curitiba-PR. Editora Juruá, 2005.

_____. **Manual do IVA nas Comunidades Européias. Os Impostos sobre o Consumo no MERCOSUL**. 1º Edição. Curitiba: Editora Juruá, 2006.

GOMES DE SOUZA, Rubens**. Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma. Coordenação: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

GOUVEIA, Evaristo Paulo. **O Imposto sobre o Valor Agregado**. São Paulo: José Bushatsky, 1976.

GRIZIOTTI, Benvenuto. ***Prefácio.*** *In: GRIZIOTTI, Benvenuto; MATA, Enrique R.* ***Princípios de Política, Derecho y Ciência de la Hacienda****. Segunda Edición. Madrid: Instituto Editorial Réus*, 1958.

_____. ***Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario***. *Milano: Giuffrè, 1956, t*. II.

*GROUPE REVUE FIDUCIAIRE**. La TVA dans Les Opérations internationales.** Guide de Gestion RF. Paris. Franc: 2004.*

HENSEL, Albert. ***Diritto Tributario***. *Traduzione di DINO JARACH. Milano: Dott. A. Giufrrè Editore, 1956.*

HESSEN, Joachin. ***Teoria do Conhecimento***. *Colecção Stvdivm. Temas Filosóficos, Jurídicos e Sociais. Tradução de António Correia. Coimbra: Armênio Amado Editora*, 1980.

*HICKS, Ursula K***. Finanças Públicas**. Manuais de Economia Cambridge. Traduzido por Leopoldo Fontenele. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1961, p. 133

_____. ***La Financiación del Desarrollo***. *Traducción de Alejandro Pedrós Abelló. Barcelona: Biblioteca universitaria labor, 1967.*

*HUSSERL, Edmund***. A Idéia de Fenomenologia**. Textos Filosóficos. Tradutor: Artur Mourão. Lisboa: Edições 70.

_____. **Meditações Cartesianas. Introdução à Fenomenologia.** Tradução: Frank de Oliveira. São Paulo: Madras, 2001.

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributário; Instituto Uruguayo de Derecho Tributário. ***VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário.*** *Punta del Leste, 1970.*

JARACH, Dino. ***Curso de Derecho Tributario***. *Tercera Edición. Buenos Aires: Cima, 1980.*

_____. **O Fato Imponível**. **Teoria Geral do Direito Substantivo**. Traduzido por Dejalma Campos. 2º edição, 2004.

JUANO, Manuel de. ***Tributacion sobre el Valor Agregado. Ley nº 20.631.*** *Buenos Aires: Victor P. de Zavalia Editor,* 1975.

KANT, Immanuel. ***A Crítica da Razão Pura,*** *2º. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian*, 1989.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado.** São Paulo: Martin Fontes, 2000.

_____. **Teoria Pura do Direito.** 6º Edição. Tradução: MACHADO, João Baptista. São Paulo: Martin Fontes, 1998.

KEYNES, Johm Maynard. **A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda.** Tradução de Mário R. da Cruz. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1992, p. 23.

_____. **A Teoria Geral do Emprego (1937).** John Maynard Keynes. Economia. Organizador: Tamás Szmrecsányi. 2° edição. São Paulo: Editora Ética, 1984, p. 170.

_____. ***El Camino Hacia la Prosperidad. (The Means to Prosperity).*** *In: La Política Fiscal em Acción. Ministério de Hacienda. Selección de lecturas sobre Política Fiscal Moderna, bajo la dirección y supervisión de Francisco Domingues del Brio. Traducciones realizadas por el Servicio de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: Impreso en la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971*

LAGEMANN, Eugênio. **Há Necessidade de um Imposto Único no Mercosul?** *In:* BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG: Editora Del Rey, 1999.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo.** Barueri-SP: Manole; Marcial Pons: Espanha, 2007.

LARENZ, Karl. ***Metodologia da Ciência do Direito****. 3º Edição. Tradução de José Lamego. Lisboa – Portugal: Editora Fundação Calouste Gulbenkian,* 1997.

LAURÉ, Maurice. ***Estúdio Constructivo: Proyeto de um Impuesto Único sobre el Valor Añadido****. In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.*

_____. ***Science Fiscale.*** *1º édition. Paris: Presses Universitaires de France, 1993.*

_____. ***Les Distorsiones Économiques d' origine fiscale****. Rapport general. XII Session. Viena: Institut International de Finances Publiques, 1957.*

_____. ***Traité de Politique Fiscale****. Paris, Presses Universitaire de France,* 1957.

*LICCARDO, Gaetano****. Le Fonti Comunitarie del Diritto Tributario****. In: UCKMAR, Antonio; UCKMAR, Victor. Il Diritto Tributário. Serie I. Volume LXXXIX. Atti del Convegno. I Settanta anni di "Diritto e pratica Tributaria" (Genova 2-3 luglio 1999). Genova: CEDAM, 2000.*

LOBO TORRES, Ricardo. **É Possível a Criação do IVA no Brasil?** *In:* IVA para o Brasil. Contributos para a reforma da tributação do consumo. Organizadores: Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Sérgio Vasques e Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 3º edição. São Paulo: Renovar, 1996.

LÓPEZ TEJERINO, José Manuel. ***Impuesto sobre el Valor Añadido****. In LAPATZA, José Juan Ferreiro; LÓPEZ TEJERINO, José Manuel; HERNÁNDEZ, Francisco*

Clavijo; MARTÍN QUERALT, Juan; PÉREZ ROYO, Fernando. ***Curso de Derecho Tributario. Parte Especial: Sistema Tributario: Los Impuestos en Particular.*** *14º edición. Barcelona-Madrid: Marcial Pons, 1998*.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27º edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

MAGALHÃES, José Carlos de. **Nota sobre a União Européia**: *In*: *FORTE, Umberto*. **União Européia. Comunidade Econômica Européia (Direito das Comunidades Européias e Harmonização Fiscal)**. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

MANTEGA, Guido. **Exposição de Motivos** nº 00016/MF, em 26. 02.2008. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/EM-16-2008-Reforma-Tributaria.pdf (último acesso em 10.01.2008).

MARINS, James. **O Desafio da Política Jurídico-Fiscal.** *In*: Tributação & Política. James Marins (Coord.) Livro 6. Curitiba: Juruá Editora, 2005.

_____; BERTOLDI, Marcelo**. Simples Nacional. Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Aproximação de Sistemas Tributários**. Pesquisas Tributárias. Nova Série – 3. Centro de Extensão Universitária. Editora RT, São Paulo – SP, 1997.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do ISS.** 2º edição. São Paulo: Malheiros, 1998

MCNIE, Willian M. ***Origin Principle and Transport Costs****. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. I..Theory. New York and London: Columbia University Press*, 1967

MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos Indiretos no Mercosul e Integração**. São Paulo: LTr, 2000.

MERCOSUL: www.mercosur.int (último acesso em 10.01.2009).

*MERSÁN, Carlos***. Direito Tributário**. 2º edição. Tradução de Dejalma Campos. São Paulo: RTr, 1988.

MESSERE, K. ***Los Ajustes Fiscales en Frontera****. In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971*.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Direito Tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: RTr, 1978.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária**. Abril de 2007. O texto elaborado pelo Ministério da Fazenda foi apresentado por Guido Mantega em diversos congressos

sobre o tema e pode ser encontrado no seguinte endereço eletrônico: www.forumfed.org/pubs/**Fazenda**Abril2007.pdf *(último acesso em 10.01.2009).*

_____. **Reforma Tributária. (Cartilha).** Brasília – DF. 26 de fevereiro de 2008. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/site/institucional/eventos/forum/reforma_tribut/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf (último acesso em 10.01.2009).

_____**. Reforma Tributária e Sistema de Transferências Intergovernamentais**. Maio de 2008. Disponível em: http://www.senado.gov.br/conleg/CENTRO_DE_ALTOS_ESTUDOS/SEMINARIOS/BernardAppy(2).ppt#1094,1,Slide 1 (último acesso em 10.01.2009).

*MYRDAL, Gunnar***. Perspectivas de uma Economia Internacional**. Tradução de J. Régis. Rio de Janeiro: Editora Saga, 1967.

*MOTA DE CAMPOS, João***.** ***Manual de Direito Comunitário****. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.*

_____. ***Direito Comunitário. O Direito Institucional****. 1 Volume. 6º Edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.*

MUSGRAVE, Peggy G. ***Direct Business Tax Harmonization****. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. II. Practice. New York and London: Columbia University Press*, 1967.

NAKAYAMA, J. K. **Reforma Tributária. Mercosul e União Européia**. Curitiba: Juruá, 2008.

_____. **O Imposto sobre o Valor Agregado na União Européia.** UNOPAR Cent. Ciências Juríd. Empres. Vol. 3., n. 1. Londrina-PR: març-2002.

NÁUFEL, José. **Novo Dicionário Jurídico Brasileiro.** 8º edição. São Paulo: Cone Editora, 1998.

NEWMARK, Fritz. ***Princípios de la Imposición.*** *Obras Básicas de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda*. Madrid, 1974.

NUNES, Pedro. **Dicionário de Tecnologia Jurídica**. Volume I. A-F. 11º edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1982.

O PORTAL DA UNIÃO EUROPÉIA. **Sistema Comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) ("Directiva IVA").** Disponível em: www.eu.int (último acesso em 20.12.2008).

OLIVEIRA, Odete Maria de. **União Européia: Processos de Integração**. Curitiba-PR: Juruá, 2001.

PABST, Haroldo. **MERCOSUL: Direito da Integração**. Rio de Janeiro: Editora Forente, 1998

PAJISTE, Bernard. **Introdução à Política Fiscal.** Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., sem ano de publicação.

PLAGNET, Bernard. ***Le Taxe sur Valeur Ajoutée. Systémes***. *Concours Administratifs. Diplomes Universitaires. Formation Continue. Paris: Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence*, 1990.

PERRONE-MOISÉS, Claudia. **Direitos Humanos e Desenvolvimento: A Contribuição das Nações Unidas.** *In:* AMARAL JR., Alberto; PERRONE-MOISÉS, Cláudia. **O cinqüentenário da Declaração Universal dos Direitos do Homem.** São Paulo: Edusp, 1999.

PITA, Claudino. **A Harmonização Tributária**. Tradução de Hilda Badenes da Costa e Silva. Brasília: Ministério da Fazenda. ESAF, 1989.

_____. **Uma Abordagem Conceitual da Harmonização Tributária no MERCOSUL.** MERCOSUL. Perspectivas da Integração. Organizadores: BRANDÃO, Antônio Salazar; PEREIRA, Lia Valls. Editora Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro. 1995

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito.** 20 Edição. São Paulo: Saraiva, 2002

_____. **Lições Preliminares de Direito.** 20 Edição. São Paulo: Saraiva, 1993.

REBOUD, L. ***Systèmes Fiscaux et Marche Commun. Paris****: Sirey, 1961*.

*REIG, Enrique Jorge****. Tributación de la Renta en el Mercosur (Personas Físicas y Jurídicas) .****In:* CAMPOS, Dejalma. **O Sistema Tributário no Mercosul**. São Paulo: LTr, 1998.

_____. ***Las Diferentes Formas de Imposicion sobre el Volmen de Ventas y los Problemas de Armonizacion Fiscal en el Seno de un Mercado Común***. *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971*.

RIBEIRO FILHO, Alexandre da Cunha; HENRIQUES, Vera Lúcia Ferreira de Mello. **O ISS Comentado**. 2º edição. 1981.

RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. **O Imposto sobre Circulação de Mercadorias no Sistema Tributário Nacional**. *In*: MARTINS, Ives Gandra. O Fato Gerador do ICM. Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 3. Centro de Extensão Universitária. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

ROBSON, Peter. ***Teoria Económica da Integração Internacional.*** *Coordenador. M. Carlos Lopes Porto. Tradução: Carlos Laranjeiro. Coimbra: Biblioteca Jurídica Coimbra Editora*, 1985.

RODRIGUES DO AMARAL, Antonio Carlos. **Visão Global da Fiscalidade no Mercosul.** *In*: MARTINS, Ives Gandra. **O Direito Tributário no Mercosul.** Rio de Janeiro: 2000.

_____. **Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – *Value Added Tax – VAT*. Brasil – Mercosul – União Européia**. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário; Editora Rumo, 1995.

RODRIGUES DA SILVA FILHO, Antonio; VINHAS CATÃO, Marcos André. **Harmonização Tributária no Mercosul.** São Paulo: Aduaneiras, 2001.

RODRIGUES, Horário Wanderlei. **Interpretação e Aplicação das Normas do MERCOSUL**. *In*: DANTAS, Ivo; MEDEIROS, Marcelo de Almeida; LIMA, Marcos Costa. Organizadores. Processo de Integração Regional. O Político, o Econômico e o Jurídico nas Relações Internacionais. Curitiba: Juruá, 2002.

SACHETTO, Claudio. ***L'Evoluzione del Diritto Comunitário in Materia Tributaria****. In: UCKMAR, Antonio; UCKMAR, Victor. Il Diritto Tributário. Serie I. Volume LXXXIX. Atti del Convegno. I Settanta anni di "Diritto e pratica Tributaria" (Genova 2-3 luglio 1999). Genova: CEDAM, 2000.*

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. ***Sistema de Derecho Financiero.*** *Tomo I. Volumen Segundo. Análisis Estructural del Derecho Financiero. Ramos del Derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera. Madrid. Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985.*

_____. ***Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero****.V. Madrid: Instituto de Estudios Políticos*, 1967.

_____. ***Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero****. I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos*, 1967.

_____. ***La Elaboración Corporativa de Las Disciplinas Financieras. Reflexiones críticas sobre la actividad científica de la "International Fiscal Association" y del "Institut International de Finances publiques"****. In:* ***Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero****. V. Madrid: Instituto de Estudios Políticos*, 1967.

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

_____. **Harmonização Legislativa e Política Fiscal no MERCOSUL e na União Européia.** Ciência e Opinião. – Unicenp. Vol. 1. n.º 1. jan/jun. Curitiba. 2003.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade.** São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

SHIBATA, Hirofumi. ***Theory of Economic Unions****. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. I. . Theory. New York and London: Columbia University Press*, 1967

_____. ***Tax Harmonization in EFTA****. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. II. Practice. New York and London: Columbia University Press*, 1967

SHOUP, Carl. ***Aspectos Impositivos de la Integración Económica Internacional****. In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.*

_____. ***La Teoria y los Antecedentes de Impuesto sobre el Valor Añadido.*** *In: El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo. Instituto de Estudios Fiscales. Ministério de Hacienda. Inpreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.*

_____. **O Sistema Tributário Brasileiro**. Comissão de Reforma Tributária da Fazenda. FGV: São Paulo, 1965.

_____. ***Fiscal Harmonization in Common Markets****. Volume I: Theory. New York and London: Columbia University Press, 1967.*

_____. ***Fiscal Harmonization in Common Markets****. Volume II: Practice. New York and London: Columbia University Press*, 1967.

_____. ***The Theory of harmonization of Fiscal Systems****. In: Comparison and Harmonization of Public Revenue Systems, especially of fiscal systems. Institut International de Finances Publiques. Congrès de Luxembourg, septiembre, 1963, XIX Session. New York, 1966*

SILVA, Roberto Luiz. **Direito Comunitário e da Integração**. Porto Alegre: Síntese, 1999.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações. Investigação Sobre sua Natureza e suas Causas**. Livro Quarto. Volume II. Tradução de Luis João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário.** 6º Edição. São Paulo: Editora Dialética, 2005.

SOARES MARTÍNES, Pedro Mário. ***Direito Fiscal.*** 7º edição. Revista e Actualizada. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

SOTTO, Debora. **Tributação da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP).** *Quartier Latin*: São Paulo, 2007.

SOUTO MAIOR BORGES, José. **Curso de Direito Comunitário.** São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Ciência Feliz**, 2º Edição. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SULLIVAN, Clara K. ***Indirect Taxation and Goals of the European Economic Community****. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. II. Practice. New York and London: Columbia University Press*, 1967.

_____. ***Potencial Rates of Value-Added Tax in the European Economic Community****.. In: SHOUP, Carl. Fiscal Harmonization in Common Markets. Vol. II. Practice. New York and London: Columbia University Press*, 1967.

_____. ***The search for Tax principles in the European Economic Community.*** *In:Harvard Law School. Internacional program in Taxation. Cambridge, Mass, 1963*.

STAMMLER, Rudolf. ***Tratado de Filosofia del Derecho****. Mexico: Nacional, 1980.*

STEFANI, G. ***Per una teoria tributaria dell'integrazione econômica internazionale****. Rivista de Política Econômica. Vol. L. 1960.*

Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) – DECRETO 6.006/2006.

TEODOROVICZ, Jeferson. **O Mercado Interno na União Européia.** *In***:** *GOMES, Eduardo Biacchi; REIS, Tarcísio Hardman. Direito Constitucional Europeu: Rumos da Construção. 1º Edição. Volume Único. Curitiba-PR. Editora Juruá, 2005.*

TILBERY, Henry. **Tributação e Integração da América Latina**. São Paulo: José Bushatshky, 1971.

TINBERGEN, Jan. ***Les distorsions et leur correction****. Paris: Revue d'Economie politique. Tomo LXVIII, 1958.*

_____. **Por uma Terra Habitável**. São Paulo: Melhoramentos – Editora da Universidade de São Paulo, 1977.

TOBIN, James. ***El Deficit, El Deficit... ¿ De Quien es el Déficit?****In: In: La Política Fiscal em Acción. Ministério de Hacienda. Selección de lecturas sobre Política Fiscal Moderna, bajo la dirección y supervisión de Francisco Domingues del Brio. Traducciones realizadas por el Servicio de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: Impreso en la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971.*

TORRES, Ricardo Lobo. **É Possível a Criação do IVA no Brasil?** *In:* IVA para o Brasil. Contributos para a reforma da tributação do consumo. Organizadores: Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Sérgio Vasques e Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007**.**

TROTABAS, Louis; COTTERET, J.M. ***Droit Fiscal****. 2º Édition. Paris: Précis Dalloz, 1975.*

UCKMAR, Victor. **Sobre a Harmonização Tributária nos Países da Comunidade Econômica Européia**. Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado. Coordenadores: SHOUERI, Luís Eduardo; SILVETI, Fernando Aurélio. Editora Dialética. São Paulo – 1998.

URRESTI, Esteban Juan; FÉLIZ CARDOZO, Horacio. ***Comentários sobre la instauración del Impuesto al Valor Agregado en un Estado Federal****. In:* BALTHAZAR, Ubaldo César - organizador. **Reforma Tributária e Mercosul**. Volume Único. Belo Horizonte - MG: Editora Del Rey, 1999.

VALDES, Nelly. ***El Impuesto Al Valor Agregado en el Uruguay****. In:* BALTHAZAR, Ubaldo César. Reforma Tributária e Mercosul. Volume Único. Belo Horizonte-MG: Editora Del Rey, 1999.

VALDÉS COSTA, Ramón. **A Codificação Tributária na América Latina.** Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. COORDENADOR: MACHADO, Brandão. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. ***Curso de Derecho Tributário***. *Nueva Edición. Buenos Aires-Bototá-Madrid: Depalma, 1996.*

VEIGA, Gláucio. **Introdução à Política Fiscal**. 1º Volume. Recife: Faculdade de Ciências Econômicas. Universidade Federal de Pernambuco, 1970.

VELAYOS, Fernando; BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. ***Integración Regional y Armonización Tributaria: Desafíos y Experiencias en América Latina.*** *Inter-American Development Bank. Integration and Regional Programs Department. Integration, Trade , and Hemispheric Issues Division., In: V. TANZI, V. BARREIX, A; VILLELA, L****.; "Taxation and Integration in Latin America".*** *Inter-American Development Bank, Enero 2007.*

VIEGAS, Vera Lúcia. **Teoria da Harmonização Jurídica: Alguns Esclarecimentos**. COORDENADOR: MENEZES, Wagner. Estudos de Direito Internacional. Volume II. Anais do 2º Congresso Brasileiro de Direito Internacional. Curitiba: Juruá, 2004.

VIEIRA, José Roberto Vieira. **IPI - A Regra-Matriz de Incidência. Texto e Contexto.** Curitiba: Juruá, 1993.

_____. **Crédito do IPI relativo a Operações Anteriores Beneficiadas: Maiô completo ou Completa Nudez?** *In*. DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos (Coordenador). Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Forense, 2005.

_____. **Imposto sobre Produtos Industrializados: Atualidade, Teoria e Prática**. *In:* Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. I Congresso Internacional de Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Centro de Convenções de Vitória - ES, 12-15 de agosto de 1998. Realização: Consultime – Instituto de Ensino Ordem dos Advogados do Brasil – OAB-ES. SINDIFISCAL, p. 519.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. *Op.cit.*, p. 37.

_____. **Lógica Jurídica**. São Paulo: José Bushatsky, 1976, p. 17.

VILLEGAS, Héctor. ***Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario****. 5º edição. Buenos Aires: Depalma, 1993.*

VILLEY, Michel. **Filosofia do Direito**, São Paulo: Atlas, 1977.

VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto. ***Tributación en el MERCOSUR y Posibilidades de Coordenación.*** *In: VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto; TACCONE, Juan José. MERCOSUR: Impacto Fiscal de la Integración Econômica. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. Instituto para la Integración de la América Latina y el Caribe. División de Integración, Comércio y Assuntos Hemisféricos. Buenos Aires: BID-INTAL-ITD, 2003.*

XAVIER DE BASTO, José. ***A Adopção do Sistema Comum Europeu de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal***. *In:* IVA para o Brasil. Contributos para a reforma da tributação do consumo. Organizadores: Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Sérgio Vasques e Vasco Branco Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2007**.**

CIAT Model Agreement on the Exchange of Tax Information / Inter-American Center of Tax Administrations – CIAT. Disponível em: http://biblioteca.ciat.org/CGI-BIN/ABWEBP.EXE/L3/T1/G0?ACC=DIR&EXP='577'.TITN. (último acesso em 19.11.08)

CIAT Model Code of Conduct / Inter-American Center of Tax Administrations - CIAT. -- S.l : CIAT, 2005. Disponível em: http://biblioteca.ciat.org/CGI-BIN/ABWEBP.EXE/L3/T1/G0?ACC=DIR&EXP='941'.TITN. (último acesso em 19.11.08)

Modelo de Código Tributário – CIAT. Primeira Edição. Panamá – Secretaria executiva, 1997, 143 p. *CIAT Model Tax Code / Inter-American Center of Tax Administrations. -- First edition. -- Panama : Executive Secretariat, 1997. 143* p. Disponível em: http://biblioteca.ciat.org/CGI-BIN/ABWEBP.EXE/L3/T1/G0?ACC=DIR&EXP='307'.TITN. (último acesso em 19.11.08).

1º Diretiva IVA *(Publicada no* Jornal Oficial nº 071 de 14/04/1967 p. 1301 – 1303) <*http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=1967&nu_doc=227*> (último acesso em 08/08/205)

Sexta diretiva IVA, (*Jornal Oficial nº L 145 de 13/06/1977 p. 0001 – 0040. Edição especial portuguesa: Capítulo 09 Fascículo 1 p. 0054*). D*isponível em:* <*http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=1977&nu_doc=388*> *(último acesso em 08/11/08)*

Jornal Oficial nº L 269 de 21/10/2000 p. 0044 – 0046. Verificar em: <http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=2000&nu_doc=65> (último acesso em 09.21.2008)

Jornal Oficial nº L 015 de 17/01/2002 p. 0024 – 0028. Verificar em: <http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=2001&nu_doc=115> (último acesso em 09/11/2008)

Jornal Oficial nº L 260 de 11/10/2003 p. 0008 – 0009. Disponível em: <http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=2003&nu_doc=92> (último acesso em 09.11.2008)

Jornal Oficial nº L 027 de 30/01/2004 p. 0044 – 0045. Disponível em: http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=2004&nu_doc=7 (último acesso em 09.11.2008)

Diretiva 112/2006 do Conselho. Jornal Oficial nº L 052 de 21/02/2004 p. 0061 – 0061. Disponível em: <http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=2004&nu_doc=15> (último acesso em 09.11.2008)

Jornal Oficial nº L 168 de 01/05/2004 p. 0035 – 0067. Disponível em <http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=pt&type_doc=Directive&an_doc=2004&nu_doc=66> (último acesso em 09.11.2008)