

A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NA UNIÃO EUROPÉIA: um estudo sobre a teoria da integração fiscal

Lenice S. Moreira Raymundo¹

Resumo

Discute-se a partir de pesquisa bibliográfica, fundada no Direito Comparado, especialmente nos estudos do processo integracionista ocorrido na União Européia no que diz respeito à matéria tributária. Assim, faz-se uma incursão sobre a importância da harmonização tributária nos processos de integração, investigando-se os postulados fundamentais da teoria da integração e da fiscalidade na União Européia no que tange aos princípios harmonizatórios. Busca-se focar a harmonização tributária como instrumento de adequação das economias europeias integradas, já que o presente tema ganha relevância na mesma medida em que o direito tributário internacional torna-se um dos pilares das políticas nacionais de desenvolvimento sustentado.

Palavras-chave: Harmonização Tributária. União Européia. Teoria da Integração Fiscal

1 A IMPORTÂNCIA DA HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS PROCESSOS INTEGRACIONISTAS

A integração trata-se de um processo de conteúdo polissêmico, pois contém um sentido político, cultural, social, jurídico e, essencialmente, econômico, ensejando a aproximação entre países, em face das afinidades e respectivos interesses econômicos em comum. O aspecto econômico tem sua relevância e prevalência sob os demais nas etapas incipientes de uma integração entre países.

Entretanto, na medida em que ocorre a evolução da aproximação integracionista, alcançando etapas mais avançadas que a zona de livre comércio e união aduaneira, o processo transcende à conotação meramente econômica,

¹ Doutoranda em Ciências Sociais (UFRN), Mestre em Direito da Integração (UFSM), Especialista em Direito Empresarial e Tributário (UNISINOS), Professora de Direito Constitucional da FARN e de Metodologia da Pesquisa jurídica da FAL, Coordenadora do Núcleo de Pesquisa em Direito da FAL, pesquisadora do GRECOM (Grupo de Estudos da Complexidade-UFRN) e Advogada.

buscando o desenvolvimento e a harmonização das questões sociais, políticas e culturais de interesse das nações integradas.

Observando-se a experiência européia, é de se ressaltar que o aspecto econômico compõe apenas uma parte do fenômeno, que atualmente se trata de instrumento para a realização de um objetivo maior, qual seja, o bem estar e a qualidade de vida dos europeus.

Não obstante à relevância dos objetivos sociais, políticos e culturais, observa-se que vencer os obstáculos econômicos à integração constitui-se no primeiro passo, já que a dissolução dos entraves desta natureza configura-se na base para que a aproximação dos países imbuídos do ideal integracionista possa produzir efeitos positivos no campo social, cultural e político.

Assim, no contexto integracionista, destaca-se a importância do tratamento adequado às questões tributárias, já que as mesmas proporcionarão o equilíbrio econômico necessário à consolidação do processo integratório. Com o intuito de atingir tal objetivo, o instrumento a ser utilizado é a harmonização tributária.

Para que seja possível aproximar-se de uma definição de integração compatível com a realidade contemporânea, além da presença do elemento econômico, jurídico, político, no sentido democrático e social, torna-se indispensável a compreensão de uma nova concepção de soberania pelos Estados-partes, no sentido de admitir que a mesma possa ser suscetível a limitações, onde cada membro tenha que abdicar de uma parte de sua autoridade suprema para atingir os objetivos da coletividade. Ocorre que “esse partilhamento é que assegura o poder de integração, o poder comunitário, ou o poder supranacional” (ALMEIDA, 2000, p. 28).

Para Seitenfus; Ventura (2001, p.63) “a supranacionalidade é um poder real e autônomo colocado a serviço de objetivos comuns a diversos Estados – entendendo por objetivos, os valores e interesses compartilhados”. A importância da compreensão do que seja o poder supranacional assenta-se na distinção institucional que se opera entre Mercosul e União Européia. No primeiro, a estrutura das suas instituições jurídicas é intergovernamental (artigos 2º e 34 do Protocolo de Ouro Preto); enquanto que no segundo é supranacional.

Jânia Maria Lopes Saldanha revela, com proficiência, a diferença que existe entre esses dois institutos basilares dos blocos econômicos acima mencionados, sustentando que na intergovernabilidade:

[...] o interesse predominante é o resultado da vontade individual de cada Estado-Membro, não estrutura institucional independente destes, e as normas jurídicas devem ser submetidas aos processos de internalização previstos nos textos legislativos de cada País, em geral, suas Constituições Federais. Não se fala em aplicabilidade imediata das normas emanadas das instituições e tampouco em primazia frente aos ordenamentos jurídicos nacionais (SALDANHA, 2002, p.110).

Depreende-se de tais considerações, que não há aplicação direta das normas emanadas dos órgãos intergovernamentais, a exemplo do ocorrido no Mercosul, antes, há a necessidade da incorporação dessas normas, que implica a produção de legislação interna que ratifique o conteúdo das mesmas. Na supranacionalidade, há a prevalência do direito comunitário sobre o direito interno, de modo que, havendo conflito entre os mesmos, prevalecerá o direito comunitário; na intergovernabilidade, segue-se o direito internacional clássico, ou seja, para que os Estados membros possam aplicar as legislações emanadas do órgão intergovernamental; há a necessidade da transposição destas no direito interno, que somente passarão a produzir seus efeitos a partir do momento em que sejam ratificadas pelo Congresso Nacional, sendo que hierarquicamente as mesmas estarão equiparadas às normas jurídicas. Embora o Mercosul tenha sido construído sob o manto do instituto da intergovernabilidade, há países que admitem a supranacionalidade nas suas Constituições, sendo eles: Paraguai (art. 137) e Argentina (art. 24). No entanto, Brasil (art. 84, VII e art. 49, I da CF) e Uruguai (art. 4º e art. 6º da CF) não permitem a adoção do instituto supranacional no texto constitucional.

Com vistas à realização dos objetivos de um processo integracionista, independentemente da etapa em que se encontre, faz-se mister a harmonização das legislações internas dos Estados envolvidos, na medida do necessário, e no sentido de evitar que o conflito normativo enseje desigualdades indesejáveis, prejudiciais aos fins da integração.

A prática dos processos em curso demonstra que o direito tributário constitui-se em matéria de harmonização prioritária e indispensável em qualquer mecanismo de integração regional, em virtude da relevante influência que a tributação exerce sobre a dinâmica econômica.

A constituição de um mercado integrado pressupõe que sejam estabelecidas condições para o exercício da livre concorrência entre eles, com o intuito de proporcionar a evolução gradual da eficiência de suas economias e, conseqüentemente, tornar o bloco econômico mais competitivo perante o

mercado internacional.²

À medida que as barreiras tarifárias e não tarifárias ao comércio exterior vão sendo eliminadas entre os países integrados, outros obstáculos tributários ganham importância, o que exige medidas harmonizatórias para que o processo de integração possa avançar. Tais obstáculos revelam-se, especificamente, nos tributos internos de cada Estado-membro.

Ocorre que as questões tributárias afetam diretamente “a maior eficiência decorrente do mercado ampliado, principalmente em dois sentidos, ambos referentes à competitividade entre os países-membros: condições de concorrência e alocação geográfica dos investimentos”(PITA, 1996, p.122).

A viabilização das condições de livre concorrência é prejudicada pelas diferenças acentuadas entre os tributos que afetam diretamente a formação dos preços, conforme ocorrido especialmente com os tributos incidentes sobre a produção e o consumo, debilitando a competitividade do bem produzido de forma mais eficiente, tanto no que se refere à qualidade, quanto no que diz respeito à otimização dos recursos.

Isto significa, por exemplo, conforme elucidado por Pita (1996, p. 124), que um empresário, embora qualificado para colocar no mercado integrado um produto mais barato que o de seus concorrentes, possa ser prejudicado pela tributação excessivamente onerosa do seu país em relação a que incide sobre os produtos de seus concorrentes, oriundos dos outros países que compõem o bloco. Assim, os referidos concorrentes, mesmo produzindo um similar de maneira pouco qualificada e eficiente, pelo fato de seus produtos serem objeto de menor tributação nos seus países, seja pela criação de subsídios ou incentivos fiscais, seja pela redução de sua base de cálculo, alíquota ou utilização de instrumentos que afastam a tributação (isenção, imunidade etc), passam a obter vantagem sobre aquele bem produzido de forma mais eficiente.

Tal circunstância, presente na realidade constituída por um mercado integrado, revela a total distorção dos objetivos econômicos do processo integracionista, o que impõe a tomada de medidas no sentido de evitar a inversão dos valores que permeiam o ideário da integração, quais sejam, a livre concorrência e o fortalecimento econômico dos países membros, inclusive no que diz res-

² Para que as condições de livre concorrência proporcionem o desenvolvimento da eficiência econômica dos países individualmente considerados, bem como do conjunto integrado, é indispensável a remoção dos entraves fiscais constituídos, primeiramente, pelas barreiras tarifárias e não-tarifárias ao comércio exterior (BELA BALASSA, 1980, p. 76).

peito à proteção dos interesses dos consumidores. Por óbvio, considerando-se que os tributos internos são elementos significativos na formação dos preços dos bens e serviços, bem como na aferição da rentabilidade dos investimentos, é de se concluir que diferenças acentuadas na tributação dos países que compõem a integração constituem-se em barreiras responsáveis pelo desequilíbrio da livre concorrência no interior do mercado integrado.

Em face aos referidos problemas tributários decorrentes do processo de integração, vislumbra-se a harmonização tributária dos impostos diretos e indiretos³, como instrumento que visa impedir as distorções oriundas do tratamento tributário desigual entre os Estados-partes, no que respeita a captação de recursos e investimentos, na medida em que as mesmas venham prejudicar o desenvolvimento de atividades econômicas e ensejar a concorrência desleal provocada por questões de natureza tributária.

O objetivo fundamental do processo integracionista trata da união de esforços para melhor inserção dos Estados membros no cenário internacional globalizado. Entretanto, tal escopo torna-se inviável caso passem a ocorrer guerras fiscais entre os países, resultantes da ausência de medidas harmonizatórias.

Por outro lado, a harmonização tributária avança de uma perspectiva intrablocos regionais para uma necessidade mundial no sentido de relações comerciais interblocos. Como demonstração inequívoca desse fenômeno em matéria de tributação internacional, é a existência de relativo consenso que se estabelece quanto à melhor forma de imposição tributária, como no caso do consumo, em que mundialmente se vê uma tendência à implementação de impostos do tipo não cumulativo⁴.

Em virtude da relevância do tema ora tratado, torna-se necessário tecer

³ A doutrina, tradicionalmente, faz a distinção entre tributos indiretos (impostos sobre as vendas e impostos alfandegários) e tributos diretos (impostos sobre a renda, patrimônio e investimentos). Os tributos indiretos afetam diretamente e com mais intensidade o comércio internacional de produtos, porque incidem, justamente, sobre sua circulação, o que produz efeitos diretos sobre os preços. O que caracteriza um tributo indireto é a possibilidade de repercussão, onde ocorre a transferência do ônus fiscal ao consumidor final. Normalmente, tais tributos atingem situações acidentais como o consumo, gravando exteriorizações mediatas de riqueza (consumo e a despesa). Por seu turno, os tributos diretos relacionam-se à movimentação dos fatores de produção econômica, já que incidem sobre a renda e investimentos, afetando, indiretamente, o comércio internacional (CORONA, 1989, p.57). Baleeiro (1995, p. 103) preleciona que os tributos diretos “são aqueles suportados em definitivo pelo contribuinte legal, sem condições de fazer uso da repercussão, os quais gravam exteriorizações imediatas de riqueza, como o patrimônio e a renda”.

⁴ Entende-se como imposto não cumulativo aquele que se encontra sujeito a um sistema de tributação que exclui a incidência do imposto sobre o próprio imposto, evitando o nefasto efeito cascata ou inflacionário, através da compensação de créditos gerados na compra dos produtos ou mercadorias, ou seja, mediante a dedução, na operação posterior, do tributo pago na operação de venda anterior. No Brasil, tal sistemática é utilizada na cobrança do ICMS e do IPI.

considerações acerca de questões conceituais associadas aos níveis de harmonização legislativa, o que faremos a seguir.

2 NÍVEIS DE HARMONIZAÇÃO LEGISLATIVA: COORDENAÇÃO, HARMONIZAÇÃO E UNIFORMIZAÇÃO

A submissão gradual das legislações dos Estados-partes à harmonização não representa mera formalidade, mas a necessidade de adequação dos ordenamentos jurídicos internos à realidade integracionista.

No que diz respeito à referida gradação harmonizatória, conforme aludido por Pita (2000, p. 120), observa-se a existência de três níveis, considerando-se a harmonização legislativa em sentido amplo como um processo que implica: 1) coordenação; 2) harmonização em sentido estrito; e 3) uniformização.

A coordenação relaciona-se à fixação de estratégias comuns entre os Estados que integram blocos ou mercados, visando ao estabelecimento de um certo equilíbrio entre suas disposições normativas, minimizando as diferenças mais acentuadas, mediante adoção de medidas isoladas pelos Estados envolvidos. Sendo assim, estes decidem realizar determinadas medidas que julgam, de comum acordo, serem necessárias à consecução dos objetivos do processo de integração ao qual estão filiados.

Por seu turno, a harmonização em sentido estrito cuida de estabelecer princípios legislativos a serem obedecidos por cada país, tendo como objeto suprimir ou amenizar as diferenças entre as disposições de direito interno, de modo a torná-las compatíveis. A partir do momento em que se implementa a harmonização, tem-se como pressuposto já ter sido realizada a aproximação legislativa entre os Estados envolvidos através da coordenação, a qual constitui a base para a implementação da harmonização propriamente dita.⁵

A efetiva realização da harmonização legislativa, especialmente em matéria tributária, é fundamental caso se pretenda alcançar um Mercado Comum, pois é a harmonização tributária que torna possível a realização das liberdades econômicas fundamentais: a liberdade de estabelecimento, circulação de bens, pessoas e capitais, e liberdade de concorrência.

Claudino Pita (2000, p. 121) trata, com proficiência, da abordagem

⁵ Balthazar (1995, p.21) preleciona que “a harmonização fiscal não significa portanto unificação fiscal. Não significa a abolição de todos os problemas de concorrência ou o estabelecimento de um regime perfeito e igualitário, sem qualquer divergência entre os Estados-membros, o que caracterizaria, precisamente, a unificação.”

conceitual da harmonização tributária, nos seguintes termos:

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.

Por outro lado, a harmonização tributária deve centrar-se nas diferenças que possam afetar diretamente o mercado e distorcer a livre concorrência, sendo salutar que a mesma não verse sobre determinadas assimetrias normativas que estejam relacionadas ao traço cultural-formativo, à identidade nacional de um povo e as suas características econômicas peculiares que não causem reflexo significativo no funcionamento do mercado integrado. Em realidade, é preciso encontrar o ponto de equilíbrio entre os objetivos políticos e econômicos do processo de integração e o respeito às identidades nacionais.

Considera-se a uniformização, o último estágio no processo de harmonização legislativa que pode ser alcançado pelos Estados envolvidos no ideal integracionista. Tal etapa avançada de harmonização é caracterizada pela total igualdade das legislações internas e pressupõe mais do que uma aproximação, exigindo uma identidade de texto.

Uniformizar, do ponto de vista semântico, significa tornar idêntico, invariável, o objeto que, no presente caso, configura-se na legislação interna dos Estados participantes do processo integracionista. No aspecto tributário, denota a igualdade das “cargas tributárias que recaem sobre uma mesma matéria tributável, vale dizer, igualar as legislações de um determinado tributo nos aspectos tanto estruturais quanto técnico-formais e referentes a alíquotas”. (PITA, 2000, p.132)

Para que os objetivos da integração econômica sejam atingidos, basta a harmonização legislativa em sentido estrito, sendo desnecessário a uniformização legislativa, o que eliminaria as identidades nacionais em matéria tributária. A construção da União Européia, que hoje se encontra na etapa de uma União Econômica e Monetária (NOVOA, 2000, p.28), está sendo realizada com a utilização da harmonização tributária em sentido estrito como instrumento de equilíbrio econômico e viabilização dos objetivos almejados. Isso denota que, até mesmo a conquista da etapa mais avançada de integração vivenciada pela União Européia, dispensa, a rigor, a uniformização tributária global.

É de se registrar, por outro lado, que alguns doutrinadores não fazem esta distinção rígida quanto à gradação da harmonização legislativa em três níveis, utilizando, praticamente, os termos harmonização, coordenação e aproximação como expressões que conferem o mesmo sentido harmonizatório em sentido amplo (BALTHAZAR, 1995, p. 19)⁶.

3 A EXPERIÊNCIA HARMONIZATÓRIA DA UNIÃO EUROPEIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

3.1 OBJETIVOS, CRITÉRIOS E PRIORIDADES

Saiz (1984, p.43) assinala que, “cada forma de realização da cooperação econômica internacional deve fixar *a priori*, em função dos objetivos que intenta alcançar, as distorções que se pretendem eliminar e os procedimentos para levar a cabo este processo.”⁷

A harmonização tributária não deve ser pautada em processo uniformizatório, de modo a proporcionar sistemas absolutamente idênticos (mesmos impostos ou gravames e idênticas estruturas dos órgãos da administração tributária nacional). Sua finalidade é, em essência, estabelecer princípios norteadores da neutralidade nos meios de produção, como meio de proporcionar o bem-estar a todos, evitando que as distorções impeçam a aproximação entre os povos, a superação do mais forte pelo mais fraco, visando o desenvolvimento regional com distribuição e estimulação da produção de renda.

Não constituindo a harmonização tributária um fim em si mesma, visto que se trata de um meio para viabilizar o cumprimento dos objetivos do processo de integração, é preciso concebê-la como essencialmente dinâmica. De fato, a amplitude e o ritmo da harmonização irão sendo ditados pelo próprio

⁶ Tal uso indiscriminado das referidas expressões é extraído da referida citação do autor, “para harmonizar, ou coordenar as legislações, é preciso aproximá-las, torná-las semelhantes ou similares em seu conteúdo. Aproximação é o meio de realizar a coordenação e a harmonização das legislações”. Acentua, ademais, que “não podemos considerar as referidas expressões como sendo noções estanques, divididas por barreiras semânticas. Porque a aproximação constitui um princípio e um método de ação, dos quais fazem parte a coordenação e a harmonização das legislações”. (BALTHAZAR, 1995, p. 21)

⁷ Para dirimir os obstáculos à integração oriundos de sistemas fiscais diversos, pertinentes aos vários países envolvidos, Basto (1991, p.02) afirma que “três são as possíveis opções a adotar: a) A menos ambiciosa é criar mecanismos de compensação e neutralização fiscal, os quais não pretendem evitar as causas dessas distorções, mas sim atacar as conseqüências. b) Na harmonização fiscal, adota-se uma séria de medidas que incidem nas causas que geram estas distorções, com o fim de eliminá-las. Isto implica a uma integração parcial da atividade financeira dos países componentes. c) Integração plena dos países membros.” Cada uma das opções sugeridas pelo aludido autor guarda correspondência com as etapas evolutivas do processo de integração pelas quais passam os países envolvidos, constando-se que, dada a complexidade político-econômica que implica uma integração plena, é de se concluir que a harmonização é a que se impõe como fórmula mais adequada.

desenvolvimento do processo de integração. E cada etapa desse processo tem objetivos econômicos que ensejam a evolução nos instrumentos de harmonização tributária, pois esta constitui um meio de concretizá-los, eliminando as dificuldades que possam surgir da tributação, ou introduzindo os ajustes que sirvam de estímulo à consecução daqueles objetivos.⁸

Torna-se claro que um dos fins econômicos perseguidos por meio da harmonização fiscal é a eficiência na utilização dos fatores produtivos e que a eficiência implica a conquista da neutralidade tributária, de modo que os impostos não devem influenciar nas decisões de investimentos das pessoas físicas e jurídicas. Para tanto, a carga tributária global deve ser equânime entre os Países-membros, não importando qual seja o país onde desempenhe sua atividade. Tal meta só será alcançada mediante instrumentos eficientes de harmonização tributária.⁹

A equidade, no domínio das relações entre Estados (ou entre “jurisdições” diferentes do mesmo Estado), está relacionada com a distribuição de receita, que se pretende justa, tornando-se relevante o modo como é partilhada as bases tributáveis dos impostos, entre os diferentes sujeitos ativos da relação tributária (BASTO, 1991, p. 121).

A eficiência, no que tange à escala internacional, refere-se à afetação internacional dos recursos econômicos, sendo eficientes as soluções que não provoquem distorções dessa afetação, no que tange aos critérios de funcionamento dos mercados, em respeito à livre concorrência (THIEL, 1992, p. 43).

Por sua natureza, os processos de integração econômica tornam necessária a abordagem prioritária dos problemas derivados da tributação aduaneira. Desde as etapas mais incipientes, vale dizer, desde as etapas preparatórias desses processos, exige-se certo grau de harmonização entre os instrumentos aduaneiros de cada um dos países participantes, a qual dependerá, em última instância, do nível de integração que se pretenda alcançar.

Cumprе ressaltar que um programa de harmonização que contemple a

⁸ A harmonização tributária, considerada na dinâmica do processo integratório, mesmo em seu mais alto grau de aperfeiçoamento, jamais será finalizada, já que se trata de um ajuste contínuo, que encontra limites nas especificidades e dificuldades de cada nação, na medida da compatibilidade de seus estágios evolutivos no campo econômico e social. Tal é a razão da assertiva de que o referido processo é sempre incompleto, inacabado (DOSSET, 1967, p. 76).

⁹ A harmonização é instrumento da integração econômica, conforme já dito, conquanto não se pode cogitar de integração desprovida de um grau mínimo de harmonização. Tal constatação é oriunda, mais da análise concreta dos fatos e do conteúdo semântico do que propriamente da Teoria Geral do Direito. Assim, não é necessário um apurado senso jurídico de reflexão para se constatar que só há espaço para a harmonização entre os países que pretendem se integrar, de modo que tanto melhor fluirá o processo harmonizatório quanto maior for a convicção política para a consolidação da integração e vice-versa (PITA, 2000, p. 133).

elaboração de um sistema tributário com normas supranacionais para que cumpra os fins expostos, deverá desenvolver-se de forma segmentar, isto é, abarcando sucessivamente diferentes campos de tributação, em face das prioridades indicadas pelo ritmo e o rumo do processo de integração econômica.¹⁰

3.2 A EVOLUÇÃO DA HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA CONFORME AS ETAPAS DE INTEGRAÇÃO E A CLASSIFICAÇÃO DAS IMPOSIÇÕES FISCAIS

O processo de integração apresenta fases que evoluem conforme o grau de aproximação que se pretenda atingir, na medida da satisfação dos interesses econômicos, sociais e políticos dos Estados-partes. É de se inferir, entretanto, que cada etapa mais avançada abrange as conquistas da etapa anterior, com o acréscimo da pretensão seguinte que corresponde à evolução almejada pelo bloco integrado.

Nas primeiras etapas de um processo integratório, segundo Diáz (2000, p. 147), a preocupação das políticas fiscais e tributárias centra-se nos impostos alfandegários (imposto de importação e exportação), ressaltando-se que a finalidade arrecadatória dos mesmos torna-se cada vez menos relevante no contexto de liberalização da economia. Por outro lado, de acordo com Silva Filho; Catão (2001, p. 12), cresce a função extrafiscal dos referidos tributos, já que os mesmos têm, cada vez mais acentuada sua utilização como instrumento de intervenção estatal na economia, especialmente no comércio internacional com os países que não pertencem ao bloco regional integrado, tornando o mercado interno mais ou menos permeável a produtos e serviços estrangeiros dependendo das alíquotas fixadas.

Na doutrina de Robson (1985, p. 37), destaca-se que a integração econômica internacional constitui-se em uma gama de acordos que compreendem desde a formação de zonas de livre comércio até à constituição de uniões econômicas. Para cada forma de integração, as questões pertinentes à tributação deverão ter tratamento específico que exigirá graus diferentes de harmonização e aproximação dos sistemas tributários.

¹⁰ No que se refere à necessidade de se estabelecer prioridades na sistemática de implementação da harmonização tributária, é pertinente ressaltar os ensinamentos de Mata Sierra (1996, p.14) sobre o assunto: "La aproximación de las legislaciones nacionales debe responder a un orden de prioridades, y efectuar-se de acuerdo a un programa. Una armonización caótica conlleva el peligro cierto de que luego, haya que dictar nuevas normas para armonizar las aproximaciones fragmentarias operadas sin una diretriz (1996, p.14)".

Na zona de livre comércio¹¹, as necessidades de harmonização aduaneira decorrem das exigências apresentadas pela formação do correspondente mercado zonal, no qual se promove a progressiva liberação do comércio até chegar-se à total abolição das barreiras tarifárias entre os países-membros. Nesse caso, a harmonização compreenderá aqueles instrumentos aduaneiros aplicáveis no mercado ampliado, resultante da soma dos mercados de cada um dos países participantes do processo (PIRES, 1998, p.32).

Na união aduaneira¹², conforme preconizado por Mata Sierra (1996, p. 31), a harmonização abrange não só os instrumentos aplicáveis ao mercado interior ampliado, mas também os que envolvem o comércio com terceiros países, específicos a cada um dos membros da união. Isso porque, nessa fase do processo de integração, ocorre a substituição dos territórios aduaneiros dos países-membros por um só território aduaneiro.

Visando a constituir um mercado comum, em busca do equilíbrio econômico entre os Estados-membros, caminha-se no sentido da harmonização tributária em caráter mais amplo, de modo que, prioritariamente, torna-se relevante harmonizar os tributos que afetam diretamente o mercado, isto é, aqueles incidentes sobre o consumo (tributos indiretos), seguido daqueles incidentes sobre a renda e o patrimônio (tributos diretos), bem como os tributos destinados à previdência social.

A concepção de Mercado Comum teve sua gênese na Comunidade Econômica Européia, o qual foi construído durante décadas até tornar-se sólido, constituindo um corpo único, ainda que cada um dos estados membros preserve suas raízes históricas, suas tradições culturais, seus idiomas e sua soberania

¹¹ A Zona de Livre Comércio trata-se da primeira etapa do processo de integração, na qual passa a ocorrer a livre circulação de mercadorias entre os países, sem cobrança de tarifa de importação. Nessa fase, porém, cada país mantém, de forma independente, seu comércio de importação e exportação (ALMEIDA, 1998, p.20). Podemos ilustrar como exemplo o NAFTA (North American Free Trade Association), que reúne os Estados Unidos, Canadá e o México, entre outros; o Grupo dos Três formado pela Colômbia, México e Venezuela; AECL (EFTA) Associação Européia de Comércio Livre composta pela Islândia, Noruega e Suíça, criada pela Convenção de Estocolmo de 1960. Com a instituição de uma Zona de Livre Comércio, ocorre eliminação ou redução das taxas dos produtos dos países que compõem o grupo regional, os quais irão circular sem gravames aduaneiros, nem tarifas fronteiriças como se nacionais fossem, desde que produzidos e consumidos no território das nações instituidoras (BELA BALASSA, 1980, p.43).

¹² A União Aduaneira constitui-se na segunda etapa de integração econômica, onde ocorre o livre comércio associado à adoção de uma Tarifa Externa Comum (TEC), a qual se refere aos produtos importados dos países estrangeiros ao bloco econômico. Assim, nessa fase, passam os Estados-partes a negociar com o exterior em bloco e não mais individualmente (THIEL, 1992, p.53). Destaca-se, como exemplo de constituição de uma União Aduaneira, o BENELUX - que uniu Bélgica, Holanda e Luxemburgo, servindo de inspiração inicial à União Européia, a qual teve sua União Aduaneira consolidada em 1968 (CUNHA, 1993, p. 64). A realidade constituída na formação de uma união aduaneira resulta na transferência de parcelas de soberania em grau consideravelmente maior que na constituição de uma zona de livre comércio, já que a imposição da TEC enseja a adoção de uma política comercial comum, decorrente da negociação entre os países integrados (BELA BALASSA, 1980, p.12).

partilhada (MATA SIERRA, 1996, p.32). O mercado comum configura-se com a presença das quatro liberdades essenciais, que compõem a integração econômica propriamente dita, quais sejam, a livre circulação de bens, serviços, pessoas e capitais.

De acordo com Cunha (1993, p. 64), a livre circulação de bens se constitui na abertura das fronteiras externas, estando ausentes as barreiras alfandegárias, de modo que os produtos dos países-membros passam a circular livremente entre eles. Já a livre circulação de pessoas possibilita a qualquer cidadão que pertença a um dos Estados-membros a circulação, nos demais, com total liberdade, sem que haja a submissão ao controle nas fronteiras internas. A livre prestação de serviços e a liberdade de estabelecimento determinam que as pessoas físicas e jurídicas poderão circular livremente e se estabelecerem ou prestarem serviços em qualquer um dos Estados-membros, nas mesmas condições que os nacionais, sem qualquer discriminação referente à nacionalidade (Cunha, 1993, p. 67). A livre circulação de capitais encontra o seu clímax mediante a unificação da moeda, que é o pressuposto para a liberalização total da circulação de capitais. Portanto, com o exercício da referida liberdade, o mercado comum encontra-se apto para avançar na etapa seguinte do processo integratório, isto é, a União Econômica e Monetária (MATA SIERRA, 1996, p. 34).

As questões pertinentes à proteção da livre concorrência, constituem-se também em fator determinante para a constituição do mercado comum, já que a concorrência é um mecanismo de base para a economia de mercado, no estímulo à livre iniciativa. Segundo Marcos (2000, p. 07), a política da concorrência se configura como condição para a efetividade do mercado integrado, já que são incompatíveis com a eficiência do mercado as práticas de concorrência desleal, inclusive por questões de natureza tributária.

A rigor, a harmonização tributária da imposição indireta se faz necessária desde a formação de uma Zona de Livre Comércio ou de uma União Aduaneira. Entretanto, quanto mais se avança no processo integratório, maior é a necessidade de harmonização dos impostos incidentes sobre o consumo, tornado-se indispensável na constituição de um Mercado Comum. Ocorre que tal espécie tributária tem como hipótese de incidência justamente a concretização do exercício da primeira liberdade praticada no interior de um mercado integrado, qual seja, a liberdade de circulação de bens e serviços.

Considerando-se que, nos impostos indiretos sobre o consumo, o ônus econômico é transferido para o consumidor final por meio do mecanismo dos preços, a harmonização, nesse sentido, conforme Pisón (1993, p.43), visa a

impedir distorções na livre concorrência entre produtos e serviços provenientes de todos os países integrados. Sobre esse aspecto, é relevante a definição das regras de tributação incidentes sobre o consumo no que se refere à espécie de tributação, seja no país de origem ou no país de destino das operações intra-regionais de circulação de mercadorias e serviços, o qual deterá o poder exclusivo de tributar o consumo. Por outro lado, os países integrados deverão firmar o compromisso recíproco de não-discriminação, que garante aos bens importados de outro País-membro, tratamento idêntico ao dispensado aos similares nacionais (SILVA FILHO; CATÃO, 2001, p. 56).

Os impostos diretos apenas necessitam ser harmonizados na hipótese de se almejar a conquista do espaço econômico constituído sob a forma de mercado comum ou, ainda, na formatação de outra realidade mais evoluída de integração a exemplo da União Econômica e Monetária¹³. Os aludidos tributos, pelo fato de influenciarem a rentabilidade das inversões de capital das pessoas físicas e jurídicas, podem causar, em face da ausência de sua harmonização, distorções na localização dos empreendimentos econômicos, que preferencialmente tendem a se fixar nos Estados que oferecem maiores vantagens fiscais e fazem menores exigências.

Outra questão relevante a ser harmonizada no âmbito dos acordos de integração regional, trata-se dos subsídios tributários apresentados freqüentemente sob a forma de isenções, reduções ou deduções na base de cálculo do imposto de renda ou de exclusão de impostos aduaneiros incidentes sobre insumos, bem como os incentivos nacionais às exportações de manufaturados, pelas razões próprias de cada tipo de imposto que exoneram (PUCHALA, 1984, p.56).

Ressalte-se, também, a extrema dificuldade da harmonização das legislações tributárias nacionais num espaço econômico integrado. As mesmas razões que a tornam indispensável, tornam-na um campo propício a disputas de interesses divergentes, em face, principalmente, da resistência dos Estados envolvidos em transigir sobre assunto tão conexo à concepção de soberania quanto é a

¹³ Segundo Díaz (2000, p.147), a União Econômica e Monetária integra às características do mercado comum, a política externa comum e à união dos sistemas monetários, de modo a instituir uma moeda única que será emitida por um Banco Central independente, a exemplo do que vem ocorrendo na União Européia. Marcos (2000, p.5) suscita a possibilidade de uma quinta etapa integracionista, que se constituiria na União Política mediante a formação de uma federação ou uma confederação. Em tal hipótese, a soberania já não seria meramente partilhada entre os Estados membros e a entidade supranacional, mas compartilhada, na medida que os Estados membros e a entidade por eles constituída (federação ou confederação) ostentariam a mesma soberania, de modo a não mais existirem estados independentes. Não obstante, exista a idéia de criação de uma Constituição para a União Européia: é de se registrar a improvável possibilidade de que esta atinja uma União Política plena, face à profunda e histórica identidade nacional dos povos que compõem os países integrados.

tributação, bem como a negativa dos mesmos em terem que abrir mão, muitas vezes, de uma parcela de sua arrecadação em nome do interesse comum do mercado integrado.¹⁴

Para melhor apreciação do tema objeto desta pesquisa, é relevante que se estabeleça uma adequada correlação entre a construção do Mercado Comum e da União Econômica e Monetária, sobre o alicerce da Harmonização Tributária. Ocorre que, de fato, tais realidades se entrelaçam, na medida em que esta última constitui-se em instrumento para realização dos objetivos almejados pela Comunidade Econômica, tanto no estágio do Mercado comum, quanto na etapa da União Monetária.

Registre-se, por outro lado, consoante afirmado por Thiel (1992, p. 46), que a concepção de Mercado Comum, *lato sensu*, equivale à Comunidade Econômica, enquanto entidade econômica, onde se encontra presente o ideário de um espaço econômico sem fronteiras interiores, o qual funciona como um mercado nacional que se caracteriza pela livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais (o que se denomina as quatro liberdades). Nesse Mercado Comum, é assegurado aos operadores econômicos o direito à livre concorrência, a qual deve ser alterada por medidas institucionais do poder público.

Conforme aludido por Robson (1985, p.58), para cada forma de integração, as questões da harmonização fiscal podem ser analisadas segundo diferentes perspectivas, de maior ou menor abrangência em relação às espécies tributárias. Se na Zona de Livre Comércio ou União Aduaneira, as necessidades harmonizatórias limitam-se às barreiras alfandegárias, na constituição do Mercado Comum ou União Econômica e Monetária tais necessidades transcendem à imposição indireta sobre o consumo para abranger os tributos internos em geral. Isso explica, em parte, a complexidade do tema e as dificuldades enfrentadas pela União Européia no trato dessas questões.

4 DISTORÇÕES TRIBUTÁRIAS E TEORIA DA INTEGRAÇÃO FISCAL

Uma vez explicitadas as questões gerais sobre a harmonização tributária na União Européia, torna-se relevante a compreensão de que os instrumentos harmonizatórios encontram sua razão de ser na existência de distorções

¹⁴ A experiência européia é um exemplo da existência de grandes óbices à harmonização da imposição indireta, questão prioritária nesta matéria. Não obstante os esforços empreendidos, tal processo encontra-se ainda em estágio transitório, enquanto a harmonização da tributação direta mal começou a ser implementada. Uma das razões de tal dificuldade é que, para a harmonização de matérias tributárias, conserva-se até hoje o princípio da unanimidade para a tomada de decisões (LAULE, 1992, p.157). Tais questões serão analisadas com maior acuidade no próximo capítulo.

tributárias que comprometem a efetividade do mercado comum.

As distorções tributárias e, sobretudo, sua eliminação constituíram o objetivo primordial desde o princípio do processo de harmonização das estruturas tributárias dos países integrantes da Comunidade Européia. Assim, a definição do que seja distorção tributária se torna uma questão basilar para a compreensão do real alcance da política de harmonização tributária na Comunidade Econômica Européia.

Parte da doutrina¹⁵, ao mencionar o sentido de distorções aos distintos sistemas tributários, concebem-no como uma divergência legislativa a partir da comparação dos sistemas tributários dos Países-membros. Outros¹⁶, consideram-na como referência de uma falta de neutralidade oriunda das diferenças dos sistemas fiscais dos países.

Constata-se que, no âmbito da comunidade européia, apenas as distorções que resultaram a falta de neutralidade fiscal se tornaram alvo das políticas harmonizatórias para que fosse possível o êxito do Mercado Interior.

Dentre os conceitos estudados, consideramos o mais adequado aquele desenvolvido por Quintana (1968, p.121), nos seguintes termos:

A distorção fiscal refere-se à existência de uma discriminação de origem tributária que altera as condições de concorrência de mercado, de tal sorte que acabam por provocar modificações nas correntes normais do tráfico de bens, pessoas, serviços e capitais.

Conforme assinalado por Saiz (1968, p.43), “cada forma de realização da cooperação econômica internacional deve fixar, *a priori*, em função dos objetivos que se intenta alcançar, as distorções que se pretende eliminar e os procedimentos para levar a cabo este processo”.

Em face da construção comunitária para criação do Mercado Comum, observou-se, que a relação entre os diferentes sistemas fiscais dos Estados componentes da comunidade geraria uma série de distorções que resultaria em graves obstáculos para a consolidação do referido mercado. A partir dessa constatação foram realizadas inúmeras propostas alternativas de cooperação econômica que pretenderam solucionar esse problema.

¹⁵ Saiz (1984, p.57); Shoup (1969, p. 178).

¹⁶ Robson (1985, p. 68); Thiel (1992, p. 87); Puchala (1984, p.105), dentre outros.

Como fruto das aludidas reflexões, desenvolveu-se a Teoria da Integração Fiscal Européia, a qual visa, em princípio, a ordenar sistematicamente as espécies de distorções que podem produzir-se para poder estabelecer os mecanismos de solução para as mesmas.¹⁷

A doutrina européia, com base na análise do informe de Newmark, considera que as distorções fiscais podem ser oriundas de diversos fenômenos, tais como a diferente carga fiscal global entre os países, a desigualdade na composição dos gastos públicos e a desigualdade na estrutura dos sistemas fiscais.

Quanto às disparidades referentes à carga fiscal global, chegou-se à conclusão de que não se deve conceder especial relevância a esse tipo de disparidade entre os Estados, já que as diferenças não são consideráveis e as cargas fiscais elevadas estão conectadas a melhores prestações por parte do Estado. As ditas diferenças não seriam capazes, por si mesmas, de produzir migrações de capitais e mão-de-obra. Constata-se, ademais, que a livre concorrência é afetada muito mais pelas disparidades quantitativas e qualitativas referentes a determinadas figuras impositivas que pela variação dos níveis das cargas fiscais globais.

Sobre a desigualdade na composição dos gastos públicos, o comitê de Newmark considerou que a quantia global dos gastos públicos dos diferentes Estados não é substancialmente distinta, salvo exceções, de modo que as distorções geradas pela diferença entre as estruturas de gastos públicos não são, segundo o Comitê, relevantes e nem permanentes.

No entanto, alguns autores, como Andel (1967, p.311- 352), consideram ser necessário lutar contra esse tipo de distorção no mercado comum, asseverando que a construção do mercado exigiria a harmonização dos gastos públicos especiais. O referido autor diferencia gastos públicos especiais e gerais. Os que provocam distorções são os gastos públicos especiais (considerados como aqueles que beneficiam unicamente um certo tipo de atividade com diferente intensidade, variando conforme o volume da produção), de modo que a existência do mercado comum passaria a exigir a harmonização dos mesmos. Já os gastos

¹⁷ Resumidamente, consoante citado por Mata Sierra (1996, p.37), eis os objetivos fixados pela dita Teoria da Integração Fiscal, a qual surgiu com o Informe de Newmark, já citado anteriormente: 1.Examinar a estrutura fiscal dos estados comunitários e as disparidades que podem existir entre os mesmos vislumbrando o caminho de consecução do mercado interior sem fronteiras fiscais.2.Examinar os meios e as possibilidades de eliminar ou compensar as referidas disparidades.3.Expor o tipo de política financeira que convém praticar para respeitar a concorrência entre os estados.4. Examinar até que ponto podem eliminar se as fronteiras fiscais.

gerais, os quais beneficiam uniformemente todas as atividades no seio comunitário, não afetariam o mercado comum, sendo irrelevante a sua harmonização.

Por outro lado, o Comitê Fiscal, ao longo do citado Informe Neumark, considerou que as desigualdades na estrutura dos sistemas fiscais podem afetar em determinadas circunstâncias o mercado.¹⁸

Dentre os procedimentos que podem ser utilizados na eliminação das distorções tributárias antes referidas, os estudiosos do Informe de Newmark apontam os mecanismos de compensação fiscal, a harmonização fiscal e a integração financeira e fiscal plena.

Os mecanismos de compensação fiscal são utilizados para evitar as conseqüências das distorções sobre as condições de concorrência, com a peculiaridade de que não afetam as causas das referidas distorções, mas somente os efeitos gerados pelas mesmas. Tais mecanismos são considerados como opção menos ambiciosa de eliminação das distorções fiscais.

Quintana (1968, p. 89) destaca como principal limite, a eficácia destes mecanismos de compensação, os quais não podem aplicar-se a todos os impostos mas somente aos monofásicos, o fato de que tais medida trata-se de soluções meramente transitórias e paliativas, pois o que se propugna é a harmonização tributária, a qual se trata da mais adequada alternativa às exigências do mercado comum.

De fato, é de se considerar que os mecanismos de compensação, ao contrário da harmonização tributária, não propugnam a realização de uma verdadeira integração fiscal pois exigem a manutenção das fronteiras fiscais entre os Estados-membros.

¹⁸ O informe Neumark (MATA SIERRA, 1996, p. 38) assinala que certas desigualdades estruturais não chegam a ter importância, entretanto, na medida em que passam a ter influência a curto, médio e longo prazo na concorrência do mercado comum, podem adquirir relevância a ponto de se tornarem objeto de instrumentos harmonizatórios. Podemos citar, sinteticamente, os critérios utilizados pelo Comitê para a ponderação das referidas disparidades:

1. O mais importante é conhecer a influência ou efeitos que mantêm as diferentes formas de imposição sobre os preços e as rendas. 2. As desigualdades estruturais podem derivar-se, tanto da diversidade de impostos existentes, como da diferença dos ingressos obtidos pelos mesmos, desempenhando um papel secundário a composição qualitativa dos sistemas fiscais. 3. As desigualdades estruturais dos sistemas fiscais são resultados muito menos de uma diferente combinação dos impostos que das diferenças de rendimento relativo aos elementos sistema fiscais. 4. Uma série de fatores de estrutura econômica podem se tornar relevantes tais como a distribuição de renda, a importância do desenvolvimento de setores econômicos estratégicos etc ... (Informe Neumark - Documentação Econômica, n. 53, Madrid, 1965, p. 21 e segs.)

A harmonização tributária, por seu turno, objetiva a conquista de uma integração parcial da atividade tributária dos Estados-membros, mediante medidas que visam eliminar as distorções existentes, sendo que a mesma transcende o marco da solução anterior, a qual atuava meramente sobre os efeitos gerados, sem atacar suas causas. A harmonização tributária almeja, ainda que parcialmente, atingir as causas das distorções fiscais.¹⁹

Por outro lado, a integração financeira e fiscal plena implicaria a situação ideal de uniformização do ponto de vista de que, a União Européia estaria diante do desaparecimento de qualquer tipo de distorção existente entre os Estados componentes do mercado comum. É óbvio, a referida situação teria como pressuposto, a transferência da soberania fiscal para um ente supranacional.

A concepção de qual seria a melhor alternativa de solução das distorções fiscais é objeto de profunda controvérsia entre os tributaristas europeus. Alguns consideram que a integração plena em matéria tributária seria ideal para eliminar as fronteiras geradas pelos tributos entre os Países-membros.²⁰

Por outro lado, a posição majoritária assenta-se no ideário de que a uniformização seria utópica e inadequada, eis que tal solução resultaria em anular a soberania fiscal dos Estados-membros da comunidade. No entanto, segundo Mata Sierra (1996, p.67):

[...] Devido à existência de importantes obstáculos políticos, econômicos e técnicos, é necessário abandonar-se a idéia de unificação fiscal em favor da harmonização fiscal, capaz de conseguir a eliminação das distorções fiscais e favorecer a integração econômica como um dos procedimentos mais flexíveis e permitindo aos estados membros conservar a soberania em matéria fiscal. A harmonização fiscal, atualmente, já tem personalidade própria e não se pode pensar que a mesma possa ser um passo antes de se alcançar a unificação fiscal.

¹⁹ Saíz (1980, p. 47) refere que: “a delimitação do campo de atuação da harmonização tributária aparece fortemente condicionada à espécie de distorção contra a qual se queira lutar. Portanto, previamente haverá de se especificar o conteúdo das mesmas dado que harmonização fiscal será diferente segundo a hipótese de partida. Entre os extremos, que vão desde a proposta de harmonização fiscal até o processo integrado que leve em conta a unificação das políticas fiscais e financeiras, existem numerosas posturas, aquela que concebe harmonização fiscal como luta contra os obstáculos que dificultam a obtenção do mercado interior estaria em posição intermediária. A tendência é conceber-se a harmonização fiscal com a aproximação da carga fiscal global e das estruturas dos sistemas fiscais como a mais adequada.”

²⁰ Saíz (1984, p.41) entende tal solução como a mais adequada na constituição de uma União Econômica e Monetária, conforme vivenciado pela União Européia no presente momento, por considerar que “é necessário superar esta atitude para o êxito do verdadeiro fim da Comunidade, qual seja a integração dos seus estados membros. Dita integração exigirá, sempre, dar um passo adiante, além da simples harmonização fiscal, a qual, atua como instrumento básico indispensável para o atendimento desta finalidade”.

O próprio Informe de Newmark, em face das diferentes opções existentes no marco da integração econômica dos estados, rechaça claramente a integração fiscal e financeira plena, já que a mesma comportaria graves problemas relacionados com a perda da soberania tributária dos estados membros.²¹

A construção do Mercado Comum e da União Econômica Européia assentou-se em bases sólidas, as quais foram consolidadas através de políticas sociais, econômicas, fiscais e tributárias que se desenvolveram ao longo do tempo, visando ao aprofundamento do processo de integração. Neste contexto, um conjunto de regras e princípios tributários foram instituídos pelo direito comunitário, oriundos dos Tratados e normativas, conforme as interpretações ditadas pelo Tribunal de Justiça e pela doutrina européia.

Assim, criou-se uma verdadeira teoria da integração fiscal, voltada para o desenvolvimento de preceitos comunitários em matéria fiscal e tributária destinados a eliminar ou reduzir as distorções de maior relevância no seio do mercado integrado, resultantes das diferenças nos sistemas tributários dos Estados-membros, com o intuito de promover a harmonização tributária e fiscal.²²

Cumprе salientar, por outro lado, a distinção entre harmonização fiscal e harmonização tributária, já que esta é apenas um aspecto da harmonização fiscal. Considera-se que a harmonização fiscal abarca não somente a política de ingressos, que se constitui no seu aspecto tributário, compreendendo também a política de gastos públicos.²³

O presente artigo, ainda que contenha incursões sobre as questões fiscais dos processos de integração em geral, centra-se, especificamente, na análise da harmonização tributária, que recai sobre os ingressos públicos (tributos).

Os primeiros estudos realizados sobre a harmonização tributária na Comunidade Econômica Européia, voltados para a construção de uma teoria sobre a integração em matéria fiscal, consolidaram-se em documento designado *Informe de Neumark*, o qual remonta aos primórdios do processo integratório, desenvolvido na década de 60.

²¹ O comitê fiscal e financeiro, no referido informe, admite que a harmonização fiscal, face às dificuldades de intervenção na política fiscal dos estados, apresenta-se como mecanismo fundamental e adequado na busca da aproximação das políticas fiscais dos estados membros.

²² A teoria da integração fiscal é referida pela doutrina de Robson (1985); Thiel (1992); Dosset (1967); Mata Sierra (1996), dentre outros.

²³ Tal distinção pode ser observada no Informe de Neumark, no qual está assinalado que o objetivo da harmonização fiscal é “estabelecer condições de tributação e gasto público similares as que existiriam dentro de uma economia unificada” cujo propósito é “eliminar as influências e fatores fiscais que provoquem distorções das condições de competitividade.”

O referido informe surge no cenário europeu como produto de uma decisão da Comissão, exarada em 5 de Abril de 1960, determinando que fosse constituído um Comitê fiscal e financeiro²⁴, cuja atribuição era examinar em que medida as disparidades então existentes entre as finanças dos Estados-membros impediam, total ou parcialmente, a instauração de um mercado comum, colimando a criação de condições análogas às de um mercado interno, mediante a identificação das possibilidades de eliminar essas disparidades.²⁵ O relatório produzido pelo referido comitê procede a um exame global dos problemas fiscais e financeiros postos pela construção do mercado comum, apontando as primeiras e principais diretrizes da harmonização tributária na Comunidade.

Um outro aspecto importante a ser enfatizado é o fato da maior eficiência dos mecanismos de direito comunitário, desenvolvidos exclusivamente na União Européia, para a remoção de barreiras fiscais no contexto do processo de integração, que aqueles instrumentos utilizados pelo direito econômico internacional, especialmente os previstos pelo GATT.

De fato, os obstáculos tributários indiretos ao comércio internacional foram regulados pelo GATT de acordo com Thiel (1992, p. 67), limitando-se a proibir a discriminação fiscal de importações, sem atender aos demais obstáculos tributários ao comércio internacional. Por outro lado, com relação aos obstáculos tributários diretos à livre circulação dos fatores de produção, Saíz (1974, p.33) menciona que o direito tributário internacional limita-se a minimizar a dupla tributação e reduzir alíquotas de retenção na fonte, em razão dos efeitos prejudiciais em relação à movimentação transfronteiriça de pessoas e capitais. Segundo Thiel (1992, p.69), o principal problema que se observa em matéria de remoção dos obstáculos tributários ao comércio internacional e a livre movimentação dos fatores de produção decorre da inexistência de efetivos procedimentos legislativos internacionais e a relativamente escassa executoriedade das normas existentes.

Consoante Seitenfus; Ventura (2001), ao contrário de outras formas de cooperação interestatal, regidas pelo direito internacional, a Comunidade Européia

²⁴ O Comitê, geralmente designado por Comitê Neumark, graças ao economista alemão que o presidiu —Fritz Neumark—foi constituído por peritos dos Estados membros, personalidades de reconhecido prestígio, nos meios académicos e da administração pública.

²⁵ O ideário da harmonização tributária como instrumento da construção do mercado interno data, conforme observado, dos primórdios da Comunidade. Nos anos 80, especificamente, com o Ato Único Europeu, constata-se, apenas o aprofundamento de tal questão e a ênfase do objetivo fulcral do Tratado, qual seja a viabilização do exercício da quatro liberdades.

constitui-se em forma de integração com características supranacionais²⁶, porque a dinâmica do processo de integração econômica é promovida por um quadro institucional próprio, que estabelece um novo ordenamento jurídico, emanado de diversos procedimentos de tomada de decisões que criam legislação vinculante para os Estados-membros e os instruem quanto à adaptação de suas leis nacionais, com o intuito de alcançar objetivos comuns.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando-se que há diferentes estágios no caminho rumo à integração econômica e política, constata-se que um determinado processo de integração pode configurar-se sob a forma de Zona de Livre Comércio para os produtos intra-regionais, excluindo-se as tarifas aduaneiras internas e mantendo-se intactas as tarifas aduaneiras dos Países-membros relativamente aos provenientes de terceiros países; pode voltar-se para a constituição de uma União Aduaneira, onde se fixa, inclusive, uma tarifa externa comum; ou para um Mercado Comum, em que se proporciona o livre trânsito de mercadorias e demais fatores de produção (capital e trabalho). Ademais, pode, ainda, conformar-se como uma União monetária ou até mesmo uma União Política.

Registre-se que a estratégia de integração adotada pela Europa pertinente à harmonização prioritária de setores com maior efeito disseminador, a exemplo da energia e da indústria de base, tornaram o processo de integração no seu aspecto econômico progressivo e irreversível. No que tange à *tecnologia jurídica*²⁷ empregada, constata-se que a ordem jurídica supranacional²⁸ torna efetivamente viável a harmonização das legislações dos estados-membros da União Européia.

No que tange à harmonização tributária no contexto dos processos de

²⁶ O Tratado da Comunidade Européia, explicitamente, regula a remoção de barreiras fiscais indiretas para o comércio transfronteiriço intracomunitário e utiliza os mecanismos supramencionados para tal fim. Tarifas alfandegárias foram removidas por meio de cláusulas de congelamento e regressão, que resultaram na completa eliminação de tais tarifas no final de 1969 (artigos 9 à 29). Por seu turno, a discriminação tributária indireta de importações, aplicada com produtos similares nacionais constitui-se em vedação pelo artigo 95, que também é diretamente aplicável, devendo ser observada pelos tribunais. A harmonização dos tributos indiretos, com o fim de eliminar as respectivas barreiras tributárias, está prevista no art. 99. O aludido artigo foi a base jurídica comunitária para que fossem exaradas grande número de diretivas em matéria de Imposto sobre o valor agregado (IVA), as quais foram responsáveis pela remoção das barreiras fiscais significativas ao comércio intracomunitário.

²⁷ Tal expressão é utilizada, com frequência, nas palestras proferidas pela Professora Deisy Ventura, a qual, em face de sua precisão terminológica, por ora faz-se uso com o intuito de melhor explicar o arsenal jurídico próprio criado pelo Direito Comunitário Europeu.

²⁸ O ordenamento supranacional, o qual pressupõe cessão parcial de soberania por parte dos Estados-membros, submete-se a três princípios essenciais: aplicação direta no território dos Estados-partes, independentemente de qualquer sistema de incorporação; primazia sobre os direitos nacionais internos e uniformidade de interpretação pelos diversos Estados-partes (COSTA, 1997, p.78).

integração econômica, observa-se que não se constitui um fim em si mesma, visto que se trata de um meio para viabilizar o cumprimento dos objetivos do processo de integração. Assim, o principal fim econômico perseguido por meio da harmonização fiscal é a eficiência na utilização dos fatores produtivos, implicando a conquista da neutralidade tributária, de modo que os impostos não devem influenciar nas decisões de investimentos das pessoas físicas e jurídicas. Registre-se que a pretensão da harmonização tributária não é tornar iguais os sistemas tributários vigentes nos países signatários da União Européia, mas torná-los compatíveis, no sentido de evitar distorções no fluxo econômico do Mercado.

O processo de harmonização tributária é progressivo, sendo diretamente proporcional à evolução das etapas da integração econômica, pois, na medida em que se avança no processo de integração, torna-se indispensável a redução das diferenças tributárias e a respectiva aproximação dos sistemas fiscais dos países membros, para que questões institucionais, como o são os tributos, não venham afetar os ditames da livre concorrência.

O programa de harmonização deve desenvolver-se de forma segmentar, isto é, abarcando sucessivamente diferentes campos de tributação, em face das prioridades indicadas pelo ritmo do processo de integração econômica. Conforme constatado na experiência européia, prioritariamente, devem ser objeto de harmonização os tributos aduaneiros de cada um dos países participantes, havendo o intuito de constituir-se uma Zona de Livre Comércio e União aduaneira. Na União Aduaneira, a harmonização abrange não só os instrumentos aplicáveis ao mercado interior ampliado, como também os que se aplicam ao comércio com terceiros países, específicos a cada um dos membros da união.

Com vistas à constituição de um mercado único, torna-se mister harmonizar os tributos que afetam diretamente o mercado, isto é, aqueles incidentes sobre o consumo e despesa (tributos indiretos), conforme ocorrido com o Imposto sobre o Valor Agregado na União Européia. Cumpre salientar que a harmonização tributária dos tributos indiretos é necessária desde a formação de uma Zona de Livre Comércio ou de uma União Aduaneira, tornando-se plenamente indispensável na constituição de um Mercado Comum.

Face à instauração da União Econômica e Monetária, a harmonização tributária sobre os tributos indiretos torna-se insuficiente, ainda que tenha sido prioritária quando o escopo era a constituição de um mercado único. Assim, é fundamental para a realização dos objetivos da União Européia nessa etapa da integração, a harmonização dos tributos diretos, incidentes sobre a renda, o patrimônio e o capital, especialmente no que tange à imposição tributária sobre a movimentação financeira e poupança.

A harmonização dos sistemas fiscais não é considerada como pressuposto específico da União Econômica, mas como instrumento na execução do programa de realização de um Mercado Único, o qual é concebido como elemento identificador da Unidade Econômica. Com a instituição da União Econômica e Monetária acentua-se a necessidade da neutralidade fiscal, no sentido de que a tributação não deve afetar a movimentação dos fatores produtivos e dos investimentos.

Na concepção dos tributaristas europeus, o processo harmonizatório nessa seara, encontra-se bastante atrasado, em descompasso com a realidade proporcionada pela União Econômica e Monetária, que exige mecanismos de maior integração fiscal, tanto em relação aos tributos indiretos ao consumo, quanto no que tange à imposição direta sobre a renda, patrimônio e investimentos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, J.J. Marques de. Coordenação da Tributação Directa: evolução e perspectivas futuras. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO FISCAL, 1., 2000, Porto. **Anais...** Porto: UFP, 2000.

ANDEL, Newton. Problems of Government Expenditure Harmonization in Common Markets. In: **Fiscal harmonization in Common Markets**. v. 1. New York and London: Columbia University Press, 1967.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Globo, 1998.

BALTHAZAR, Ubaldo César. Análise dos conceitos de base preliminares à idéia de um mercado do Cone Sul. **Sequencia**, Florianópolis, n. 29, dez. 1995.

BASTO, José Guilherme Xavier de. **A tributação do consumo e a sua coordenação internacional**: Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Econômica Européia. Lisboa: Centro de Estudos fiscais, 1991.

BELA BALASSA, J. D. **Teoría de la integración económica**. México: Union Tipografica Editorial, 1980.

CORONA, Juan Francisco; VALERA, Francisco. **La armonización fiscal en la Comunidad Europea**. Barcelona: Editorial Ariel, 1989.

CUNHA, Paulo de Pita e. **Integração européia**: Estudos de economia, Política e Direito Comunitário. Lisboa: Imprensa Nacional, 1993.

DÍAZ, Antonio López. La fiscalidade del ahorro en la Union Europea. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO FISCAL, 1., 2000, Porto. *Anais...* PortoUFP, 2000. p.147 - 167.

DOSSET, Douglas. **Economic Analysis of Tax Harmonization: Fiscal Harmonization in Commom Market.** v.. New York: Columbia University, Press, 1967.

DUPUY, René-Jean. **O Direito internacional.** Coimbra: Almedina, 1993.

INFORME Neumark. **Documentação Econômica,** Madrid, n. 53, 1965.

LAULE, Gerhard. Basic Problems of Harmonizing Tax Law in the European Communities. **Vorträge, Reden und Berichte aus dem Europa-Institut,** Saarbrucken, n. 276. 1992.

MATA SIERRA, M. T. **La Armonización Fiscal en la Comunidad Economica Europea.** Valladolid: Lex Nova, 1996.

NOVOA, César García. El futuro de la imposicion indirecta en la Union Economica Y Monetaria La Llamada Armonizacion de Segundo Grado. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO FISCAL, 1., 2000, Porto. *Anais...* Porto: UFP, 2000. p. 27 - 48.

PINTO, José Alberto Pinheiro. Tributação directa: que evolução?. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO FISCAL, 1., 2000, Porto. *Anais...* Porto: UFP, 2000. p. 177 - 183.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Harmonização tributária em processos de integração econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 1998.

PISÓN, Juan Martinez Arrieta de. Los impuestos sobre le Circulacion y el Consumo en la Comunidad Europea: armonizacion legislativa y competencia de los Estados-Miembros. In: SEMINÁRIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1993, Belo Horizonte. *Anais...* Belo Horizonte : UFMG, 1993.

PITA, Claudino. Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva(Org.). **O Direito Tributário no Mercosul.** Rio de Janeiro: Forense, 2000.

PUCHALA, Donald J. **Fiscal Harmonization in the European Communities.** Dover: Frances Printer, 1984.

QUINTANA, Fuentes. **Principios y Estructura de la Imposicion.** Madrid: I. E. F., 1968.

ROBSON, Peter. **Teoria Econômica da Integração Internacional**. Coimbra: Coimbra, 1985.

SAIZ, Ricardo Calle. **El Impuesto sobre el Valor Añadido en la Comunidad Económica Europea: Diecesiete años de efectiva armonización fiscal**. Madrid: Servicio de publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, 1984.

_____. **Sistemas Fiscales Contemporâneos**. Madrid: CÉU, 1974.

_____. **Reflexiones Fiscales. La adaptación impositiva de España a Europa y sus repercusiones económico-sociales**. Madrid: Instituto de Estudios Sociales, 1980.

SALDANHA, Jânea Maria Lopes. **Cooperação jurisdicional no direito comunitário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SEITENFUS, Ricardo; VENTURA, Deisy. **Introdução ao Direito Internacional Público**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SILVA FILHO, Antônio Rodrigues da, CATÃO, Marcos André Vinhas. **Harmonização Tributária**. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

THIEL, Servatius Van. **Tributação e Integração Econômica: Desenvolvimentos Recentes na União Européia**. 1992.

Abstract

THE TRIBUTARY HARMONIZATION ON THE EUROPEAN UNION: a study about the theory of fiscal integration

This study is fruit of bibliographical research, based on the Comparative Jurisprudence, specially on the studies of the integrationist process occurred on the European Union in what refers to the tributary matter. Thus, this paper talks about the importance of tributary harmonization on the processes of integration, investigating the fundamental postulates of the integration theory and taxation on the European Union in what refers to harmonizing principles. It focuses on tributary harmonization as an adequacy instrument of the integrated European economies since the theme gains relevance on the same measure the international tributary law becomes one of the pillars of national politics for the sustained development.

Key words: Tributary Harmonization. European Union. Fiscal. Integration Theory.