

**VALCIR GASSEN**

***OS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE TRIBUTAÇÃO NO ESTADO  
DE ORIGEM E DE DESTINO: suas implicações jurídico-políticas na  
tributação sobre o consumo em processos de integração econômica***

**Florianópolis (SC), outubro de 2002**

## **VALCIR GASSEN**

Tese apresentada à banca examinadora do Curso de Pós Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, como exigência parcial para a obtenção do grau de Doutor em Direito na Área de Concentração de Direito do Estado.

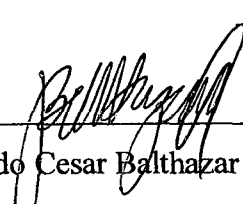
Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

**Florianópolis (SC), outubro de 2002**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**  
**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - DOUTORADO**

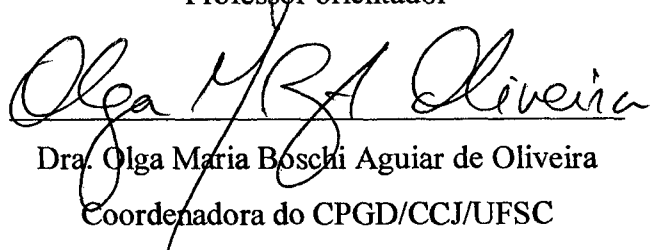
***OS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE TRIBUTAÇÃO NO ESTADO  
DE ORIGEM E DE DESTINO: suas implicações jurídico-políticas na  
tributação sobre o consumo em processos de integração econômica***

Valcir Gassen



---

Dr. Ubaldo Cesar Balthazar  
Professor orientador



---

Dra. Olga Maria Boschi Aguiar de Oliveira  
Coordenadora do CPGD/CCJ/UFSC

Florianópolis, 2002

VALCIR GASSEN

***OS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE TRIBUTAÇÃO NO ESTADO  
DE ORIGEM E DE DESTINO: suas implicações jurídico-políticas na  
tributação sobre o consumo em processos de integração econômica***

Tese aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor em Direito junto ao Curso de Pós Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina pela banca examinadora formada pelos seguintes professores:



---

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar – Presidente



---

Prof. Dr. Índio Jorge Zavarizi – Membro



---

Prof. Dr. Luiz Otávio Pimentel

---

Prof. Dr. Eugenio Lagemann

---

Profª. Dra. Betina T. Grupenmacher

Florianópolis, 16 de outubro de 2002

*Para Verno Gassen (in memoriam), Nair Gassen, Zeno Bauer (in memoriam) e Elvina  
Maria Bauer por terem me ensinado a acreditar que um mundo melhor é possível  
Para Deisi, Valmir e Volnei, pela partilha na construção deste sonho  
Para Claudia Roesler, por estar ao meu lado  
Para Francisco Gassen, motivação permanente*

## AGRADECIMENTOS

Ao professor Dr. Ubaldo César Balthazar, pela inestimável orientação, pelas sugestões feitas no decorrer desta tese e pelo respeito demonstrado.

Aos professores do Curso de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina pelo auxílio na formação acadêmica e pela perspectiva interdisciplinar sugerida.

Aos professores e funcionários da UNIJUÍ pelo apoio decisivo na minha formação e pela formação humanista que ensinam.

Aos colegas da pós-graduação pelo companheirismo na caminhada.

A Claudia Roesler pelas permanentes re-leituras e interlocução na elaboração deste trabalho.

Aos servidores da ESAF pela possibilidade de interlocução com o setor público, pelo profissionalismo e ajuda na construção da bibliografia.

A Rose, Giovana e Ivonete, bem como os demais funcionários do CPGD, pela colaboração e carinho.

A Lourdes Marinês pelo apoio nos anos de nossa convivência.

Ao Francisco pelo *the end* tão almejado nestes anos todos e pelo sorriso constante.

Aos meus colegas, alunos e ex-alunos que ofertaram auxílio na bibliografia e seus “pontos de vista” compartilhados acerca do objeto de pesquisa.

A UNIJUÍ e CAPES pelo auxílio financeiro necessário a esta pesquisa.

*Algo está fora da ordem,  
da nova ordem mundial.*

Caetano Veloso

## RESUMO

A investigação empreendida nesta tese tem por objeto de análise as implicações jurídico-políticas acerca dos princípios jurisdicionais de tributação presentes nos tributos incidentes sobre o consumo.

O trabalho admite como pressuposto a constatação de que hodiernamente os tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços são os primeiros a serem coordenados e harmonizados no plano do direito tributário nas relações comerciais interestaduais.

Como construção do contexto em que se discute os princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e de destino denota-se o crescimento do comércio internacional diante do processo de globalização e de regionalização, bem como, os benefícios e as dificuldades atribuídas a este comércio. Neste sentido colocam-se as principais posturas teóricas da integração e das relações internacionais com o escopo de esboçar as principais formas ou modelos de integração econômica regional e as tentativas dos Estados de construção e inserção nestes blocos econômicos regionais.

A integração econômica regional está limitando o uso das formas tradicionais das restrições tributárias existentes no comércio internacional. A integração estabelece um novo patamar de proteção diante das desvantagens atribuídas ao livre comércio.

Os princípios jurisdicionais de origem e de destino são elementos de conexão entre os ordenamentos jurídicos e estão presentes nos tributos gerais e especiais sobre o consumo. Depois da análise pormenorizada de cada um dos tributos e a questão central do princípio da não-cumulatividade conclui-se que em um processo de integração econômica, o princípio de origem restrito é o que melhor se adapta ao objetivo da integração de construir um mercado interno, pois com ele é possível a dispensa das fronteiras tributárias entre os Estados participantes o que corrobora em grande medida para a prática das quatro liberdades – de pessoas, de bens, de serviços e de capitais.

O princípio de tributação no Estado de destino é o mais adequado nas transações econômicas internacionais, pois isolando os sistemas tributários pela



manutenção dos ajustamentos tributários de fronteira permite que as mercadorias sejam transacionadas sem que contenham em seu preço carga tributária do Estado produtor e que no Estado de consumo se possa praticar igual carga tributária das mercadorias congêneres neste produzidas.

Estas conclusões acerca dos princípios jurisdicionais de tributação levam em consideração a questão da eficiência e da equidade tributária no plano interestatal. Neste sentido elabora-se a tese central de que a principal implicação jurídico-política dos princípios jurisdicionais, por intermédio do argumento persuasivo de que a receita tributária individual anterior à integração permanecerá nos patamares anteriores ao processo de integração econômica, é a construção de uma nova ordem internacional pelo deslocamento primeiro das soberanias tributárias.

Palavras-chave: direito tributário - tributação sobre o consumo – princípios jurisdicionais de tributação – princípio de origem – princípio de destino – soberania tributária.

## ABSTRACT

The investigation in this thesis has as an object of analysis the political and juridical implications around the jurisdictional taxation principles present in tributes incident on consumption.

The essay admits the verification that presently the taxes incident on consumption goods and services are the first to be coordinated and balanced in the tributary law scenario on interstate trading.

As context construction, in which the jurisdictional taxation principles in the home-state and the destination state are discussed, the international trade growth facing the globalization and regionalization process is denoted, as well as the benefits and difficulties attributed to it. Thus the main theoretical integration and international affairs positions are shown, aiming at drafting the main regional economic integration forms or models and the states' attempts at construction and insertion into these regional economic blocks.

The regional economic integration has been limiting the use of traditional ways of tributary restriction existing in international trade. The integration establishes a new protection standard in light of the disadvantages attributed to free trading.

The original and final taxation principles are linking elements among the juridical corpus of law and are present in general and special taxations on consumption. After a detailed analysis of each tax and the principles' main non-cumulative matter, we conclude that in an economic integration process, the restrict origin principle is the one that best suits the integration's aim of building an internal trade, since the dismissal of the tributary borders among the participant states is possible with it, corroborating at a large scale to the practice of the four freedoms - of people, goods, services and capital.

The taxation principle in the destination state is the most adequate in international economic transactions, for the isolation of the taxation systems by the maintenance of the tributary border adjustments not only allows that the goods be

transacted without containing the producing state's tributary load in its price but also enables an equal tributary load for congenerous goods produced in the consuming state.

These conclusions around the jurisdictional taxation principles take the efficiency and tributary equity into account in the interstate scenario. In this sense, the core thesis is elaborated. The main juridical and political implication of the jurisdictional principles, through the persuasive point that the individual tributary budget prior to the integration shall remain at the levels it was before the economic integration process, is the construction of a new international order first by dislocating the tributary sovereignties.

**Keywords:** tributary law - taxation on consumption - jurisdictional taxation principles - origin principle - destination principle - tributary sovereignty.

## RESUMEN

La investigación emprendida en esta tesis tiene por objeto de análisis las implicaciones jurídico-políticas a respecto de los principios jurisdiccionales de tributación presentes en los tributos incidentes sobre el consumo.

El trabajo admite como presupuesto la constatación de que hodiernamente los tributos incidentes sobre el consumo de bienes y servicios son los primeros a ser coordinados y armonizados en el plan de derecho tributario en las relaciones comerciales interestatales.

Como construcción de contexto en el que se discuten los principios jurisdiccionales de tributación en el Estado de origen y de destino se denota el crecimiento del comercio internacional delante el proceso de globalización y de regionalización, bien como, los beneficios y las dificultades atribuidas a este comercio. En este sentido se ponen las principales posturas teóricas de la integración y de las relaciones internacionales con la intención de esbozar las principales formas o modelos de integración económica regional y los intentos de los Estados de construcción e inserción en estos bloques económicos regionales.

La integración económica regional está limitando el uso de las formas tradicionales de las restricciones tributarias existentes en el comercio internacional. La integración establece un nuevo patamar de protección frente a las desventajas atribuidas al libre comercio.

Los principios jurisdiccionales de origen y de destino son elementos de conexión entre los ordenamientos jurídicos y están presentes en los tributos generales y especiales sobre el consumo. Después del análisis pormenorizado de cada uno de los tributos y la cuestión central del principio no-cumulatividad se concluye que en un proceso de integración económica, el principio de origen restricto es el que mejor se adapta al objetivo de la integración de construir un mercado interno, pues con él es posible la dispensa de las fronteras tributarias entre los Estados participantes y que corroboran en gran medida para la práctica de las cuatro libertades - de personas, de bienes, de servicios y de capitales.

El principio de tributación en el Estado de destino es el más adecuado en las transacciones económicas internacionales, pues aislando a los sistemas tributarios por el mantenimiento de los ajustes tributarios de frontera permite que las mercaderías sean transaccionadas sin que se contengan en su precio carga tributaria del Estado productor y que en el Estado de consumo se pueda practicar igual carga tributaria de las mercaderías congéneres en este producidas.

Estas conclusiones a respecto de los principios jurisdiccionales de tributación toman en cuenta la cuestión de la eficiencia y de la igualdad tributaria en el plan interestatal. En este sentido se elabora la tesis central de que la principal implicación jurídico-política de los principios jurisdiccionales, por intermedio del argumento persuasible de que la recaudación tributaria individual anterior a la integración permanecerá en los niveles anteriores al proceso de integración económica, es la construcción de un nuevo orden internacional por el desplazamiento primero de las soberanías tributarias.

Palabras-clave: derecho tributario - tributación sobre consumo - principios jurisdiccionales de tributación - principio de origen - principio de destino - soberanía tributaria.

## SUMÁRIO

RESUMO.....	8
ABSTRACT.....	10
RESUMEN .....	12
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS: .....	19
INTRODUÇÃO .....	21
<b>1 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O COMÉRCIO INTERNACIONAL EM PROCESSOS DE INTEGRAÇÃO .....</b>	<b>25</b>
1.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O COMÉRCIO INTERESTATAL: OS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE TRIBUTAÇÃO .....	25
1.1.1 Problematização inicial do direito tributário e dos princípios jurisdicionais de tributação.....	25
1.1.2 Conceito de comércio internacional.....	29
1.1.3 Vantagens atribuídas à existência do comércio internacional.....	30
1.1.4 Vantagens atribuídas à introdução de restrições ao comércio internacional...	34
1.2 OS PROCESSOS DE INTEGRAÇÃO LIMITANDO O USO DAS RESTRIÇÕES TRIBUTÁRIAS TRADICIONAIS AO COMÉRCIO INTERNACIONAL .....	39
1.2.1 Conceito de integração.....	39
1.2.2 Integração política.....	41
1.2.3 Integração econômica e critérios de classificação .....	44
1.2.4 Principais fases ou formas da integração econômica.....	48
1.2.5 Objetivos, custos e benefícios da integração econômica .....	57
1.3 AS TEORIAS DO PROCESSO DE INTEGRAÇÃO .....	62
1.3.1 A teoria do federalismo .....	63
1.3.2 A teoria do funcionalismo .....	65
1.3.3 A teoria do neofuncionalismo.....	68
1.3.4 As teorias das relações internacionais: teoria idealista, teoria realista, teoria da dependência e teoria da interdependência.....	69
1.4 OS BLOCOS ECONÔMICOS REGIONAIS .....	73
1.4.1 A integração na Europa – União Européia - UE .....	73

## SUMÁRIO

<b>RESUMO</b> .....	8
<b>ABSTRACT</b> .....	10
<b>RESUMEN</b> .....	12
<b>LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS:</b> .....	19
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	21
<b>1 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O COMÉRCIO INTERNACIONAL EM PROCESSOS DE INTEGRAÇÃO</b> .....	25
1.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O COMÉRCIO INTERESTATAL: OS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE TRIBUTAÇÃO .....	25
1.1.1 Problematização inicial do direito tributário e dos princípios jurisdicionais de tributação.....	25
1.1.2 Conceito de comércio internacional.....	29
1.1.3 Vantagens atribuídas à existência do comércio internacional.....	30
1.1.4 Vantagens atribuídas à introdução de restrições ao comércio internacional...	34
1.2 OS PROCESSOS DE INTEGRAÇÃO LIMITANDO O USO DAS RESTRIÇÕES TRIBUTÁRIAS TRADICIONAIS AO COMÉRCIO INTERNACIONAL .....	39
1.2.1 Conceito de integração .....	39
1.2.2 Integração política.....	41
1.2.3 Integração econômica e critérios de classificação .....	44
1.2.4 Principais fases ou formas da integração econômica.....	48
1.2.5 Objetivos, custos e benefícios da integração econômica .....	57
1.3 AS TEORIAS DO PROCESSO DE INTEGRAÇÃO .....	62
1.3.1 A teoria do federalismo .....	63
1.3.2 A teoria do funcionalismo .....	65
1.3.3 A teoria do neofuncionalismo.....	68
1.3.4 As teorias das relações internacionais: teoria idealista, teoria realista, teoria da dependência e teoria da interdependência.....	69
1.4 OS BLOCOS ECONÔMICOS REGIONAIS .....	73
1.4.1 A integração na Europa – União Européia - UE .....	73

2.2.3 Os princípios de origem e de destino e o objeto do direito tributário interno e do direito tributário internacional.....	130
2.2.4 Os princípios de origem e destino e os âmbitos de validade das normas jurídicas.....	133
2.2.5 Os princípios de origem e destino e o princípio da territorialidade.....	136
2.2.6 Os princípios de origem e destino e o âmbito espacial de incidência e de eficácia.....	138
2.2.7 Os limites do princípio da territorialidade e a importância dos princípios jurisdicionais neste contexto .....	140
2.3 OS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DE ORIGEM E DE DESTINO COMO ELEMENTOS DE CONEXÃO NOS TRIBUTOS INDIRETOS.....	143
2.3.1 As normas jurídicas tributárias: a questão da fonte, da natureza e da função	143
2.3.2 Os elementos de conexão nas normas jurídico-tributárias .....	149
2.3.3 Os princípios da fonte e da residência como elementos de conexão nos tributos sobre a renda e patrimônio .....	152
2.3.4 O princípio do domicílio e o princípio do local da coisa (locus rei sitae) nos tributos sobre transmissões a título gratuito.....	156
2.3.5 Os princípios de origem e de destino como elementos de conexão nos tributos sobre o consumo .....	157
2.3.6 Considerações gerais acerca dos princípios de origem e de destino.....	162
2.4 OS PRINCÍPIOS DE TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DE ORIGEM E DE DESTINO E A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO .....	165
2.4.1 Os princípios “jurisdicionais” nos tributos diretos e indiretos .....	165
2.4.2 O conceito de tributos sobre o consumo e os princípios de origem e de destino .....	168
2.4.3 Os tributos especiais sobre o consumo .....	171
2.4.4 Os tributos gerais sobre o consumo .....	176
2.4.5 Os tributos não-cumulativos e o IVA .....	184
2.4.6 Considerações acerca dos princípios de origem e destino e os tributos indiretos .....	190



<b>3 OS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE TRIBUTAÇÃO COMO EXPRESSÃO DA SOBERANIA EM CONTEXTOS DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA.....</b>	<b>197</b>
3.1 A NECESSIDADE DA “HARMONIZAÇÃO” FRENTE AOS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE TRIBUTAÇÃO .....	197
3.1.1 Introdução.....	197
3.1.2 As distorções fiscais frente o comércio interno e internacional e a integração econômica .....	198
3.1.3 Harmonização tributária: uniformização, compatibilização e instrumentação .....	204
3.1.4 Políticas econômicas instrumentais nos processos de integração econômica: política fiscal e tributária e os princípios de origem e de destino .....	207
3.1.5 A harmonização tributária nos processos de integração econômica: harmonização da tributação aduaneira e a harmonização da tributação interna .....	210
3.1.6 A tributação interna frente ao processo de integração econômica .....	211
3.2 OS PRINCÍPIOS DE ORIGEM E DE DESTINO E A QUESTÃO DA EQUIDADE E DA EFICIÊNCIA NA RELAÇÃO ENTRE OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS .....	214
3.2.1 O princípio de origem e de destino como expressão da soberania.....	214
3.2.2 Os princípios de origem e de destino e as distorções fiscais.....	219
3.2.3 Os princípios de origem e destino e a divisão das receitas tributárias.....	220
3.2.4 Os princípios de origem e de destino e a soberania fiscal.....	222
3.2.5 Os princípios de origem e de destino e as fronteiras fiscais.....	226
3.2.6 O princípio de origem e de destino, as fronteiras fiscais e a integração .....	231
3.3 OS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE ORIGEM E DE DESTINO NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA E SUAS ESPECIFICIDADES .....	241
3.3.1 O princípio de destino e os tributos monofásicos.....	241
3.3.2 O princípio de destino e os tributos plurifásicos cumulativos.....	245
3.3.3 O princípio de destino e os tributos plurifásicos não-cumulativos.....	249
3.3.4 O princípio de origem e os tributos plurifásicos não-cumulativos.....	253
3.3.5 O princípio de origem e os tributos monofásicos sobre o consumo específico .....	261

3.4. OS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE ORIGEM E DE DESTINO E AS RECEITAS TRIBUTÁRIAS .....	263
3.4.1 O princípio de origem e de destino e a partilha das receitas tributárias nos tributos plurifásicos não-cumulativos.....	263
3.4.2 O princípio de origem e de destino e a partilha das receitas tributárias nos tributos monofásicos sobre o consumo específico .....	273
3.4.3 Integração e a questão da partilha das receitas tributárias .....	276
3.4.4 O princípio de origem mitigado e a partilha das receitas tributárias .....	281
3.4.5 Do princípio de destino ao princípio de origem: o sistema de compensação para evitar o “deslocamento” das soberanias .....	285
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>296</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>310</b>

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS:**

AELC - Associação Européia de Livre Comércio

ALADI - Associação Latino-Americana de Integração

ALALC - Associação Latino-Americana de Livre Comércio

ALCA - Área de Livre Comércio das Américas

ALCSA - Área de Livre Comércio Sul-Americana

CAN - Comunidade Andina de Nações

CE - Comunidade Européia

CECA – Comunidade Européia do Carvão e do Aço

CEE – Comunidade Económica Européia

CEEA - Comunidade Européia de Energia Atômica

CEPAL - Comissão Económica para a América Latina

ECU – European Currency Unit (Unidade de Conta Européia)

EEE - Espaço Económico Europeu

EFTA - European Free Trade Association (Associação Européia de Comércio Livre)

GATT - General Agreement on Tariffs and Trade (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio)

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS - Imposto sobre Serviços de qualquer natureza

IVA - Imposto sobre o Valor Agregado

MERCOSUL - Mercado Comum do Sul

NAFTA - North American Free Trade Agreement (Tratado de Livre Comércio da América do Norte)

OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico

OECE - Organização Européia de Cooperação Económica

OMC - Organização Mundial do Comércio

ONG – Organização Não Governamental

PAC - Pauta Aduaneira Comum

PICE - Programa de Integração e Cooperação Económica

Princípio de destino – princípio jurisdicional de tributação no Estado de destino

Princípio de origem – princípio jurisdicional de tributação no Estado de origem

SME – Sistema Monetário Europeu.

TEC - Tarifa Externa Comum

TICD - Tratado de Integração, Cooperação e Desenvolvimento

TUE - Tratado de Maastricht (Tratado da União Europeia)

TVA - Taxe sur la Valeur Ajoutée

UE – União Europeia.

UEM – União Económica e Monetária.

VAT - Value Added Tax

## INTRODUÇÃO

Nos limites de um mundo que está cada vez mais próximo da concepção de que ele está reduzido a uma “aldeia global”, as relações complexas que se estabelecem no plano das forças políticas, culturais e econômicas estão moldando cenários que apontam concomitantemente para o global e para o regional, para a interdependência e a integração, para uma perspectiva total e fragmentária, para a concordância e o antagonismo. Este cenário visto como transformações originais, pelo menos em sua forma, tem provocado o pensamento na direção de tentar dar sentido, ofertar conceitos e classificações que possam de forma razoável explicitar o mundo atual. Diante destas transformações não há como “fechar a porta”, “esconder-se”, ou desconsiderá-las, pois desejando ou não fazem parte do cotidiano.

O Estado e, por consequência, o Direito não estão incólumes a estas transformações e como a forma de manutenção do primeiro em termos de suas condições objetivas passa necessariamente pelas receitas derivadas não há como se eximir da análise acerca da tributação. A análise da questão tributária e em particular dos tributos indiretos afigura-se em uma excelente forma de lançar novos olhares sobre o que está ocorrendo. Na questão tributária os tributos indiretos passam a ter relevância significativa, pois estão eles vinculados necessariamente aos processos regionais de integração econômica, ao processo de globalização, ao processo de alocação econômica de acordo com o que se estabelece em termos de competição tributária entre os Estados.

Um elemento essencial e presente em todos os tributos sobre o consumo são os princípios jurisdicionais de tributação. Compreender estes princípios é compreender em razoável medida em que condições estão ocorrendo a globalização, a regionalização, os fluxos de comércio e a alocação dos investimentos econômicos, pois os princípios jurisdicionais de tributação estão de uma forma ou outra delimitando as soberanias estatais.

Portanto, o objeto deste trabalho são os princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e de destino dos tributos sobre o consumo. No plano teórico circunscrever-se-á a análise dos referidos princípios às implicações jurídico-políticas em processos de integração econômica. No plano fático e de forma indireta, a título de experiências concretas acerca dos referidos princípios, restringir-se-á ao direito positivo brasileiro e aos tratados constitutivos do Mercosul, da União Européia e da Organização Mundial do Comércio.

Pretende-se ofertar as principais implicações, tanto no plano jurídico quanto no plano político da soberania estatal, com o intuito de responder quais são estas implicações e dentre elas qual o princípio jurisdicional mais adequado nas relações comerciais interestatais. Neste sentido sustenta-se a hipótese de que o princípio de tributação no Estado de destino e o princípio de origem respondem melhor, respectivamente, nas relações entre Estados e nas relações entre Estados-membros e entre Estados-partes, visto que tanto um quanto o outro, apesar da sua natureza técnica respondem a finalidades políticas distintas.

Por questões metodológicas e da própria delimitação quanto ao tema e o objeto deste trabalho, procura-se prover de forma mínima a análise com o instrumental

teórico de áreas afins como, por exemplo, das finanças públicas, das relações internacionais, do direito comunitário, do direito da integração. As eventuais abordagens superficiais nestas áreas não querem demonstrar desconsideração, pelo contrário, tenta-se mostrar que os princípios jurisdicionais podem ser observados também de outros pontos de vista com tamanha importância como se dedica aqui.

Com estas observações preliminares estabelecidas há que se considerar o roteiro pelo qual pretende-se sistematizar a análise. No primeiro capítulo tratar-se-á de estabelecer os conceitos necessários acerca do comércio internacional e da integração, para que se possa verificar quais são as vantagens e desvantagens atribuídas ao comércio interestatal e os processos de integração que limitam o uso das restrições tributárias tradicionais a este comércio. Discorrer sobre estas questões requer que se explicitem quais são as principais teorias acerca do processo de integração e do processo de construção de alguns blocos econômicos regionais, para que se possa, juntamente com as formas de integração, demonstrar o contexto em que se encontram os princípios jurisdicionais de tributação.

Como os princípios jurisdicionais de tributação são protagonistas nas relações interestatais, no que concerne à tributação indireta, justifica-se a necessidade de se fazer, no segundo capítulo, uma exposição dos principais conceitos e classificações existentes no direito tributário, bem como, dos âmbitos de validade das normas jurídicas e da importância do âmbito espacial, para tratar destes princípios como elementos de conexão nos tributos indiretos, sejam eles tributos gerais ou especiais sobre o consumo.

No terceiro e último capítulo tratar-se-á de estabelecer os conceitos de coordenação e harmonização tributária e o conjunto de medidas técnicas que

representam, para em seguida tratar dos princípios de origem e de destino e a questão da equidade e da eficiência entre os sistemas tributários. Isto implica em analisar o princípio de origem e de destino à luz da soberania, das distorções fiscais, da divisão das receitas tributárias, das fronteiras e da integração. Como os princípios de origem e de destino são elementos de conexão nos tributos sobre o consumo, há que se considerar, em pormenor, como estes princípios se comportam em termos de coordenação e harmonização tributária em tributos monofásicos, plurifásicos cumulativos, plurifásicos não-cumulativos e nos tributos sobre o consumo específico.

A análise dos princípios jurisdicionais, objeto deste trabalho, não estará completa se não for abordada a delicada questão da partilha das receitas tributárias frente à vigência de um ou de outro princípio na tributação indireta. Tratar-se-á, portanto, desta questão nevrálgica para comprovar que todos estes mecanismos técnicos próprios do direito tributário possuem além destas funções de caráter “técnico”, específicas, funções políticas e estas estão, de certa forma, ajudando a construir uma nova ordem internacional pelo deslocamento primeiro das soberanias tributárias.



# 1 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O COMÉRCIO INTERNACIONAL EM PROCESSOS DE INTEGRAÇÃO

## 1.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O COMÉRCIO INTERESTATAL: OS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE TRIBUTAÇÃO

### 1.1.1 Problematização inicial do direito tributário e dos princípios jurisdicionais de tributação

Os acontecimentos das últimas décadas, que estão sendo denominados de “integração econômica internacional”, “globalização”, “mundialização”, “regionalização”, salientam a importância desta discussão. A pesquisa em direito tributário<sup>1</sup> é nuclear pelo fato de disciplinar *a priori*, por um lado, na esfera tributária interna, a relação entre o Estado e os cidadãos, por outro lado, na esfera tributária externa, a relação entre Estados.

Designar-se-á como esfera tributária interna a legislação tributária dos Estados no concernente ao seu mercado interno, à sua atividade econômico-tributária

---

1 Controvérsia existente diz respeito ao uso da expressão Direito Fiscal, Direito Tributário e Direito dos Impostos. Utilizar-se-ão neste trabalho as referidas expressões como sinônimas. Soares Martínez enfrenta esta controvérsia no direito italiano, alemão, espanhol, anglo-saxão e, por fim, no direito português. Considera o autor: “E é de se notar que em Espanha tem sido relativamente frequente o emprego da expressão ‘Direito Fiscal’ em termos de abranger todos os fenômenos jurídicos-financeiros (Zubizarreta Gutierrez, Beltrán Flórez). E também já tem aí sido usada a mesma expressão circunscrita a normas e relações jurídico-financeiras não tributárias (Carretero Pérez). O ‘Direito Fiscal’ abrangeria a disciplina dos empréstimos públicos, das receitas patrimoniais do Estado e das despesas públicas. Destas confusões terminológicas resulta que a expressão Direito Tributário melhor corresponde à ideia de Direito dos Impostos. Mas esta mesma ideia também se exprime correntemente entre nós, na legislação como na doutrina, pela expressão Direito Fiscal. E não se vê inconveniente em que as expressões Direito Tributário, Direito Fiscal e Direito dos Impostos sejam usadas como sinônimas, conforme é corrente na legislação e na doutrina portuguesas”. MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares. *Direito Fiscal*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 1998. p. 25.

interna, sejam estes Estados unitários ou federados; como esfera tributária externa, a legislação tributária comunitária em relação aos bens e serviços que circulam entre os Estados ou Estados-partes<sup>2</sup>. Da primeira esfera ocupa-se o direito tributário interno, da segunda, o direito tributário internacional ou direito tributário comunitário.

O que melhor determina o *locus* de abrangência do direito tributário interno e do direito tributário internacional, além do que foi posto, é o contato inexistente ou existente entre um ordenamento jurídico e outro. Assim, o direito tributário interno trata dos fatos que estejam sob a égide de um único ordenamento jurídico, ao passo que o direito tributário internacional “tem por objecto *situações internacionais (cross-border situations)*, ou seja, situações da vida que têm contacto, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar”<sup>3</sup>.

Por serem fiscais é evidente que os conflitos afloram, provocando, entre outros, questionamentos ligados à capacidade contributiva dos cidadãos, ao pacto federativo interno existente, à soberania fiscal nacional frente à soberania fiscal comunitária etc.

Dentre os conflitos e os conseqüentes questionamentos formulados, tem-se a questão de natureza político-fiscal e de político-tributária da adoção do princípio de tributação no Estado de origem e do princípio de tributação no Estado de destino dos bens e serviços na tributação indireta do consumo. Esta temática surge quando da “supressão das fronteiras fiscais” nos processos de formação de “mercados comuns”, de

---

2 Expressão utilizada pelo Protocolo de Ouro Preto, de 17 de dezembro de 1994, que estabeleceu a estrutura institucional do Mercosul. Usar-se-ão neste trabalho as expressões Estado-partes e Estados-membros, a primeira significando a relação entre Estados em um processo de integração econômica e política, a segunda, a relação entre Estados em uma perspectiva interna de uma federação.

3 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Coimbra: Almedina, 1997. p. 3.

espaços econômicos integrados. A importância do estudo deste tema pode ser aferível pelas profundas implicações jurídicas, políticas e econômicas que daí decorrem.

Em um aporte teórico que leva em consideração as relações entre o Estado e o Direito, mais especificamente de direito constitucional e de direito tributário, este tema ganha importância nas últimas décadas com o surgimento de dois fatos complexos e interligados: a globalização e a regionalização<sup>4</sup>.

Devido a fatores diversos, o mundo globaliza-se ao mesmo tempo em que regionaliza-se. Por um lado ocorre uma globalização do capital financeiro - capital este presente (ou não), à velocidade da luz, em diferentes *locus* econômicos do planeta -, das empresas – que produzem “partes” dos seus produtos em vários lugares do mundo -, das mercadorias – que podem ser encontradas em qualquer lugar da terra -; por outro lado, ocorre uma regionalização dos mercados internos ou nacionais, criando “regiões” comuns para a livre circulação de produtos, serviços, capitais e pessoas dentro dos estreitos limites destas.

A busca de uma inserção na ordem econômica internacional despertou a necessidade da ampliação dos mercados nacionais pela regionalização. Estabelece-se uma ordem econômica internacional “globalmente regionalizada”. Concomitantemente global e regional, que força o Estado e o Direito a uma profunda reavaliação e conseqüente mudança para atender a esta nova realidade.

---

4 A regionalização, de certa forma, é a união de vários Estados-nações que tem por finalidade o mútuo fortalecimento econômico para minimizar os efeitos negativos da globalização. É de se notar que no processo de globalização/regionalização há um crescimento dos nacionalismos, há um “despertar” das nações que já se supunha estarem homogeneizadas quando da constituição dos Estados-nações.

Adverte-se, assim, que na abordagem dos princípios referidos deparar-se-á com um processo que não está definido, que está em constante movimento, não é perfeito e acabado, não é estável e consolidado.

É em tal contexto que é posta a questão: qual é a melhor opção, o princípio de tributação no Estado de origem ou o princípio de destino, enquanto medida de coordenação ou harmonização tributária, nos processos de integração econômica? Ou, dito de outra forma: quais as vantagens e desvantagens no plano jurídico-político tributário em adotar um ou outro princípio quando da integração de dois ou mais Estados em um bloco econômico?

Para que se possa realizar a discussão acerca da questão colocada e apresentar uma conclusão, convém elaborar alguns acordos semânticos a respeito de conceitos operacionais utilizados. Em um primeiro momento pode-se afirmar que os processos de integração econômica estão assentes nos instrumentos do comércio internacional e, portanto, cabe relatar brevemente seu conceito e as vantagens e desvantagens atribuídas a ele, para que se possa, em momentos seguintes, tratar da integração e suas formas, bem como das teorias existentes e dos blocos econômicos que estão sendo construídos.

### 1.1.2 Conceito de comércio internacional

Por comércio internacional<sup>5</sup>, em contrapartida ao comércio nacional, pode-se entender a circulação de mercadorias que se opera entre agentes econômicos localizados em diferentes Estados ou em espaços econômicos integrados.

Neste sentido, e com o intuito de melhor precisar, a circulação destas mercadorias pode ser operada: a) entre agentes econômicos localizados em diferentes Estados e estes não inseridos em nenhum espaço ou bloco econômico integrado; b) entre agentes econômicos localizados em diferentes Estados dentro de um espaço econômico integrado; c) entre agentes econômicos localizados em diferentes Estados de diferentes espaços econômicos integrados; e, d) entre agentes econômicos localizados em um Estado não pertencente a nenhum espaço econômico integrado com um espaço econômico integrado.

Constata-se que a circulação de mercadorias entre agentes econômicos localizados em diferentes Estados e participantes de um espaço econômico integrado tem sido denominada de comércio ou de transações intracomunitárias de bens e serviços. Não se trata, portanto, nem de comércio nacional ou internacional, mas de uma particularidade frente aos processos de integração econômica.

Atente-se que, nas discussões acerca do comércio nacional ou internacional, a questão do “espaço econômico” adquire cada vez mais importância, tanto

---

<sup>5</sup> “No plano económico, comércio internacional ‘é o conjunto das operações de comércio externo dos vários países. Cada uma destas operações é para cada um dos países intervenientes exportação e para o outro importação”. SANTOS, António Carlos dos. *Integração europeia e abolição das fronteiras fiscais: do princípio do destino ao princípio da origem?* In: *Ciência e técnica fiscal* n.º. 372. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1993. p. 10.

que se afirma que esta expressão tem, nos últimos anos, substituído o conceito econômico de nação<sup>6</sup>.

Assim também observa Medeiros que os espaços econômicos são moldados pelas relações existentes entre os elementos econômicos em que “o espaço da economia nacional não é mais o território da nação, entrando-se no domínio dos planos econômicos dos macrosujeitos e microagentes. A internacionalização destes espaços é muito mais do que a redistribuição dos recursos entre espaços nacionais, fixando-se na compatibilização dos planos econômicos dos governos e dos sectores de actividade”<sup>7</sup>.

Não é proposta deste trabalho abordar com profundidade os temas concernentes ao comércio internacional (ou à economia internacional<sup>8</sup>), mas é necessário expor, mesmo que rapidamente, os discursos econômicos em torno da importância do mesmo para melhor observar a questão jurídica dos princípios da tributação de origem e de destino.

### 1.1.3 Vantagens atribuídas à existência do comércio internacional

São várias as discussões acerca dos custos e dos benefícios do comércio internacional. Por um lado é possível apontar as vantagens que são atribuídas ao

---

6 MEDEIROS, Eduardo Raposo. *Economia internacional*. 5. ed. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1996. p. 22.

7 MEDEIROS, Eduardo Raposo de. *Blocos regionais de integração económica no mundo*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1998. p. 14.

8 “A partir de 1940 a expressão economia internacional veio substituir várias anteriores designações (comércio com o estrangeiro; comércio internacional; política económica internacional; etc) para corporizar sucessivas extensões do domínio da análise.” MEDEIROS, Eduardo Raposo. *Economia internacional*. Op. cit., p. 21.

comércio internacional<sup>9</sup>, por outro é possível apontar as suas desvantagens, ou dito de outra forma, as vantagens de introduzir barreiras a este.

Serve de base a estas posturas e, em geral, às teorias do comércio internacional, a constatação de que os produtos possuem preços diferentes em países diferentes. Os preços das mercadorias afetam diretamente as trocas internacionais e são inúmeros os fatores que o estabelecem, como por exemplo, a preferência dos consumidores, as diferenças tecnológicas, as diferenças nas dotações de fatores, as economias de escala, a diferenciação do produto etc<sup>10</sup>.

As teorias clássicas apregoam as vantagens do comércio internacional em duas direções: vantagens absolutas, conforme Adam Smith, ou vantagens comparativas, conforme David Ricardo<sup>11</sup>. Desse ponto de partida foram formuladas

9 Numa determinada ótica: “O comércio civiliza as nações, enriquece os povos e constitui poderosas as monarquias, que se arruinam com a sua decadência e abatimento de cultura; mas é preciso que nele se pratique com mútua fidelidade. A alma do comércio consiste na liberdade.” Alvará do Rei de Portugal, de 17 de agosto de 1758. REQUIÃO, Rubens. Curso de direito comercial. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1988, Vol. I. p. V.

10 É importante lembrar que é determinante na constituição de preço de uma mercadoria e, portanto, nas relações comerciais internacionais, por lhe servir de fundamento: a) o aumento da demanda provocada pelo “gosto” do consumidor (a opção feita por este de consumir determinadas mercadorias que passam a impressão de “sucesso”, “status” etc.); b) a tecnologia empregada que resulta numa maior produção ou não, ou a produção de mercadorias que representam, constituem, inovações tecnológicas; c) o nível, por exemplo, da qualificação da mão-de-obra; d) a questão da produção em escala, ou economia de escala, ou seja, quando se aumenta a quantidade produzida ocorre uma diminuição do custo unitário – quanto mais se produz mais baixo é o custo de produção (podem ocorrer também as “deseconomias de escalas” – ocorrem quando os custos unitários sobem concomitantes ao aumento das quantidades produzidas). Para aprofundar a discussão vide:

CAPUL, Jean-Ives & GARNIER, Olivier. *Dicionário de economia e de ciências sociais*. Tradução de Germano Rio Tinto. Lisboa: Plátano, 1998.

MAIA, Cristina. Teoria da integração econômica. In: *Curso de integração econômica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica*. Brasília: Comissão da União Européia/ Escola de Administração Fazendária/ Gabinete de Apoio da Universidade Técnica de Lisboa, 1998. Mimeo.

MEDEIROS, Eduardo Raposo. *Economia internacional*. Op. cit.

11 Vide exemplo clássico posto por Ricardo entre a produção de vinho, em Portugal, e tecido, na Inglaterra e a exemplificação das teorias explicativas do comércio em:

MAIA, Cristina. Teoria da integração econômica. In: *Curso de integração econômica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica*. Op. cit., p. 7 e ss.

MEDEIROS, Eduardo Raposo. *Economia internacional*. Op. cit., p. 34 e ss.

PORTO, Manuel Carlos Lopes. *Teoria da integração e políticas comunitárias*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 41 e ss.

novas teorias ou desdobramentos daquelas, demonstrando as vantagens do comércio livre.

A “Escola Clássica”, ou, a “Teoria Clássica das Trocas Internacionais” é representada principalmente pelo trabalho teórico de três autores: Adam Smith, fundador da Escola, por intermédio da obra *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*, de 1776; David Ricardo, que como discípulo de Smith publica, em 1817, *Princípios de economia política e tributação*, e, por fim, John Stuart Mill, que em 1909 publica *The principles of political economy*, reformulando a Teoria dos Custos Comparados de Ricardo<sup>12</sup>.

Já os trabalhos posteriores, como por exemplo, de Jevons, Menger, Walras, Alfred Marshall, Pigou, Hecksher, Ohlin e Samuelson etc., construíram um corpo teórico conhecido por Teoria Neo-Clássica<sup>13</sup>.

Não cabe aqui abordar a complexidade que envolve estes modelos teóricos que tentam responder aos desafios do comércio internacional naqueles tempos e na atualidade, mas apenas anotar que eles salientam que é preferível o comércio livre à autarcia<sup>14</sup>.

Um fato que por si só demonstra a importância das trocas comerciais é o seu crescimento. Capitaneado pelo Reino Unido, o comércio internacional cresceu entre 1850 e 1913 na proporção de 10 vezes; já no período entre as duas grandes guerras mundiais conheceu uma longa estagnação. Da segunda metade do século XX em diante o

---

12 Maiores detalhes em: MEDEIROS, Eduardo Raposo. *Economia internacional*. Op. cit., p. 31 e ss.

13 MEDEIROS, Eduardo Raposo. *Economia internacional*. Op. cit., p. 33.

14 Entende-se por autarcia a auto-suficiência econômica de um determinado país ou espaço econômico, sendo que a economia deste pode produzir apenas aquilo que lhe é possibilitado pela dotação dos recursos disponibilizados.



comércio mundial teve um aumento considerável<sup>15</sup>. Se se levar em consideração o crescimento do comércio internacional entre 1900 e 1986, percebe-se um aumento real, em volume, de 20 vezes<sup>16</sup>.

Este crescimento do comércio internacional<sup>17</sup>, das importações e das exportações, é verificado tanto em termos reais como em termos relativos (no volume das trocas, bem como dele comparativamente ao crescimento real dos PIB's), passando cada vez mais a ter um lugar de destaque nas economias nacionais<sup>18</sup>.

Observe-se que uma das principais vantagens que o comércio internacional pode proporcionar é o aumento da produção centrada na especialização da produção por determinado país, o que traria como resultado um menor preço e, por consequência, um maior bem-estar geral.

É de se salientar que o comércio é

apenas uma das vias de influência das relações internacionais sobre as economias dos países: assumindo igualmente uma enorme importância – em alguns casos mesmo maior – as prestações de serviços (de transportes, bancários, de seguros, de turismo, etc.), os movimentos dos factores de produção (v.g. de trabalhadores e de capitais) e ainda relações de índole não económica, por exemplo de índole política, social e cultural<sup>19</sup>.

---

15 Maiores detalhes vide: MAIA, Cristina. Teoria da integração económica. In: *Curso de integração económica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica*. Op. cit., p. 20 e ss.

16 PORTO, Manuel Carlos Lopes. *Teoria da integração e políticas comunitárias*. Op. cit., p. 21.

17 “En los 50 últimos años, hemos asistido a un crecimiento excepcional del comercio mundial. Las exportaciones de mercancías aumentaron en un promedio anual del 6 por ciento y en 1997, el total de los intercambios comerciales era 14 veces superior al nivel alcanzado en 1950. El GATT y la OMC han contribuido a crear un sistema comercial fuerte y próspero que ha permitido lograr un crecimiento sin precedentes”. <http://www.wto.org>. Acessado em 22/05/2002.

18 Maiores detalhes quanto ao que está sendo abordado, bem como no tocante à taxa de abertura da economia dos países que constituem a UE e a EFTA, comparativamente ao Japão e EUA, vide: PORTO, Manuel Carlos Lopes. *Teoria da integração e políticas comunitárias*. Op. cit., p. 21 e ss.

19 PORTO, Manuel Carlos Lopes. *Teoria da integração e políticas comunitárias*. Op. cit., p. 19.

Cabe ponderar que no comércio internacional perduram, entre outras, duas regras: as trocas desiguais e a divisão internacional do trabalho. Tanto que “a divisão internacional do trabalho, instaurada pela Inglaterra no século XIX, continua da seguinte forma: os países desenvolvidos exportam produtos manufacturados para o Terceiro Mundo, e estes enviam para os países desenvolvidos matérias primas agrícolas, energéticas e minerais”<sup>20</sup>. Ponderação que deve ser considerada durante todo o processo de integração e quando da análise e da opção pelo princípio de origem ou de destino na tributação indireta.

#### 1.1.4 Vantagens atribuídas à introdução de restrições ao comércio internacional

Se, por um viés, é possível sustentar que o comércio internacional confere benefícios mútuos aos participantes, por outro, é possível o seu questionamento. A pergunta que surge com frequência quando se aborda o tema é a seguinte: “se a situação de comércio livre é a que mais bem-estar confere aos agentes económicos dos vários países, por que é que os vários Estados introduzem restrições ao comércio?”<sup>21</sup>.

Em resposta a esta pergunta surgem os argumentos mais variados com a finalidade de restringir o comércio internacional, como por exemplo, a protecção do emprego, a protecção da indústria nacional e da indústria emergente, saldo na balança comercial, controle de preços etc.

---

20 MAIA, Cristina. Teoria da integração económica. In: *Curso de integração económica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica*. Op. cit., p. 25.

21 MAIA, Cristina. Teoria da integração económica. In: *Curso de integração económica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica*. Op. cit., p. 29.

Em tempos de desemprego “estrutural”, a questão da proteção ao emprego (no próprio e não em outro Estado) é central, tanto que os governos adotam políticas das mais variadas para obter tal escopo. Uma delas é pela imposição ou aumento de tributos sobre as mercadorias provenientes do exterior. Como resultado desta tributação das importações protege-se a indústria nacional e estimula-se ou mantêm-se os empregos, descontados evidentemente os empregos que o setor de importação geraria.

Há que se notar que, por um lado, a elevada tributação sobre as mercadorias provenientes do exterior não produz um aumento do bem-estar dos consumidores, visto que ocorrerá um aumento dos preços destas mesmas mercadorias, mas, por outro, o Estado obtendo aumento das receitas tributárias, poderá oportunizar aos consumidores um maior retorno nas suas atividades estatais<sup>22</sup>.

É de se ressaltar que todos os países do mundo exercem algum tipo de controle dos fluxos comerciais em suas fronteiras. As propostas de afrouxamento das fronteiras, flexibilização, livre mercado, Estado mínimo etc., constituem um discurso multifacetado que esconde muitas vezes os reais objetivos destas iniciativas.

Os instrumentos “entraves” utilizados na restrição ao comércio internacional podem ser divididos em barreiras tarifárias e barreiras não tarifárias<sup>23</sup>. No

---

22 Para maiores detalhes vide:

MAIA, Cristina. Teoria da integração econômica. In: *Curso de integração econômica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica*. Op. cit., p. 29.

PORTO, Manuel Carlos Lopes. *Teoria da integração e políticas comunitárias*. Op. cit., p.107.

23 “Se as pautas aduaneiras constituem a restrição tipo à liberdade das trocas internacionais, sendo por isso as mais frequentemente contempladas nos acordos internacionais de liberalização, outras restrições existem, com um efeito muitas vezes decisivo embora menos visível, na criação de distorções no comércio internacional. Recentemente começou-se a tomar consciência deste fenómeno e a tentar quantificar o efeito restritivo desse conjunto heterogéneo de medidas que se designa por ‘barreiras não pautais’ (BNP)”. MAIA, Cristina. Teoria da integração econômica. In: *Curso de integração econômica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica*. Op. cit., p. 35.

primeiro grupo tem-se as limitações do comércio internacional pelas pautas aduaneiras<sup>24</sup>, ou pelo direito aduaneiro e, no segundo grupo, tem-se as restrições aos pagamentos (v.g. exigência por parte do Banco Central de depósito prévio à importação), o controle cambial, a fixação de quotas de importação (que ataca o princípio liberal da liberdade das trocas e de escolha do consumidor), restrição voluntária à exportação etc.

Fácil de constatar é a tradicional intervenção de índole tributária como medida restritiva ao comércio internacional. Em regra as importações são restringidas pela tributação excessiva das mercadorias provenientes de outros Estados e estimulam-se as exportações pela desoneração tributária além do suportado.

O direito aduaneiro<sup>25</sup> muitas vezes se confunde com um imposto sobre a importação, mas é possível fazer uma classificação que considera o objeto, o objetivo e a forma deste ramo do direito tributário. Quanto ao objeto tem-se os tributos sobre as exportações – que incidem sobre a saída de produtos de um determinado país –, os tributos sobre as importações – que incidem sobre a entrada de produtos – e ainda, os tributos sobre o trânsito – que incidem sobre os produtos em trânsito em um determinado país. Os tributos de trânsito, de importação e de exportação incidem sobre o tipo de movimento das mercadorias.

---

24 Os impostos alfandegários ou aduaneiros constam em pautas. “As tabelas donde constam as mercadorias cujas importação e exportação se prevêm e as respectivas taxas tributárias têm sido designadas pela expressão pautas. Estas pautas aduaneiras podem respeitar apenas à importação, apenas à exportação, ou a ambas conjuntamente”. MARTÍNEZ, Soares. *Direito Fiscal*. Op. cit., p. 605.

Nos mercados integrados tem-se uma Pauta Exterior Comum (da Comunidade).

25 “Às expressões <aduanas>, <douane> e <dogana> tem-se atribuído como origem ora um tributo pago aos <doges> de Veneza ora a expressão árabe <al diwan>, que designaria o local de registo das mercadorias tributadas. Quanto ao termo <alfândega> parece derivar de <alfandaq>, designação árabe para as albergarias onde os mercadores estrangeiros se alojavam, sob a protecção das autoridades, às quais pagavam impostos devidos por aquela protecção.” MARTÍNEZ, Soares. *Direito Fiscal*. Op. cit., p. 604.

Em relação aos objetivos dos tributos aduaneiros ou alfandegários, estes podem estar voltados à proteção dos interesses do Estado, como por exemplo, a defesa da indústria nacional, a melhora na balança de pagamentos, a redução do consumo de certos bens etc., ou voltados à obtenção de receitas fiscais. Os tributos alfandegários, denominados “protecionistas” ou extrafiscais, nem sempre possuem natureza econômica, podem ser fixados levando em consideração o conjunto axiológico da sociedade, impedindo o consumo de bens que o lesem.

A utilização dos tributos alfandegários com a finalidade protecionista ou para obtenção de receitas fiscais estabelece um quadro lógico inversamente proporcional entre estas duas medidas<sup>26</sup>. Se, por um caminho, existir um aumento dos tributos com a finalidade de atingir o ponto máximo protecionista, em termos de um imposto sobre a importação, ter-se-á uma redução das importações e, por conseguinte, um baixo nível de receitas. Se, por outro, ocorrer uma diminuição dos tributos com a finalidade de atingir o ponto máximo na arrecadação de receitas, ter-se-á um aumento das importações e, por consequência, um baixo nível de proteção.

Quanto mais eficaz for um tributo alfandegário com escopo protecionista menor será a receita apurada e haverá, portanto, uma diminuição no comércio internacional. Quanto mais eficaz for um tributo alfandegário com a finalidade de auferir receitas fiscais, menor será a perspectiva protecionista e, por conseguinte, um incremento no comércio internacional.

---

26 Conforme discussões mantidas com Eugenio Lagemann, pode-se entender que a relação “inversamente proporcional” entre objetivos de maximização de receita e de proteção das tarifas aduaneiras, somente ocorre no intervalo em que a tarifa ultrapassar o ponto de máxima receita tributária.

Por fim, quanto à forma, os tributos aduaneiros podem ser tributos específicos ou *ad valorem*<sup>27</sup>. São específicos quando os mesmos possuem alíquota específica, isto é, incidem sobre uma certa medida adotada pela legislação tributária como, por exemplo, o peso, a unidade, a superfície, o volume etc. São *ad valorem* quando a alíquota incide sobre o valor dos bens, sobre a expressão monetária correspondente a determinada mercadoria<sup>28</sup>.

Portanto, o que se pode apontar é que o direito tributário aduaneiro ou alfandegário é a forma clássica de restrição ao livre comércio internacional, mas convém salientar que hodiernamente o fenômeno da criação de blocos econômicos integrados tem limitado ou feito diminuir, ao menos intra-bloco, a importância dessa forma clássica de restrição, até porque, a integração significa, entre outras coisas, uma diminuição das restrições ao livre comércio.

Nesta direção têm ganhado destaque o fenômeno da integração e seus desdobramentos frente ao comércio internacional. Passar-se-á à análise da integração, seu conceito, à integração política e econômica, para alcançar a questão tributária frente às diversas fases ou formas da integração econômica.

---

27 Pode a classificação incorporar aos tributos específicos e *ad valorem* os tributos “compostos” que combinam as duas situações.

28 Para alguns aspectos destas classificações feitas vide:

MARTÍNEZ, Soares. *Direito Fiscal*. Op. cit., p. 603 e ss.

MAIA, Cristina. Teoria da integração econômica. In: *Curso de integração econômica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica*. Op. cit., p. 34.

PORTO, Manuel Carlos Lopes. *Teoria da integração e políticas comunitárias*. Op. cit., p. 105 e ss.

## 1.2 OS PROCESSOS DE INTEGRAÇÃO LIMITANDO O USO DAS RESTRIÇÕES TRIBUTÁRIAS TRADICIONAIS AO COMÉRCIO INTERNACIONAL

### 1.2.1 Conceito de integração

Integrar, no entender de Karl Wolfgang Deutsch, “significa compor um todo com as partes, isto é, transformar unidades previamente separadas em componentes de um sistema harmônico”<sup>29</sup>. Se integrar é a construção de um todo com as partes, integração

“é um relacionamento entre unidades, no qual elas são mutuamente interdependentes e em conjunto produzem propriedades de sistema que isoladamente não teriam. Algumas vezes, contudo, a palavra ‘integração’ é usada também para descrever o *processo integrativo* através do qual se obtém esse relacionamento – ou estado de coisas – entre partes previamente separadas”<sup>30</sup>.

Por integração<sup>31</sup> se pode, portanto, entender o ato ou a ação de integrar, ou seja, a união de várias partes, a união dos componentes de uma determinada associação ou organização e que exige para tanto a superação das diferenças existentes. Para integrar é necessário suprimir, reduzir, superar os efeitos decorrentes das diferenças existentes entre as partes que compõem uma determinada organização. Se integrar é unir

---

29 DEUTSCH, Karl Wolfgang. *Análise das relações internacionais*. Tradução de Maria Rosinda Ramos da Silva. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1982. p. 223.

Acrescentando que “integrar (do latino *integrare*) significa tornar inteiro, completar, incluir num todo. Integração (do latino *integratio*) é, por seu turno, o acto ou o efeito de integrar”. FERREIRA, Graça Enes. *A teoria da integração económica internacional e o modelo de integração do espaço económico europeu*. Porto: Legis Editora, 1997. p.17

30 DEUTSCH, Karl Wolfgang. *Análise das relações internacionais*. Op. cit., p. 223.

31 “A palavra ‘integração’ tem origem no latim *integratio*, significando ‘renovação’ ou ‘restabelecimento’. Segundo o Oxford English Dictionary, a partir de 1629 começou a aparecer em ‘letra de forma’ com o significado, apontando já para o seu significado actual, de ‘combinação de partes num todo’. No campo da economia começou a ser aplicado logo para referir a integração de diferentes áreas económicas (...)”. PORTO, Manuel Carlos Lopes. *Teoria da integração e políticas comunitárias*. Op. cit., p. 205.

pela superação das diferenças existentes, desintegração é o seu contrário, é a prevalência das diferenças e a impossibilidade de controle sobre elas.

Levando em consideração o Estado-nação como exemplo clássico de organização, a integração pode ocorrer em dois planos: interno ou nacional, quando a união dos componentes opera-se em um mesmo Estado-nação, este, federado ou não, e externo ou supranacional, quando ocorre a união dos componentes de um Estado-nação com os de outro Estado-nação. Integração, neste último plano, se caracteriza pela existência de instituições denominadas de supranacionais ou supraestatais. A história registra vários casos de integração nacional e supranacional que ocorreram nestes últimos séculos.

O nível de integração pode ser verificado levando em consideração alguns aspectos, como por exemplo, se a organização controla os instrumentos coercitivos e consegue impor suas diretrizes; se for ela quem decide sobre a alocação de recursos; se a organização é o centro de referência para os membros ou para as unidades que a compõem etc. A organização será tanto mais integrada quanto mais conseguir otimizar tais aspectos<sup>32</sup>.

Para que se alcance os objetivos de integração há de se observar as partes, as unidades que a compõem em vários planos. Dentre estes podem ser considerados dois de suma importância: o econômico e o político. No plano econômico é necessário que a integração objetive melhorias econômicas aos participantes do processo e que esses benefícios econômicos sejam de tal ordem que os motive a comprometerem-se na construção da integração. Já no plano simbólico é necessário que as partes em

---

32 BOBBIO, Norberto, MATEUCCI, Nicola, PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Tradução de Carmen C. Varrialle ... [et al.]. 4. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1992. Vol. I, p. 632.



integração compartilhem de um mesmo horizonte de sentido, que estejam inseridas em um caldo cultural comum, isto é, que exista uma mínima homogeneidade cultural<sup>33</sup>.

A integração pode se dar em vários setores ou níveis de uma organização, ou posto de outra forma, por vários caminhos. Pode a integração ser, v.g., política, econômica ou jurídica. Não há uma fórmula de qual é o caminho a adotar para se obter uma maior integração em todos os níveis.

### 1.2.2 Integração política

Integração política pode ser vista como a “integração de atores políticos ou unidades políticas, tais como indivíduos, grupos, municípios, regiões ou países, do ponto de vista de seu comportamento político. Em política, integração é um relacionamento no qual o comportamento de tais atores políticos, unidades ou componentes se altera em relação ao que seria se tais componentes não fossem integrados”<sup>34</sup>.

Tarefa nada fácil é estabelecer uma tipologia da integração. Seguindo a esteira de Gianfranco Pasquino<sup>35</sup> pode-se estabelecer três tipos de integração: a integração territorial, a integração nacional e a integração social.

O primeiro caso ocorre quando um grupo consegue impor seu poder sobre a totalidade de um território que antes estava fracionado. Ocorre, neste tipo de

---

33 Pasquino salienta que a homogeneidade cultural, os benefícios econômicos, o impulso de uma elite e objetivos dinâmicos devem ser observados para auferir o sucesso de uma tentativa de integração. BOBBIO, Norberto, MATEUCCI, Nicola, PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Op. cit., p. 633.

34 DEUTSCH, Karl Wolfgang. *Análise das relações internacionais*. Op. cit., p. 223. Para este autor são quatro as dimensões da integração: área, finalidade, alcance e peso – vide página 223 a 225.

35 BOBBIO, Norberto, MATEUCCI, Nicola, PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Op. cit., p. 633-635.

integração, uma transferência do poder e, portanto, também da obediência, das autoridades locais, grupais, ou regionais para a autoridade central. Aqui tem-se o caso típico, em ciência política contemporânea, da “construção do Estado”<sup>36</sup>.

Por integração nacional entende-se a criação de um determinado horizonte de sentido comum a todos os grupos participantes. Neste tipo ocorre a construção de uma identidade comum que atenda as expectativas dos diversos grupos étnicos, religiosos, lingüísticos etc. A ciência política denomina este processo de integração de “construção da nação”<sup>37</sup>.

Por fim, a integração social pode ser vista como a superação da distância entre as elites e as massas, entre os governantes e governados. Salienta o referido autor que a distância social não assume importância política até que as massas aceitem como justo o Governo das elites.

O processo de integração política é multifacetado, sofre influências internas e externas e o problema da autonomia das partes e a integração propriamente dita é de difícil solução. Integrar significa unir partes, estas, portanto, autônomas, e sendo assim cada uma delas que participa do processo de integração é “algo” já integrado (soberano, ou seja, a união de “partes autônomas”). Então integração pode ser vista como a constituição da parte (ou construção de uma “soberania”), ou como a união de partes (já

---

36 No processo de integração territorial a relação entre centro e periferia acontece em três momentos: a conquista, a fusão e irradiação. Para maiores detalhes vide: BOBBIO, Norberto, MATEUCCI, Nicola, PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Op. cit., p. 633.

A questão centro e periferia também pode ser vista em DEUTSCH, Karl Wolfgang. *Análise das relações internacionais*. Op. cit., p. 301.

37 “(...) feita a Itália, precisa fazer os italianos. (...) Enquanto o processo de Integração ‘territorial’ consiste essencialmente na imposição de obediência, o processo de Integração ‘nacional’ consiste na aceitação, por parte da população, das ordens provenientes das autoridades centrais, por serem consideradas legítimas”. BOBBIO, Norberto, MATEUCCI, Nicola, PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Op. cit., p. 633.

soberanas). São processos que ocorrem em distintos planos: no primeiro, pode-se exemplificar com a constituição dos Estados, no segundo, pode-se verificar na constituição dos atuais processos de integração entre os Estados, como v.g. a União Européia, o Mercado Comum do Sul etc.

Nestes apontamentos é de se notar que a autonomia dos Estados ditos “Estados do Terceiro Mundo” é quase inexistente ou, no mínimo, encontra-se limitada, pois estes foram no período colonial apêndices dos Estados do “primeiro mundo”. Situação que ainda permanece nos dias atuais - período que se pode designar neocolonial -, espelhada nas interferências de toda ordem promovidas pelos “países centrais” em relação aos “países periféricos”, seja por intermédio do capital financeiro, seja pelas empresas econômicas internacionais<sup>38</sup>.

Nas últimas décadas ocorreram mudanças significativas no comércio internacional, nas relações econômicas mundiais, estabelecendo uma nova situação que tem sido denominada “nova ordem econômica internacional”. Em tal contexto ganham destaque, por um lado, os processos de integração política e, por outro, os processos de integração econômica, acompanhados evidentemente pela jurisdicização destes processos.

---

38 Os países do terceiro mundo foram constituídos pela união de partes autônomas sem criar uma nova autonomia como resultado deste processo de integração. Os países do “primeiro mundo” já se constituíram enquanto Estado-nação, os países do “terceiro mundo” ainda não alcançaram tal status.

### 1.2.3 Integração econômica e critérios de classificação

Integração econômica “consiste na aproximação, na interligação e, em última instância, na fusão de economias separadas num espaço económico unificado”<sup>39</sup>.

Cabe salientar que o uso da expressão “integração econômica” é relativamente recente, tanto que não existe referência à expressão anterior à década de 1940<sup>40</sup>.

A integração econômica também pode ser vista como “o *status* jurídico no qual os Estados entregam, cedem ou transferem uma de suas prerrogativas soberanas com o fim de constituir uma área dentro da qual, pela eliminação das barreiras, circulam livremente as pessoas, os bens, os serviços e os capitais, mediante a harmonização das políticas correspondentes e sob a égide supranacional”<sup>41</sup>.

É de se lembrar que os trabalhos teóricos a respeito do fenômeno recente da integração partem da teoria das uniões aduaneiras posta em 1950 por Jacob Viner e

39 FERREIRA, Graça Enes. *A teoria da integração económica internacional e o modelo de integração do espaço económico europeu*. Op. cit., p. 17.

40 “Salienta F. Machlup, que o termo integração econômica vem sendo usado desde 1942, junto ao campo do estudo de economia. Até então, estendia-se a âmbitos de contornos políticos e cooperativos com fins comerciais. Contudo, para definir formas específicas de relações econômicas internacionais é relativamente recente. A partir de 1950, o conceito presta-se para delimitar tal definição, compreendendo a participação de Estados em área regional mais ampla”. OLIVEIRA, Odete Maria de. *União Européia: processos de integração e mutação*. Curitiba: Juruá, 1999. p. 32.

Segundo Cunha “parece ter sido Paul Hoffman, administrador da <<Economic Co-operation Administration>> - organismo encarregado da gestão do Plano Marshall, no que respeitava aos Estados Unidos – quem se referiu pela primeira vez a <<integração económica>>, em relação ao esforço de reconstrução europeia. Num discurso pronunciado perante o Conselho da O.E.C.E., reunido em Paris, em Outubro de 1949, Hoffmann sublinhou que essa instituição deveria empreender uma tarefa da maior importância, para além do objectivo imediato de administrar o auxílio americano. Tal missão seria a de <<estabelecer um programa de longo alcance destinado a construir na Europa Ocidental uma economia mais dinâmica e expansiva (...). Isso exige uma integração da economia da Europa Ocidental ...>>. Prossequindo, Hoffmann esclareceu que <<a substância da integração seria a formação de um grande mercado único, dentro do qual se suprimiriam a título permanente as restrições quantitativas aos movimentos de mercadorias, as barreiras monetárias ao fluxo de pagamentos e, eventualmente, todas as tarifas>>”. CUNHA, Paulo de Pitta e. *Integração europeia: estudos de economia política e direito comunitários*. Lisboa: Imprensa Nacional/Casa da Moeda, 1993. p. 66.

41 “el *status* jurídico en el cual los Estados entregan, ceden o trasladan alguna de sus prerrogativas soberanas con el fin de constituir una área dentro de la cual, por la eliminación de las barreras, circulan libremente las personas, los bienes, los servicios e los capitales, mediante la armonización de las políticas correspondientes y bajo una égida supranacional”. DIAZ LABRANO, Roberto Ruiz. *Mercosur: integración y derecho*. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1998. p. 60. Traduziu-se.

acrescentada, depois, por outros autores como Meade (1956), Gehrels (1956/57), Lipsey (1957, 1960 e 1970) por exemplo<sup>42</sup>.

A integração pode ser vista a partir de uma perspectiva dinâmica ou de uma estática. Na primeira “a integração económica analisa-se como o processo no decurso e através do qual as diferentes economias se vão aproximando e interligando no sentido da unificação – a integração como o acto de integrar”, na segunda a “integração económica é a situação, o resultado de um determinado processo integracionista – a integração como efeito”<sup>43</sup>. Estas servem como principais ângulos de análise utilizados pelos autores que tratam da Teoria da Integração Económica<sup>44</sup>.

A integração económica pode ser classificada de diversas formas dependendo do critério a ser utilizado. Se o critério for o económico, classifica-se em integração setorial e integração geral, a primeira quando alcança alguns setores delimitados da atividade económica, a segunda, quando todos os setores económicos são abrangidos<sup>45</sup>.

Se o critério for a forma de integração pode-se classificar em integração positiva e integração negativa. Esta ocorre quando se removem os obstáculos que impedem o comércio entre diversos Estados; aquela ocorre quando se aprofunda a

---

42 PORTO, Manuel Carlos Lopes. *Teoria da integração e políticas comunitárias*. Op. cit., p. 215.

43 FERREIRA, Graça Enes. *A teoria da integração económica internacional e o modelo de integração do espaço económico europeu*. Op. cit., p. 18.

44 Eduardo Raposo de Medeiros, ao conceituar integração, citando Haberler, “pelas relações económicas mais estreitas entre certas áreas”, frisa que este conceito é extremamente amplo e que Bela Balassa estabeleceu uma definição mais precisa pois considerou a integração “como um processo, caracterizando este, ‘como um conjunto de medidas destinadas a suprimir as discriminações entre unidades económicas pertencentes a diferentes países’, e como uma situação ‘caracterizada pela ausência de toda e qualquer discriminação entre economias nacionais.’” MEDEIROS, Eduardo Raposo de. *Blocos regionais de integração económica no mundo*. Op. cit., p. 16.

45 Exemplos de integração setorial – EFTA (alcança apenas os produtos industriais); a CECA (abrange os produtos siderúrgicos e o carvão) e a CEEA (alcança o uso da energia nuclear). O exemplo de integração geral é o caso da Comunidade Européia. FERREIRA, Graça Enes. *A teoria da integração económica internacional e o modelo de integração do espaço económico europeu*. Op. cit., p. 18.

integração pela implementação de ações ditas positivas. Exemplo de procedimento na integração negativa é a remoção dos entraves de toda a ordem que impedem ou limitam as trocas mercantis entre duas economias, incluído aí os obstáculos aduaneiros<sup>46</sup>.

Eduardo Raposo de Medeiros afirma que a integração negativa “envolve a remoção das discriminações e restrições à circulação (caso em que se enceta um processo de desarmamento pautal ou se aplica uma normalização técnica)” e que a integração positiva “abarca as modificações das instituições e instrumentos, tendo em vista promover objectivos amplos de políticas harmonizadas no espaço integrado”<sup>47</sup>.

Por fim, se o critério for o político-geográfico é possível classificar a integração em integração econômica nacional, integração econômica internacional e integração econômica mundial. No primeiro caso tem-se a integração entre as diversas regiões de um mesmo Estado; no segundo, tem-se a integração entre diversas economias nacionais construídas normalmente em uma determinada região geográfica<sup>48</sup>; no terceiro caso, a integração ocorre entre todas as economias, entre todos os países<sup>49</sup>.

---

46 “En tant qu’instrument d’intégration positive, c’est une méthode complexe, car pour réaliser cette harmonisation il faut tenir compte de différents aspects de chacun des systèmes juridiques nationaux, dans des domaines spécifiques, et en étudier les particularités propres à chacun. C’est une méthode souvent utilisée aujourd’hui et qui ne doit pas être confondue avec celle de l’intégration négative, où le travail de la CEE consiste plus à supprimer les obstacles qui se posent à la création du marché commun que de promouvoir une harmonisation des systèmes légaux nationaux”. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *La TVA européenne et son évolution par étapes en fonction du processus d’intégration au sein de la CEE – période 1958-1991*. Bruxelles: Université Libre de Bruxelles/Faculté de Droit. Tese de doutorado, 1992-1993. p. 30-31.

47 MEDEIROS, Eduardo Raposo de. *Blocos regionais de integração econômica no mundo*. Op. cit., p. 17.

48 Nem sempre a integração econômica internacional ocorre numa mesma região geográfica. Facilita a integração o fato de estarem as economias geograficamente lado a lado, mas não é determinante, vide por exemplo o caso da EFTA. FERREIRA, Graça Enes. *A teoria da integração econômica internacional e o modelo de integração do espaço econômico europeu*. Op. cit., p. 20.

49 Ao fazer-se esta classificação não desconsidera-se que não parece ser objetivo do GATT e nem da OMC uma integração mundial – poder-se-ia falar em cooperação mundial. FERREIRA, Graça Enes. *A teoria da integração econômica internacional e o modelo de integração do espaço econômico europeu*. Op. cit., p. 20.

A classificação feita em integração econômica nacional, internacional e mundial leva em consideração critérios político-geográficos. Também é possível utilizar outro critério, como o de quem toma as decisões nos processos de integração econômica. Neste sentido pode-se referir a uma integração econômica internacional e a uma integração econômica regional.

Com este critério a integração internacional “é um processo comandado pelo mercado mundializado e pelos fenômenos da globalização e transnacionalização, sem controle da instância estatal”; e a integração regional “encontra-se marcada pelo objetivo político comum de Estados, no sentido de criar e manter seus próprios mercados econômicos protegidos”<sup>50</sup>.

É possível ainda lembrar a diferença entre dois fenômenos que, à primeira vista, podem parecer semelhantes: o fenômeno da cooperação e o da integração econômica. No primeiro têm-se atitudes de cooperação entre dois Estados visando diminuir os níveis de discriminação existentes, no segundo, objetivam-se “integrar” pela supressão das discriminações, fortalecendo-se frente aos Estados terceiros, significando muitas vezes a cessão de parte de suas soberanias<sup>51</sup>.

Presentemente as relações entre Estados, ou dito de outra forma, as relações econômicas entre dois ou mais Estados, tendem à integração, ao passo que as relações econômicas entre todos os países – uma integração universal, global, mundial – tende mais à cooperação.

O caso do Mercado Comum do Sul – Mercosul – serve de exemplo do fenômeno da integração, tanto que o Tratado de Assunção “não objetiva a mera

---

50 OLIVEIRA, Odete Maria de. *União Européia: processos de integração e mutação*. Op. cit., p. 35.

51 OLIVEIRA, Odete Maria de. *União Européia: processos de integração e mutação*. Op. cit., p. 33.

cooperação, mas a integração. É o que enuncia o art. 1º.: ‘Os Estados Partes decidem constituir um Mercado Comum’. O Mercosul deve ser uma organização internacional de integração e conseqüentemente uma entidade supranacional”<sup>52</sup>.

São várias as fases de integração econômica regional (ou conforme o critério político-geográfico, de integração econômica internacional) que podem ser assim dispostas: zona de livre comércio, união aduaneira, mercado comum, união econômica, união econômica e monetária. Em todas estas fases da integração econômica regional se fazem presente de forma determinante as questões de índole tributária, e, no seu interior, a tributação indireta e os princípios de origem e de destino.

Estas fases de integração econômica são modelos, poder-se-á dizer tipos ideais na acepção weberiana, portanto, não “existem” no mundo real, e neste sentido, as diversas integrações, v.g., o Mercosul, a União Européia, o Livre Comércio da América do Norte etc., podem conter notas de uma, duas ou mais fases de integração.

#### 1.2.4 Principais fases ou formas da integração econômica

A “zona de livre comércio”<sup>53</sup> ocorre quando dois ou mais Estados<sup>54</sup> transacionam entre si e comprometem-se a reduzir ou eliminar os direitos aduaneiros e os outros entraves, além dos fiscais, para que se estabeleça o livre comércio entre eles.

---

52 FARIA, Werter R. Aplicação interna das normas emanadas dos órgãos do Mercosul. In: *Temas de integração*. Coimbra: Almedina/Rio de Janeiro: Livraria Cultural da Guanabara, 2º. Vol. 2.º sem. 1996. p. 11.

53 Também denominada de “área de comércio livre” ou de “zona de comércio livre”. A European Free Trade Association – EFTA (Associação Européia de Livre Comércio - AELC) – é a organização que mais se aproxima de uma zona de livre comércio.

54 Vários autores tratam da integração econômica internacional como integração entre diversas “economias”. Por mais que o papel do Estado esteja sempre sendo questionado, parece que as “economias”



Salienta-se que preparatório à zona de livre comércio têm-se o estabelecimento de “zonas de preferência”. A criação de zonas de preferência marca o início do processo de integração e quando essa preferência atinge 100% chega-se à zona de livre comércio<sup>55</sup>.

O Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT – em seu artigo XXIV define zona de livre comércio como sendo “(...) um grupo de dois ou mais territórios aduaneiros entre os quais se eliminam os direitos de aduana e as demais regulamentações comerciais restritivas (...) com respeito ao essencial dos intercâmbios comerciais dos produtos originários dos territórios constitutivos da referida zona de livre comércio”<sup>56</sup>.

Neste caso cada Estado participante da zona de livre comércio, salvaguardado o conteúdo do tratado que a institui, é autônomo, tanto na sua política interna quanto na sua política externa, inclusive mantendo sua própria pauta aduaneira.

Em relação aos outros Estados, que não participam da referida zona, os Estados participantes não respondem em bloco, cada um responde por si (*de per se*), assim ocorre, v.g., com os países signatários do *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT).

---

e o “mercado” sempre precisaram do Estado como organismo de intermediação. As empresas, os trabalhadores, o capital, sempre estão localizados num determinado Estado.

55 Não se considera neste trabalho a zona de preferência como uma “fase” ou “forma” de integração econômica. Prefere-se considerar a zona de preferência inclusa na zona de livre comércio como seu ponto inicial.

56 “(...) un grupo de dos o más territorios aduaneros entre los cuales se eliminan los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales restrictivas (...) con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales de los productos originarios de los territorios constitutivos de dicha zona de libre comercio”. <http://www.wto.org>. Op. cit. Traduziu-se. O GATT – General Agreement on Tariffs and Trade foi criado em 30 de outubro de 1947 com o objetivo de promover regras no intercâmbio comercial entre os países. Foi substituído em 15 de abril de 1994 pela Organização Mundial do Comércio – OMC.

Portanto, a zona de livre comércio “consiste na eliminação dos direitos e das restrições quantitativas (quotas) nas trocas comerciais entre as partes participantes. Porém, cada Estado membro mantém a sua própria protecção alfandegária relativamente a países terceiros”<sup>57</sup>.

Assim, cabe observar que circulam sem obstáculos de qualquer ordem apenas os produtos originários dos países participantes da zona de livre comércio. Para tanto é necessário determinar as “regras de origem” para precisar a procedência dos produtos e evitar os problemas decorrentes da livre circulação dentro da área de integração de produtos provindos de países terceiros<sup>58</sup>.

Levando em consideração a forma como a integração se constrói é possível afirmar que a zona de livre comércio, em regra, é uma forma de integração negativa, ou seja, constituída muito mais por compromissos de não fazer<sup>59</sup>, ou seja, não podem os países participantes levantar direitos aduaneiros, não podem criar restrições ao livre comércio entre eles etc.

Uma outra forma de integração é a que se designa por “união aduaneira”. Esta é uma zona de livre comércio acrescida de uma pauta aduaneira comum

---

57 MAIA, Cristina. Teoria da integração econômica. In: *Curso de integração econômica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica*. Op. cit., p. 47-48.

58 “A Teoria das Zonas de Comércio Livre abarca a política pautal e as regras de origem das mercadorias. No primeiro aspecto, faz-se o estudo do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, regras gerais relativas aos direitos e à nomenclatura, notas explicativas, bem como a análise da política de flexibilidade econômica-pautal que abrange as modificações e suspensões de direitos aduaneiros, os contingentes pautais, regime pautal em função do destino particular das mercadorias importadas, o regime de retorno, etc., etc.. No segundo, equacionam-se os diversos sistemas alternativos de regras de origem com repercussão protecionista e fiscal”. MEDEIROS, Eduardo Raposo de. *Blocos regionais de integração econômica no mundo*. Op. cit., p. 19.

59 FERREIRA, Graça Enes. *A teoria da integração econômica internacional e o modelo de integração do espaço econômico europeu*. Op. cit., p. 21.

(PAC)<sup>60</sup> e de uma política comercial comum. Assim, os produtos circulam livremente na zona da união aduaneira, não existindo diferenciação entre produtos importados e de origem interna. As receitas aduaneiras, por serem comuns, podem ser repartidas pelos Estados-partes. Aqui, nesta fase de integração econômica, ocorre a livre circulação de bens e serviços.

Pelo fato dos Estados que participam de uma união aduaneira possuírem uma pauta aduaneira comum acaba-se por transferir à “união” o papel de interlocutor no comércio internacional. Já não são mais os Estados participantes isolados que negociam com países terceiros, mas sim a organização que resulta deste processo de união aduaneira, v.g., é o que ocorre nas Comunidades Européias - CE's.

A finalidade da união aduaneira, por um lado, é liberar o comércio entre os Estados-partes, por outro, é organizar e coordenar as relações comerciais dos participantes com os países terceiros, e isso é possível pela implementação de uma tarifa aduaneira comum, também conhecida por tarifa externa comum - TEC. A TEC<sup>61</sup> é um conjunto de direitos aduaneiros aplicados por todos os Estados participantes da união aduaneira sobre os produtos que ingressam em sua área.

Por referência à área é importante salientar que o Artigo XXIV do GATT define “território aduaneiro” da seguinte forma: “Para os efeitos do presente

---

60 Observa que conforme alguns autores a expressão “Pauta Aduaneira Comum” recebe como sigla a expressão “PAC”, sigla utilizada também, por outros autores, para designar “Política Agrícola Comum” (PAC ou Europa Verde). Exemplos vide em:

FERREIRA, Graça Enes. *A teoria da integração económica internacional e o modelo de integração do espaço económico europeu*. Op. cit., p. 22.

CAPUL, Jean-Ives & GARNIER, Olivier. *Dicionário de economia e de ciências sociais*. Op. cit., p. 312.

61 Pauta aduaneira comum pode ser vista como sinônimo de tarifa externa comum, tarifa exterior comum, tarifa aduaneira comum, tarifa aduaneira única. Vide por exemplo:

DÍAZ LABRANO, Roberto Ruiz. *Mercosur: integración y derecho*. Op. cit., p. 61.

CAPUL, Jean-Ives & GARNIER, Olivier. *Dicionário de economia e de ciências sociais*. Op. cit., p. 184.

Acordo, se entenderá por território aduaneiro todo território que aplique alíquotas distintas ou outras regulamentações comerciais distintas a uma parte substancial de seu comércio com os demais territórios”<sup>62</sup>.

Por um viés se observa que as mercadorias produzidas pelos Estados-partes da união aduaneira circulam livremente dentro da referida área sem se sujeitar a direitos aduaneiros, incidindo apenas sobre estas mercadorias o mesmo tributo sobre o consumo. Por outro viés se observa que as mercadorias provenientes de um país terceiro, portanto, que não integra a união aduaneira, ao entrarem em qualquer um dos países participantes são liberados - com base na TEC - uma só vez, podendo depois circular sem entraves por toda a área, de um Estado para o outro<sup>63</sup>.

O “mercado comum”, que também é denominado de “mercado único”, representa uma fase de integração econômica mais completa que a união aduaneira e a zona de livre comércio que, como visto, é a forma mais antiga e simples de integração.

O mercado comum<sup>64</sup> é uma forma ou fase de integração em que se alcança as “quatro liberdades”, isto é, além da eliminação dos direitos aduaneiros e outros entraves – típicos da zona de livre comércio -; além da criação de uma pauta aduaneira comum – típica da união aduaneira -; acresce-se a livre circulação de fatores para a produção completando-se assim a liberação de bens, capitais, serviços e pessoas - as quatro liberdades – dentro de um espaço econômico integrado.

---

62 “A los efectos del presente Acuerdo, se entenderá por territorio aduanero todo territorio que aplique un arancel distinto u otras reglamentaciones comerciales distintas a una parte substancial de su comercio con los demás territorios”. Traduziu-se. O Artigo XXIV do GATT tratando da aplicação territorial no que concerne ao tráfico fronteiriço cuida da união aduaneira no item 2. <http://www.wto.org>. Op. cit.

63 “As negociações comerciais do GATT conduziram a uma baixa dos direitos da TEC. O nível médio é de cerca de 7,5%.” CAPUL, Jean-Ives & GARNIER, Olivier. *Dicionário de economia e de ciências sociais*. Op. cit., p. 187.

64 O mercado comum também é conhecido ou denominado por mercado único. DIAZ LABRANO, Roberto Ruiz. *Mercosur: integracion y derecho*. Op. cit., p. 62.

Aqui, nesta fase de integração econômica, já é perceptível uma integração maior também em outros setores, como a integração política e jurídica. A criação de um mercado único força os setores de integração a aprofundarem o processo. Em uma situação de mercado comum os compromissos firmados pelos participantes são de “fazer em conjunto”, portanto, já é uma integração de tipo mais “positiva” como considerado acima. Aqui os Estados-membros estão inseridos e já compartilham de um único espaço econômico<sup>65</sup>.

A forma de integração “união econômica” é o mercado comum acrescido de políticas comuns, como por exemplo, na agricultura, nos transportes, no tocante ao meio ambiente, no que diz respeito ao consumidor etc.. Na união econômica as políticas macroeconômicas dos Estados participantes convergem como política comum, bem como no caso de harmonização tributária.

Se existem políticas comuns – na união econômica – é necessário que exista também um orçamento comum para que se possa torná-las viáveis, v.g., transferência de recursos para uma determinada região ou país que integra a união econômica.

A união econômica é o momento da institucionalização, não mais somente dos elementos de mercado ou econômicos, mas também das questões políticas e sociais. Quanto à institucionalização da união econômica, passam as políticas

---

65 “Esta forma de integração, já bastante evoluída, parte da premissa que a política aduaneira e comercial não é o mais importante instrumento para atingir fins comuns, pois podem existir outras distorções provenientes de diferentes políticas econômicas que impedem a otimização em <<second best>>. As principais áreas de políticas econômicas que devem estar inseridas nas medidas de integração são essencialmente as seguintes: - políticas de mercado, com principal relevo para os obstáculos não-pautais e para a harmonização fiscal; (...) – políticas estruturais (...) – políticas de distribuição de rendimentos (...)”. MEDEIROS, Eduardo Raposo de. *Blocos regionais de integração económica no mundo*. Op. cit., p. 20-21.

econômicas e fiscais a seguir as determinações supranacionais da organização no sentido de harmonização e mesmo de unificação destas políticas.

Além da união econômica enquanto forma de integração tem-se a “união econômica e monetária”. Nesta acresce-se às políticas comuns uma política monetária comum, com a criação de uma moeda única por um banco central comunitário.

Por necessário que seja, na união monetária não é vital a estipulação de uma moeda única emitida por um banco central da União. A forma de uma união monetária “*implica tão-somente câmbios fixos e convertibilidade obrigatória das diferentes moedas nacionais*. Impõe-se reconhecer que a existência de uma moeda única facilita consideravelmente as transações que se processam no quadro da união e reduz o custo das operações de troca”<sup>66</sup>.

O processo de integração se completa quando a forma união econômica e monetária se transmuda em uma “união econômica e política”. Na “união total” o processo de integração econômica deixa de ser apenas “integração econômica” e passa pela consolidação também da “integração política e jurídica”. Nesta fase ocorre uma fusão das políticas regionais, nacionais em torno de ações comuns que objetivem realmente a criação de uma união total, como por exemplo, no plano da defesa externa, da política externa, na criação de instituições supranacionais etc.

Na fase da união total o processo de integração se caracteriza por uma integração múltipla, altamente complexa e que tem por fundamento um projeto comum. Nesta a representatividade já não está mais circunscrita à representação estatal dos

---

66 CAMPOS, João Mota. *Direito Comunitário: o ordenamento económico da União Europeia – a união económica e monetária*. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 63. Para maiores detalhes à respeito da união monetária vide página 699 e seguintes.

Estados-partes e ocorre, portanto, uma reorganização completa das questões concernentes aos poderes e competências.

Na união total se atinge a plena harmonização das políticas fiscais, monetárias, sociais etc. Um órgão (instituição) central elabora e aplica as “políticas ao ‘todo’ integrado. Trata-se da última etapa, em acumulação das anteriores”<sup>67</sup>.

Para finalizar esta análise das formas ou fases de integração econômica há que se notar uma maior integração a cada fase que se sucede e que os processos de integração existentes não se encaixam em uma fase ou em outra de forma mecanicista. Os blocos econômicos, enquanto processos de integração, situam-se, normalmente, entre fases, em zonas intermédias, possuindo elementos de duas ou mais fases, fato que leva vários dos autores que tratam do assunto a proporem outras classificações. Sem desconsiderar estas posições a classificação acima exposta se apresenta como mais didática e mais adequada a este trabalho.

Neste sentido e a título de explicitação lembrar-se-á que o Tratado de Maastricht, de 07 de Fevereiro de 1992, que instituiu a União Européia, coloca a questão da integração econômica em diversas etapas, *v.g.*, mercado único, união econômica e monetária e união política. Assim também o faz o Protocolo de Ouro Preto, de 17 de Dezembro de 1994, protocolo adicional ao Tratado de Assunção sobre a estrutura institucional do Mercosul, relacionando etapas, *v.g.*, união aduaneira e mercado comum, questão que será melhor abordada adiante.

Em resumo, o quadro que segue apresenta as principais características das formas de integração econômica<sup>68</sup>:

---

67 MEDEIROS, Eduardo Raposo de. *Blocos regionais de integração económica no mundo*. Op. cit., p. 21. Salienta-se que este autor denomina esta fase de “Integração Económica Total”.

QUADRO 1-PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DAS FORMAS DE INTEGRAÇÃO

Formas de integração & Características da integração	Zona de livre comércio	União aduaneira	Mercado comum	União econômica	União econômica e monetária	União econômica e política (total)
Livre circulação de mercadorias						
Eliminação das barreiras/restrições tarifárias e não-tar. entre os Estados-partes						
Pauta/tarifa externa comum						
Negociação conjunta de Tratados com Estados terceiros						
Centralização das receitas aduaneiras						
Livre circulação dos fatores de produção						
Políticas econômicas comuns						
Legislação econômica harmônica ou uniforme						
Políticas financeiras e monetárias harmônicas ou uniformes						
Moeda única ou câmbio fixo						
Plena harmonização das políticas fiscais, monetárias, sociais etc.						

68 Quadro elaborado com base em: SOUZA, Edino Cezar Franzio; SCHMIED, Julie & SOTTA, Maurício Doff. O mercado único da União Européia. In: MAIA, Cristina. Teoria da integração econômica. In: *Curso de integração econômica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica*. Op. cit., p. 34.



### 1.2.5 Objetivos, custos e benefícios da integração econômica

Há uma reciprocidade constante entre os objetivos propostos por qualquer processo de integração econômica e o tipo ou o modelo de integração a ser adotado. Quanto mais complexo o modelo, forma ou fase de integração, mais complexos serão os objetivos a serem atingidos e vice-versa. A criação de uma zona de livre comércio tem em seu bojo finalidades distintas da criação de uma união aduaneira e esta de uma união econômica, por exemplo.

Os autores que tratam da matéria salientam, em regra, que o objetivo geral, ou primeiro, dos processos de integração econômica, é estabelecer a livre circulação de bens. Em decorrência desta “liberdade” comercial estabelecida, ocorreria uma melhora no nível de bem-estar dos Estados participantes da área integrada. A integração econômica, com a livre circulação de bens, proporcionaria também um incremento na competitividade das economias, ofertando aos cidadãos dos Estados-partes ou Estados-membros prosperidade e um maior conforto.

No estabelecimento do objetivo da livre circulação de bens na área integrada se fixam, além disto, outros objetivos comuns ao grupo o que facilitaria a coesão política dos Estados participantes<sup>69</sup>.

---

69 Mais do que apenas a livre circulação de mercadorias na área integrada “o processo de integração representa a mudança na estratégia de desenvolvimento da economia nacional. A estratégia de substituição de importações, com a concomitante defesa do parque industrial nacional, está sendo substituída pela abertura de mercados num processo de globalização da economia mundial, caracterizado pelo aumento da competição intercapitalista e pela sobrevivência do mais eficiente.” LAGEMANN, Eugenio. Há necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do Mercosul? In: *Seqüência – estudos jurídicos e políticos*. Florianópolis: UFSC/CPGD, 1995. p. 57.

Assim os custos e os benefícios advindos da integração econômica, da criação de blocos econômicos regionais, podem ser avaliados a partir de três enfoques distintos: do ponto de vista da eficácia global da economia; do ponto de vista da equidade ou distribuição de ganhos e perdas e do ponto de vista do impacto sobre o crescimento de longo prazo<sup>70</sup>.

No que tange à eficácia global da economia, os ganhos podem ser: a) no tocante à localização dos fatores de produção, ou seja, o trabalho e o capital passam a dirigir-se para o lugar em que sua produtividade marginal<sup>71</sup> é maior, ocorrendo um ganho decorrente da melhor alocação de recursos; b) em relação à redução de preços ao consumidor pelo fato da eliminação de custos administrativos e barreiras alfandegárias; c) pela maximização das economias em escala; e, d) pelo aumento da concorrência, o que leva, em regra, a uma redução de preços. Os custos são conhecidos, como por exemplo, a desnacionalização de setores estratégicos – do sistema financeiro, das telecomunicações etc<sup>72</sup>.

Do ponto de vista da equidade em relação aos custos e benefícios que atingirão as diversas classes sociais, os diversos setores econômicos envolvidos, as diversas regiões etc., ou seja, da perspectiva de quem perde e de quem ganha com o

---

70 Com base em: MAIA, Cristina. Teoria da integração econômica. In: *Curso de integração econômica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica*. Op. cit., p. 49-52.

71 A produtividade marginal de um fator, por exemplo do trabalho, “define-se como a produção suplementar que provém do último trabalhador contratado. É então suficiente remunerar a um nível de salário igual a esta produtividade marginal (isto é, à produção suplementar). Se a empresa remunera acima desse valor, ela perde dinheiro. A análise microeconômica deduz desta constatação que o conjunto dos assalariados deve receber esta mesma remuneração”. CAPUL, Jean-Ives & GARNIER, Olivier. *Dicionário de economia e de ciências sociais*. Op. cit., p. 366.

72 “De qualquer forma, segundo estimativas da Direção Geral dos Assuntos Económicos e Financeiros da UE, os ganhos de eficácia derivados da criação do mercado interno deverão rondar 4,5% do PIB comunitário, o que é significativo. Por outro lado, a redução do nível geral de preços resultantes da liberalização interna e do aumento da concorrência é estimada em 6%”. MAIA, Cristina. Teoria da integração econômica. In: *Curso de integração econômica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica*. Op. cit., p. 50.

processo de integração são apontados os consumidores como seus maiores beneficiados. Por certo também alguém perde<sup>73</sup> e, para diminuir estas perdas, cogita-se um sistema de transferências para minimizar este “efeito”.

Em relação ao crescimento de longo prazo, os países participantes de uma integração poderão melhorar a sua especialidade no plano internacional, bem como terão maior poder de barganha internacional por fazerem parte de uma área econômica significativa<sup>74</sup>.

Em resumo pode-se, por primeiro, perceber que, por um lado, tem-se uma “clara preferência pela situação de comércio livre”<sup>75</sup> nas áreas em integração, devido à importância cada vez maior do comércio internacional nas economias nacionais, isto é, a quantidade das trocas internacionais e em que patamares elas são feitas determinam o bem-estar da população de um determinado país. Por outro lado, tem-se as restrições ao comércio para proteger em última instância esse mesmo “bem-estar”<sup>76</sup>.

Portanto, há que se entender o fenômeno da integração econômica em uma relação ambivalente, ou seja, como um processo de redução das restrições impostas

73 Neste sentido perdem os produtores internos das mercadorias objeto dos benefícios alcançados aos consumidores.

74 As vantagens resultantes da integração econômica podem ser também assim expressas: “i) Aumentos de produção decorrentes da divisão internacional do trabalho e da especialização internacional, função das vantagens comparadas; ii) Aumentos de produção face ao aproveitamento das economias de escala; iii) Melhoria das razões de troca da área face a países terceiros; iv) Mudanças forçadas na eficiência, geradas pela pressão concorrencial; v) Mudanças induzidas pela integração, decorrentes de avanços tecnológicos, fluxo de capitais e diferentes velocidades de circulação de factores”. MEDEIROS, Eduardo Raposo de. *Blocos regionais de integração econômica no mundo*. Op. cit., p. 17.

75 MAIA, Cristina. Teoria da integração econômica. In: *Curso de integração econômica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica*. Op. cit., p. 47.

76 “Em suma, a integração econômica é um instrumento para aumentar o bem-estar econômico das economias participantes. Por isso o quadro básico de análise é o ‘ótimo de Pareto’, com base no qual toda a observação é realizada. Cabe à Teoria da Integração Econômica Internacional a análise desse ‘instrumento’ e a determinação dos seus efeitos e virtualidades”. FERREIRA, Graça Enes. *A teoria da integração econômica internacional e o modelo de integração do espaço econômico europeu*. Op. cit., p. 27.

ao comércio internacional e também como um processo que fixa e torna clara quais são as restrições ao mesmo.

Neste sentido, uma segunda observação: cada vez mais os acordos internacionais, os processos de integração econômica em curso, limitam o uso das formas tradicionais de restrições ao comércio internacional, no caso, do direito aduaneiro. Devido a este fenômeno é que a coordenação e a harmonização tributária – passando necessariamente pela discussão dos princípios de tributação no Estado de origem ou no Estado de destino – fazem parte das primeiras medidas a serem adotadas nos processos de integração, ou seja, medidas para limitar ou diminuir as restrições ao comércio internacional – ou ao menos - ao comércio intrabloco em formação.

Além desta constatação – a limitação do uso das formas tradicionais de restrições ao comércio -, verifica-se uma queda acentuada da importância dos tributos sobre o comércio exterior na composição da arrecadação fiscal. Para tanto, observe-se, v.g., o caso de Portugal quando de seu ingresso na EFTA, a partir de 1960, em que os tributos alfandegários significavam na época 20,7 da estrutura percentual das receitas dos vários tipos de tributos e, em 1995, significavam apenas 2,0<sup>77</sup>.

Assim, levando em consideração os tributos alfandegários, quanto aos seus objetivos, protecionistas ou de arrecadação de receitas fiscais, percebe-se uma queda nestes seus dois aspectos e, mais, uma elevação dos tributos sobre o consumo na criação dos blocos ou mercados integrados.

---

77 Enquanto que a tributação geral sobre o consumo, em 1970, tinha o percentual de 8,4, em 1995, atingiu o percentual de 22,2. Para maiores detalhes consultar PORTO, Manuel Carlos Lopes. *Teoria da integração e políticas comunitárias*. Op. cit., p. 110 e ss.

Salienta-se que os benefícios e custos advindos da criação de uma zona de integração merecem ser cuidadosamente estudados, pois “a integração económica nem sempre conduz aos resultados esperados na solução dos complexos problemas de desenvolvimento regional e sectorial e, não raras vezes, vem despoletar situações latentes de crise, em virtude dos desajustamentos estruturais da economia, que se projecta na incapacidade de dar resposta à intensificação da concorrência no espaço económico integrado”<sup>78</sup>.

Em acréscimo a esta preocupação é de se notar que “a afirmação de que o comércio mundial acirra a concorrência e acarreta a redução dos custos – o que representa, em última análise, uma vantagem para todos, é evidentemente cínica. Omite-se que existem duas formas de se reduzir custos: alta economicidade (tecnologia e organização avançada etc.) ou então desrespeito aos padrões de trabalho e produção. Cresce também, neste caso, a rentabilidade, mas em função de uma recaída numa variante tardia de pirataria transnacional”<sup>79</sup>

Cabe olhar com atenção que o conceito de integração económica pode ser exposto a partir de uma visão liberal ou de uma perspectiva intervencionista. Os que defendem um conceito liberal para a integração sustentam que o “livre comércio mundial” estabelece um plano de concorrência que leva a uma melhor adequação das economias. Ao passo que, na perspectiva intervencionista, o Estado exerce uma função

---

78 ALEXANDRE, Mário Alberto. Harmonização fiscal no processo de integração económica. In: *Ciência e Técnica Fiscal* n.º. 365. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991. p. 85.

79 BECK, Ulrich. *O que é globalização? Equívocos do globalismo, respostas à globalização*. Tradução de André Carone. São Paulo: Paz e Terra, 1999. p. 207.

predominante na economia administrando, fiscalizando, intervindo no jogo do “livre mercado”<sup>80</sup>.

Diante destas afirmações cabe um resgate, mesmo que breve, das principais perspectivas teóricas em torno do fenômeno da integração e como tem ocorrido a construção de alguns blocos econômicos de integração para, com mais propriedade, situar a discussão do princípio de tributação no Estado de origem e no Estado de destino.

### 1.3 AS TEORIAS DO PROCESSO DE INTEGRAÇÃO

O conceito de integração, como foi considerado acima, pode ser exposto a partir de uma perspectiva liberal ou de uma perspectiva intervencionista. Pode-se aduzir que, em regra, o conceito de integração sofre algumas mudanças de nuances conforme a perspectiva adotada.

---

80 “O conceito de integração económica poderá ainda assentar em dois tipos:

O primeiro, o conceito liberal, também chamado funcional, que representa o entendimento clássico baseado no liberalismo económico, em que se realça o mecanismo das forças de mercado e em que as regras do jogo da concorrência são cumpridas. No fundo, é a tal <<mão invisível>> de Adam Smith ao processar o equilíbrio da comunidade sob múltiplos aspectos, tais como, aprovisionamento, utilização de recursos produtivos, sistemas de preços e de remuneração dos factores, enfim o conjunto de forças interactivas que desembocam e actuam no mercado. Este conceito significa, pois, a abolição de todos os entraves aos movimentos de mercadorias, pessoas, serviços e capitais entre as várias parcelas da área integrada. Nele está subjacente a fraca intervenção do Estado;

O segundo, é o do conceito intervencionista, também designado estruturalista ou institucional, em que se parte da ideia da necessidade da intervenção política através de um conjunto de medidas administrativas e legislativas. Isto não significa que haja uma rejeição da economia de mercado. Esta é necessária, ainda que corrigida pela intervenção do Estado, sobretudo ajudando a implantar situações de concorrência imperfeita (afastando monopólios e oligopólios), regulando a estabilização macro-económica, fomentando uma adequada política de rendimentos e preços e estabelecendo metas de crescimento económico e de desenvolvimento sustentável”. MEDEIROS, Eduardo Raposo de. *Blocos regionais de integração económica no mundo*. Op. cit., p. 18.

Neste sentido, convém salientar de forma ao menos concisa as principais abordagens que são feitas acerca do fenômeno da integração. Estas abordagens são tidas pelos autores como as “teorias da integração”. Elas ofertam um instrumental teórico com o intuito de melhor precisar o processo de integração. Por tratar-se de uma leitura do processo - e como não poderia deixar de ser -, os resultados advindos desta em parte dependerão da teoria que está sendo adotada.

A advertência formulada esconde um outro viés que convém explicitar: o próprio processo de integração não existe enquanto técnica concisa, unitária. Ele vai se moldando conforme a pluralidade de fatores que interagem e o determinam, como por exemplo, o social, o político, o econômico etc. Isto justifica as diferenças nas perspectivas que explicitam o processo de integração.

Portanto, as teorias da integração constroem um conceito de integração, bem como traçam as características deste processo pela sistematização de suas formas e seu funcionamento. Pode-se arrolar a existência das seguintes teorias da integração: federalismo, funcionalismo e neofuncionalismo.

### 1.3.1 A teoria do federalismo

O federalismo tem na paz entre os Estados sua justificativa recorrente, isto é, com a criação de uma autoridade central “acima” dos Estados que fazem parte da federação é possível o controle dos interesses, a redução dos conflitos, enfim, a administração da paz entre estes.

A teoria do federalismo não pode ser considerada uma “teoria” nos moldes tradicionais científicos, visto que mostra ser, antes, uma postura política

pragmática que leva em consideração o objetivo principal da construção de uma união de Estados em forma de federação<sup>81</sup>.

O federalismo “tem marco assentado na divisão dos poderes, no sistema de controle e equilíbrio em favor do cidadão, em documento constitucional e no sistema judicial para solucionar conflitos. Assim, a vertente do federalismo desenvolve competências que afetam diretamente os indivíduos e outras entidades federalistas. Em particular, as relações externas e defesa”<sup>82</sup>.

Referir-se ao federalismo gera de imediato uma confusão de significados. O federalismo pode ser entendido como uma teoria do Estado federal, bem como, em uma postura mais ampla, uma teoria global da sociedade. É corrente que este “primeiro significado não é controvertido, porque se baseia na teoria do Estado federal, modelo constitucional que foi objeto de numerosos estudos, que ilustraram em seus aspectos fundamentais sua estrutura e seu funcionamento (...)”; já o segundo modo de conceber o federalismo é “entendido como uma doutrina social de caráter global como o liberalismo ou o socialismo, que não se reduz, portanto, ao aspecto institucional, mas comporta uma atitude autônoma para com os valores, a sociedade, o curso da história e assim por diante”<sup>83</sup>.

Estar-se-á aqui, ou frente a uma postura reducionista do federalismo enquanto teoria do Estado federal, ou diante de uma postura razoavelmente ampla enquanto teoria geral da sociedade. Não se esclarece, em regra, qual das perspectivas está

---

81 Há de se notar que “Os imperativos da realidade e da ordem política são os mandamentos desse modelo que, apesar de bem alicerçado em fundamentos que justifiquem a necessidade de sua adoção, é incapaz de explicar a causa eficiente de condução de Estados soberanos ao sistema de federação”. OLIVEIRA, Odete Maria de. *União Européia: processos de integração e mutação*. Op. cit., p. 47.

82 OLIVEIRA, Odete Maria de. *União Européia: processos de integração e mutação*. Op. cit., p. 47.

83 BOBBIO, Norberto, MATEUCCI, Nicola, PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Op. cit., p. 475.



sendo adotada. É perceptível nos autores que tratam da questão do federalismo e os processos de integração a abordagem explícita da primeira, que carrega em seu bojo, de forma implícita, a segunda perspectiva.

### 1.3.2 A teoria do funcionalismo

A teoria do funcionalismo, bem como a teoria do federalismo, recorre à questão da paz universal como um objetivo maior para justificar a integração. A diferença reside no fato de que, para o funcionalismo, o que importa não é a criação de um poder central supraestatal para atingir tal fim, mas a adequação de funcionalidades técnico-operacionais.

Pode-se afirmar que:

o postulado de partida do funcionalismo e de suas formas afins é a incapacidade do Estado em satisfazer necessidades que exigem uma resposta a um nível que supera o marco estritamente nacional. Esta insuficiência estatal requer a colocação em comum de parte de suas funções, já que tais objetivos só podem ser atingidos através da ação de instituições onde se produz o processo de integração, cujo desenvolvimento vem determinado pelos demais, por imperativos políticos, sociais e econômicos”<sup>84</sup>.

O federalismo coloca a integração a partir de uma “carta” que a institui, que institui a federação. Já o funcionalismo coloca a integração não a partir da forma, mas sim da função. À medida que é central para o federalismo a questão política, para o

---

84 “el postulado de partida del funcionalismo y de sus formas afines es la incapacidad del Estado para satisfacer necesidades que exigen una respuesta a un nivel que supera el marco estrictamente nacional. Esta insuficiencia estatal requiere la puesta en común de parte de sus funciones, ya que tales objetivos sólo pueden cubrirse a través de la acción de instituciones donde se produce el proceso de integración, cuyo desarrollo viene determinado por los demás, por imperativos políticos, sociales y económicos”. Traduziu-se. CAMPINS ERITJA, Mar. *Proceso de integración en Unión Europea*. Barcelona: Jose Maria Bosch Editor, 1996. p. 19.

funcionalismo é a questão técnica que predomina, ou seja, a integração é vista por este como um processo de cooperação funcional entre os Estados que objetiva ofertar soluções aos problemas que são insolúveis no plano individual estatal. Como os Estados não conseguem de forma isolada ofertar respostas satisfatórias aos problemas existentes, a cooperação técnica, ou seja, a integração na perspectiva do funcionalismo, é necessária.

Portanto, “mostra-se fundamental à doutrina funcionalista, a distinção entre áreas políticas e técnicas, também conhecidas como áreas de alta e baixa política, em que as primeiras seriam aquelas estreitamente ligadas à soberania estatal. Menos sensível, a baixa política se relacionaria com o bem estar material”<sup>85</sup>.

Por função entende-se o desenvolvimento de uma atividade específica com o intuito de atingir um determinado objetivo exterior a quem executa, isto é, prestada por um terceiro, por um organismo diferente daquele que tem a competência de a solicitar. Em um processo de integração a função está conformada, definida, pelas relações entre os participantes do processo.

Karl Wolfgang Deutsch, citado acima quando do conceito de integração, afirma que a teoria do funcionalismo “é baseada na esperança de que um número cada vez maior de tarefas comuns sejam delegadas a tais organismos funcionais específicos e de que cada um deles se torne, com o tempo, *supranacional*, ou seja, superior a seus governos, em termos de poder e autoridade. Neste sentido, segundo esta teoria, as nações do mundo se tornarão gradualmente integradas em uma única comunidade, na qual a guerra será impossível. Esta esperança, porém, parece bastante incerta”<sup>86</sup>.

---

85 OLIVEIRA, Odete Maria de. *União Européia: processos de integração e mutação*. Op. cit., p. 50.

86 DEUTSCH, Karl Wolfgang. *Análise das relações internacionais*. Op. cit., p. 233.

Acreditam os defensores desta postura – enquanto crítica à teoria federalista - que frente à integração nos moldes de uma federação, os indivíduos não prestam grande lealdade ao novo centro do poder supraestatal, bem como, a comunidade política se mostra débil.

Deutsch é considerado um autor que deu importante contribuição à teoria do funcionalismo<sup>87</sup>. Perceptível sua posição no capítulo que trata de “como alcançar e conservar a integração” quando nomina as tarefas principais da integração em quatro pontos: “(1) preservação da paz; (2) obtenção de maior capacitação com finalidades múltiplas; (3) realização de alguma tarefa específica; e (4) conquista de nova imagem e nova identidade funcional” e evidencia: “todas essas tarefas podem ser examinadas do ponto de vista operacional”<sup>88</sup>.

Para este autor o funcionalismo pode ser visto como uma “amalgamação parcial’ pelo fato de privilegiar a perspectiva dos acordos de cooperação técnica realizados entre os Estados em decorrência de uma determinada função, mas que podem levar a uma “amalgamação integral”, ou seja, a um processo de integração<sup>89</sup>.

Percebe-se assim, que o funcionalismo pode ser observado, em uma perspectiva, como um aporte teórico para explicar o fenômeno da integração, noutra perspectiva como um passo para a integração.

---

87 OLIVEIRA, Odete Maria de. *União Européia: processos de integração e mutação*. Op. cit., p. 50.

88 DEUTSCH, Karl Wolfgang. *Análise das relações internacionais*. Op. cit., p. 267.

89 Pode-se ver “A questão do funcionalismo como um passo para a integração”. DEUTSCH, Karl Wolfgang. *Análise das relações internacionais*. Op. cit., p. 275 e ss.

### 1.3.3 A teoria do neofuncionalismo

Esta teoria teve em Ernest Hass seu fundador, que, em resumo, salienta a existência de um princípio basilar responsável pelo sucesso da integração que passou a ser denominado de princípio do transbordamento, ou, princípio do *spill over*.

Consiste este princípio na idéia de que, uma vez iniciada a integração, o processo mesmo se encarrega de dar continuidade, isto é, uma vez iniciada uma fase no processo de integração esta resultaria na criação de uma nova fase escalonada, pois a solução de um problema carrega consigo a possibilidade de gerar um novo problema e, portanto, a busca de uma nova solução e assim por diante<sup>90</sup>.

A teoria do neofuncionalismo assenta-se na idéia de que a separação entre a política e a técnica posta pelo funcionalismo não encontra eco na realidade, visto que são áreas que se tocam, se entrecruzam. Uma determinada situação pode ser considerada por um Estado como uma questão técnica, já por um outro, como uma questão política.

Afirma também que as elites desempenham um papel importante nos processos de integração: “para o neofuncionalismo, a ênfase encontra-se no talento criativo das elites e, em particular, na força transformadora que podem ter as demandas de soluções estabelecidas por grupos de interesse em nível supraestatal”<sup>91</sup>.

---

90 “O efeito *spill over* implica em que os diferentes aspectos da economia e da política dos Estados e regiões estejam vinculados, de forma que os problemas de uma área provocam problemas em outra, requerendo desta soluções”. OLIVEIRA, Odete Maria de. *União Européia: processos de integração e mutação*. Op. cit., p. 52.

91 OLIVEIRA, Odete Maria de. *União Européia: processos de integração e mutação*. Op. cit., p. 51.

O neofuncionalismo, diferentemente do federalismo, por um viés, e do funcionalismo, por outro, admite que a integração pode resultar numa formalização (constitucionalização) sem necessariamente instituir um poder central.

São estas as teorias da integração, teorias específicas que tratam do fenômeno da integração. Como não poderia deixar de ser, estas teorias não ofertam todas as respostas, ou respostas satisfatórias, acerca da integração, portanto, recorrem os autores às teorias das relações internacionais<sup>92</sup>, como, por exemplo, à teoria do realismo, à teoria do idealismo, à teoria da dependência e à teoria da interdependência. Teorias que são designadas também por “paradigmas” das relações internacionais<sup>93</sup>.

#### 1.3.4 As teorias das relações internacionais<sup>94</sup>: teoria idealista, teoria realista, teoria da dependência e teoria da interdependência

Empresta a perspectiva idealista aos processos de integração a noção de que nas relações internacionais devem preponderar o equilíbrio e a paz. O idealismo

---

92 “Mais precisamente os estudos precursores das Relações Internacionais encontram-se entrelaçados em ensaios das Ciências Políticas. Despontam como disciplina autônoma somente no século XX, com registros nos anos vinte, quando o mundo recém saía do pesadelo da Primeira Grande Guerra e clamava urgência na solução de muitos problemas, formalizando um objetivo consensual de paz internacional junto ao Pacto da Liga das Nações, a fim de evitar a repetição de um novo cataclismo igual ao de 1914-1918. Até essa data, não havia sido explorada suficientemente a disciplina das relações internacionais como um sistema de estrutura política *sui generis* das relações de poder entre os Estados”. OLIVEIRA, Odete Maria de (org.). *Relações internacionais & globalização: grandes desafios*. Ijuí: Unijuí, 1997. p. 24.

93 “O mundo continua a ser suficientemente ambíguo para ser captado através de teorias, modelos, paradigmas holísticos e universais. No entanto, todas as ‘grandes teorias’ ainda hoje não abdicam da pretensão metodológica de recortar a ‘realidade internacional’ de forma a estabelecer para ela orientações, fins e funções legitimatórias”. CANOTILHO, J. J. Gomes. Nova ordem mundial e ingerência humanitária (claros-escuros de um novo paradigma internacional). In: *BED 71*. Lisboa: 1995, Vol. LXXI, p. 2.

94 Acerca das relações internacionais vide o verbete em: BOBBIO, Norberto, MATEUCCI, Nicola, PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Op. cit., Vol. II. p. 1089.

apresenta o mundo, a sociedade, como um dever ser integrado. Esta perspectiva predominou no período entre as duas guerras mundiais<sup>95</sup>.

Este período – em que foi instituída a Sociedade das Nações - ficou conhecido como idealista “porque estabelecia iniciativas inspiradas em regras éticas, que transformadas em princípios jurídicos, serviram como padrões às relações internacionais, as quais passaram a se apresentar mais abertas e democráticas”<sup>96</sup>.

Enquanto que a teoria idealista apresenta a integração, ou as relações internacionais, como um dever ser, a teoria realista aponta o ser, o que é. As relações internacionais para esta postura são conflitivas e não integradas. Os Estados defendem seus interesses nacionais centrados na força, no poder que detêm. Estão eles em um estado de natureza hobbesiano<sup>97</sup>.

A teoria realista, ou do realismo político, passa a ser considerada na década de cinquenta do século XX como principal paradigma das relações internacionais e teve em Hans Morgenthau e Raymon Aron seus maiores expoentes<sup>98</sup>.

Desta teoria do realismo político das relações internacionais surge o postulado teórico do “intergovernamentalismo”, ou seja, a criação de uma entidade

---

95 Vide: MIYAMOTO, Shiguenoli. O ideário da paz em um mundo conflituoso. In: BEDIN, Gilmar Antonio et al. *Paradigmas das relações internacionais: idealismo – realismo – dependência – interdependência*. Ijuí: Unijuí, 2000. p. 15-60.

96 OLIVEIRA, Odete Maria de. Relações Internacionais: breves apontamentos e contextualização. In: OLIVEIRA, Odete Maria de (org.). *Relações internacionais & globalização: grandes desafios*. Op. cit., p. 46.

97 Vide: BEDIN, Gilmar Antonio. O realismo político e as relações internacionais: algumas reflexões sobre o paradigma tradicional das relações internacionais. In: BEDIN, Gilmar Antonio et al. *Paradigmas das relações internacionais: idealismo – realismo – dependência – interdependência*. Op. cit., p. 61-158.

98 “A concepção do modelo do Realismo Político, conhecido como clássico ou tradicional, o mais antigo dos parâmetros, encontra-se enraizado nos pensamentos de Nicolau Maquiavel (1532), em especial a obra O Príncipe, e de Thomas Hobbes (1615), O Leviatã, inspiradores do desenvolvimento dessa teoria”. OLIVEIRA, Odete Maria de. Relações Internacionais: breves apontamentos e contextualização. In: OLIVEIRA, Odete Maria de (org.). *Relações internacionais & globalização: grandes desafios*. Op. cit., p. 45.

supranacional oferta aos Estados nacionais a possibilidade de continuar, ou estender, sua política interna – evidentemente egoística. Neste sentido “a política comunitária é concebida como a continuidade da política doméstica em outro nível”<sup>99</sup>.

De inspiração marxista, a teoria da dependência funda-se na idéia de que nas relações internacionais têm-se de um lado os países centrais – exploradores, ricos, desenvolvidos –, e de outro, os países periféricos – explorados, pobres, subdesenvolvidos -. O sistema, ou, o modo de produção capitalista, estabelece desigualdades entre os Estados advindos de relações de dominação de uns pelos outros. Estabelece-se uma relação de dependência dos países periféricos em relação aos países centrais<sup>100</sup>.

A teoria da dependência também ficou conhecida como teoria neomarxista ou estruturalista e teve em Fernando Henrique Cardoso e Enzo Faletto seus expoentes. Nesta perspectiva “o sistema internacional é marcado pela dinâmica, funcionamento, evolução e contradição do capitalismo, portador de uma política imperialista, fator dominante das relações internacionais, o que permite explicar o subdesenvolvimento dos países do Terceiro Mundo”<sup>101</sup>.

A teoria da interdependência vem explicar as relações internacionais e também os processos de integração a partir do aumento crescente das interações nos planos econômico, cultural, social, tecnológico etc. Hodiernamente as relações internacionais estão frente a um processo de interdependência crescente, ou de

---

99 OLIVEIRA, Odete Maria de. *União Européia: processos de integração e mutação*. Op. cit., p. 54.

100 Vide: OLIVEIRA, Odete Maria de. Paradigma da dependência. In: BEDIN, Gilmar Antonio et al. *Paradigmas das relações internacionais: idealismo – realismo – dependência – interdependência*. Op. cit., p. 159-243.

101 OLIVEIRA, Odete Maria de. Relações Internacionais: breves apontamentos e contextualização. In: OLIVEIRA, Odete Maria de (org). *Relações internacionais & globalização: grandes desafios*. Op. cit., p. 52.

interdependência complexa. Imperam as interações de toda ordem entre os diversos Estados e também entre os diversos atores econômicos transnacionais<sup>102</sup>.

Nestas teorias há, por um lado, um papel, em termos de importância, decrescente do Estado, e, por outro, um papel crescente das empresas nacionais, multinacionais, transnacionais e das organizações internacionais. O Estado é o ator principal nas teorias idealista e realista, perde um pouco de importância na teoria da dependência e mais ainda na teoria da interdependência. As empresas, as organizações internacionais, as organizações não estatais – ONG's-, pouco consideradas nas primeiras, passam a figurar também como importantes atores destas relações na teoria da interdependência.

Percebe-se que o papel dos atores muda no decorrer dos tempos e no decorrer da elaboração das teorias das relações internacionais. O Estado que ocupava um lugar central passa a ter um papel secundário, ou melhor, passa a dividir este *locus* de poder, passa a “conviver” em um mundo cada vez mais complexo em que as esferas de poder e decisão se alargam, se concentram e se permeiam.

Um processo de integração depende de forma significativa da leitura que se faz tanto da integração como das relações internacionais e, evidentemente, dos atores políticos e econômicos significativos. É possível perceber na análise de cada uma das teorias um contraponto fático no estabelecimento ou não de processos de integração. Passar-se-á no ponto seguinte a discorrer a respeito da formação dos blocos econômicos regionais com o intuito de melhor ilustrar estas teorias.

---

102 Vide: SANTOS JÚNIOR, Raimundo Batista dos. Diversificação das relações internacionais e teoria da interdependência. In: BEDIN, Gilmar Antonio et al. *Paradigmas das relações internacionais: idealismo – realismo – dependência – interdependência*. Op. cit., p. 245-301.



## 1.4 OS BLOCOS ECONÔMICOS REGIONAIS<sup>103</sup>

### 1.4.1 A integração na Europa – União Européia - UE

A Europa conheceu diversas iniciativas de integração<sup>104</sup>. Motivos para justificar tal processo fundaram-se em aspectos econômicos e políticos, como por exemplo, na vontade de estabelecer uma área de livre comércio, de criar um mercado comum, de alcançar ou preservar a paz entre as nações – de forma expressa, impedindo a dominação de uma nação por outra, ou o seu contrário, de forma silente promovendo tal procedimento -, ou ainda, de impedir a dominação de um outro bloco econômico-político, ou de um bloco em relação ao outro etc.

Deixando para lugar oportuno as justificativas motivadoras ou não do processo de integração<sup>105</sup>, aponta-se como um dos primeiros marcos no sentido da construção deste processo na Europa o manifesto pan-europeu de 1924, firmado em Viena. Posteriormente, em 1929, é proposta por Aristides Briand, na qualidade de primeiro-ministro francês, a criação de uma União Federal da Europa.

---

103 Abordar-se-ão neste trabalho apenas alguns processos de integração econômica a título de exemplificação para estabelecer um referencial mínimo necessário com vistas a tratar dos princípios de tributação de origem e de destino. Para obter informações a respeito de outros processos de integração vide: MEDEIROS, Eduardo Raposo de. *Blocos regionais de integração econômica no mundo*. Op. cit.

104 Sobre as tentativas históricas de união européia por intermédio dos projetos de união até os fins do século XVIII, da República Cristã da Idade Média, da união européia no século XIX (Santa Aliança e o Concerto Europeu) entre outras, vide: CUNHA, Paulo de Pitta e. *Integração europeia: estudos de economia, política e direito comunitários*. Op. cit.

105 “A preocupação com uma união européia, com o objetivo de manter a paz entre os povos, surgiu após a I Guerra Mundial (...)”. ALMEIDA, Elizabeth Accioly Pinto de. *Mercosul & União Européia: estrutura jurídico-institucional*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 1999. p. 56.

Tentativas que fracassaram frente à crise econômica que se instalou na Europa no período de 1929 a 1932. Em seguida, em um contexto de forte nacionalismo, em que cada país tentava a sua maneira enfrentar a crise, inicia-se em 1939 a Guerra Européia, que passa a ser denominada de II Guerra Mundial, a partir de 1941, com o ingresso do Japão.

Um marco decisivo no processo de integração da Europa é o Tratado de Paris, firmado em 18 de abril de 1951<sup>106</sup>, que institui a Comunidade Européia do Carvão e do Aço – CECA -. Estão como signatários do referido Tratado a Alemanha, a França, a Itália, a Bélgica, a Holanda e Luxemburgo (os três últimos são denominados “os países do Benelux”) e que teve sua vigência estabelecida em 23 de julho de 1952.

A criação da Comunidade Européia do Carvão e do Aço tinha por objetivo maior pôr fim a uma questão nevrálgica entre a França e a Alemanha no tocante à disponibilização destes recursos naturais importantes para a economia destes países, bem como representativas do poder bélico que na época assentava-se no carvão e no aço.

Os méritos atribuídos à criação da CECA são postos em dois planos: “no plano político, *estimulou a reconciliação e a cooperação franco-alemãs e abriu caminho à Europa comunitária*; no plano econômico, contribuiu para a recuperação da Europa, ao libertar a produção e as trocas de matérias-primas (carvão e aço) fundamentais para a indústria”<sup>107</sup>.

Tinha-se presente este quadro quando da elaboração do plano de criação da CECA por Jean Monnet e quando da sua apresentação, em 1950, pelo então Ministro

---

106 As negociações iniciaram-se em 24 de junho de 1950 e foram concluídas em 18 de abril de 1951.

107 FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Tradução de José Gabriel Brasil. Lisboa: Gradiva, 1998. p. 15.

de Relações Exteriores da França, Robert Schuman. As duas importantes economias, senão as mais importantes, estavam sob “controle” pelo estabelecimento de um acordo setorial quanto ao carvão e o aço.

Com o intuito de alargar este acordo setorial representado pela criação da CECA estabeleceram-se dois outros tratados – Os Tratados de Roma – firmados em 25 de março de 1957, no Capitólio, em Roma.

Um tratado institui a Comunidade Econômica Européia – CEE - que visa estabelecer uma política econômica comum entre os países integrantes da Comunidade. A integração advinda da criação da Comunidade Econômica Européia é uma integração eminentemente econômica como se percebe na própria nomenclatura da referida instituição<sup>108</sup>.

O outro tratado institui a Comunidade Européia de Energia Atômica – CEEA<sup>109</sup>-. É um tratado que tem por finalidade estabelecer limites quanto à utilização da energia atômica entre os signatários<sup>110</sup>, ou dito de outra forma, “criar as condições de

---

108 “O Tratado da CEE estabelece objectivos ambiciosos, que são enumerados no preâmbulo. Os Estados membros declaram-se:

Determinados a estabelecer os fundamentos de uma união cada vez mais estreita entre os povos europeus;  
Decididos a assegurar, mediante uma acção comum, o progresso económico e social dos seus povos, eliminando as barreiras que dividem a Europa;

Determinados a fixar como objectivo essencial de seus esforços a melhoria constante das condições de vida e de trabalho dos seus povos;

Preocupados em reforçar a unidade das suas economias e assegurar o seu desenvolvimento harmonioso pela redução das desigualdades entre as diversas regiões e do atraso das menos favorecidas;

Resolvidos a consolidar, pela união dos seus recursos, a defesa da paz e da liberdade, apelando para os outros povos europeus que partilham dos seus ideais para que se associem aos seus esforços”. FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Op. cit., p. 17-18.

109 Os autores usam também a sigla EURATOM para designar a Comunidade Européia de Energia Atômica.

110 Autores salientam que a criação da CEEA tinha por fim “promover a utilização da energia nuclear para fins pacíficos, constatando-se, aqui, o temor da época de uma III Guerra Mundial”. ALMEIDA, Elizabeth Accioly Pinto de. *Mercosul & União Européia: estrutura jurídico-institucional*. Op. cit., p. 57. Não é crível que seja o motivo fundamentante, pois outras questões estavam envolvidas, como por exemplo, o domínio da tecnologia envolvendo a criação e utilização da energia nuclear, e assim prefere-se manter a questão em aberto para estudo pertinente.

desenvolvimento de uma poderosa indústria nuclear”<sup>111</sup>. As ações da CEEA foram limitadas pelos interesses particulares dos países envolvidos, ou seja, é difícil partilhar de interesses comuns, manter a unidade, a integração, num setor tão delicado como a questão atômica.

Até então os países participantes da CECA, da CEEA e da CEE eram os mesmos<sup>112</sup>: Alemanha, Bélgica, França, Holanda, Itália e Luxemburgo. Diante do êxito alcançado, ou por motivos diversos, outros países vieram a participar das Comunidades. Em 1972 ocorreu o ingresso na Comunidade Européia da Dinamarca, da Irlanda e do Reino Unido.

A adesão destes três países ficou conhecida como “alargamento ao norte”. Este alargamento da Europa foi traumático principalmente no que tange ao ingresso da Grã-Bretanha. O General De Gaulle, diante da solicitação de ingresso da Grã-Bretanha na Comunidade Européia, apresentou o veto da França, desmotivadamente, por duas vezes<sup>113</sup>. Com a eleição de Georges Pompidou, em 1969, a França levanta a postura de veto e torna possível o alargamento. Foram dez anos desde o pedido de ingresso da Grã-Bretanha até o seu aceite<sup>114</sup>.

O alargamento ao norte, ocorrido em 22 de janeiro de 1972, contava também com a presença da Noruega. Os opositores ao ingresso da Noruega na Comunidade Européia conseguem ter maioria quando do referendo popular – 54% dos votos. A Europa, em 1972, poderia ser a Europa dos dez em vez dos nove.

---

111 FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Op. cit., p. 19.

112 É de se notar que no Tratado da CECA a vigência foi fixada para ter seu término em cinquenta anos. Os Tratados de Roma – da CEE e da CEEA – têm vigência ilimitada.

113 A política estabelecida pela França em relação ao ingresso da Grã-Bretanha ficou conhecida por “política da cadeira vazia” (*chaises vides*).

114 A Grã-Bretanha solicitou seu ingresso na CEE em 1961 e De Gaulle apresentou o veto em janeiro de 1963 e novembro de 1967.

Tal composição permanece por um período de dez anos e o segundo alargamento da Europa ocorre, agora em direção ao sul, com o ingresso da Grécia na Comunidade Européia, em 1º de janeiro de 1981. A Grécia já estava associada desde 1º de novembro de 1962, mas devido à situação política e econômica interna – conhecida pelo “período dos coronéis” (1967-74) - teve dificuldades em suas relações com a CEE.

Somando-se a este alargamento, ingressam na Comunidade Européia, em 1º de janeiro de 1986, Espanha e Portugal. O retorno do regime político democrático na Espanha, em 1975, e, em Portugal, em 1974, com a Revolução dos Cravos e seu fim, em 1976, oferta a condição necessária ao ingresso na CEE<sup>115</sup>. A Europa passa a ser a “Europa dos doze”.

A CEE sofre um “relançamento” em fevereiro de 1986 com a revisão do Tratado de Roma por intermédio do Ato Único Europeu. Este salienta o objetivo maior da CEE de estabelecer um mercado comum e marca a data de 1º de janeiro de 1993 como limite para que ocorra em definitivo o seu funcionamento. Recebe a denominação de Ato Único pelo fato de ser uma revisão de todos os tratados comunitários: da CECA, da CEEA e da CEE.

O Ato Único Europeu é a tradução jurídica do livro branco<sup>116</sup> tornado público por Jacques Delors – presidente da Comissão – em junho de 1985. O livro branco prevê a supressão de todos os entraves técnicos, físicos e fiscais à livre circulação no espaço da Comunidade em sete anos.

---

115 Para maiores detalhes sobre o ingresso da Grécia, da Espanha e de Portugal na CEE vide, entre outros: FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Op. cit., p. 28-29.

116 Conforme: FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Op. cit., p. 70-71.

O passo seguinte na construção de um bloco econômico europeu deu-se na cidade holandesa de Maastricht. O Conselho Europeu de Maastricht se reuniu em 9 e 10 de dezembro de 1991 e firmou o tratado que teria sua vigência iniciada em 1º de novembro de 1993. O Tratado de Maastricht – também denominado de Tratado da União Européia – TUE - é uma nova revisão do Tratado de Roma e que avança no sentido de construir uma união econômica e monetária entre os doze países que integram o referido bloco econômico.

Número que sobe para quinze em 1º de janeiro de 1995 com a adesão de três novos signatários: Áustria, Finlândia e Suécia<sup>117</sup>. A União Européia, depois do alargamento ao norte e ao sul, passa a ser a “Europa dos quinze” com esse terceiro alargamento no processo de integração europeu.

Reforçando o processo de integração europeia reuniu-se em Amsterdã, em 16 e 17 de junho de 1997, o Conselho Europeu, e firmou novo tratado. Este - Tratado de Amsterdã, como ficou conhecido - estabelece objetivos ainda mais amplos, como por exemplo, reduzir o desemprego, garantir os direitos do cidadão europeu etc.

Uma pergunta freqüente ocorre em relação ao número de Estados-membros que participarão do processo de integração da União Européia. Hoje são quinze, mas já foi a Europa dos seis, nove, dez e doze. A pergunta que fica diz respeito ao limite da União Européia frente a alguns acontecimentos relativamente recentes que sacudiram o mundo, como por exemplo, o fim da guerra fria, a dissolução da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas, a reunificação da Alemanha etc.

---

117 Os Tratados de adesão do terceiro alargamento foram assinados com a Áustria, Finlândia, Suécia e Noruega em 30 de março de 1994. Submetidos a referendo em seus países, apenas na Noruega – pela segunda vez – obteve-se resultado contrário à adesão - 52% dos votos - em 27 e 28 de novembro de 1994.

A questão do ingresso de novos Estados-membros na União Européia está assim posta pelo Tratado da União Européia (de Maastricht) no Artigo 49º (ex-artigo O):

Qualquer Estado europeu que respeite os princípios enunciados no n.º 1 do artigo 6.º pode pedir para se tornar membro da União. Dirigirá o respectivo pedido ao Conselho, que se pronunciará por unanimidade, após ter consultado a Comissão e após parecer favorável do Parlamento Europeu, que se pronunciará por maioria absoluta dos membros que o compõem.

As condições de admissão e as adaptações dos Tratados em que se funda a União, decorrentes dessa admissão, serão objeto de Acordo entre os Estados-Membros e o Estado peticionário. Esse Acordo será submetido à ratificação de todos os Estados Contratantes, de acordo com as respectivas normas constitucionais<sup>118</sup>.

A cada novo alargamento da integração européia as razões motivadoras de tal procedimento são questionadas. As razões podem ser tanto de ordem política quanto de ordem econômica. Os contrários e os defensores dos alargamentos estão frente a uma série de razões complexas, pois estão a mexer com questões sensíveis como o bem-estar das pessoas, a participação dos Estados-partes nas organizações européias de segurança, a soberania dos Estados-membros, a construção de uma “nova” soberania européia etc.

---

118 A redação do n.º 1 do artigo 6.º (ex-artigo E) do Tratado da União Européia (Tratado de Maastricht) assim se apresenta: “A União assenta nos princípios da liberdade, da democracia, do respeito pelos direitos do Homem e pelas liberdades fundamentais, bem como do Estado de direito, princípios que são comuns aos Estados-Membros”. UNIÃO EUROPEIA. *Tratados consolidados – versões compiladas do Tratado da União Europeia e do Tratado que institui a Comunidade Europeia*. Luxemburgo: Comunidades Europeias, 1997.

#### 1.4.2 A integração na Europa - Associação Européia de Livre Comércio –AELC

Cabem aqui algumas pequenas notas a respeito de um outro processo de integração existente na Europa. Processo que teve em seu início a finalidade de criar um contraponto à criação da Comunidade Econômica Européia pelos interesses divergentes, fundamentalmente entre a França e a Grã-Bretanha.

Deste ponto inicial tem-se a Associação Européia de Livre Comércio – AELC<sup>119</sup> - criada pelo Tratado de Estocolmo em 4 de janeiro de 1960, na qual participavam inicialmente a Áustria, a Dinamarca, a Noruega, o Reino Unido e a Suécia. Apresentou-se como alternativa aos britânicos frente ao seu não ingresso na CEE. Vieram ainda a participar da AELC Suíça, Portugal, Islândia, Finlândia e Liechtenstein.

Os britânicos foram convidados a participar da elaboração dos Tratados de Roma e se manifestaram contrariamente a criações de novas comunidades nos moldes da CECA, visto que a criação de uma união aduaneira pela institucionalização da CEE “separaria a Grã-Bretanha da Commonwealth e levaria à criação de políticas comuns, nomeadamente agrícolas, incompatíveis com os seus próprios interesses”<sup>120</sup>.

Reginald Maudling, ministro britânico dos Assuntos Europeus, presidiu um comitê intragovernamental da Organização Européia de Cooperação Econômica – OECE<sup>121</sup> - que oferta como opção à inclusão da Grã-Bretanha na CEE a criação de uma grande zona de livre comércio que abarcaria a própria CEE. Assim o comitê tenta procrastinar a ratificação dos Tratados de Roma.

---

119 Ou EFTA, sigla em inglês de *European Free Trade Association*.

120 FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Op. cit., p. 21.

121 Na esteira do Plano Marshall de reconstrução da Europa, inicia-se em Paris uma conferência que termina com a assinatura de uma convenção que institui a Organização Européia de Cooperação Econômica – OECE – em 27 de junho de 1947. A Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE –, que sucedeu a OECE, atualmente é constituída de dezesseis países da Europa ocidental. FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Op. cit., p. 9.



Frente à possibilidade de fracasso na criação de outras comunidades os seis Estados europeus, signatários do Tratado instituidor da CECA, resistem à criação da zona de livre comércio que incluiria a CEE. Daí uma das explicações da atitude dos britânicos de incentivar a criação da AELC.

Com o tempo percebe-se que os principais parceiros comerciais da AELC eram os países da CEE e que a distância entre a Associação e a Comunidade não atende os recíprocos interesses econômicos. Os países integrantes da AELC percebem o grande mercado interno em formação entre os Estados-membros da CEE e não desejam ficar à margem.

Neste sentido negocia-se a criação de um Espaço Econômico Europeu – EEE – integrando a AELC e a CEE. Os Estados participantes da AELC solicitam e obtêm sua adesão à CEE. Assim a integração europeia chega a quinze participantes por intermédio do Tratado do Porto, de 2 de Maio de 1992, e com o ingresso definitivo da Áustria, Finlândia e Suécia em 1º de janeiro de 1995.

O espaço econômico representado pela AELC vai se reduzindo aos poucos. Em 1973 o Reino Unido, a Irlanda e a Dinamarca abandonam a Associação. Este abandono e conseqüente ingresso na Comunidade Europeia deu origem ao alargamento a norte, ou seja, o primeiro alargamento da Comunidade. Em 1986 foi a vez de Portugal se retirar da AELC e ingressar na CEE. Atualmente permanecem vinculados à Associação apenas quatro países: Noruega, Suíça, Islândia e Liechtenstein.

### 1.4.3 A integração na América

A integração da América é um sonho antigo. Desde a sua conquista e correspondente partilha entre os colonizadores europeus - espanhóis, ingleses, portugueses, holandeses, franceses etc. -, sonha-se com a possibilidade de construir no continente americano um, ou alguns espaços integrados. Exemplo foi Simón Bolívar que, no século XIX, lutou pela construção de um na América Latina. Foi o responsável pelo primeiro tratado de união latino-americana que incorporava a Colômbia, Estados Unidos Mexicanos, Venezuela, Equador e Peru.

Já no século XX firmaram-se negociações no sentido de criar uma integração entre a Argentina, o Brasil e o Chile. Tratava-se da integração dos países de maior expressão no plano econômico da América do Sul e que ficou conhecida pelo Bloco ABC. Ficou apenas na intenção por vários motivos, entre eles, a falta de apoio dos Estados Unidos da América.

A Comissão Econômica para a América Latina – CEPAL –, criada em 1948 pelas Nações Unidas, tinha como proposta a criação de um mercado comum na América Latina. Esta proposta não foi concretizada, mas contribuiu para o desencadeamento de alguns processos de integração que se seguiram.

Em 1960, com a Associação Latino-Americana de Livre Comércio – ALALC - instituída pelo Tratado de Montevideu, teve-se o primeiro grande impulso no processo de integração. Originariamente a ALALC tinha sete Estados-partes: Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguai, Peru e Uruguai. Em 1961 somaram-se a Colômbia e o Equador, em 1966 a Venezuela e, em 1967, a Bolívia.

Apesar do comércio entre os países signatários do Tratado de Montevideu ter crescido de forma expressiva, entre 1960 e 1980, este projeto de integração ruiu. Os motivos levantados para o insucesso são vários. Entre eles pode-se destacar o crescimento dos regimes autoritários e o correspondente nacionalismo exacerbado em todos os países signatários, bem como o projeto de integração “paralela” entre os integrantes da ALALC.

Expressão desta integração paralela foi a celebração do Acordo de Integração Sub-regional de Cartagena, em 26 de maio de 1969, que tinha como signatários a Bolívia, o Chile<sup>122</sup>, a Colômbia, o Equador e o Peru. Criaram um subgrupo econômico regional com a instituição do Grupo Andino, ao qual a Venezuela aderiu em 1973<sup>123</sup>.

Impulso importante recebeu este processo de integração quando da realização em 10 de março de 1996 do Oitavo Conselho Presidencial na cidade de Trujillo no Peru. O Pacto Andino foi substituído pela Comunidade Andina de Nações – CAN – integrada pela Bolívia, Colômbia, Equador e Peru. Instituição que se deu pelo Protocolo de Trujillo, como ficou conhecido o Protocolo Modificatório do Acordo de Integração Subregional Andino (Acordo de Cartagena), que entrou em vigor em 03 de junho de 1997.

A ALALC foi substituída pela Associação Latino-Americana de Integração – ALADI -. Instituída pelo Tratado de Montevideu, firmado em 12 de agosto de 1980, trazia os mesmos onze signatários do Tratado de 1960 que criou a ALALC. De

---

122 O Chile retirou-se em 1976.

123 ALMEIDA, Elizabeth Accioly Pinto de. *Mercosul & União Européia: estrutura jurídico-institucional*. Op. cit., p. 71.

pouco adiantou este novo Tratado: o objetivo de construir um processo de integração centrado na forma de um mercado comum parece distante.

Na América do Norte a principal iniciativa de integração se dá com o Tratado de Livre Comércio da América do Norte – NAFTA -, sigla em inglês de *North American Free Trade Agreement*, estabelecido entre o Canadá, Estados Unidos da América do Norte e o México. Foi o resultado de negociações iniciadas pelos Estados Unidos com o México em 1986, em termos de redução de tarifas sobre os produtos norte-americanos, e com o Canadá, em 1989, em termos de um acordo bilateral de livre comércio.

A América do Sul conheceu mais uma experiência de integração com a apresentação de uma proposta pelo governo brasileiro de Itamar Franco, em reunião realizada em outubro de 1993 no Chile. Propunha a criação de uma Área de Livre Comércio Sul-Americana – ALCSA – a ser efetivada em um período curto de tempo.

Diante da proposta da ALCSA e do início de funcionamento do Mercosul os interesses convergem – principalmente dos Estados Unidos - para a expansão da proposta da ALCSA para toda a América. A idéia é estabelecer uma zona de livre comércio em toda a América. Surge a Área de Livre Comércio das Américas – ALCA. Foi firmada em 9 a 11 de dezembro de 1994, em Miami, com a participação de trinta e quatro Estados-membros.

No cone sul das Américas nasce outra tentativa de integração. Em 1985 reúnem-se o presidente da Argentina, Raúl Alfonsín, e o presidente eleito do Brasil, Tancredo Neves, e estabelecem a aproximação dos dois Estados. No mesmo ano, em 30

de novembro, mesmo diante da morte do presidente brasileiro, um dos idealizadores, é assinada por seu sucessor em Puerto Iguazu na Argentina a Declaração de Iguazu.

Em julho de 1986 é assinada a Ata para a Integração Brasil-Argentina, que institui o Programa de Integração e Cooperação Econômica – PICE – e, em novembro de 1988, firma-se o Tratado de Integração, Cooperação e Desenvolvimento – TICD -. Em continuidade ao processo de integração entre os dois países é assinada a Ata de Buenos Aires, em julho de 1990, pelos presidentes Carlos Menem e Fernando Collor de Mello.

Este processo de integração marcado pela bilateralidade comercial entre Argentina e Brasil, as duas economias mais expressivas da América do Sul, chama à participação o Uruguai e o Paraguai. Processo este que resulta na criação, pelo Tratado de Assunção, em 26 de março de 1991, do Mercado Comum do Sul – Mercosul.

Cria-se o Mercosul dos quatro até a associação da Bolívia e do Chile, em 25 de junho de 1996<sup>124</sup>. Salienta-se que a entrada destes dois Estados não se dá da mesma forma que os demais. Esses estão apenas associando-se parcialmente para atingir alguns objetivos econômicos em específico.

Salienta-se que o Mercosul negociou com a Comunidade Andina das Nações em 16 de abril de 1998, em Buenos Aires, um acordo para a criação de uma zona de livre comércio entre os dois blocos econômicos.

O Capítulo IV do Tratado de Assunção diz respeito ao ingresso de novos países no Mercosul. Assim prescreve o artigo 20:

---

124 O acordo de associação do Chile e da Bolívia ao Mercosul foi firmado em 25 de junho de 1996 quando da X Reunião dos Presidentes, realizada na Argentina. O acordo com o Chile começou a vigorar em 1º de outubro de 1996 e, com a Bolívia, em 1º de janeiro de 1997.

O presente Tratado estará aberto à adesão, mediante negociação, dos demais países membros da Associação Latino-Americana de Integração, cujas solicitações poderão ser examinadas pelos Estados-partes depois de cinco anos de vigência deste Tratado.

Não obstante, poderão ser consideradas antes do referido prazo as solicitações apresentadas por países membros da Associação Latino-Americana de Integração que não façam parte de esquemas de integração subregional ou de uma associação extra-regional.

A aprovação das solicitações será objeto de decisão unânime dos Estados-partes<sup>125</sup>.

Não fosse suficiente a dificuldade interna que cada processo de integração na América enfrenta, tem-se ainda a situação conflituosa entre os diversos processos de integração em andamento. Com o intuito de melhor precisar as dificuldades inerentes verificar-se-á em seguida a relação destes processos de integração e as suas conformações.

## 1.5 AS FORMAS E AS TEORIAS DE INTEGRAÇÃO E OS BLOCOS ECONÔMICOS: CONTEXTO DOS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE TRIBUTAÇÃO

---

125 ALMEIDA, Elizabeth Accioly Pinto de. *Mercosul & União Européia: estrutura jurídico-institucional*. Op. cit., p. 186.

### 1.5.1 Zona de livre comércio

Estabelecidas anteriormente no plano teórico as formas pelas quais pode-se expressar um processo de integração, pretende-se agora verificar como estas formas possuem correspondência com alguns blocos econômicos vigentes.

Das formas de integração a mais simples é a zona de livre comércio. Neste sentido o principal exemplo na Europa é a Associação Européia de Livre Comércio – AELC - formada atualmente pela Islândia, Liechtenstein, Noruega e Suíça. Na América, adequado também a esta forma, tem-se o Tratado de Livre Comércio da América do Norte – NAFTA -, composto pelo Canadá, Estados Unidos da América e México, e o Grupo dos Três, formado pela Colômbia, México e Venezuela.

Na América Latina a precursora de uma zona de livre comércio é a ALALC. Tinha como objetivo último construir um mercado comum e, para tanto, partia da idéia de estabelecer primeiramente uma zona de livre comércio. Para alcançar tal escopo, que fora atingido parcialmente, foi fixado o prazo de doze anos a partir de sua criação em 1960.

A ALALC foi substituída, em 1980, pela ALADI que propunha, enquanto processo de integração, construir o mercado comum já proposto quando da criação da ALALC. Reiteram-se, portanto, os objetivos de 1960 da criação de um mercado comum assentado na criação de uma zona de livre comércio entre os onze países participantes.

Tanto o Tratado de Montevideu de 1960 (da ALALC), quanto o de 1980 (da ALADI), ficaram como promessas vazias, pois ainda não se estabeleceu uma zona de livre comércio entre os signatários, distante, portanto, de um mercado comum.

Na América do Norte o NAFTA se apresenta como uma zona de livre comércio entre o Canadá, Estados Unidos da América do Norte e México. A disparidade econômica entre os Estados Unidos e os outros dois países é elevada, principalmente em relação ao México.

É perceptível que o processo de integração do NAFTA está adstrito apenas à construção de uma zona de livre comércio, com o claro objetivo de controlar a integração forçada pelo êxodo de trabalhadores, no caso mexicano, que acorrem para os Estados Unidos em busca de uma oportunidade econômica.

Com o intuito de firmar apenas um processo de integração centrado na forma de uma zona de livre comércio, tem-se a ALCA. Conta a ALCA com a participação de trinta e quatro países e que possuem profundas diferenças sociais, econômicas e políticas. As desigualdades entre os Estados Unidos e qualquer outro Estado signatário é expressiva, o que dificulta a criação mesmo da forma mais simples de integração como uma zona de livre comércio.

Fixou-se o prazo de 2005 para se construir um cronograma para estabelecer a zona de livre comércio até 2015. As pretensões da ALCA terminam nesta fase de integração, pois não se pretende dirigir este processo de integração para uma união aduaneira ou mercado comum.

Estas são as principais experiências no que tange ao processo de integração que contempla a forma de uma zona de livre comércio. Passar-se-á em seguida à análise da forma união aduaneira.



### 1.5.2 União aduaneira

Na Alemanha do século XIX ocorre a primeira união aduaneira nos moldes atuais. A *Zollverein*<sup>126</sup>, vigente entre 1834 e 1870, conta com a participação de dezoito Estados alemães. A segunda união aduaneira ocorre no século XX entre a Bélgica, a Holanda e o Luxemburgo e que ficou conhecida pelo nome de Benelux<sup>127</sup>. Esta última experiência tem servido de base tanto para a União Européia e o Mercosul, quanto para outros blocos econômicos.

Neste sentido a Comunidade Econômica Européia se apresenta como forma de integração econômica em uma união aduaneira. Objetiva eliminar os direitos alfandegários intracomunitários e suprimir os contingenciamentos quantitativos, e ainda, diferentemente de uma zona de livre comércio, apresentar uma pauta aduaneira comum - pauta externa uniforme.

A CEE funda-se na idéia de uma integração econômica entre seus Estados-membros e fixa o objetivo da união aduaneira e que vem a ser programado por um período transitório de doze anos. Período dividido em três etapas de quatro anos cada uma. A CEE estabelece uma política agrícola comum, uma política comercial comum e uma política da concorrência.

A primeira etapa da união aduaneira objetiva, de 1958 a 1961, a redução de pelo menos 25% dos direitos aduaneiros internos, um aumento de pelo menos 60% dos contingenciamentos globais de importação e também a aproximação das legislações aduaneiras.

---

126 *Zoll* significa aduana, enquanto que *verein* significa união.

127 ALMEIDA, Elizabeth Accioly Pinto de. *Mercosul & União Européia: estrutura jurídico-institucional*. Op. cit., p. 31.

A segunda etapa ocorre entre 1962 e 1966 e estabelece uma nova redução dos direitos aduaneiros em 25%, o aumento em 80% dos contingentes de importação e redução em 30% do desnível existente entre os direitos aduaneiros nacionais e a pauta aduaneira externa comum, calculada de acordo com a média aritmética dos direitos aplicados em cada país em 1º. de janeiro de 1957.

A última etapa, prevista para o período 1967-1969, acaba com 18 meses de antecedência. Já em 1º. de julho de 1968 os Estados-membros da CEE retiram todos os entraves aduaneiros existentes entre os mesmos<sup>128</sup>. Previa-se para esta terceira etapa a supressão dos direitos aduaneiros internos, a supressão dos contingenciamentos de importação, a aplicação da pauta aduaneira comum de forma irrestrita e a livre circulação de bens e pessoas. Estava em 1968 consolidada a União Aduaneira na Europa.

Os objetivos econômicos estabelecidos pela forma de integração econômica de uma União Aduaneira da CEE foram alcançados, tanto que

de 1958 a 1970, os efeitos do desmantelamento aduaneiro são espetaculares: o comércio intracomunitário multiplicou-se por 6, enquanto as trocas da CEE com os países terceiros triplicaram. A percentagem de trocas de cada um dos seis Estados-membros com os seus cinco parceiros passou de 30%, em 1958, a 52% em 1973. Durante o mesmo período, o PNB médio da CEE progrediu 70%. Estes resultados foram possíveis graças à abertura das fronteiras. As economias de escala na produção permitiram a especialização e a exportação, essencialmente nos sectores dos bens de consumo<sup>129</sup>.

A primeira experiência em termos de uma união aduaneira na América Latina, mesmo que não plenamente atingida, pode ser ilustrada com a criação do Grupo

---

128 Notar-se-á que a retirada dos entraves aduaneiros contemplava os produtos industriais, tanto que este momento ficou conhecido como uma união aduaneira industrial.

129 FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Op. cit., p. 21.

Andino, em 1969, reforçada com a instituição da Comunidade Andina das Nações em 1996.

Já quando do Grupo Andino previa-se a construção de uma união aduaneira e a correspondente adoção de uma tarifa externa comum. Foram diversos os entraves neste processo de integração pela via da união aduaneira. Da meta inicial não se atingiu ainda o patamar de uma zona de livre comércio e luta-se pela adesão plena dos Estados-membros da CAN à tarifa externa comum.

Além das experiências da *Zollverein* e do Benelux tem-se esses dois exemplos de união aduaneira. O primeiro na Europa, quando da então CEE, o segundo, na América Latina com o Grupo Andino. No primeiro caso a união aduaneira atingiu totalmente seu *status*, já no segundo, mostrou-se incipiente.

### 1.5.3 Mercado comum

O Tratado de Roma já trazia de forma clara o objetivo de construir um mercado comum como forma de integração. Assim o artigo 2º prescrevia “A comunidade tem como missão promover, pelo estabelecimento de um mercado comum e pela aproximação progressiva das políticas econômicas dos Estados membros (...)”.

O Ato Único Europeu que, como visto, significou o relançamento da CEE, em 1987, tinha em seu bojo a idéia, quanto à forma de integração de criar um mercado comum, de estabelecer a livre circulação de mercadorias, de pessoas, de capitais, de serviços, ou seja, estabelecer as quatro liberdades.

O Ato Único Europeu de fevereiro de 1986, e que entra em vigor em 1º de julho de 1987, objetiva criar um espaço econômico unificado na Europa nos moldes do grande mercado norte americano<sup>130</sup>.

Para tanto o Conselho Europeu, quando reunido em Milão em 29 de junho de 1985, aprova as 280 diretivas comunitárias do “livro branco” a fim de suprimir os controles existentes nas fronteiras. Estas medidas viabilizam o estabelecimento progressivo do mercado interno, de um mercado único, até a data de 31 de dezembro de 1992.

Neste sentido são necessárias as supressões de todos os entraves técnicos, físicos e fiscais à livre circulação no espaço da comunidade. Quanto aos entraves físicos, foram suprimidos os controles sobre as mercadorias nas fronteiras intracomunitárias e também os controles aduaneiros sobre as pessoas.

Ainda em relação aos entraves físicos firmou-se a Convenção de Schengen para estabelecer a cooperação policial para possibilitar o livre trânsito de pessoas no interior da comunidade sem descuidar do combate às drogas e à criminalidade<sup>131</sup>.

---

130 “O Acto Único foi saudado nos círculos econômicos da Comunidade. O secretário-geral da União das Confederações da Indústria e dos Empresários da Europa, declarava no final de 1987:

‘A necessidade de criar um mercado comparável aos dos Estados Unidos é evidente. A Europa só muito parcialmente explora o potencial do mercado interno de 320 milhões de pessoas. A nossa estrutura de Estados nacionais custa-nos inutilmente avultadas verbas e facilita aos nossos concorrentes o trabalho de nos dividir e de nos dominar. A Europa, enquanto entidade deixou-se atrasar em relação aos Estados Unidos e ao Japão no que respeita a certos domínios de alta tecnologia (...)’. MEDEIROS, Eduardo Raposo de. *Blocos regionais de integração econômica no mundo*. Op. cit., p. 313.

131 A Convenção de Schengen, concluída em junho de 1985, não foi subscrita pela Dinamarca, Irlanda e Reino Unido. Portanto, nove dos doze a subscreveram. Esta convenção trata, além da cooperação policial, também de uma política de asilo e de imigração comum. Vide: FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Op. cit., p. 71.

A remoção dos entraves físicos, técnicos e fiscais torna possível a livre circulação de bens, de pessoas, de serviços e de capitais. A livre circulação de bens na União Européia já se tornou possível desde 1º de janeiro de 1993.

Os entraves técnicos em relação aos produtos foram removidos pela adoção do princípio de reconhecimento mútuo das regulamentações nacionais, isto é, qualquer produto que legalmente é fabricado e vendido em um Estado-parte pode ser colocado no mercado de qualquer outro Estado-parte. Em relação aos serviços houve uma liberalização no exercício de algumas profissões. Promoveu-se um reconhecimento mútuo e uma coordenação das regulamentações nacionais tanto de acesso como de exercício profissional.

Por fim, quanto aos entraves fiscais foram eles reduzidos em grande medida pela harmonização das alíquotas do imposto sobre o valor agregado – IVA. Perduram ainda alguns entraves no que toca a fiscalidade, como por exemplo, a incidente sobre os rendimentos dos capitais<sup>132</sup>.

A supressão das fronteiras fiscais a partir de 1º de janeiro de 1993 significou o fim da transposição de fronteira como fato gerador do IVA. Com o fim das fronteiras fiscais adotaram-se medidas para evitar fraudes quanto à venda intracomunitária de meios de transporte novos – automóveis, aeronaves e embarcações – e quanto à venda de bens à distância.

Como medida de controle e também operacional, a arrecadação do IVA continuou a ser feita no país de destino das mercadorias, mas agora sem as declarações

---

132 Em relação aos entraves físicos, técnicos e fiscais e ainda sobre os “mercados públicos” vide: FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Op. cit., p. 71-72.

formais que existiam nas fronteiras e sim por intermédio das declarações feitas periodicamente pelas empresas.

Este regime de cobrança no país de destino, com a adoção do princípio de tributação no Estado de destino das mercadorias, passou a ser denominado de “regime transitório”, a ser substituído pelo regime definitivo – tributação no Estado de origem – em 1997. Com isso “o IVA seria pago na base da taxa do país da origem pela empresa vendedora. Até agora, ainda nada foi decidido!!”<sup>133</sup> <sup>134</sup>.

A livre circulação de pessoas possibilita o deslocamento de todo cidadão de um lugar para outro dentro da comunidade integrada sem os entraves físicos de controle de fronteiras internas. Com a eliminação dos controles internos para os cidadãos da comunidade reforçou-se o controle externo, isto é, os Estados-partes passaram a exercer um maior controle nas fronteiras externas do espaço integrado com o intuito claro de proteger a liberdade de circulação das pessoas no interior da comunidade.

A livre circulação de serviços, ou seja, de sua prestação dentro do espaço comunitário, envolve inúmeras discussões acerca do fato de um cidadão de um Estado-parte poder prestar seus serviços profissionais em outro Estado-parte em igualdade de condições com os nacionais. Esta liberdade no interior da comunidade europeia tem no exercício da advocacia um bom exemplo de como a questão é espinhosa<sup>135</sup>.

---

133 MEDEIROS, Eduardo Raposo de. *Blocos regionais de integração económica no mundo*. Op. cit., p. 320.

134 Aqui está localizado, diga-se assim, o objeto central deste trabalho: verificar qual dos princípios de tributação - no Estado de origem ou no Estado de destino - é o mais adequado na construção de um espaço econômico integrado, seja ele um mercado comum, seja ele uma união econômica e monetária, tema que será abordado com mais propriedade no decorrer do trabalho.

135 Para maiores detalhes vide: ALMEIDA, Elizabeth Accioly Pinto de. *Mercosul & União Europeia: estrutura jurídico-institucional*. Op. cit., p. 40-43.

Já a livre circulação de capitais é como um reflexo das demais liberdades ou o seu contrário. A liberdade de circulação de mercadorias, de pessoas e de bens pressupõe a liberdade do capital. Liberdade difícil de atingir na forma de integração do mercado comum, daí a necessidade de avançar à forma de uma união econômica e monetária<sup>136</sup>.

Portanto, como a forma de integração mercado comum significa o atendimento das quatro liberdades, de mercadorias, pessoas, serviços e capitais, a União Européia serve de exemplo da realização de tal forma<sup>137</sup>.

Na América, mais especificamente, na do Sul, tem-se com o Mercosul a primeira experiência de construção de um processo de integração centrado em um mercado comum. Seu estatuto básico - o Tratado de Assunção – em seu artigo I é claro:

Os Estados-partes decidem constituir um Mercado Comum, que deverá estar estabelecido em 31 de dezembro de 1994, e que se denominará ‘Mercado Comum do Sul’ (MERCOSUL).

Este Mercado Comum implica:

- A livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários, restrições não tarifárias à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida de efeito equivalente;
- O estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados

---

136 Alguns autores citam a liberdade de concorrência como a quinta liberdade a ser atingida quando do mercado comum. Vide por exemplo: ALMEIDA, Elizabeth Accioly Pinto de. *Mercosul & União Européia: estrutura jurídico-institucional*. Op. cit., p. 44-48.

Fundam tal assertiva nos artigos 85 a 90 do Tratado da União Européia. O referido tratado refere-se já a uma união econômica e monetária. Se é possível falar nesta quinta liberdade fica ela adstrita à forma de integração de uma união econômica e monetária e não a um mercado comum.

Em relação à concorrência no Mercosul, com base no Apêndice Mercosul anexo ao Tratado de Ouro Preto, vide a mesma autora nas páginas 48 a 50.

137 Aqui cabe lembrar o papel do Tribunal de Justiça Europeu que com sua jurisprudência “força” a realização das quatro liberdades.

e a coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais;

- A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados-partes – de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, de transportes e comunicações e outras que se acordem -, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados-partes; e

- O compromisso dos Estados-partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração.

Desde a criação do Mercosul, em 1991, conseguiu-se estabelecer uma relativa zona de livre comércio e, no máximo, uma união aduaneira incompleta ou imperfeita. Além de fragilidade desta integração acresce-se ainda o fato de que a participação do Chile e da Bolívia tem o claro objetivo de construir com os demais Estados-partes apenas uma zona de livre comércio<sup>138</sup>.

Como experiência o Mercosul tenta ultrapassar as fases iniciais do processo de integração. As dificuldades são muitas para atingir a zona de livre comércio e a união aduaneira, para chegar ao objetivo estabelecido de um mercado comum.

Com o Protocolo de Ouro Preto, de 17 de dezembro de 1994, que trata da estrutura institucional do Mercosul, tentou-se a construção de uma união aduaneira com a criação da Comissão de Comércio do Mercosul. Atribui-se a seguinte competência à Comissão, conforme o artigo 16: “À Comissão de Comércio do MERCOSUL, órgão encarregado de assistir o Grupo Mercado Comum, compete velar pela aplicação dos instrumentos de política comercial acordados pelos Estados-partes para o funcionamento da união aduaneira, bem como acompanhar e revisar os temas e matérias relacionados

---

138 Neste sentido foram firmados, em 25 de junho de 1996, em San Luis, na Argentina, acordos entre o Mercosul e o Chile e a Bolívia, para construir uma zona de livre comércio.



com as políticas comerciais comuns, com o comércio intra-MERCOSUL e com terceiros países”.

Com base na constatação de que a zona de livre comércio e união aduaneira são incipientes, muitas críticas são dirigidas à existência do Mercosul, ou dito de melhor forma, da sua não existência. Contrapondo-se às críticas não há de se esperar que em apenas uma década atinja-se no processo de integração o mercado comum.

#### 1.5.4 União econômica e monetária e união total

Não previa o Tratado de Roma de 1957 a forma de integração “união econômica e monetária”. A integração do bloco econômico europeu conheceu, no que tange à união econômica e monetária, um longo caminho e um dos marcos é o Sistema Monetário Europeu – SME - que entrou em vigor em 13 de março de 1979. Este sistema cria uma unidade monetária – o *ecu* - que serve por um certo período como um denominador comum nas relações econômicas entre os Estados.

No caminhar de um mercado único à construção de uma união econômica e monetária é celebrado, em 10 de dezembro de 1991, pelos Chefes de Estado e de Governo, o Tratado de Maastricht, que institui a União Européia – UE. Observe-se que apenas a Europa conhece esta forma de integração.

O Tratado da União Européia – ou Tratado de Maastricht – representa a forma da união econômica e monetária no processo de integração econômica. Trata-se, portanto, da criação de uma base monetária comum e estabelecimento de uma moeda única.

É o que dispõe o Tratado de Maastricht no seu artigo 2º. no primeiro item elencado:

À União atribui-se os seguintes objectivos: - a promoção do progresso econômico e social e de um elevado nível de emprego e a realização de um desenvolvimento equilibrado e sustentável, nomeadamente mediante a criação de um espaço sem fronteiras internas, o reforço da coesão económica e social e o estabelecimento de uma união económica e monetária, que incluirá, a prazo, a adopção de uma moeda única, de acordo com as disposições do presente Tratado<sup>139</sup>.

A união econômica e monetária do Tratado é colocada em três fases. A primeira fase, que teve início em 1º. de julho de 1990, seria a fase da coordenação e liberalização financeira, com o intuito claro de tornar realidade a quarta liberdade – a livre circulação de capital – com o fim do controle de câmbios.

A segunda fase inicia-se em 1º. de janeiro de 1994 e trata da criação de novas estruturas para fazer frente ao objetivo da criação da união econômica e monetária. A terceira cuida da união monetária propriamente dita, isto é, se fixa o início da união em 1997 e, no mais tardar, em 1º. de janeiro de 1999, com o estabelecimento de taxas de câmbio fixas e de uma moeda única - o Euro<sup>140</sup>.

Pode-se afirmar que já é mais do que uma integração econômica, no sentido estrito do termo. Passa a ser também uma integração política, tanto que se institui

---

139 UNIÃO EUROPEIA. *Tratados consolidados – versões compiladas do Tratado da União Europeia e do Tratado que institui a Comunidade Europeia*. Op. cit.

140 Maiores detalhes vide:

FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Op. cit., p. 76-77.

ALMEIDA, Elizabeth Accioly Pinto de. *Mercosul & União Européia: estrutura jurídico-institucional*. Op. cit., p. 51-54.

uma cidadania comum – ou da União Européia – e uma política de defesa comum. Reflete um passo a mais no processo de integração<sup>141</sup>.

O Tratado de Amsterdã firmou o objetivo de alcançar a estabilidade, o crescimento e o emprego. Foram aprovados, neste sentido, um Pacto de Estabilidade e uma Resolução sobre o Crescimento e o Emprego. Nota-se a preocupação em “definir as obrigações dos Estados membros nos domínios macroeconómico e orçamental após a passagem à moeda única, de modo a não comprometer as disciplinas visadas pelos critérios de convergência”<sup>142</sup>.

Com os acontecimentos ocorridos na Europa nestas últimas duas décadas o alargamento da União Européia parece ser inevitável. Com o intuito de procrastinar ou não este crescimento pretende-se criar de começo - antes de passos maiores - uma grande zona de livre comércio entre os Estados-membros da União Européia e os países da Europa Central e Oriental , como por exemplo a Polónia, a Hungria, a Bulgária, a República Checa, Romênia etc.

A União Européia dos quinze caminha a passos largos em direção a uma forma de integração que pode ser denominada de integração econômica e monetária, ou ainda, uma integração total. Já a relação da União com os demais países da Europa está cercada de incertezas e caminha em direção ao estabelecimento de uma zona de livre comércio (fase inicial do processo de integração). Nota-se que esta zona de livre comércio é para os produtos industriais, visto que os produtos agrícolas sofrem

---

141 O artigo 2º do Tratado de Maastricht no segundo e terceiro item estabelece: “A União atribui-se os seguintes objectivos: - (...); - a afirmação da sua identidade na cena internacional, nomeadamente através da execução de uma política externa e de segurança comum, que inclua a definição gradual de uma política de defesa comum, que poderá conduzir a uma defesa comum, nos termos do disposto no artigo 17º; - o reforço da defesa dos direitos e dos interesses dos nacionais dos seus Estados-Membros, mediante a instituição de uma cidadania da União; - (...)”.

142 FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Op. cit., p. 78.

restrições. A relação da União Europeia com os outros países europeus, portanto, é uma zona de livre comércio estabelecida de forma ainda restrita.

#### 1.5.5 As teorias da integração e os blocos econômicos

Em regra o processo de integração se inicia com um ato político assentado em um processo de integração econômica. O ponto de partida é o econômico e que leva por vezes à criação de formas de integração mais avançadas. Da zona de livre comércio caminha-se para a construção de uma união aduaneira e, desta, para um mercado comum e assim por diante.

Cada fase da integração exige e torna mais necessária a criação de um arcabouço institucional. A sofisticação e o crescimento da estrutura jurídico institucional é proporcional ao avanço de uma fase à outra do processo de integração econômica.

O desenvolvimento da integração econômica em fases ou formas mais avançadas e a correspondente criação de instituições comunitárias em maior número, maiores e que encerram uma complexidade crescente, levam a uma maior integração política.

Vistas acima as teorias da integração no plano de um delineamento teórico tenta-se aqui estabelecer a relação entre estas e os blocos econômicos existentes. Busca-se analisar de forma breve qual o procedimento de integração presente em algumas experiências consolidadas ou em andamento, ou seja, se predominam as perspectivas federalistas, funcionalistas ou neofuncionalistas de integração.

A construção de uma integração não é um processo dado, não existe uma técnica única para atingir o objetivo de integrar. São muitos os elementos de ordem econômica, política, jurídica etc. que determinam o sucesso ou não de um processo de integração. Percebem-se estas dificuldades quando da análise feita da integração na Europa Ocidental, na América do Norte, Central e do Sul. Os objetivos alcançados estão deveras longe daquilo que foi estabelecido nos Tratados constitutivos, daí a importância das várias teorias a respeito da integração.

Na Europa o Plano de Jean Monnet, da criação da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço, tocado por Robert Schuman, representou a invenção do sistema comunitário pela via funcionalista: “sem embargo, entre as distintas construções doutrinárias, é a via funcionalista a que em seu momento se reconhece na Declaração de Roberto Schuman de 1950”<sup>143</sup>.

A teoria funcionalista da integração é perceptível tanto na criação da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço, quando da Comunidade Europeia de Energia Atômica. Optou-se por um viés em que se privilegiam acordos de cooperação entre os países signatários em áreas específicas ou técnicas. Um acordo setorial, como visto, reforça a teoria da integração pela perspectiva funcionalista.

A teoria federalista não foi acolhida quando do início do processo de integração europeia. Com o desenrolar do processo a perspectiva federalista tem ganhado um novo impulso

Desde metade dos anos oitenta com a adoção do Ato Único Europeu e mais recentemente com o Tratado da União Europeia. De acordo com o ideário

---

143 “Sin embargo, entre las distintas construcciones doctrinales, es la vía funcionalista la que en su momento se recoge en la Declaración de Roberto Schuman de 1950”. Traduziu-se. CAMPINS ERITJA, Mar. *Proceso de integración en Unión Europea*. Op. cit., p. 19.

federalista, o método empregado para a realização da União Européia deve-se constituir em uma aplicação da dimensão política do princípio federal. Neste sentido, o método federalista concebe o processo de unidade européia como uma construção de conjunto, que se realiza de forma progressiva e escalonada, de acordo com uma vontade de unificação política que está presente e se afirma desde o princípio do processo como seu objetivo final<sup>144</sup>.

Aqui se percebe o encaminhamento da construção do processo de integração na Europa pela via do funcionalismo estabelecendo, diga-se assim, em um momento futuro oportuno, o enlace político em torno de uma federação. É o que se pode depreender das afirmações feitas por Fontaine em relação ao Plano Schuman:

o método do Plano Schumann é revolucionário no âmbito das relações internacionais: instaura uma autoridade independente dos governos, cujas decisões obrigarão os Estados. Actuando num 'domínio limitado mas decisivo', Schumann e Monnet optam pelo método funcionalista. A 'supranacionalidade' é o ponto de partida de uma construção mais vasta, que erige, sobre a base de 'solidariedades de facto', 'as primeiras bases' de uma federação europeia indispensável à preservação da paz<sup>145</sup>.

O efeito *spill over* dos neofuncionalistas se explicita quando se percebe os saltos contínuos do processo de integração e seu transbordamento envolvendo todos os Estados-membros em uma relação de interdependência crescente.

Sustenta-se a idéia de que a construção de uma integração européia pela via funcionalista - e com o seu avanço à uma integração mais complexa - conduziria a

---

144 "desde mediados de los años ochenta con la adopción del Acta Única Europea y más recientemente con el Tratado de la Unión Europea. De acuerdo con el ideario federalista, el método empleado para la realización de la Unión Europea debiera constituir una aplicación de la dimensión política del principio federal. En este sentido, el método federalista concibe el proceso de unidad europea como una construcción de conjunto, que se realiza de forma progresiva y escalonada, de acuerdo con una voluntad de unificación política que está presente y se afirma desde el principio del proceso como su objetivo final". Traduziu-se. CAMPINS ERITJA, Mar. *Proceso de integración en Unión Europea*. Op. cit., p. 19.

145 Grifou-se. FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Op. cit., p. 14.

uma federação européia<sup>146</sup>. Esta postura é denominada de federalismo parcial ou pré-federal diante das Comunidades Européias e recebe esta postura várias críticas<sup>147</sup>.

Como visto acima, a existência de uma carta constitucional é um dos pressupostos da teoria federalista. Neste sentido um dos argumentos utilizados para afirmar que a integração européia tem um caráter federal se dá na direção de que os Tratados constitutivos teriam a mesma natureza jurídica de uma Constituição de um Estado federal. Este direito comunitário advindo por força dos Tratados não seriam “tratados internacionais” regidos pelo Direito Internacional, mas, sim, verdadeiras Constituições. Neste sentido e para reforçar, é observável o crescimento do direito comunitário frente ao direito dos Estados-partes.

O argumento em contrário, que a integração européia não atende a este pressuposto da teoria federalista, de que paira uma Constituição acima da vontade dos Estados-partes, é formulado por vários autores.

Fausto de Quadros, por exemplo, quando da análise do direito das comunidades européias afirma que

enquanto num Estado federal a Constituição, por força da sua característica intrínseca da *superioridade*, se impõe ao respeito dos Estados membros, não podendo estes designadamente derogá-la por comum acordo, nas Comunidades os tratados institutivos encontram-se na dependência exclusiva da vontade dos Estados. Daí o termos vindo a insistir em que nas

---

146 Vide: DEUTSCH, Karl Wolfgang. *Análise das relações internacionais*. Op. cit. Nas páginas 260 a 264 o autor trabalha os pontos “Passos na Direção de um Federalismo Europeu” e “Instituições Funcionais Européias” o que ilustra muito bem estas posições.

147 Crítica formulada com base nos seguintes argumentos: “a) o caráter estático da estrutura federalista perante a dinâmica progressiva do processo da integração comunitária; b) a impossibilidade de um Estado federal assimilar os objetivos *sui generis* das Comunidades Européias; c) a ocorrência específica de revisão dos Tratados Comunitários, onde os Estados apresentam uma função essencial; d) a debilidade de um sentimento coletivo europeu por oposição ao sentimento nacional”. OLIVEIRA, Odete Maria de. *União Européia: processos de integração e mutação*. Op. cit., p. 48.

Comunidades os Estados se mantêm ‘donos dos tratados’, o que é totalmente incompatível com a noção de Constituição dum Estado<sup>148</sup>.

É perceptível o mérito das teorias a respeito da integração quando se discute a questão do ingresso de novos Estados no processo de integração da União Européia. Predominam basicamente três perspectivas quanto aos alargamentos futuros, quanto à construção da União Européia.

Um ponto de vista é de construir a integração européia de agora em diante *à la carte*, ou de geometria variável, isto é, cada Estado-parte escolhe suas políticas de acordo com as vantagens imediatas que obteria, reduzindo com isto a necessidade da criação de instituições e, portanto, reduzindo a união política.

Outra possibilidade é criar uma Europa a várias velocidades em que os Estados se agrupariam em domínios como o econômico, o político ou o militar. O nível de integração dependeria destes agrupamentos. Este ponto de vista é também conhecido por Europa de círculos concêntricos.

Uma última posição é de construir a integração européia centrada em um “núcleo duro”. Assim se expressa esta posição: a União Européia ficaria organizada em torno de um número fixo e restrito de Estados-partes. A união deste núcleo duro atenderia ao modelo federal construindo-se, a partir daí, uma federação que se relacionaria então com os demais Estados-partes<sup>149</sup>.

Nota-se assim a importância das teorias da integração anteriormente expostas frente às discussões que cercam o processo de integração na Europa. Em uma

---

148 QUADROS, Fausto de. *Direito das comunidades europeias e direito internacional público: contributo para o estudo da natureza jurídica do direito comunitário europeu*. Lisboa: Almedina, 1991. p. 195.

149 FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Op. cit., p. 34-35.



perspectiva percebe-se a presença da teoria federalista, noutra a funcionalista e ainda a neofuncionalista. Estão em um entrecruzar-se contínuos.

Por ora, e para finalizar, é importante salientar que, como foi exposto anteriormente, o comércio internacional oferece por um lado um conjunto de vantagens e, por outro, oferta um conjunto de problemas. Neste sentido os estímulos e as restrições ao comércio internacional são balizados em grande medida pela política tributária adotada, pois os Estados, no uso das suas competências para tributar, levantam barreiras fiscais sempre que assim o desejarem.

Os princípios de tributação no Estado de origem e de destino que em seguida serão observados em seus mais diferentes aspectos precisam ser vistos à luz do contexto emoldurado pelo comércio internacional, pela integração, pelas formas de integração, pelas teorias da integração, pelas discussões a respeito da soberania.

Percebe-se também que todo o processo de integração econômica e política passa necessariamente por um processo de integração jurídica. Esta acompanha todos os momentos da integração, desde a proposta inicial. De certa forma qualquer integração se realiza em certa medida pelo processo de integração jurídica.

Tem se trabalhado em grande medida a integração jurídica na perspectiva da fiscalidade enquanto coordenação e harmonização da legislação tributária, isto é, a integração econômica e política pressupõe a existência de uma certa integração jurídica, e esta, no campo das questões tributárias, tem se manifestado na tentativa de coordenar e harmonizar a legislação tributária no concernente aos tributos sobre o consumo e os princípios de tributação no Estado de origem e de destino.

## **2 OS PRINCÍPIOS DE TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DE ORIGEM E DE DESTINO ENQUANTO PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS NOS TRIBUTOS INDIRETOS**

### **2.1 AS CLASSIFICAÇÕES GERAIS ACERCA DOS TRIBUTOS NA LOCALIZAÇÃO DA DISCUSSÃO DOS PRINCÍPIOS DE TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DE ORIGEM E DE DESTINO**

#### **2.1.1 Introdução**

Por força das trocas comerciais realizadas entre os países estabelece-se a necessidade da discussão acerca do lugar em que ocorrerá a tributação, considerada esta como manifestação política, jurídica e econômica do “poder”, da soberania dos Estados. O comércio internacional é organizado e estruturado de acordo com as vantagens ou desvantagens auferidas enquanto processo econômico. Destas, como fundamento ou como resultado, tem-se a origem dos processos de integração entre dois ou mais Estados.

Nas fases pelas quais se expressa a integração econômica – zona de livre comércio, união aduaneira, mercado comum, união econômica e união econômica, política e monetária – têm presença constante e indispensável os processos de construção da juridicidade. A institucionalização jurídica das fases de integração econômica acontece em vários domínios do saber jurídico e dentre estes domínios há que se considerar o direito tributário como sendo um dos mais importantes.

A importância do direito tributário nos processos de integração econômica reside na questão delicada de se saber como os Estados exercerão sua “soberania fiscal”. No particular deste trabalho a questão é colocada no sentido de se saber a titularidade no que tange à instituição dos tributos sobre o consumo, isto é, se será o país de origem ou o de destino dos bens e serviços o titular para instituir, cobrar e arrecadar os tributos sobre o consumo. Dito de outra forma, se o Estado que “produzir” uma determinada mercadoria terá o poder de tributá-la, ou se este poder ficará atribuído ao Estado em que for efetivamente “consumida” a referida mercadoria.

Questão complexa e multifacetada que necessita para a sua melhor elucidação, como visto no capítulo anterior, da compreensão das teorias da integração, das teorias das relações internacionais e da experiência prática dos processos de integração em andamento.

Desta perspectiva mais abrangente pretende-se no presente capítulo buscar um grau maior de especificidade no que toca ao objeto central deste trabalho. Para tanto, estabelecer-se-á uma classificação geral em matéria de direito tributário e o delineamento conceitual que envolve os tributos sobre o consumo com o objetivo de localizar corretamente a discussão dos princípios de tributação no Estado de origem e de destino.

Começar-se-á estabelecendo, a partir do sistema tributário brasileiro, o conceito de tributo, quais são as espécies tributárias, os limites da competência tributária e os diversos critérios utilizados para classificar os tributos e as classificações respectivamente decorrentes.

### 2.1.2 As espécies tributárias e a questão da competência

Para que se possa fazer uma correta localização da discussão acerca do objeto central da tese – o princípio da tributação no Estado de origem e de destino – convém ressaltar alguns aspectos. Um destes diz respeito à classificação utilizada no direito tributário acerca dos tributos. Cabe observar que a classificação a ser oferecida far-se-á independente de uma ou outra espécie tributária.

Neste trabalho não se pretende defender uma ou outra postura teórica, mas sim, estabelecer as diversas perspectivas com o intuito claro de melhor precisar e localizar o objeto central da tese e tornar compreensíveis as características próprias de alguns tributos, como por exemplo, as espécies tributárias escolhidas como centrais no processo de integração econômica pela facilidade de coordenação e de harmonização tributária.

Toda classificação é arbitrária se considerada no aspecto de seu ponto de partida. Compreendida com esta ressalva a classificação é útil e enseja o rigor na análise. Neste sentido, para que se possa fazer uma classificação dos tributos, é necessário sempre esclarecer qual é o pressuposto, o ponto de partida ou o critério utilizado para operar a referida classificação<sup>150</sup>.

A legislação pátria conceitua tributo no art. 3º. do Código Tributário Nacional como sendo: “ (...) toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e

---

150 Salienta-se também que “o conceito jurídico de tributo assim como sua classificação jurídica são resultado de interpretação jurídica da Constituição e não reprodução de conceitos formulados em instância econômica ou financeira. (...) Se o ponto de partida do cuidado do jurista é a lei – dado fundamental de seu trabalho exegético – já se vê que ele começa sua tarefa onde o financista encerrou a sua. Daí a necessidade de um critério jurídico para a classificação jurídica dos tributos”. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 112-114.

cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”<sup>151</sup>. Diante de toda a polêmica que tal conceito legal encerra<sup>152</sup> prefere-se considerar em linhas gerais que tributo é uma prestação pecuniária instituída em lei que não possui a característica sancionatória de ato ilícito e é devida ao Estado ou à entidade não estatal que tem por finalidade o interesse público<sup>153</sup>.

Tomando por ponto de partida a questão das espécies tributárias, considerando então tributo como gênero, é possível classificá-las em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais<sup>154</sup>.

O legislador brasileiro adotou no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal de 1988 a perspectiva tripartida dos tributos. Tal perspectiva é observável no artigo 5º do primeiro e no artigo 145<sup>155</sup> da segunda que dispõem que

151 BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Coordenação Mauricio Antonio Ribeiro Lopes. 5. ed. São Paulo: RT, 2000.

152 *Verbi gratia*: “Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º. é mero precepto didático, como o qualificaria o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. (...) Daí o despropósito dessa ‘definição’ legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes (...)”. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Op. cit., p. 31 e ss.

153 Foram vários os autores considerados na elaboração deste conceito, entre eles: AMARO, Luciano.

*Direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 25 e ss.

154 Os tributaristas dividem-se quanto às espécies tributárias existentes no direito brasileiro. Para alguns que consideram o critério material da hipótese de incidência ou fato gerador, os tributos podem ser divididos em impostos e taxas. Nesta perspectiva bipartida tem-se Alfredo Augusto Becker, Pontes de Miranda, Alberto Xavier, Francisco Campos etc. Para Becker os tributos são de duas espécies: imposto e taxa. Utiliza o critério da base de cálculo ou base imponible para determinar o conceito de tributo e suas espécies: “demonstrar-se-á que o critério objetivo e jurídico é o da base de cálculo (base imponible). Este, sempre e necessariamente, é o único elemento que confere o gênero jurídico do tributo. (...) Resumindo, o espectro atômico da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação revela que em sua composição existe um núcleo e um, ou mais, elementos adjetivos. O núcleo é a base de cálculo e confere o gênero jurídico ao tributo. Os elementos adjetivos são todos os demais elementos que integram a composição da hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem a espécie àquele gênero jurídico de tributo”. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 373-374.

155 O Código Tributário Nacional dispõe:

Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria

O artigo 145 da Constituição Federal assim dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os ss tributos:

tributos são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Posição defendida por Geraldo Ataliba, José Afonso da Silva, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carrazza etc<sup>156</sup>.

A posição doutrinária que parece predominar hodiernamente é a que sustenta a divisão quinquipartida conforme inicialmente estabelecida acima. Tal posição, sustentada por Celso Ribeiro Bastos, Hugo de Brito Machado, Moreira Alves, Ives Gandra da Silva Martins<sup>157</sup> entre outros, tem sido defendida a partir dos artigos 148 e 149 da Constituição Federal, que acrescentam à perspectiva tripartida o empréstimo compulsório e as contribuições especiais<sup>158</sup>. Portanto, considerar-se-á a existência das seguintes espécies tributárias: impostos, taxas (de serviço, de polícia e de utilização de

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

156 “vista sob o *prima* jurídico-material, trata-se da melhor classificação”. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 40.

157 MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições especiais em uma divisão quinquipartida dos tributos. In: *Comentário ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Bushatsky, 1977. v.3.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 116-122.

158 Prescreve a Constituição:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único - A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6o, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único - Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

via pública), contribuições de melhoria, contribuições especiais (sociais, econômicas e corporativas) e empréstimos compulsórios<sup>159</sup>.

Quanto à competência fiscal ou à competência tributária para instituir tributos, os mesmos podem ser divididos no caso do Brasil em: federais, estaduais e municipais. Este critério de classificação dos tributos é um critério que tem por fundamento a perspectiva política da divisão interna da soberania exercida na federação brasileira<sup>160</sup>. Como esta classificação respeita a competência do ente tributante pode ser ela da União, dos Estados ou dos Municípios<sup>161</sup>. Utilizando a espécie impostos pode-se respectivamente exemplificar esta divisão da competência com o IPI<sup>162</sup>, o ICMS<sup>163</sup> e o ISS<sup>164</sup>.

---

159 Outros autores, como por exemplo, Miguel Lins, Célio Loureiro, Rosa Jr. e Fábio Fanucchi, sustentam que são quatro as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsório. Para Luciano Amaro as espécies tributárias são as mesmas, mas com algumas pequenas alterações nas subdivisões cujo resultado é o seguinte: impostos, taxas - de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria -, contribuições - sociais, econômicas e corporativas - e empréstimos compulsórios. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. Op. cit., p. 79 e ss.

160 Salienta-se que os Estados e os Municípios não podem instituir algumas espécies tributárias, como por exemplo, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais (em consideração as contribuições especiais intervencionistas e profissionais).

A respeito de um federalismo em três níveis “a figura do município brasileiro vai beber a sua inspiração ao município português. O vasto território foi-se organizando à semelhança do que acontecia em Portugal, por força da colonização dos donatários das capitanias e dos governadores. Como nota Carvalho Mourão, estas circunstâncias contribuíram para que a história da organização municipal no Brasil-colônia seja decalcada da legislação portuguesa sobre a administração dos conselhos da mesma época. Historicamente, as municipalidades precederam no Brasil a província e o estado”. GOMES, Carla Amado. Estado e integração econômica: subsídios para uma reflexão sobre o conceito de soberania. In: *Curso de integração econômica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica – disciplina de direito comparado estatal*. Brasília: Comissão da União Européia/Escola de Administração Fazendária/Gabinete de Apoio da Universidade Técnica de Lisboa, 1998. Mimeo. p. 46.

161 Estão conferidos ao Distrito Federal tanto os tributos estaduais, quanto os municipais. Conferidos à União também os tributos estaduais e municipais no que tange aos Territórios Federais. Vide artigos 147 e 155 da Constituição Federal.

162 Imposto sobre Produtos Industrializados – art. 153, IV, da Constituição Federal.

163 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 – art. 155, II, da Constituição Federal.

164 Imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar – art. 156, III, d Constituição Federal.

Em decorrência desta repartição das competências, do “poder” de tributar, de “instituir” tributos, tem-se a classificação dos tributos quanto à exclusividade da mesma. Existem assim, levando em consideração a competência fiscal e sua exclusividade, os tributos privativos, os comuns e os residuais. Os primeiros se manifestam quando a competência está reservada exclusivamente a um só ente tributante; por exemplo, somente os Estados-membros têm competência para instituir tributo sobre um determinado fato gerador. A Constituição Federal discrimina os impostos privativos de cada ente da federação, se um dos entes instituir um imposto que não for de sua competência será este considerado inconstitucional<sup>165</sup>.

Os tributos comuns são aqueles que tanto uma quanto outra entidade tributante (União, Estado, Distrito Federal, Município) pode instituir. Aqui, como tributos comuns aos entes da federação, aparecem as taxas e as contribuições de melhoria. Já os tributos residuais são considerados *tertius genos*, visto que em regra os tributos ou são privativos ou são comuns. Autores sustentam que existe uma “competência residual” atribuída à União de instituir outros impostos além daqueles expressamente previstos e citam como exemplo o artigo 154, I da Carta Magna<sup>166</sup>.

### 2.1.3 Os tributos na perspectiva da contraprestação e das características objetivas e subjetivas do fato gerador

Considerando que os tributos prestados ao ente tributante podem dar ensejo a uma contraprestação deste em relação ao contribuinte surge a classificação dos

---

165 A Constituição Federal discrimina os impostos de competência privativa da União – artigos 153 e 154 -, os Estados e do Distrito Federal – artigo 155 -, e dos Municípios – artigo 156 -.

166 Vide: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. Op. cit., p. 93. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*. Op. cit., p. 39.



tributos em vinculados e não vinculados. Os autores salientam que esta classificação é feita tendo por critério a natureza jurídica do fato gerador, ou seja, com base no seu aspecto material - materialidade do conceito, do fato descrito hipoteticamente pela hipótese de incidência<sup>167</sup>.

O tributo será vinculado quando o fato gerador ou a hipótese de incidência decorrer de uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Têm-se, por exemplo, as taxas - consistentes em uma atividade estatal - e as contribuições de melhoria - consistentes em uma repercussão de uma atividade estatal -. Não vinculado será quando o fato gerador decorrer de uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Neste caso, “o fato gerador do tributo será sempre uma atividade desenvolvida pelo particular, pessoa física ou jurídica, atividade esta com conteúdo econômico”<sup>168</sup>. O imposto, enquanto espécie tributária, é o melhor exemplo de tributo não vinculado.

Fazer uma classificação quanto à forma de cálculo<sup>169</sup>, ou classificando quanto as características objetivas (materiais) ou subjetivas (pessoais) do fato gerador<sup>170</sup>, ou ainda, quanto aos aspectos particulares ou não do contribuinte, leva a arrolar os tributos em pessoais e reais.

---

167 “Em outras palavras: a materialidade do fato descrito pela h. i. (aspecto material da h. i.) de todo e qualquer tributo ou é uma (1) atividade estatal ou (2) outra coisa qualquer. Se for uma atividade estatal o tributo será (1) vinculado. Se um fato qualquer, o tributo será (2) não vinculado”. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Op. cit., p. 116.

De acordo com esta opinião esposada por Geraldo Atalida existe a de Alfredo Augusto Becker quando trata das espécies tributárias. Percebe-se o ponto de contato quando este conceitua imposto e taxa: “Imposto: a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo um fato lícito qualquer (não consistente em serviço estatal ou coisa estatal), terá criado um imposto. Taxa: a regra jurídica tributária que tiver escolhido para a base de cálculo do tributo o serviço estatal ou coisa estatal, terá criado uma taxa”. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Op. cit., p. 380.

168 BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*. Op. cit., p. 42.

169 Critério utilizado por: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*. Op. cit., p. 47.

170 Critério utilizado por: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. Op. cit., p. 88.

Tributos pessoais são aqueles que consideram os aspectos pessoais do contribuinte para a formação da base de cálculo. Um bom exemplo existente no direito tributário brasileiro é o caso do imposto de renda da pessoa física. Este tributo considera para fins de formação da base de cálculo os aspectos particulares do contribuinte, isto é, considera-se o nível de renda, o estado civil, se possui ou não dependentes etc<sup>171</sup>.

Quando o legislador não considera na formação da base de cálculo do tributo os aspectos pessoais, individuais do contribuinte, e sim, o negócio, a operação, a matéria tributável, tem-se os tributos reais<sup>172</sup>. Na perspectiva de Geraldo Ataliba será real o tributo que considerar o aspecto material da hipótese de incidência como o patrimônio, a atuação pública, a renda, o consumo de bens, a prestação de serviços, ou a propriedade imobiliária, v.g., o imposto sobre a transmissão de imóveis<sup>173</sup>.

#### 2.1.4 Tributos fixos ou variáveis e a onerosidade atribuída ao sujeito passivo

Quanto ao aspecto financeiro da hipótese de incidência – sua maior ou menor dimensão econômica -, ou quanto ao modo como se estabelece o montante do tributo a pagar, os tributos são classificados em tributos fixos ou de quota fixa e variáveis ou proporcionais. Ocorrem os primeiros quando eles tomam por base um valor fixo, certo, pré-determinado<sup>174</sup> independentemente da dimensão econômica do fato gerador.

---

171 Esta classificação é importante haja vista que a própria Constituição Federal contemplou a questão dos tributos pessoais quando tratou dos princípios gerais do direito tributário nacional no artigo 145, parágrafo 1º: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão (...)”.

172 “São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades (...)”. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Op. cit., p. 125.

173 Outros exemplos de tributos reais: o IPI, o ICMS, o ISS, o ITR, o IPTU.

174 “Não há necessidade de aplicação de alíquota percentual sobre a renda, o lucro, ou o negócio, realizado pelo contribuinte. (...) Assim, deve o contribuinte pagar x reais por mês, quando utilizado o

Pode-se tomar como exemplo o imposto de importação quando as autoridades alfandegárias fixam determinado valor para cada unidade do produto importado<sup>175</sup>.

Os segundos – tributos variáveis ou proporcionais – são aqueles que quando da fixação do valor do tributo a ser pago levam em consideração o valor da operação objeto da tributação. Portanto, o valor do tributo variará conforme a maior ou menor dimensão econômica do fato gerador. Saliente-se que a alíquota neste caso permanece invariável e uniforme, o que varia é a base de cálculo, a matéria tributável<sup>176</sup>.

Todo tributo, por ser uma prestação pecuniária a ser prestada pelo contribuinte, significa um ônus. Considerando a onerosidade atribuída ao sujeito passivo da relação jurídica tributária os tributos podem ser classificados em regressivos e progressivos. Será regressivo quando cresce a onerosidade relativa em razão inversa da capacidade contributiva do contribuinte. Será progressivo quando cresce a onerosidade relativa em razão direta à situação econômica do sujeito passivo.

No primeiro caso, pelo fato de tributar da mesma forma todas as situações sem levar em consideração a matéria tributável, a renda do contribuinte, e, portanto, o ônus atribuído ao mesmo, ocorre a situação de que paga uma quantia maior de tributo frente à renda que auferir o contribuinte de menor capacidade contributiva. Luciano Amaro formula nestes termos um exemplo: “Suponha-se que o indivíduo A pague (como contribuinte de direito ou de fato) 10 de imposto ao adquirir o produto X, e

---

sistema de cálculo do ICMS por estimativa, por exemplo.” BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*. Op. cit., p. 51.

175 Ou ainda: “Paga-se certa quantia (fixa), por exemplo, em diversas hipóteses de incidência do ISS, sem se verificar o volume ou o preço dos serviços prestados”. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. Op. cit., p. 88.

176 Conforme BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*. Op. cit., p. 52.

Há de se notar que “o mesmo imposto pode assumir, conforme a modalidade de incidência, uma ou outra qualificação: o ISS, por exemplo, nas incidências em que leve em conta o preço do serviço, é variável”. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. Op. cit., p. 88-89.

tenha uma renda de 1.000; o imposto representa 1% de sua renda. Se esta subisse para 2.000, aquele imposto passaria a significar 0,5% da renda, e, se a renda caísse para 500, o tributo corresponderia a 2%. Assim, esse imposto é regressivo, pois, quanto menor a renda, maior é o ônus relativo”<sup>177</sup>.

No segundo caso – dos tributos progressivos – pelo fato de ter uma alíquota que varia de acordo com a variação da base de cálculo, portanto, considerando a situação econômica do contribuinte, ocorre o contrário, ou seja, paga uma quantia maior de tributo o contribuinte que tiver uma maior capacidade contributiva. Como exemplo de um tributo progressivo no direito pátrio há o imposto de renda da pessoa física que possui uma faixa com isenção, uma faixa com alíquota de 15% e outra com 27,5%. Conforme aumenta a renda – base de cálculo do imposto -, aumenta progressivamente também a alíquota<sup>178</sup>.

#### 2.1.5 O sujeito ativo na relação jurídico-tributária, a finalidade da tributação e a seletividade dos tributos

Vista a classificação a partir do critério da onerosidade do sujeito passivo, passar-se-á ao enfoque do sujeito ativo da obrigação tributária, mais propriamente quem figura como sujeito ativo da referida obrigação. Neste viés classifica a doutrina os tributos em fiscais e parafiscais. Ocorrem os fiscais quando figura o Estado

---

177“Tanto os impostos fixos quanto os variáveis (como o IPI, o ICMS) são, em regra geral, regressivos”. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. Op. cit., p. 89.

178 Luciano Amaro assim se expressa em relação a questão da onerosidade progressiva atribuída ao sujeito passivo: “progressivos se a onerosidade relativa aumenta na razão direta do crescimento da renda (...). É esse o caso típico do imposto de renda das pessoas físicas, que não é um mero tributo variável ou proporcional, mas um tributo progressivo. Não apenas quem ganha mais paga mais, mas paga *progressivamente* mais. Se alguém tem renda de 100, paga, por hipótese, 10; mas se sua renda cresce para 200, ele não paga 20 e sim, por exemplo, 30, porque sobre a nova porção de renda foi maior o quinhão destinado aos cofres públicos”. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. Op. cit., p. 89.

(no Brasil, v. g., a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município) no pólo ativo da obrigação jurídico-tributária. O imposto de renda, o imposto sobre os produtos industrializados, o imposto sobre a propriedade territorial rural, são exemplos entre os muitos tributos fiscais.

Os parafiscais “são os tributos instituídos por lei, por uma pessoa jurídica de direito público dotada do poder de tributar, e cuja arrecadação e fiscalização são entregues à uma outra pessoa jurídica, de direito público ou privado, *que exerça uma atividade de interesse público*. Neste caso, o sujeito ativo deixa de ser o Estado, assumindo outra entidade este papel”<sup>179</sup>.

Tanto os tributos fiscais quanto os parafiscais<sup>180</sup> são legais, isto é, instituídos por lei, portanto, pelo Estado. A diferença reside no fato de que somente nos fiscais o Estado figura no pólo ativo, como credor da obrigação jurídica tributária<sup>181</sup>.

Toda atividade tributária do ente tributante envolvendo os contribuintes alcança uma finalidade. Neste sentido é possível classificar os tributos em fiscais e extrafiscais. São fiscais quando a finalidade da tributação, da instituição dos tributos, é a de arrecadar receitas financeiras para os cofres públicos. Salienta-se assim a questão “arrecadatória” ou “fiscal” quando se tem por finalidade prover de recursos econômicos o poder tributante.

---

179 BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*. Op. cit., p. 53.

180 Pode-se citar a título de exemplo as contribuições corporativas cobradas pelos conselhos regionais profissionais – OAB, CREA etc - ou a contribuição sindical cobrada pelos sindicatos, ou ainda, a contribuição de seguridade social de caráter previdenciário cobrado por uma autarquia – o INSS.

181 Esta classificação em tributos fiscais e parafiscais é formulada por Soares Martínez em “estaduais” e “não estaduais” respectivamente. Considera o autor que os impostos atribuídos aos municípios, às províncias, às regiões, seriam parafiscais. Fica a dúvida se o referido autor não entende esses “entes” como “Estado”. MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares. *Direito Fiscal*. 10. Op. cit., p. 48.

Extrafiscais quando a finalidade da tributação é outra, como por exemplo, intervir no domínio econômico e social. São os tributos criados com a finalidade de estimular determinado comportamento dos contribuintes, de realizar determinada política econômica e social, portanto, a finalidade da tributação é regulatória ou extrafiscal<sup>182</sup>. Os tributos sobre o comércio exterior – no caso o imposto de importação e o de exportação –, são utilizados via de regra com esta finalidade de regulação.

Classificando os tributos quanto à essencialidade da matéria tributável são eles seletivos ou não seletivos. Nos tributos seletivos as alíquotas são fixadas em razão da maior ou menor essencialidade da matéria, dos bens e serviços, ou seja, tributa-se de forma mais onerosa as mercadorias consideradas menos essenciais e de forma menos onerosa as mais essenciais. É considerado um tributo seletivo aquele que tiver uma alíquota mais alta para os produtos de luxo, suntuosos, supérfluos, e uma alíquota mais baixa para os considerados de consumo básico, necessário, essencial. Já os tributos não seletivos são os instituídos sem que leve em consideração a essencialidade dos bens e serviços, tributa-se da mesma forma, com a mesma alíquota, um universo de bens e serviços sem os diferenciar no que tange à essencialidade<sup>183</sup>.

---

182 Na classificação dos tributos quanto à finalidade da tributação alguns autores incluem os tributos “parafiscais”. Observar-se-á que aqui os tributos “parafiscais” não seguem o critério “finalidade da tributação”, mas sim a questão do sujeito ativo não ser o Estado titular da cobrança, arrecadação e fiscalização dos tributos e sim um terceiro.

Vários autores denominam de “parafiscais” os tributos com finalidade de induzir comportamentos, de regular situações econômicas, sociais etc. Prefere-se o uso da palavra “extrafiscal” para tal situação. Martínez utiliza a expressão receitas parafiscais, vide: MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares. *Direito Fiscal*. Op. cit., p. 48.

183 Quanto aos tributos seletivos tem-se na Constituição Federal Brasileira de 1988 alguns exemplos:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – (...)

IV - produtos industrializados;

§ 3o - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; (...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – (...)

### 2.1.6 A repercussão econômica dos tributos e o objeto do gravame tributário

Admitindo-se por critério a possibilidade de repercussão econômica dos tributos poder-se-á classificá-los em diretos e indiretos. Tributo direto ocorre quando o contribuinte, o sujeito passivo da obrigação tributária não pode, ou não tem como transferir o ônus do pagamento à um terceiro, ou seja, o tributo é devido, tanto de direito, quanto de fato, pela mesma pessoa. Tributo indireto, por sua vez, ocorre quando o sujeito passivo, que deve de “direito”, pode repassar a um terceiro, que passa a dever de “fato”, o encargo do pagamento do tributo. O primeiro é visto como o contribuinte de direito, o segundo como contribuinte de fato. Um recolhe o tributo e repassa o encargo financeiro ao outro<sup>184</sup>.

Isto posto, faz-se necessário um exame mais detido desta classificação dos tributos em diretos e indiretos a partir do critério da repercussão econômica, pelo fato de não ser o único e ser polêmica tal classificação, tanto que esta é a “mais generalizada das classificações”, como afirma Martínez, como também é a “classificação que não tem nada de jurídica” nas palavras de Ataliba<sup>185</sup>.

---

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;

III - (...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - (...)

II - (...)

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (...)."

184 Considerando o direito pátrio é possível arrolar como exemplos de tributos diretos o IRPF, o IRPJ, o IPTU, o ITR, o IPVA etc. Tributos indiretos o ICMS, ISS (em alguns casos), o II, o IE, o IPI etc. Via de regra os tributos indiretos são os que gravam o consumo de bens ou serviços.

185 MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares. *Direito Fiscal*. Op. cit., p. 49.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Op. cit., p. 126.

Percebe-se que os critérios utilizados para a classificação dos tributos em diretos e indiretos são os mais variados. Dentre eles pode-se destacar os critérios da repercussão econômica, o critério do lançamento e o critério da temporalidade da hipótese de incidência.

Como visto, utilizando o critério da repercussão econômica do tributo, os autores salientam que tributo direto é aquele que o contribuinte de direito não pode repercuti-lo, isto é, o contribuinte *de jure* não pode repercutir pelo fato de incidir diretamente sobre ele o encargo tributário. Há neste caso repercussão, pois a tributação se dá de forma imediata, direta, na primeira pessoa atingida pelo tributo.

Tributação indireta é aquela que o contribuinte de direito pode repercuti-la, ou seja, pela repercussão apura-se o contribuinte de fato pelas translações ou traspases sucessivos operados pelo (s) contribuinte (s) de direito. Os tributos indiretos incidem definitivamente sobre aquele que adquirir e consumir o produto tributado<sup>186</sup>.

O direito tributário pátrio admite esta classificação<sup>187</sup> e a base, ou, o fundamento legal de tal distinção, reside no fato da transferência ou não do encargo financeiro que representa o tributo sobre determinada matéria. Portanto, considera-se tributo direto quando o encargo financeiro é suportado pelo contribuinte; tributo indireto

---

186 “Essa classificação é fonte de incertezas, pois não raras vezes tributos ditos ‘indiretos’ não são repassados a terceiros, mas suportados pelo próprio contribuinte de direito. Por outro lado, é difícil encontrar um tributo dito ‘direto’ que não possa, por algum mecanismo, ser ‘embutido’ no preço de bens ou serviços e, portanto, ‘repassado’ a terceiros”. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. Op. cit., p. 88.

187 O Código Tributário Nacional em seu artigo 166 ao tratar da restituição de tributo por pagamento indevido salienta a classificação em tributos diretos e indiretos. Prescreve o referido artigo: “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.



quando o encargo financeiro tributário é repassado para um terceiro, por exemplo, ao consumidor final<sup>188</sup>.

O critério do lançamento<sup>189</sup> oferta a seguinte distinção entre tributos diretos e indiretos: tributo direto consiste naquele sistema de arrecadação que possui um sistema de lançamento nominativo. Nestes o lançamento tem por base a elaboração prévia de uma lista nominativa dos contribuintes, o que possibilita saber previamente de quem será exigida a prestação tributária. Tributos indiretos são aqueles cuja arrecadação será realizada sem o lançamento nominativo. São os tributos em que o lançamento depende do contribuinte.

O critério da temporalidade da hipótese de incidência leva em consideração o momento em que a hipótese de incidência transforma-se em hipótese de incidência realizada. Se a hipótese de incidência é uma situação permanente, estável ou continuada no tempo, os tributos são tidos como diretos; se ela for instantânea, intermitente, passageira, que possa ser isolada no tempo, os tributos são indiretos.

A classificação dos tributos em diretos e indiretos e os critérios utilizados são objeto de crítica por parte de vários autores. Como por exemplo, Alfredo Augusto Becker, que afirma que a classificação dos tributos em diretos e indiretos é “falsa e impraticável”. Os fundamentos de tal afirmação decorrem da constatação de que, primeiro, todos os tributos repercutem; segundo, o lançamento existe, enquanto momento

---

188 Sobre o pagamento indevido e restituição entendia-se que não cabe restituição de tributo indireto conforme a Súmula 71 do Supremo Tribunal Federal: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. Com a Súmula 546 este entendimento foi relativizado: “Cabe restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte de fato o quantum respectivo”.

189 O critério do lançamento é denominado também de critério do “rol nominativo” ou “critério administrativo”. MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares. *Direito Fiscal*. Op. cit., p. 49.

lógico, também em todos os tributos<sup>190</sup>; terceiro, a hipótese de incidência no aspecto temporal é composta pela complexa combinação de “atos, fatos e estados de fatos”<sup>191</sup>.

Apesar de Becker afirmar que “nos últimos trinta anos, a doutrina demonstrou que a classificação dos tributos em diretos e indiretos, sob qualquer critério, não tem fundamento científico nem é praticável e deve ser abolida no tríplice plano: técnico, administrativo e jurídico”<sup>192</sup>, ainda hoje muitos autores sustentam tal classificação.

Independente da polêmica que cerca esta classificação o seu conhecimento se faz necessário frente à utilização freqüente e também pelos desdobramentos decorrentes. Um destes desdobramentos diz respeito à questão de se saber quais são os tributos diretos e os indiretos considerando-se o objeto sobre o qual incidem estes tributos.

Assim, levando em consideração o objeto que recebe o gravame tributário, é possível classificar os tributos da seguinte forma: tributos sobre a renda - quando por intermédio da hipótese de incidência elege-se o ingresso de riqueza no patrimônio do contribuinte -; tributos sobre a circulação - quando o tributo elege o gasto da riqueza, o gasto do patrimônio, que oneram o consumo de riquezas ou a circulação desta -; e, tributos sobre o patrimônio - quando se opta por onerar a riqueza já incorporada ao patrimônio do contribuinte<sup>193</sup>.

---

190 “(...) não obstante os regimes de autolancamento estabelecidos, há sempre um processo de identificação dos contribuintes por parte dos serviços fiscais”. MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares. *Direito Fiscal*. Op. cit., p. 51.

191 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Op. cit., p. 536 e 538.

192 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Op. cit., p. 540.

193 “Os impostos de transmissão de imóveis são usualmente classificados como impostos sobre o patrimônio, enquanto os de transmissão de bens móveis são geralmente batizados, como impostos de circulação. Num caso, trata-se de patrimônio imóvel; no outro, o patrimônio é móvel; em ambos, porém, há

Já o Código Tributário Nacional optou pela classificação - no que tange aos impostos – em impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre o patrimônio e a renda, impostos sobre a produção e a circulação, e, impostos especiais<sup>194</sup>. Levando este sistema tributário em consideração pode-se relacionar respectivamente, a título de ilustração, o imposto de renda, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre a transmissão de imóveis<sup>195</sup>.

No “mundo pré-jurídico”, isto é, no plano econômico, Becker sustenta que a incidência econômica dos tributos recai sobre a renda ou sobre o capital, ou seja, nesta perspectiva existem somente os tributos de renda ou de capital. Enquanto que a Política Fiscal “discrimina diferentes espécies econômicas de renda e de capital para sofrerem diferentes incidências econômicas de tributação”<sup>196</sup>, o direito tributário se encarrega de atingir pela tributação estas diversas espécies econômicas<sup>197</sup>.

Martínez aponta que é preferível a classificação tripartida da tributação: sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o capital. Sustenta que tal classificação oferta vantagens por sua simplicidade apesar das dúvidas que deixa quanto à estrutura

patrimônio (que circula) ou circulação (de bens patrimoniais)”. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. Op. cit., p. 90.

194 “Essa classificação precisaria ser revista em face do atual sistema tributário constitucional, além de merecer reexame de suas próprias premissas”. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. Op. cit., p. 90.

195 Em termos de competência tributária os dois primeiros são tributos federais enquanto que o último pode ser estadual ou municipal.

196 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Op. cit., p. 363.

197 Há que se notar que: “o tributo é, quase sempre, pago mediante a renda; porém isto não significa que o tributo incida (incidência econômica) sobre a renda, pois deve-se distinguir entre base econômica de incidência e fonte econômica de pagamento, de modo que um tributo que incida sobre o capital (base econômica de incidência) é pago pela renda (fonte econômica de pagamento) do mesmo contribuinte; ou vice-versa”. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Op. cit., p. 363.

Ou ainda: “(...) deparando-se-nos com freqüência impostos que formalmente atingem rendimentos mas que são suportados pelo capital ou pelo patrimônio, e algumas vezes se verificando o caso inverso”. MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares. *Direito Fiscal*. Op. cit., p. 47.

das relações jurídicas tributárias<sup>198</sup>. Relembrando a classificação feita anteriormente entre tributos diretos e indiretos, este autor considera no rol dos primeiros a tributação que incide sobre o rendimento e o patrimônio e no dos segundos a tributação que recai sobre o consumo<sup>199</sup>.

Arlindo Correia, quando trata do imposto de valor agregado – IVA<sup>200</sup> - opõe, frente aos impostos que incidem sobre a renda, os impostos que incidem sobre o consumo ou sobre a despesa. Estes últimos podem ser divididos, levando em consideração o seu campo de aplicação, em: a) impostos gerais sobre o consumo - que incidem sobre todo o consumo, e b) impostos especiais sobre o consumo - que incidem sobre o consumo de determinados bens ou serviços<sup>201</sup>.

### 2.1.7 As fases de incidência e a cumulatividade dos tributos

Aceitando que os tributos podem atingir uma, várias ou todas as fases do processo produtivo ou comercial tem-se uma outra possibilidade classificatória. Nesta os tributos podem ser vistos como monofásicos ou plurifásicos (ou multifásicos). Monofásico pelo fato do tributo gravar apenas uma fase do processo produtivo ou do

---

198 O autor referido trata de uma classificação quadripartida quando inicia sua exposição. Seriam os tributos que incidiriam sobre o patrimônio, sobre o capital, sobre a renda e sobre a despesa. MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares. *Direito Fiscal*. Op. cit., p. 46-52.

199 MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares. *Direito Fiscal*. Op. cit., p. 51.

200 Vide: CORREIA, Arlindo. O IVA na União Européia – as dificuldades do processo de harmonização. In: *Seqüência: estudos jurídicos e políticos*. Florianópolis: UFSC, n.º 31, 1995. p. 42

201 “(...) quando incidem sobre bens, são denominados em francês de accises e em inglês de excise”. CORREIA, Arlindo. O IVA na União Européia – as dificuldades do processo de harmonização. In: *Seqüência: estudos jurídicos e políticos*. Op. cit., p. 42.

“(…) as sisas medievais serem, como são hoje as accises, impostos sobre o consumo de certos bens.” BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991. p. 17.

ciclo comercial. Será multifásico o tributo que gravar mais de uma ou todas as fases do processo produtivo ou do ciclo comercial<sup>202</sup>.

Considerando como critério as fases do processo produtivo ou do ciclo comercial, e a incidência dos tributos sobre uma ou mais, pode-se, no caso destes últimos, tomando-os como outro critério, classificá-los em cumulativos e não-cumulativos. Trata-se de uma classificação quanto à técnica de aplicação dos tributos multifásicos. Tributo cumulativo ou também denominado em cascata é aquele que incide em várias fases de circulação do bem sem, contudo, deduzir-se o valor que já incidiu nas anteriores, isto é, não é permitida a dedução do tributo suportado no decorrer da atividade produtiva/comercial. Tributo não-cumulativo é aquele que incide em várias fases do processo produtivo apenas sobre o valor que naquela se agregou, significa isto que se pode também gravar todo o valor acumulado do bem, desde que se desconte, se deduza o valor que gravou as fases anteriores. São exemplos de tributos multifásicos não-cumulativos no direito tributário brasileiro o IPI e o ICMS.

As classificações estabelecidas acima têm por finalidade, como foi dito, possibilitar a localização pelo domínio semântico mínimo da nomenclatura tributária na discussão da adoção do princípio de tributação no Estado de origem e de destino, e, também, demonstrar que ao fazer-se uma classificação no direito tributário denota-se a existência de uma determinada especificidade em contraposição ao “geral”.

Percebe-se que a organização do quadro teórico e legal-institucional em um determinado lugar estabelece uma moldura do que seja, de como se entende o direito

---

202 A título de exemplo: no primeiro caso tem-se o IOF sobre o ouro e no segundo o IPI e o ICMS.

Vide: Art. 153, 3º, II, 5º e 155, 2º, I da Constituição Federal de 1988.

tributário, tanto que são correntes as expressões “sistema tributário”, “ordem tributária” etc. Sem adentrar nas discussões que tais expressões encerram, salienta-se que é central para tratar da tributação na origem e no destino considerar este “geral” e este “específico”, pois cuidar destes princípios sempre é estar entre dois ou mais sistemas tributários, dois ou mais ordenamentos jurídicos. É tratar de princípios de “jurisdição” tributária do comércio internacional. Portanto, pretende-se esclarecer esta questão para em seguida verificar quais são os tributos que possuem como elementos de conexão os princípios de origem e de destino e, conseqüentemente, são objeto de tentativas de coordenação e de harmonização tributária em processos de integração econômica.

## 2.2 OS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DE ORIGEM E DESTINO E OS ÂMBITOS DE VALIDADE DAS NORMAS JURÍDICAS

### 2.2.1 Os princípios de origem e de destino e a questão espacial no direito tributário: interna e internacional

O que se pode depreender de forma manifesta é que os referidos princípios, de origem e de destino, são, antes de qualquer coisa, princípios de “jurisdição” tributária no comércio nacional, regional e internacional<sup>203</sup>. Cientes de que as discussões envolvendo estes princípios se dão, via de regra, no plano do comércio

---

203 Escreve Santos que os princípios de origem e de destino designam “princípios de jurisdição tributária do comércio internacional em matéria de impostos sobre as transações”. Grifou-se. SANTOS, António Carlos dos. Integração europeia e abolição das fronteiras fiscais: do princípio do destino ao princípio da origem? In: *Ciência e técnica fiscal* n.º. 372. Op. cit., p. 9.

internacional, do comércio entre Estados integrados ou em vias de integração, abordar-se-á os princípios, não só nesta perspectiva, mas também na perspectiva interna de um país.

Para tornar possível o aprofundamento da discussão acerca dos princípios referidos, e em respeito à aplicação destes no âmbito territorial interno de um Estado, por exemplo, no caso de um Estado federado, optar-se-á pela terminologia que mais se adapta ao rigor que se pretende na análise.

Diante dos considerandos acima, a terminologia adequada para designar o princípio da tributação no país de origem e de destino é “o princípio jurisdicional de tributação exclusiva no Estado de origem e de destino”. Referir-se-á a Estado em um sentido amplo, contemplando, portanto, o Estado-membro, na acepção do Estado que participa, por exemplo, de um Estado federado, e o Estado-parte, na acepção daquele que está incluso ou em inclusão em um processo de integração econômica e política.

Sabe-se que a doutrina pertinente utiliza, em regra, a expressão “país” ao se referir aos princípios. Ocorre que nem sempre a questão dos princípios, enquanto remissão expressa à soberania, envolve dois ou mais “países”. Pode envolver Estados ou países dentro de um espaço integrado, bem como, Estados e não países dentro de um mesmo Estado ou país. Optar-se-á, portanto, pelo uso da expressão Estado em detrimento da expressão país, visto que a primeira melhor expressa a questão da organização política e jurídica dos tributos frente aos princípios “jurisdicionais” de tributação e da soberania.

### 2.2.2 O princípio jurisdicional de tributação exclusiva no Estado de origem e o princípio jurisdicional de tributação exclusiva no Estado de destino

Pode-se entender por princípio jurisdicional de tributação no Estado de origem a tributação feita no Estado em que as mercadorias são produzidas, isto é, produz-se determinada mercadoria no Estado A e neste mesmo se tributa. Já o princípio de tributação no Estado de destino se manifesta quando a imposição tributária ocorre no Estado de destino das mercadorias, v.g., produz-se uma mercadoria no Estado A e o tributo incidirá no Estado B, de destino destas.

Se, por um lado, é assim que se podem significar estes princípios, por outro, no que pese terem a natureza de princípios de jurisdição tributária, pode-se perceber que, no primeiro caso, uma vez tributado na origem o produto não receberá gravame no Estado de destino, e no segundo, o contrário, não tributado no Estado de origem o produto receberá o gravame no Estado de destino.

Na adoção do princípio de origem salienta-se, no sentido de determinar, o “Estado” em que é produzida uma mercadoria em detrimento do “Estado” em que a mercadoria será consumida. Na utilização do princípio de destino independe, não se determina, não importa qual seja o Estado que produziu a referida mercadoria e sim o Estado de destino da mesma. No primeiro determina-se o Estado de origem e abstrai-se o local de destino, no segundo, abstrai-se o de origem e determina-se o de destino.

Além deste sentido no que tange ao “Estado de origem” e ao “Estado de destino” há que se notar que, na adoção do princípio de origem salienta-se a “produção” e, na adoção do princípio de destino, destaca-se o “consumo”, ou seja, em razão da



determinação do “Estado” de origem ou de destino, considera-se a produção e o consumo respectivamente.

Trata-se, todavia, de princípios que inferem sempre uma situação relacional entre um (ns) e outro (s) Estado (s). Nesta, portanto, tem-se o contato, em muitas vezes, o choque, de sistemas tributários distintos que precisam ser alterados em vistas a um determinado processo de integração econômica<sup>204</sup>.

Os princípios ganham destaque nessas alterações dos sistemas tributários pelo fato de ser o “divisor de águas” na delimitação da soberania fiscal entre os Estados. São eles que, por um lado, delimitam a soberania fiscal, e, por outro, promovem as modificações que se pretende quando se constrói, *v. g.*, um mercado integrado, uma integração. Tamanha importância que muitos autores sustentam que a adoção de um princípio em detrimento do outro é o que melhor se adapta na construção de um espaço econômico integrado, demonstrando quais são as vantagens e desvantagens inerentes a cada um, trabalho que será aprofundado oportunamente.

Neste sentido e a título de antecipação, o princípio de tributação no Estado de origem recebe a denominação de princípio “comunitário”, pelo fato de ser o instrumento hábil para uma verdadeira integração comunitária<sup>205</sup>. Mas, por ora, o problema é saber se os princípios jurisdicionais são objeto do direito tributário interno ou do direito tributário internacional.

---

204 Neste sentido há que se considerar que “um sistema tributário racional deve atender diversas funções: a administrativa, garantindo os recursos necessários para cobrir os custos dos bens públicos; a redistributiva, buscando uma menor diferença econômica entre os cidadãos; a política, sinalizando para os custos dos bens públicos; e a econômica, definindo a alocação dos recursos produtivos e favorecendo o crescimento econômico. LAGEMANN, Eugenio. Há necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do Mercosul? In: *Seqüência – estudos jurídicos e políticos*. Op. cit., p. 54.

205 Vide: DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: *Seqüência – estudos jurídicos e políticos*. Florianópolis: UFSC/CPGD, 1995. n.º 31. p. 66.

### 2.2.3 Os princípios de origem e de destino e o objeto do direito tributário interno e do direito tributário internacional

Quando se estabeleceu, no primeiro capítulo deste trabalho, que o objeto do mesmo é a questão interjurisdicional dos tributos, mais particularmente o princípio de tributação no Estado de origem e de destino, salientou-se a divisão do direito tributário em interno e internacional.

As situações nacionais são vistas pelo direito tributário interno enquanto que as situações internacionais (*cross-border situations*) são tratadas pelo direito tributário internacional. Uma das formas de caracterizar estas “situações” (nacional ou internacional) reside no fato de estarem elas vinculadas a um ordenamento jurídico ou a mais de um ordenamento.

Quando um determinado fato, uma determinada situação, é considerada apenas por um ordenamento jurídico a análise que se fará deste será no plano do direito tributário interno. Se acaso os fatos tributários (os fatos considerados pelo direito tributário) estão em contato com mais de um ordenamento jurídico chama-se à colação o direito tributário internacional. Considera-se sempre que nesta ordem jurídica exista a atribuição do poder de tributar.

Evidente que estes fatos por estarem em contato com mais de uma ordem jurídica possuem “elementos de conexão” responsáveis pela ligação entre um e outro ordenamento. Como são as características definidoras dos fatos que se relacionam com mais de um ordenamento, pode-se afirmar que estas características funcionam como elos de ligação, como elementos de conexão. O direito tributário internacional trataria

Neste aspecto tem-se que observar que o direito tributário internacional não cuidará das situações que estão conexas com mais de um ordenamento se estes pertencerem a um poder “supra-estatal” ou “supra-estadual”. Neste caso estar-se-ia diante do direito tributário comunitário ou interno.

Tal constatação também se faz frente às novas relações internacionais, ou seja, frente à construção de espaços econômicos integrados. Nestes “blocos econômicos” a conexão com mais de um ordenamento nem sempre é fácil de determinar, como nem sempre se constrói de imediato um ordenamento jurídico comunitário pronto e acabado. Portanto, o limite entre o direito tributário interno e internacional quanto ao objeto pode ser estabelecido a partir do critério da conexão; no entanto, não responde ele de forma peremptória pela divisão.

Todas as iniciativas de divisão, como por exemplo, entre direito público e privado, direito objetivo e subjetivo etc, devem ser vistas com reservas, inclusive as feitas neste trabalho. Um fato de que se pode tirar proveito, para orientar a cautela necessária, é a antiga discussão acerca da autonomia do direito tributário ou de qualquer outro ramo do direito<sup>209</sup>.

Neste sentido prefere-se considerar na análise dos princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e de destino tanto a perspectiva do direito tributário internacional quanto a perspectiva do direito tributário interno, pois tanto em uma esfera quanto na outra, estes princípios são objeto de inúmeras discussões.

---

209 A autonomia é assim questionada “Pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a autonomia (no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do direito positivo é sempre e unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico”. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Op. cit., p. 282

Por ora, pode-se afirmar que são os mesmos “princípios jurisdicionais”, por consequência no plano interno e internacional.

#### 2.2.4 Os princípios de origem e destino e os âmbitos de validade das normas jurídicas

A verificação acima, da existência de situações conexas entre ordenamentos jurídicos, deste relacionamento de uma situação com mais de um ordenamento, remete à questão de que os fatos, de que as normas e valores, componentes do fenômeno jurídico<sup>210</sup>, estão no mínimo “localizados” em um “espaço”, em um “território”. Isto traz à baila a tradicional divisão no direito da validade das normas jurídicas em validade pessoal, material, temporal e espacial.

As normas jurídicas tributárias, como as demais normas jurídicas, tomam por conteúdo o comportamento humano. Este, multifacetado, está necessariamente ligado a uma dimensão espaço-temporal, isto é, os fatos, as situações da conduta humana referidos pela norma jurídica, como seu conteúdo, ocorrem em um determinado tempo e espaço.

Portanto, a vigência de uma norma jurídica tributária deve respeitar o limite temporal e espacial pela simples constatação de que o conteúdo posto por ela possui estas dimensões. Uma norma jurídica é feita para viger em um certo momento e

---

210 Segue-se a perspectiva de Reale de que em toda experiência jurídica o fato, o valor e a norma são seus elementos constitutivos. Vide: REALE, Miguel. *O direito como experiência: introdução à epistemologia jurídica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992. Passim. REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. Passim.

um certo lugar. Designa Kelsen esta referência ao momento e ao lugar como o domínio da vigência espacial e temporal da norma<sup>211</sup>.

Pode o domínio da vigência espacial e temporal ser limitado ou ilimitado. Limitado quando a norma jurídica prevê sua aplicação em um determinado tempo e em um determinado lugar. Ilimitado quando ela não possui nenhuma limitação temporal ou espacial, quer dizer, a norma jurídica é válida por todo o tempo e em todos os lugares<sup>212</sup>.

Se as normas jurídicas tomam por objeto o comportamento humano, há que se entender que elas, além do domínio espacial e temporal, tratam das pessoas que serão atingidas pelo comando normativo e qual será o conteúdo deste comando. Em resposta a esta questão se fixa que as normas jurídicas, de um modo geral, possuem um domínio de validade pessoal e um material. Domínios estritamente ligados entre si, pois quando a norma se dirige a um grupo de indivíduos, se dirige com a previsão de uma determinada conduta.

Da mesma forma que o domínio temporal e espacial, o domínio de vigência pessoal e material pode ser limitado ou ilimitado. Quando a norma jurídica contempla um determinado grupo de pessoas e algum aspecto da conduta humana pode-se afirmar que este domínio de validade está limitado. Ilimitado quando a norma jurídica alcança a todos os seres humanos e a todos os aspectos da vida (político, econômico, ambiental, social, religioso etc).

---

211 KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991. p. 13 e ss.

212 “Neste caso, ela não vale a-espacial e intemporalmente, mas apenas sucede que não vigora para um espaço determinado e para um período determinado, isto é, os seus domínios de vigência espacial e temporal não são limitados”. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Op. cit., p. 13-14.

O âmbito de validade material em uma perspectiva macro (global) sempre é ilimitado, pois pode o ordenamento jurídico regular qualquer aspecto da vida que achar por bem regular. Já em uma perspectiva micro (interna) este campo de validade mostra toda a sua complexidade em termos de ser limitado, atribuindo aos diversos órgãos que compõem o Estado poderes sobre determinadas matérias. O melhor exemplo é o poder conferido aos Estados-membros de um Estado federado de legislarem sobre determinadas matérias.

Podem ser vistos estes domínios de vigência, na concepção kelseniana de validade, como componentes internos das normas jurídicas, pois são eles que determinam quem, o que, em que lugar e quando uma norma jurídica obriga, permite etc<sup>213</sup>. Portanto, quando as normas jurídicas tributárias estabelecem os princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem ou no de destino, carregam em seu bojo estes domínios de vigência. Não há que se subtrair um ou outro âmbito da discussão, pois todos eles constituem a norma e esta os princípios e estas situações importantes nas relações tributárias internas e internacionais.

Como toda a norma jurídica tributária possui os quatro âmbitos (domínios) de validade expostos é interessante neste momento salientar que no âmbito espacial estabelece-se pela doutrina o princípio da territorialidade e da extraterritorialidade. Princípios que de certa forma delimitam as questões tributárias e de soberania entre os Estados.

O direito positivo formulado e posto pelo Estado contemporâneo estabelece o poder que lhe é conferido e a ser exercido em relação a uma matéria, a um

---

213 Vide explicitação em: VERNENGO, Roberto José. *Curso de teoria general del derecho*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1995. p. 117 e ss.

tempo, às pessoas e a um lugar. No que concerne ao poder atribuído ao Estado para tributar, tem-se associado às pessoas o princípio da pessoalidade (centrada na nacionalidade) e associado ao lugar o princípio da territorialidade.

#### 2.2.5 Os princípios de origem e destino e o princípio da territorialidade

O princípio da territorialidade tributária se manifesta quando as normas jurídicas tributárias de um lugar alcançam apenas os fatos ocorridos neste mesmo lugar, neste mesmo território. Note-se que o respeito ao princípio da territorialidade importa em considerar as normas jurídicas tributárias de um território em relação aos fatos ocorridos neste, sem observar qualquer outro elemento de conexão além do “lugar” como, por exemplo, a nacionalidade.

O princípio da territorialidade pode ser observado sob diversos sentidos. Como início a territorialidade pode ser vista em sentido negativo ou positivo. No primeiro caso tem se entendido que o referido princípio nega a aplicação de leis alienígenas, estrangeiras, no território do Estado do qual emanam as normas jurídicas tributárias. As leis estrangeiras estariam impedidas de produzir qualquer efeito no território em questão. Se no sentido negativo “nega-se” a aplicação do direito tributário estrangeiro, no segundo caso, no sentido positivo, se salienta que “aplicam-se” indiscriminadamente as normas jurídicas tributárias no território do Estado. Indiscriminadamente pelo fato de não se considerar no sentido positivo do princípio em

questão as pessoas e os bens nacionais ou estrangeiros. Aplica-se o direito tributário a todos que estiverem naquele território independente da nacionalidade<sup>214</sup>.

Outro sentido do princípio da territorialidade diz respeito aos aspectos reais e pessoais<sup>215</sup>. Considera-se o princípio no aspecto real ou objetivo quando se trata de levar em consideração o lugar da coisa objeto da tributação, ou ainda, sempre na perspectiva da tributação, o local do estabelecimento de uma empresa, o local do exercício de uma atividade, o local da fonte de produção ou pagamento de um rendimento<sup>216</sup>. O sentido pessoal ou subjetivo do princípio da territorialidade ocorre quando o que conta para a legislação tributária são os aspectos pessoais do contribuinte, isto é, sua sede, seu domicílio ou a sua residência<sup>217</sup>.

Pode ainda o princípio da territorialidade ter um sentido material ou formal. O sentido material deste princípio relaciona-se com o âmbito de incidência das normas jurídicas tributárias. Se no sentido material trata-se da esfera de incidência das normas, no sentido formal trata-se da execução coercitiva, isto é, relaciona-se com o âmbito da eficácia.

O princípio da territorialidade no sentido material salienta o aspecto abstrato da norma, sua formulação geral e abstrata, enquanto que o princípio da territorialidade no sentido formal salienta que uma lei tributária de um lugar só pode ser

---

214 Estas classificações respeitam em grande medida o proposto por: XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 22 e ss.

215 A classificação aqui formulada sobre o princípio da territorialidade segue o que foi exposto anteriormente quando da classificação dos tributos em pessoais e reais. Os primeiros são aqueles que consideram os aspectos pessoais do contribuinte para a formação da base de cálculo. Será real o tributo que considerar o aspecto material da hipótese de incidência como o patrimônio, a atuação pública, a renda, o consumo de bens, a prestação de serviços, ou a propriedade imobiliária.

216 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 25.

217 Aqui trata-se do fenômeno da “personalização” dos tributos. Vide: XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 25.



executada de forma coerciva neste mesmo lugar. Este segundo sentido, o formal, está umbilicalmente ligado à questão da soberania, pois o cumprimento de uma norma jurídica em outro território seria visto como uma afronta à soberania deste.

No sentido material não existe tal possibilidade, pelo fato de que a norma jurídica pode formular hipoteticamente a situação geral e abstrata que bem entender em termos de âmbito espacial, sem que se ofenda um outro Estado. A sua exigência, o exercício do poder de autoridade para o seu cumprimento é outro problema.

Os princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e de destino devem ser lidos como princípios territoriais tanto na perspectiva positiva e negativa, quanto na perspectiva real e pessoal, e ainda no sentido material e formal, pois eles tratam respectivamente, de certa forma, de uma delimitação, ou como ponto de contato, entre negar o direito tributário alienígena ou aplicar o direito tributário nacional, entre o sentido objetivo e subjetivo, e entre a incidência e eficácia das normas jurídicas tributárias.

#### 2.2.6 Os princípios de origem e destino e o âmbito espacial de incidência e de eficácia

A divisão entre âmbito espacial de incidência das normas jurídicas tributárias (*jurisdiction to prescribe*) e âmbito espacial da sua eficácia (*jurisdiction to enforce*) reporta-se a questões distintas. No primeiro caso tem-se o problema a ser respondido de se uma “norma tributária interna pode abranger na sua previsão pessoas, coisas, e factos localizados no território de outro Estado”<sup>218</sup>. No segundo caso trata-se da

---

218 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 6.

aplicação ou não de uma norma jurídica tributária interna em um outro Estado, ou o contrário, se uma norma jurídica estrangeira pode ser aplicada em território nacional<sup>219</sup>.

O âmbito de incidência refere-se às situações formuladas enquanto hipótese normativa, ou melhor, quais são as “situações” sobre as quais incidem as normas jurídicas tributárias e, como afirma Geraldo Ataliba, “a incidência do preceito normativo torna jurídico um fato determinado, atribuindo-lhe conseqüências jurídicas”<sup>220</sup>. O âmbito de eficácia refere-se à aplicação coerciva destas normas jurídicas. No âmbito de incidência predomina a atividade legiferante do Estado, predomina o poder legislativo estatal. No âmbito de eficácia predomina a atividade do poder judiciário e executivo<sup>221</sup>.

Os princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e de destino estão vinculados tanto ao âmbito espacial da eficácia das normas jurídicas quanto ao âmbito de incidência das mesmas, pois “é certo que o âmbito de incidência e o âmbito de eficácia andam, via de regra, de mãos dadas – são ‘irmãos siameses’-, pois de nada adiantaria a um Estado alargar o âmbito de incidência das suas leis a ponto tal que não lhe fosse possível assegurar-lhes eficácia coercitiva (...)”<sup>222</sup>.

---

219 Independente da exposição com base nos doutrinadores tributaristas, salienta-se que Kelsen trata da “vigência” e da “eficácia” da seguinte forma: “Com a palavra ‘vigência’ designamos a existência específica de uma norma. Quando descrevemos o sentido ou o significado de um ato normativo dizemos que, com o ato em questão, qualquer conduta humana é preceituada, ordenada, prescrita, exigida, proibida; ou então consentida, permitida ou facultada. (...) Como a vigência da norma pertence à ordem do dever-ser, e não à ordem do ser, deve também distinguir-se a vigência da norma da sua eficácia, isto é, do fato real de ela ser efetivamente aplicada e observada, da circunstância de uma conduta humana conforme à norma se verificar na ordem dos fatos”. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Op. cit., p. 10-11.

220 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Op. cit., p. 42

221 Alberto Xavier relaciona o âmbito de eficácia ao poder executivo e neste encerra o administrativo e o judicial. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p.7-8.

222 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 8.

Na adoção do princípio de tributação no Estado de origem ou de destino se expressa a incidência<sup>223</sup>, pois há de se prever os fatos, há que se estabelecer quais são as situações que serão reguladas por um ou outro, como também se expressa a eficácia pela aplicação destes.

### 2.2.7 Os limites do princípio da territorialidade e a importância dos princípios jurisdicionais neste contexto

Como visto vincula-se, por um lado, a questão do princípio da territorialidade no sentido material ao âmbito espacial de incidência da norma jurídica tributária; por outro lado, a questão do princípio da territorialidade no sentido formal ao âmbito espacial de eficácia da norma jurídica. Neste último sentido é que Becker expõe acerca do princípio da territorialidade: “ (...) a tese da territorialidade da lei tributária, isto é, a lei tributária teria sua eficácia jurídica limitada a um determinado território”<sup>224</sup>.

Se assim formula Becker também é importante salientar que o mesmo tece críticas ao “óbvio” princípio da territorialidade, pois os processos de integração econômica com a conseqüente criação de zonas de livre comércio, uniões aduaneiras, mercados comuns etc, o processo de globalização da economia, o crescimento do comércio internacional e a busca de competitividade internacional, têm colocado em xeque as “obviedades” acerca do referido princípio.

---

223 “As normas de incidência determinam quem é o sujeito activo da obrigação do imposto (Estado, autarquias, institutos públicos); quem são em abstracto, os sujeitos passivos da mesma obrigação (contribuintes, responsáveis, substitutos, etc.), qual é a matéria colectável, isto é, a riqueza, os valores económicos, sobre que recai a tributação, qual a taxa do imposto, quota ou percentagem, calculada sobre aquela matéria colectável para efeitos de fixação da coleta, da prestação tributária, a pagar, e qual o facto dinamizante, gerador, que, reunindo, pondo em contacto, os pressupostos tributários, permitirá que nasça, se constitua, uma obrigação de imposto”. MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares. *Direito Fiscal*. Op. cit., p. 126.

224 Grifou-se. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Op. cit., p. 282.

Alberto Xavier salienta que, quando o princípio da territorialidade tributária está a se referir a tributos fundiários (pressupõe a existência de um prédio), a tributos de consumo (pressupõe a existência de bens e seu consumo), e, a tributos aduaneiros (pressupõe a existência de fronteira e, portanto, sua passagem) não há grandes dificuldades na “localização” dos mesmos pelo fato destas hipóteses de incidência estarem “localizadas”, vias de regra, no território de um só Estado<sup>225</sup>.

Se neste caso não existem grandes dificuldades o mesmo não se pode dizer nos sistemas tributários que frente

a uma acentuada tendência no sentido da personalização do imposto, em ordem a adequá-lo mais intimamente à capacidade contributiva individual, revelou a insuficiência das conexões reais, que passam a cumular-se ou a ver-se substituídas por conexões pessoais, como a residência, a sede ou o domicílio, para não falar da nacionalidade dos sujeitos passivos. Ora, continuar a falar-se de um princípio da territorialidade quando os critérios de ligação ao território não são já reais, mas pessoais, significa pelo menos uma radical alteração do sentido tradicionalmente conferido ao conceito e, indubitavelmente, uma quebra do seu valor dogmático<sup>226</sup>.

*Data venia* a opinião do autor citado verifica-se que mesmo no primeiro caso, no caso do princípio da territorialidade em um sentido mais restrito, que contempla o sentido real, exemplificado nos tributos reais – tributos fundiários, de consumo e aduaneiros – existem dificuldades para a sua “exata” localização nas relações entre Estados-membros em um Estado federado ou entre Estados-partes em um espaço econômico integrado. Tanto na perspectiva interna do Estado federado e do bloco econômico integrado, quanto na perspectiva externa destes com países terceiros as

---

225 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 28.

226 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 29.

dificuldades são numerosas no entendimento correto dos elementos de conexão nos tributos sobre o consumo.

Todo os processos de construção de uma integração econômica – com suas diversas formas e fases – implicam em mudanças nos limites espaciais, pois trazem consigo um “novo espaço”, um espaço “regional”, um espaço “comunitário”. Esta situação da mudança dos limites espaciais aumenta em complexidade se for considerado ainda o processo de harmonização tributária, a criação de uma moeda única, a construção de uma nova cidadania e de uma nova soberania comunitária.

Da noção preliminar do princípio da territorialidade, de que uma norma jurídica de um Estado é feita para ser aplicada no espaço delimitado pelas fronteiras deste, passa-se ao princípio da extraterritorialidade, ou seja, de que a norma de um Estado pode vir a ser aplicada no território de outro. No primeiro tem-se uma vigência espacial limitada abrangendo apenas um espaço territorial, no segundo, uma vigência espacial ilimitada, ou melhor, ampliada, abrangendo mais de um espaço.

Necessário se faz a observância destes mecanismos que envolvem o âmbito espacial de validade das normas jurídicas, e com ele, o princípio da territorialidade da legislação tributária para fazer frente às novas demandas, pois cada vez mais no campo dos efeitos jurídicos (eficácia jurídica) a lei tributária comporta aspectos do princípio da extraterritorialidade<sup>227</sup>. É o que se pretende esclarecer, de certa forma, com as diversas abordagens, ou, sob os diversos enfoques acerca dos princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e de destino.

---

227 “Portanto, o problema da territorialidade ou extraterritorialidade da lei tributária é um problema de política fiscal e não um problema de fenomenologia jurídica”. Discorda-se *data venia* desta dicotomia feita por Becker. Maiores detalhes vide: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Op. cit., p. 284.

A adoção dos princípios de tributação no Estado de origem e de destino expressa o regramento desta “ampliação” do princípio da territorialidade. Tornou-se indispensável este regramento frente ao cada vez mais intenso comércio internacional, com o intuito claro, pela adoção de um ou outro princípio de tributação, de conciliar os interesses postos e protegidos por duas ou mais ordens jurídicas. De certa forma os princípios de origem e de destino estão sempre no limite entre o princípio territorial e extraterritorial.

## 2.3 OS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DE ORIGEM E DE DESTINO COMO ELEMENTOS DE CONEXÃO NOS TRIBUTOS INDIRETOS

### 2.3.1 As normas jurídicas tributárias: a questão da fonte, da natureza e da função

As normas jurídicas tributárias, como as demais normas jurídicas, possuem como elementos de sua estrutura os âmbitos de validade acima expostos. É importante tal percepção, pois não se deve restringir a discussão dos princípios de tributação no Estado de origem e de destino apenas a um ou outro domínio de vigência das normas jurídicas.

As normas jurídicas expressam, no contexto da sua especificidade, situações da vida, tanto que o conteúdo delas está voltado à conduta humana com o intuito claro de regulá-la. Independentemente de qual for o aspecto da conduta humana

sempre as normas jurídicas estão a expressá-la em seu conteúdo, seja no âmbito de validade material- pessoal, seja no âmbito espaço-temporal.

Pode-se dizer que essa é uma perspectiva da estrutura interna das normas jurídicas. Quando se examinam normas jurídicas frente a outras normas jurídicas pode-se apontar para uma perspectiva externa, ou dito de melhor forma, de uma perspectiva relacional. Neste sentido é possível classificar as normas jurídicas utilizando como critério a fonte, a natureza e a função. Nesta direção as normas jurídicas tributárias que regulam as situações tributárias ligadas aos princípios de tributação no Estado de origem e de destino são vistas sob diversos aspectos.

O aspecto da fonte vincula-se à idéia da origem do ordenamento jurídico positivo, isto é, se a origem do direito é interna ou internacional. Designa-se fonte interna quando as normas jurídicas postas são formuladas por um Estado soberano voltadas à aplicação neste mesmo Estado. Será considerada fonte internacional quando as normas emanarem conjuntamente de mais de um Estado para aplicação nestes, isto é, quando a produção legislativa for além do âmbito estritamente nacional ou estadual. No que tange ao direito tributário pode-se exemplificar a fonte interna com a produção por um determinado Estado de seu Código Tributário Nacional e como fonte internacional a produção por mais de um Estado de um Tratado Internacional contra a dupla tributação.

Quanto à fonte das normas jurídico-tributárias pode-se considerar que os princípios de origem e de destino estão contemplados tanto no plano da produção interna das normas quanto no plano internacional. Estes princípios são contemplados pelas normas jurídicas nacionais e internacionais, pois são princípios que dizem respeito à relação interna dentro de um Estado, entre os Estados-membros (no caso de uma

federação) e entre os Estados-partes (no caso de um bloco econômico), e à relação internacional, por exemplo, a relação entre dois Estados.

As normas jurídico-tributárias, além do exposto, podem ser vistas a partir do critério da sua natureza. Neste aspecto têm-se normas indiretas e normas diretas. As primeiras são também designadas por normas de conflito e ainda normas de conexão, as segundas por normas materiais.

As normas jurídico-tributárias de conflito são aquelas que estabelecem qual a situação, qual o fato, que será considerado objeto de regramento. Transparece a natureza da norma de conflito quando a norma jurídica contempla que determinada situação será objeto da norma tributária. Tome-se por exemplo de uma norma de conflito quando se estabelece um tributo sobre o fato de determinada pessoa perceber rendimentos em determinado lugar e tempo. Como se pode depreender, as normas jurídicas de conflito estão vinculadas à questão da incidência das leis tributárias, ou seja, elas trazem como conteúdo quais são as situações de incidência normativa.

Já as normas jurídicas tributárias materiais são aquelas voltadas a estabelecer o modo como determinada situação do cotidiano terá implicações no mundo tributário, isto é, como determinado fato será tributado. Pressupõem as normas materiais que o campo da incidência já esteja fixado pelas normas de conflito, restando a essa espécie fixar então de modo substancial, direto, como se operará a tributação.



Salienta-se que tanto as normas de conflito podem ser internas ou internacionais, quanto as normas materiais<sup>228</sup> e, também, que o direito tributário, seja de fonte interna ou internacional, é constituído de normas de conflito e normas materiais.

De acordo com Alberto Xavier as normas de conflito, que estabelecem o âmbito da incidência, o fazem a partir de dois elementos importantes: o elemento conceito-quadro e o elemento de conexão. Pode-se, com a ressalva necessária de que os autores usam diferentes expressões para designar coisas iguais ou mesmas expressões para coisas diferentes, afirmar que a hipótese de incidência (fato gerador, suporte fático, *tatbestand*, *fattispecie*, *hecho imponible*, *presupposto del tributo*) vista como a previsão da norma de conflitos possui um conceito-quadro e o elemento de conexão<sup>229</sup>.

As normas de conflito, ao estabelecerem o âmbito espacial de incidência das normas jurídico-tributárias, o fazem mediante o conceito-quadro e o elemento de conexão. O primeiro pode ser visto como a designação, a descrição do fato pela norma. O conceito-quadro descreve o fato que será objeto da incidência da norma ditando as características e os limites deste. O segundo, o elemento de conexão, é “o instrumento técnico através do qual aquela definição actua e consiste na ligação do facto descrito no conceito-quadro à ordem jurídica que, em definitivo, se irá aplicar à questão”<sup>230</sup>.

---

228 Exemplos acerca de norma de conflito interna e internacional e norma material interna e internacional podem ser vistos em XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 49-51.

229 “A fenomenologia do ‘fato gerador’ (hipótese de incidência, suporte fático, etc) não é especificidade do Direito Tributário e nem do Direito Penal, pois toda e qualquer regra jurídica (independente de sua natureza tributária, civil, comercial, processual, constitucional, etc) tem a mesma estrutura lógica: a hipótese de incidência (‘fato gerador’, suporte fático, etc) e a regra (norma, preceito, regra de conduta) cuja incidência sobre a hipótese de incidência fica condicionada à realização desta hipótese de incidência”. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Op. cit., p. 319.

230 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 52.

O elemento de conexão é aquele que “localiza” o fato descrito pelo conceito-quadro. Salienta-se o elemento de conexão quando a norma de conflito, depois de ter estabelecido o conceito-quadro, prevê, por exemplo, o rendimento auferido em um “local”, o lucro realizado no “território nacional”, o “local” de consumo de certos bens e serviços, a “nacionalidade” e a “residência” do sujeito passivo.

Não se deve confundir o elemento de conexão com as normas materiais, pois o elemento de conexão faz parte das normas de conflito. É uma das faces da mesma moeda, que tem, por um lado, o conceito-quadro, por outro, o elemento de conexão. Tanto um quanto outro está no plano da “delimitação” do conteúdo o qual pertence à norma de conflito. Já as normas materiais, a partir do critério da natureza das normas jurídicas, tratam da regulamentação, do modo como a tributação se operará.

Se por um viés as normas de conflito estão no campo espacial da incidência das normas jurídicas estabelecendo os “limites da lei”, por outro, as normas materiais tratam da eficácia das normas jurídicas e relacionam-se com o problema do “concurso de leis”. As normas materiais tratam do problema da aplicação cumulativa de leis, ou seja, quando há sobreposição de duas ou mais normas de conflito, quando há “sobreposição dos respectivos âmbitos de incidência”<sup>231</sup>.

Por último, considerando os aspectos das normas jurídico-tributárias na perspectiva do direito tributário interno e internacional<sup>232</sup> e do papel dos princípios

---

231 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 53.

232 Note-se que Alberto Xavier ao tratar das espécies e tipos de normas jurídicas tributárias está voltado sempre à questão do direito tributário internacional e a tributação das operações internacionais. No caso deste trabalho, dos princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e de destino, a classificação das normas jurídicas tributárias é utilizada também na perspectiva do direito tributário interno, pelo fato desses princípios serem objeto tanto de uma área quanto de outra. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 49 e ss.

jurisdicionais de tributação, além do aspecto da fonte e da natureza, tem-se o aspecto da função.

Tomando por pressuposto o critério da função, as normas jurídico-tributárias podem ser normas substanciais ou normas instrumentais. Note-se que, agora, a classificação destas espécies de normas implica na questão do âmbito da eficácia das leis tributárias, como anteriormente visto. A discussão anterior acerca das normas de conflito e material “delimitava” o campo da incidência, “delimitando”, de certa forma, a competência legislativa dos Estados. A divisão das normas quanto à função trata da “delimitação da eficácia das leis no espaço, mediante a prática de actos de império pelos órgãos nacionais de aplicação do direito”<sup>233</sup>.

As normas substanciais, incluídas nestas as normas de conflito ou materiais, são aquelas que tratam da definição de qual é a jurisdição de um determinado órgão público, isto é, atribuem, estabelecem a competência jurisdicional de um órgão nacional, seja ele administrativo, legislativo ou judicial. Se as normas substanciais estabelecem a esfera de competência a estabelecem sempre em referência a outros ordenamentos jurídicos.

A norma instrumental ou formal “respeita à questão de saber em que termos e em que medida actos concretos de execução da lei (administrativos ou jurisdicionais), praticados em certo Estado, podem produzir os seus efeitos típicos no território de outro Estado”<sup>234</sup>. Portanto, as normas substantivas vinculam-se à eficácia em

---

233 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 54.

234 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 54.

sua dimensão legislativa enquanto as normas instrumentais ou formais vinculam-se à eficácia na dimensão executiva e jurisdicional.

### 2.3.2 Os elementos de conexão nas normas jurídico-tributárias

A previsão da norma de conflitos contém o conceito-quadro e o elemento de conexão. Este pode ser visto como o elo de ligação entre o fato delimitado pelo conceito-quadro e o ordenamento jurídico a ser aplicável. Pode-se dizer que “é o elemento da previsão normativa que, fixando a ‘localização’ de uma situação da vida em um certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação”<sup>235</sup>.

Como anteriormente visto, as normas jurídicas possuem os seguintes domínios de vigência: pessoal, temporal, espacial e material. Depreende-se daí que estes domínios ou âmbitos de validade contemplam sempre situações “relacionais”. Esta situação “relacional” pode ser interna, em cada âmbito, ou externa, com mais de um. Necessária, nesta perspectiva das situações que estão em relação uma com as outras (ou entre os âmbitos), a existência de pontos de contato que façam as ligações, as relações entre as coisas, entre as pessoas etc. Estes “pontos de contato” podem ser designados de elementos de conexão.

Neste sentido é possível classificar os elementos de conexão, quando levam em consideração o objeto, em objetivos e subjetivos. O elemento de conexão é objetivo quando se fundar em coisas e fatos. O elemento de conexão é subjetivo quando

---

235 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 196.

consistir em aspectos pessoais. O elemento de conexão será objetivo quando a hipótese de incidência contemplar o “lugar” em que é exercida uma atividade, o “lugar” em que se situam os bens, o “lugar” do estabelecimento comercial, o “lugar” da celebração do contrato, a “fonte” de produção, a “fonte” de pagamento etc. Será subjetivo quando referir-se a nacionalidade ou residência das pessoas<sup>236</sup>.

Quanto ao número dos elementos de conexão podem ser simples ou complexos. Quando o elemento de conexão for um só, uma única conexão, se diz que é simples. Quando existe uma pluralidade de conexões se diz que o elemento de conexão é complexo ou múltiplo. Esta, a conexão complexa, possui três subespécies: subsidiária, alternativa e cumulativa.

O elemento de conexão é complexo subsidiário quando a norma de conflitos elege que uma das múltiplas conexões é secundária, portanto, que esta conexão secundária somente será aplicada se a conexão primária não o puder ser. Por exemplo, havendo conflito de domicílios elege-se como conexão primária que será considerado domicílio o lugar que a pessoa mantiver sua residência habitual. Se possuir mais de uma habitação permanente ou não a tiver elege-se como conexão secundária o “centro habitual de sua atividade”<sup>237</sup>.

Diz-se que a conexão é alternativa quando mais de uma conexão posta pela norma jurídica possui qualidade para produzir o mesmo efeito, isto é, tanto a aplicação de um ou outro elemento de conexão produzirá o mesmo resultado.

---

236 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 196.

237 Vide a título de exemplo o artigo 127 do Código Tributário Nacional.

A última possibilidade do elemento de conexão complexo é a conexão considerada cumulativa. Ocorre quando a norma estabelece dois ou mais elementos de conexão e exige a simultaneidade de ocorrência para que se produzam os efeitos previstos: “é o que se passa com a norma convencional que estabelece que a convenção apenas se aplica se o beneficiário dos juros tiver num certo Estado simultaneamente a sua residência e o seu estabelecimento estável (...)”<sup>238</sup>.

Quanto à mobilidade espacial e temporal dos elementos de conexão podem ser classificados em variáveis ou invariáveis. A conexão é variável ou móvel quando ela pode ser modificada com o passar do tempo ou dependendo do lugar, como por exemplo, a sede de uma empresa, o domicílio do sujeito passivo, o estado civil das pessoas. O elemento de conexão invariável ou fixo é aquele que não sofre mudanças espaço-temporais, como por exemplo, o lugar da situação dos imóveis, o lugar em que foi celebrado um contrato.

Posto um breve conceito e a classificação dos elementos de conexão expressos no conceito-quadro das normas de conflito passar-se-á agora à análise de quais são os elementos de conexão em algumas espécies tributárias, com o intuito de demonstrar que é neste conjunto teórico que se encontra a base da discussão acerca dos princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e no de destino.

---

238 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 197.

### 2.3.3 Os princípios da fonte e da residência como elementos de conexão nos tributos sobre a renda e patrimônio

Como visto o elemento de conexão é um aspecto, um fato determinado pela norma jurídica como sendo aquele que “localizaria” o objeto da norma para que possa ela incidir sobre este. O elemento de conexão determina qual será a norma jurídica a ser aplicada em dada situação.

Dentre os vários problemas “jurisdicionais” tributários tem-se a questão da dupla tributação, isto é, quando mais de um Estado por intermédio de seus ordenamentos jurídicos tributam uma mesma situação. Tanto um Estado quanto o outro se roga no direito de tributar, ambos concorrendo na direção de tomar para si as receitas daquele tributo.

Na dupla tributação um mesmo fato está sob a égide de duas normas diferentes, está contemplado na hipótese de incidência de duas normas jurídico-tributárias. Diz-se neste caso da existência de “concurso de normas”. São dois os requisitos necessários então à dupla tributação: que o fato tenha a mesma identidade e que haja a pluralidade de normas.

Na dupla tributação o requisito da pluralidade de normas - o concurso de normas - deve respeitar a regra de que elas pertencem a ordenamentos jurídico-tributários distintos. Seja este ordenamento de mais de um Estado, seja de Estados-membros pertencentes a um Estado federado e de Estados-partes em uma região integrada. No primeiro caso tem-se a dupla tributação internacional, no segundo a dupla tributação interterritorial.

A dupla tributação interterritorial ou internacional decorre da existência de mais de um elemento de conexão das normas tributárias de conflito. Neste caso da dupla tributação tem se relacionado dois princípios importantes como elementos de conexão vinculados aos tributos sobre a renda e sobre a fortuna: o princípio da fonte e o princípio da residência.

O primeiro princípio, o da fonte, é aquele que estabelece que o tributo deve incidir no “país da fonte”, isto é, no local em que se produz determinada renda, o local onde se situa determinada empresa. O princípio da residência é aquele que estabelece que o tributo deve incidir no “país de residência” daquele sujeito passivo que investiu naquele outro local (da fonte).

Estes princípios estão em permanente conflito de validade, pois conforme os interesses tributários dos Estados se elege um ou outro. Por um lado é evidente que o Estado que recebe investimentos no setor produtivo queira tributar as atividades concernentes, pois é neste país da fonte que se está a produzir determinados bens. Por outro, o Estado no qual “reside” o proprietário do capital investido no país terceiro, quer tributar os benefícios, as rendas, a fortuna que este obteve, pois nele reside.

Quase sempre o país da fonte é importador de capitais, portanto, com um desenvolvimento capitalista de menor monta, e o país da residência é o país exportador de capitais, é o país mais desenvolvido, mais industrializado. Se for contemplado o princípio da fonte, como elemento de conexão que deve preponderar na aplicação das normas jurídico-tributárias, o país produtor, mas “importador” de capitais, obterá as receitas tributárias. Se for o contrário, se a opção for pelo princípio da residência, a receita tributária pertencerá ao país exportador de capitais.



No conflito entre estes elementos de conexão preponderou por muito tempo o princípio da residência e “ninguém põe hoje em dúvida o direito do país da fonte de tributar a renda (ou a fortuna) nele produzida, por evidentes razões ligadas à forte conexão entre ele e a produção do facto tributário. Mas isto não tem impedido que os países da residência se arroguem também o direito de tributar os rendimentos auferidos no exterior pelos seus residentes(...)”<sup>239</sup>.

Os Estados que defendem a preponderância do princípio da residência, isto é, que devem tributar os rendimentos que os seus cidadãos obtiveram no exterior, enumeram alguns argumentos para sustentar tal posição.

O primeiro destes traz como fundamento axiológico importante a questão do princípio da igualdade. O princípio da igualdade tributária, ou da isonomia, contemplado pela Constituição Federal brasileira<sup>240</sup> e por várias outras, estabelece que os cidadãos de um determinado Estado devem ser tratados, no âmbito tributário, de igual forma, devem receber tratamento uniforme. Portanto, tributar os rendimentos dos cidadãos que os obtiveram neste mesmo Estado e não tributar os rendimentos daqueles que obtiveram no exterior fere frontalmente o princípio da igualdade tributária, pois sofreria um ônus maior aquele que obtém rendimentos no seu próprio país. Diante do princípio da igualdade tributária os Estados tem decidido pela tributação da renda global do cidadão contribuinte independentemente da fonte, pela adoção do princípio da universalidade ou do rendimento mundial (*World-wide-income*)<sup>241</sup>.

---

239 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 200.

240 Constituição Federal art. 150, II.

241 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 201.

Um segundo argumento formulado a favor da adoção do princípio da residência como elemento de conexão relevante, encontra eco na constatação de que o Estado tem uma função protetiva daqueles que estão sob a égide deste poder soberano. Os cidadãos recebem benefícios do Estado, portanto, não tributar os rendimentos obtidos no estrangeiro pelos residentes é conceder um benefício sem a devida contrapartida, em termos tributários, do cidadão.

Por fim e a título de exemplo, tem-se o argumento que se centra na questão da evasão dos tributos. Ocorre que muitas vezes os Estados “importadores” de capital concedem estímulos fiscais (isenções) para fazer frente à competição tributária interna ou internacional. A evasão ocorrerá, se o Estado de residência, no caso, não tributar os rendimentos obtidos de fonte externa.

Salientou-se de forma breve os elementos de conexão – princípio da fonte e da residência – nos tributos sobre a renda e o patrimônio com o intuito de demonstrar, como em seguida se verá, que a discussão envolvendo estes princípios é em grande medida a mesma, ou próxima, das feitas quando dos elementos de conexão nos tributos sobre o consumo, no caso, o uso do princípio de tributação no Estado de origem e de destino. Antes, porém, para completar o “horizonte” das discussões apresenta-se os elementos de conexão nas transmissões a título gratuito.

### 2.3.4 O princípio do domicílio e o princípio do local da coisa (*locus rei sitae*) nos tributos sobre transmissões a título gratuito

O elemento de conexão nos tributos que incidem sobre sucessões e doações (transmissões a título gratuito) centra-se em dois outros princípios: o princípio do domicílio e o princípio do lugar da coisa.

O primeiro se expressa quando leva em consideração o domicílio do *de cuius* ou do doador. Pode ainda se referir ao domicílio do beneficiário da sucessão ou da doação. Portanto, tendo domicílio o beneficiário, o *de cuius*, ou ainda o doador em um determinado Estado este se arvora no direito de cobrar o referido tributo independente da localização dos bens e direitos transmitidos.

O princípio do lugar da coisa – *locus rei sitae* – considera o território em que está localizado o bem objeto da transmissão a título gratuito. O Estado, constatando que os bens e direitos encontram-se no seu território, sob a égide da sua soberania, entende que pode tributar tal transmissão tomando por base então o princípio do *locus rei sitae*.

Se preponderar o princípio do domicílio o Estado poderá tributar todas as transmissões a título gratuito dos seus residentes, independente se estes bens e direitos estejam em território estadual ou nacional ou em território estrangeiro. Se a opção for pelo princípio do local da coisa objeto da transmissão tributar-se-á apenas as transmissões que contemplem objetos localizados no território deste Estado, independente se neste são ou não residentes ou domiciliados os sujeitos passivos<sup>242</sup>.

---

242 “O modelo de convenção de dupla tributação relativo às sucessões e doações, elaborado pela OCDE em 1982, adoptou como regra geral o princípio do domicílio do *de cuius* ou do doador, ao qual fazem

### 2.3.5 Os princípios de origem e de destino como elementos de conexão nos tributos sobre o consumo

Vistos os elementos de conexão que são, regra geral, dos tributos diretos - expressos nos princípios da fonte, da residência, do domicílio e do *locus rei sitae* -, passar-se-á aos elementos de conexão dos tributos indiretos. Nos tributos que incidem sobre o consumo os elementos de conexão relevantes se expressam pela adoção do princípio de tributação no Estado de origem e pelo princípio de tributação no Estado de destino.

O princípio da tributação no Estado de origem é aquele que concede ao Estado de “origem” dos bens e serviços destinados ao consumo a competência para tributar e, como consequência, perceber as receitas tributárias advindas. Salienta-se que tributado no Estado de origem independe se o consumo ocorrerá neste ou em outro Estado.

Já o elemento de conexão expresso pelo princípio de tributação no Estado de destino é o seu contrário, ou seja, o Estado de “destino” tributa os bens e serviços que serão consumidos em seu território, não tendo relevância maior, em termos conceituais, se foram ou não ali produzidos.

Nos tributos sobre o consumo estes são os elementos de conexão em evidência, não importando neste caso os outros princípios centrados no local de domicílio dos contribuintes, na nacionalidade, no local em que foi assinado o contrato etc.

---

exceção os bens imobiliários e os bens mobiliários pertencentes a um estabelecimento estável ou a uma instalação fixa, cuja tributação é da competência exclusiva do Estado do *locus rei sitae*”. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 206.

Como o elemento de conexão no primeiro princípio é a origem e no segundo é o destino evidencia-se, respectivamente, o local em que ocorre a produção e o local em que os bens e serviços objetos da tributação forem efetivamente consumidos.

Trata-se de um conflito advindo das trocas comerciais efetuadas entre dois ou mais Estados e os tributos incidentes sobre as mercadorias objeto destas trocas. Regra geral os Estados, por intermédio dos impostos sobre a importação e exportação, tributos que incidem sobre o comércio exterior, defrontam-se na adoção do princípio de origem ou de destino.

É regra internacional, no comércio internacional, o princípio da tributação no Estado de destino. Este princípio se expressa, por um lado, quando o Estado exportador retira os gravames tributários sobre os bens e serviços que serão “exportados”. Por outro, quando o Estado importador grava esses bens e serviços “importados” que serão ali consumidos. Com o princípio de destino salienta-se que o Estado exportador grava o consumo interno e desonera os produtos destinados à exportação e o Estado importador grava tanto os produtos internos quanto aqueles que forem importados de outro Estado.

A adoção dos princípios de tributação no Estado de origem e de destino envolve sempre a questão dos tributos sobre o “comércio exterior” seja este comércio “exterior” considerado como o comércio entre os Estados-membros de uma federação, seja este comércio entre Estados distintos.

O comércio exterior é uma via de mão-dupla no sentido de trocas comerciais, do intercâmbio de mercadorias, pois ingressa mercadoria do estrangeiro e sai

mercadoria de um determinado Estado. Assim pode-se afirmar que o comércio exterior traduz-se pelo binômio importação e exportação.

Em matéria tributária os Estados procedem sempre em várias direções no que concerne aos tributos sobre o consumo. Uma primeira direção aponta em saber quais são os bens e serviços produzidos no seu território e que neste estão sendo consumidos. Uma outra direção mostra quais os bens e serviços produzidos no seu território e que não serão ali consumidos, que serão destinados a outro Estado. Uma outra ainda trata de verificar quais são os bens e serviços produzidos noutro Estado e que estão sendo consumidos em seu território. E por fim, cabe perceber quais são os bens e serviços produzidos no outro Estado e naquele estão sendo consumidos.

Pode ser resumido o exposto desta forma: a) a produção e o consumo no mesmo Estado; b) a produção no Estado e o consumo noutro; c) a produção em um outro Estado e o consumo local; e, d) a produção e o consumo em um outro Estado<sup>243</sup>.

O conflito entre os princípios de origem e de destino envolve um grande número de problemas. Na esteira dos princípios pode ocorrer que uma mercadoria importada receba gravame superior ao gravame incidente sobre as mercadorias de procedência local, ou, que a mercadoria carregue consigo tributos do Estado de origem e incidam sobre ela, quando do seu ingresso no Estado em que será consumida, mais tributos. Pode ocorrer também que a mercadoria importada não contenha em seu preço nenhum conteúdo tributário e no Estado importador não incida nenhum tributo, nem mesmo os que em regra incidem sobre os bens e serviços nacionais e que neste local são consumidos.

---

243 Recordar-se-á que a questão do conceito de comércio internacional e como se opera a “circulação” das mercadorias foi considerada no Capítulo I, item 2, deste trabalho.

A preponderância do princípio de tributação no Estado de origem ou do de destino é discutida a partir de problemas inter-relacionados como se pode depreender do que foi apresentado. Portanto, os principais problemas envolvendo a aplicação de um ou outro princípio dizem respeito à questão da dupla tributação, da evasão e da concorrência tributária.

A dupla tributação, que também é um problema “jurisdicional”, ocorre quando um fato é “duplamente” tributado por mais de um ordenamento jurídico. A hipótese de incidência está duplamente contemplada por um e outro ordenamento.

Ocorrerá dupla tributação no comércio entre os Estados quando o Estado produtor das mercadorias e o consumidor destas as tributarem, isto é, tem-se a dupla tributação pelo fato de um mesmo objeto estar sendo “contemplado” por mais de uma norma jurídica pertencentes a ordenamentos jurídicos diversos. Percebe-se assim os dois requisitos da dupla tributação: identidade do fato e pluralidade de normas.

A evasão é o contrário da dupla tributação. Esta é a múltipla tributação, aquela é a ausência da mesma frente às opções colocadas pelos princípios de tributação de origem e de destino. A opção pelo Estado exportador do princípio de destino e a opção do Estado importador do princípio de origem levaria à evasão fiscal – o primeiro não tributou frente ao princípio destino, por se tratar de produtos dirigidos à exportação, o segundo não tributou frente ao princípio de origem, por serem os produtos importados, não podendo com isso, tributá-los, poder conferido ao outro Estado.

A evasão pode ser assim exemplificada como também no caso de um determinado Estado não tributar as importações, vigente o princípio da tributação no

Estado de destino, com o intuito de conceder algum “estímulo fiscal” a um setor da economia.

A questão multifacetada da concorrência tributária envolve aquilo que também é designado de competição tributária e guerra fiscal. Importa, neste momento, compreender que a adoção de um ou outro princípio, como elemento de conexão nos tributos sobre o consumo, pode acarretar mudanças significativas na questão da concorrência estabelecida no âmbito do comércio interno ou internacional.

Neste sentido, e a título de exemplo, pode-se supor que dois Estados façam a opção pelo princípio da tributação no destino no intercâmbio comercial entre eles. O problema da concorrência aparecerá se caso um destes Estados aplicar uma alíquota mais alta aos produtos importados do que os seus congêneres nacionais.

Estes problemas que, a título de exemplo, foram relacionados dizem respeito à adoção de um ou de outro princípio de tributação nos tributos indiretos em uma ampla perspectiva, ou seja, como se comportariam os sistemas tributários frente à adoção de um ou outro princípio em uma perspectiva de política econômica ou de política fiscal. Em uma perspectiva mais restrita que contempla os aspectos técnicos dos referidos princípios têm-se as questões dos critérios utilizados para determinar a localização “origem” e “destino”.

Os princípios de tributação no Estado de origem e de destino, para serem aplicados, necessitam de outros elementos de conexão que possam melhor “localizar” os bens e os serviços objeto da tributação. Fala-se por critérios do local da transmissão dos bens e do local da prestação dos serviços.



A utilização destes critérios apresenta um conjunto de dificuldades, pois se sabe que, hodiernamente, um bem é produzido em diversos territórios, em diversos Estados, e em todos eles ocorre a transmissão, e também que o serviço prestado pode sê-lo em um ou mais território, ou pode ser prestado o serviço por um residente em um Estado a um residente de outro Estado<sup>244</sup>.

### 2.3.6 Considerações gerais acerca dos princípios de origem e de destino

Em consideração ao que foi abordado pode-se, em resumo, afirmar em um primeiro momento que os princípios de tributação no Estado de origem e de destino comportam a análise tanto da ótica do direito tributário interno quanto internacional, pois encontram-se presentes nas relações jurídico-tributárias internas de uma federação como nas relações jurídicas internacionais.

Na observação de que as normas jurídico-tributárias, como qualquer outra norma jurídica, têm por escopo regradar a conduta humana estabelecendo um dever-ser, percebem-se que elas tratam necessariamente do que está sendo regradado, a quem se destinam, em que lugar e em que tempo. São os quatro âmbitos de validade que qualquer norma jurídica possui. Nota-se, portanto, em um segundo momento, que os princípios de tributação no Estado de origem e de destino não podem ficar restritos à análise apenas de um ou de outro aspecto. Necessário que sejam eles colocados frente aos diversos campos de domínio das normas jurídicas.

---

244 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p. 212-213.

Na questão do âmbito de validade espacial, com os princípios da territorialidade e da extraterritorialidade, percebe-se que este âmbito pode ser observado da perspectiva da incidência e da eficácia jurídica. Constatam-se assim que o âmbito espacial de validade das normas jurídicas comunica-se com outros âmbitos, tornando pouco aceitáveis os argumentos que defendem o princípio da territorialidade em um sentido estrito e como sendo o capaz de resolver os problemas decorrentes do poder de tributar do Estado.

Os princípios de origem e de destino, analisados sob o enfoque do âmbito espacial de validade das normas jurídicas, trazem a colação da questão do princípio da territorialidade e da extraterritorialidade, ou seja, pela adoção de um ou outro, fica implícita a discussão no sentido de que as normas jurídico-tributárias de um lugar alcançam apenas as situações ocorridas neste mesmo território ou no território de outro Estado.

As questões da territorialidade e da extraterritorialidade vinculam-se necessariamente aos princípios jurisdicionais de origem e de destino. Quando estes princípios estabelecem o local, o território em que ocorrerá a tributação, delimitam a soberania fiscal dos Estados. Podem eles, portanto, por um lado, serem considerados “princípios territoriais”, por outro, pelo fato de servirem como limite a soberania fiscal de cada Estado, serem considerados “princípios jurisdicionais”.

As normas jurídico-tributárias que fixam os princípios de tributação no Estado de origem e de destino foram observadas sob o enfoque da sua fonte (interna ou internacional), da sua natureza (indiretas ou de conflito e diretas ou materiais) e da sua função (substanciais e instrumentais). Depreendeu-se que as normas de conflito

estabelecem os elementos de conexão que fazem a ponte entre a norma e sua aplicação. Os elementos de conexão delimitam que determinada situação será tratada por determinado ordenamento jurídico-tributário.

Posteriormente fez-se a análise dos principais elementos de conexão, com o intuito claro de demonstrar que os princípios de tributação no Estado de origem e de destino são os elementos de conexão específicos dos tributos indiretos. Considera-se ainda que estes princípios possuem por um lado interno esta qualidade de fazer a “conexão”; por um lado externo, são princípios que separam, que limitam o poder estatal, isto é, são princípios jurisdicionais de tributação. Estes princípios determinam até onde alcança o poder soberano em termos de tributação. Note-se que não somente estes princípios, mas também os demais, por exemplo, o princípio do domicílio, da nacionalidade etc, são princípios jurisdicionais, com a ressalva de que são princípios jurisdicionais na tributação direta.

Nota-se, por último, que os problemas que envolvem os princípios de tributação no Estado de origem e destino, evasão fiscal, dupla tributação e concorrência tributária, são problemas concernentes a outros princípios que fazem às vezes de elementos de conexão nos tributos diretos, ou seja, a discussão do princípio do domicílio acaba também tocando na discussão destes problemas, evidentemente com suas peculiaridades.

## 2.4 OS PRINCÍPIOS DE TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DE ORIGEM E DE DESTINO E A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

### 2.4.1 Os princípios “jurisdicionais” nos tributos diretos e indiretos

A necessidade das classificações estabelecidas no início deste capítulo fica mais do que patente quando se trata dos múltiplos aspectos envolvendo os princípios de tributação no Estado de origem e de destino. Uma das classificações formuladas e ali expostas ficou centrada no critério da repercussão econômica dos tributos, isto é, se há ou não repercussão econômica.

Pode-se entender por repercussão econômica dos tributos a possibilidade de “transferência” a outrem do gravame tributário, do ônus, ou melhor, transferência a um terceiro do encargo econômico representado pelo pagamento de um determinado tributo.

Este é o critério que fundamenta, em regra<sup>245</sup>, a classificação entre tributos diretos e indiretos. Não havendo repercussão econômica do tributo este será considerado “tributo direto”, existindo será então “tributo indireto”. A expressão “direto” pode ser vinculada à idéia de que é o contribuinte aquele quem paga o gravame. A expressão “indireto” indica que não será este quem pagará o tributo, mas sim um terceiro.

Referindo-se a estas situações utiliza-se respectivamente da construção “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”. Será tributo direto aquele que incidir diretamente sobre um contribuinte e este não repercuti-lo, ou seja, ele arcará com o ônus

---

245 Lembrar-se-á que a doutrina tributária não utiliza apenas este critério da repercussão econômica dos tributos para classificá-los em diretos e indiretos. Utiliza também o critério do lançamento e o critério da temporalidade da hipótese de incidência como visto no início deste Capítulo. Prefere-se neste momento seguir o critério mais empregado.

financeiro decorrente da incidência tributária. Será um tributo indireto quando o contribuinte de direito repassa ao contribuinte de fato os “custos” tributários<sup>246</sup>.

Nos tributos diretos diz-se que ocorre a percussão – incidência tributária direta sobre o contribuinte -, nos tributos indiretos o que ocorre é a repercussão econômica do tributo – incidência indireta sobre o contribuinte, que por preceito normativo, responde como contribuinte de *jure* e um terceiro responde pelo ônus financeiro-.

Os princípios de tributação no Estado de origem e de destino são elementos de conexão pertinentes aos tributos indiretos. São eles que determinam o local em que ocorrerá a tributação nos tributos indiretos, gerando problemas e apresentando soluções no que concerne à dupla tributação, ou à ausência de tributação etc.

Nos tributos diretos são utilizados outros princípios, outros elementos de conexão, como os princípios de tributação no Estado de residência e da fonte. No primeiro o que importa em termos de incidência tributária é o local da residência, do domicílio do sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária; no segundo importa o país da fonte, o local em que se produz determinada renda ou patrimônio.

A adoção nos tributos diretos do princípio tributário do Estado de residência ou da fonte é utilizada para enfrentar, em certa medida, os mesmos problemas tributários dos tributos indiretos, pois, como visto, a adoção destes princípios nos tributos

---

246 O uso das expressões “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato” não condizem com as questões de dogmática tributária, visto que “contribuinte” sempre será de direito (de *jure*) pelo princípio da legalidade que em seus efeitos o estabelece. O contribuinte de “fato” é um conceito mais econômico do que jurídico. É possível afirmar, de acordo com o entendimento de Ubaldo C. Balthazar, que contribuinte de direito é uma redundância e que contribuinte de fato é uma contradição. Não se desconhece que mesmo o Supremo Tribunal Federal utiliza estas expressões, como por exemplo, na Súmula 546. Neste sentido far-se-á um acordo com o leitor no sentido da continuidade do uso destas expressões no sentido exposto acima tendo em vista a utilidade da mesma nos tributos sobre o consumo.

sobre a renda e o patrimônio envolve a questão de se saber se será o contribuinte tributado em um e ou noutro lugar etc.

Dos tributos considerados indiretos, pela aplicação do “princípio da repercussão legal obrigatória”<sup>247</sup>, resulta que é o adquirente final que arcará com o ônus tributário. Resultado obtido tanto no caso de adotar-se o princípio de tributação no Estado de origem quanto no de destino.

Trata-se e denomina-se de “consumidor” o adquirente final das mercadorias e dos serviços. Portanto, depreende-se que os tributos indiretos, pelo fato de repercutirem sobre os contribuintes de fato – consumidores finais –, sejam também denominados de tributos sobre o consumo<sup>248</sup>.

Na repercussão econômica dos tributos, na perspectiva de que ela pode ser vista como um princípio legal obrigatório, sempre estará presente a figura do contribuinte de direito e o contribuinte de fato. Este é o consumidor final que arca com o ônus econômico, aquele é o responsabilizado – por isso *de jure* – em um duplo sentido: no do próprio contribuinte de direito como no sentido do seu substituto. Tanto o contribuinte de direito como no caso do substituto, na substituição tributária, são “responsabilizados” pelo recolhimento do crédito tributário ao Fisco<sup>249</sup>.

---

247 Expressão utilizada por exemplo em: TORRES, Ricardo Lobo. IVA, ICMS e IPI. In: *Arquivos de Direito*. Rio de Janeiro: Universidade de Iguazu, 1999. Ano 2, n. 2, v. 1. p 144.

248 No Brasil além dos “declarados” tributos sobre o consumo existem outros que são repercutidos facilmente aos consumidores finais pela inclusão dos mesmos nos preços dos bens e serviços consumidos. A Cofins e o PIS/Pasep que em termos formais incidem sobre o faturamento das empresas são repassados aos consumidores.

249 Observar-se-á que o contribuinte de “direito” é o “contribuinte”, pois o substituto não o é, e sim, um responsável nos termos do artigo 121 parágrafo único. *In verbis*: “O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Op. cit.

Tratar-se-á em seguida destas e de outras questões técnicas referentes aos tributos indiretos, portanto sobre o consumo, com intuito de compreendê-los para tornar adequada a utilização dos princípios de tributação no Estado de origem e de destino.

#### 2.4.2 O conceito de tributos sobre o consumo e os princípios de origem e de destino

Constatado que nos tributos indiretos é o consumidor final quem paga os tributos incidentes pela aplicação do princípio da repercussão econômica, salienta-se que as mercadorias, objeto do comércio nacional ou internacional, carregam consigo o “peso” dos tributos. Para reger este “carregar consigo o peso dos tributos” adota-se no comércio interno, interestadual ou internacional o princípio de tributação no Estado de origem ou de destino.

Estes princípios estão sempre presentes no âmago das discussões envolvendo a coordenação e a harmonização tributária, que como ver-se-á, são tentativas de desobstruir a relação entre sistemas tributários distintos, ou dito de outra forma, coordenar e harmonizar é reduzir ou eliminar as incompatibilidades existentes entre os sistemas tributários.

Como os princípios de tributação no Estado de origem e de destino estão sempre em pauta nas contendas acerca de processos de integração econômica, mais propriamente, no sentido interno, de uma harmonização tributária e, dentro desta, dos tributos indiretos, há que se saber o que se entende por tributos sobre o consumo.

Falar em princípio de origem e destino é tocar no tema harmonização tributária e no objeto principal desta: os tributos sobre o consumo. Neste sentido são

tributos sobre o consumo “aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos”<sup>250</sup>.

O conceito assim elaborado reporta-se a alguns aspectos de suma importância. O primeiro destes aspectos é a “utilização” de bens e serviços. Neste sentido os tributos sobre esta utilização podem ser vistos no sentido de uma “aquisição” de bens e serviços e no sentido de “uso” destes bens e serviços. No primeiro caso o valor do tributo já integra o valor dos bens e serviços, significa, por assim dizer, que eles “carregam” consigo o valor do tributo. No segundo caso o tributo não integra o valor dos bens e serviços, o tributo ocorre *a posteriori*, no decorrer do uso destes.

Como exemplo de tributo sobre o consumo de bens na aceção de sua aquisição é o imposto sobre o valor agregado – IVA -, no caso brasileiro o ICMS e o IPI, ou ainda o ISS, em se tratando de tributo sobre o consumo de serviços<sup>251</sup>.

Exemplo de um tributo que incide sobre o consumo dos bens na segunda aceção (de uso) é, no Brasil, a existência do tributo estadual sobre a propriedade automotiva – IPVA-. Note-se que ele incide sobre o uso no sentido de ter o contribuinte a propriedade do automóvel e utilizá-lo nas vias públicas<sup>252</sup>. Os tributos incidentes sobre o consumo de serviços no sentido do seu uso podem ser percebidos quando da cobrança de taxas pelo exercício regular de determinadas atividades profissionais.

---

250 Conceito ofertado pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OECD. Apud: BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 1.

251 O sistema tributário brasileiro como qualquer outro sistema tributário tem características próprias. Uma destas características é a existência de três tributos sobre o consumo – IPI, ICMS e ISS – administradas por três níveis diferentes de governo, União, Estados e Municípios, respectivamente.

252 Não se desconsidera aqui que outros autores consideram o IPVA um imposto patrimonial sobre coisa móvel e que assim pode ser também classificado. Vide, por exemplo: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. Op. cit., p. 90.



Pode-se perceber que os princípios de tributação no Estado de origem e destino referem-se ao primeiro bloco de tributos sobre o consumo, isto é, sobre a “aquisição” de bens e serviços e não sobre o seu “uso” regular. Pois a imposição tributária que incide sobre o uso de um bem ou sobre o exercício de uma atividade leva em consideração outros elementos de conexão, como por exemplo, os princípios de domicílio, do *locus rei sitae*, da fonte etc<sup>253</sup>.

Do conceito de tributo sobre o consumo tem-se um segundo aspecto que é a utilização de bens e serviços “finais”, isto é, se evidencia, por um lado, que a incidência ocorre no final da cadeia produtiva, e por outro, que é o consumidor final quem pagará o tributo já repercutido no preço dos bens e serviços.

O terceiro e último aspecto a salientar a respeito do que se pode entender por tributo sobre o consumo é o local onde serão consumidos os bens e serviços. Importa aqui, no contexto do conceito, denotar que o lugar em que ocorrerá o consumo assume grande relevância. Considerando este aspecto percebe-se que os princípios de origem e de destino, como princípios que estabelecem, que delimitam o poder jurisdicional do Estado, se vinculam de forma necessária com os tributos sobre o consumo, pois não se pode falar destes sem precisar o local em que serão consumidos os

---

253 “O valor deste fato negativo (o consumo da coisa) é o valor 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 de aquisição da coisa. Não o custo de 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 o consumo de coisa, aplica-se também ao consumo de serviço. Quando a regra jurídica de tributação escolhe para base de cálculo (entre os muitos fatos que compõem sua hipótese de incidência) o fato consistente no consumo de coisa ou serviço, o tributo criado pertencerá ao gênero jurídico do imposto de consumo”. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Op. cit., p. 412.

bens e serviços. Assim os princípios estarão regulando a incidência dos referidos tributos<sup>254</sup>.

Estabelecer-se-á no próximo ponto a divisão em tributos gerais e tributos especiais sobre o consumo. Tal distinção, cabe notar, se faz dos tributos sobre o consumo na primeira acepção, isto é, de utilização na acepção de aquisição de bens e serviços.

### 2.4.3 Os tributos especiais sobre o consumo

Na distinção entre tributos especiais e gerais sobre o consumo toma-se por critérios a seletividade e a generalidade e também a indicação e a ausência de denominação dos bens e serviços objetos do tributo. Tomando por critério a seletividade e a generalidade da incidência tributária se pode inferir que tributo especial sobre o consumo é aquele em que a incidência “escolhe”, “seleciona”, quais serão os bens e serviços que receberão o gravame; e é tributo geral quando a incidência for “abrangente”, “geral”, isto é, quando a incidência for abrangente e não específica.

Considerando que nos tributos sobre o consumo por vezes se denomina de forma direta quais serão os bens e serviços gravados e noutras se afirma legalmente quais são os bens e serviços isentos, tem-se o segundo critério. O primeiro caso caracteriza o tributo especial sobre o consumo; o segundo caracteriza o tributo geral, pois

---

254 Neste sentido a discussão dos princípios de tributação no Estado de origem e de destino carrega consigo o questionamento sobre quais são as regras concernentes a localização dos bens e serviços e o momento em que estes sofrem a transmissão. No processo de integração da União Européia podem-se extrair excelentes exemplos acerca da localização das transmissões de bens, da localização das prestações de serviços e da localização das aquisições intracomunitárias de bens – inclusive com os problemas decorrentes das operações triangulares -. Para maiores detalhes vide: PALMA, Clotilde Celorico. *O IVA e o mercado interno: reflexões sobre o regime transitório*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1998, p. 193-225.

em regra nestes não há indicação, não há uma relação de quais serão os bens e serviços tributados, mas apenas uma relação dos que serão beneficiados pela isenção<sup>255</sup>.

Tributo especial sobre o consumo é, portanto, aquele que incide sobre algumas despesas individualizadas dos contribuintes e tributo geral é aquele que incide sobre a generalidade das despesas dos contribuintes, no caso, consumidores finais. Repara-se que a diferença entre uma e outra categoria dos tributos sobre o consumo é o tipo de “despesa”, portanto, compreende-se melhor a classificação feita acerca do objeto dos tributos, tanto que para alguns autores os tributos incidem sobre os rendimentos, sobre o capital e sobre a despesa<sup>256</sup>.

Pode ocorrer que na tributação especial do consumo contempla-se uma vasta gama de bens e serviços a ponto de esta tributação especial ser quase “geral”. Não se pode, neste caso, confundir que uma base de incidência mais ampla leve a considerar esta tributação como geral, pois mesmo assim serão seletivos e serão denominados os objetos contemplados pela incidência. Pode ocorrer também, em hipótese, que em um sistema tributário se contemple tantas isenções que a tributação geral do consumo fique “limitada” a poucos bens e serviços, reduzindo com isto o campo de incidência tributária. Nem por isso, porém, deixará de ser tributação geral do consumo.

A tributação especial do consumo seletivamente opera, no seu campo de incidência, sobre a aquisição de bens e serviços finais no Estado onde são consumidos. Portanto, serão objeto de tributação especial do consumo tanto os bens quanto os serviços

---

255 “Nos impostos especiais, a base de incidência é definida de forma directa, através da indicação dos bens que o imposto tributa; nos impostos gerais, a base de incidência é definida de forma residual, através da indicação dos bens sobre que o imposto não incide, ou seja, isentos”. Grifou-se. BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 15.

256 Também aceito como tributos sobre a renda, tributos sobre o patrimônio e tributos sobre a circulação. Atentar para o fato de que os autores utilizam tributos sobre a circulação, sobre a despesa e sobre o consumo como sinônimos ou próximo disso. Vide acima neste mesmo trabalho.

selecionados. Para designar que esta tributação especial do consumo alcança apenas os bens materiais tem se convencionado o uso da expressão “tributos sobre consumos específicos”, nomeados em francês *accises* e em inglês *excises*<sup>257</sup>.

Estes tributos especiais de consumo, no sentido de tributos sobre consumo de certos bens, de consumo específico – excluído os serviços e incidente apenas sobre bens materiais<sup>258</sup> -, têm sido objeto de propostas de harmonização tributária na construção do processo de integração da União Européia. Há que se ter presente que sobre estes tributos especiais – tributos sobre consumos específicos de bens materiais -, tem recaído boa parte da discussão dos princípios de tributação no Estado de origem e destino<sup>259</sup>.

Neste sentido têm sido objeto dos tributos especiais sobre o consumo, em termos de aquisição e incidentes sobre bens materiais, regra geral, as bebidas alcoólicas, os combustíveis e o tabaco. Estes são os produtos que tradicionalmente recebem o gravame dos tributos especiais sobre o consumo.

Em relação aos tributos especiais sobre o consumo cada Estado tem feito as opções sobre como eles podem ser: tipo monofásico ou plurifásico e tipo

---

257 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 17.

258 Vide: LOPES FILHO, Ozíres. A necessidade (ou não) de inclusão dos serviços no campo de incidência do IVA. In: *Seqüência – estudos jurídicos e políticos*. Florianópolis: UFSC/CPGD, 1995, p. 31-41.

259 Tributos sobre consumos específicos: “(...) é essa a terminologia jurídico-fiscal da CEE. São considerados ‘impostos sobre consumos específicos’ os tributos selectivos que incidem sobre bens materiais; é, sobre tributos desse tipo – e já não sobre os que gravam serviços – que versa um dos programas de harmonização propostos pela Comissão para a abolição das fronteiras intercomunitárias”. BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 18.

cumulativo ou não cumulativo. Assunto que ficará adiante melhor exposto quando dos tributos gerais sobre o consumo.

A finalidade de toda atividade tributária ou é fiscal ou é extrafiscal, como visto anteriormente quando da classificação dos tributos. Nos tributos especiais sobre o consumo tem predominado o objetivo fiscal, sem, contudo, deixar de alcançar alguns objetivos extrafiscais como, por exemplo, desestimular o consumo do tabaco e das bebidas alcoólicas, pois são substâncias consideradas nocivas à saúde pública<sup>260</sup>. Para reforçar a extrafiscalidade nestes tributos tem-se a utilização do princípio da seletividade quando os mesmos incidem sobre produtos reputados como supérfluos ou de luxo.

A finalidade fiscal dos tributos especiais sobre o consumo é alcançada pelo fato de que, nestes, os bens objetos da tributação são sempre bens de amplo consumo, adquiridos por parcela considerável da população; não são, em termos relativos, de consumo essencial e ainda, por fim, constata-se que não recua o consumo frente à imposição tributária<sup>261</sup>. Atentar, portanto, que se os bens que recebem o gravame do tributo especial do consumo são consumidos por larga parcela da população, tem-se, em contraposição ao princípio da progressividade coadunado com a finalidade extrafiscal, o princípio da regressividade.

O sucesso da implantação dos tributos especiais sobre o consumo, assente na idéia de gravar bens de amplo consumo, firma o princípio da regressividade no sentido de onerar de forma mais gravosa a população que detiver uma menor renda. Se

---

260 O discurso politicamente correto acerca dos danos causados pelo uso do tabaco e das bebidas alcoólicas que justificam em grande medida a adoção dos tributos especiais sobre estes produtos tem servido como fachada para a adoção dos tributos com finalidade eminentemente fiscal. Mesmo com carga fiscal elevada o consumo destes produtos não diminui, portanto a finalidade extrafiscal não é atingida, mas tributam-se de igual forma, pois o discurso politicamente correto legitima a adoção desta medida.

261 São bens de "procura inelástica" conforme: BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 23.

isto ocorre prejudica-se a questão da tão almejada equidade dos sistemas tributários, objetivo também quando da opção pelo princípio de tributação de origem ou de destino, como perceber-se-á no capítulo seguinte.

Para finalizar esta explicitação dos tributos especiais sobre o consumo e antes de adentrar-se nos tributos gerais, com o intuito de melhor precisar a importância dos princípios de tributação de origem e de destino, cabe lembrar que neste grupo de tributos as alíquotas utilizadas são específicas, isto é, como já visto<sup>262</sup>, quando a alíquota expressa o encargo tributário por uma certa unidade medida (peso, volume, espécie, quantidade). Nos tributos gerais sobre o consumo as alíquotas são *ad valorem*, ou seja, se expressa o encargo fiscal por um percentual do valor do bem tributado.

O ponto positivo na utilização de alíquota específica, feita em regra nos tributos especiais sobre o consumo, é que, por ser específico, não se faz necessário fixar o valor dos bens, pois neste caso se considera como base de cálculo cada unidade física, dispensando, portanto, a apreciação econômica de cada bem. De resultado contrário tem-se dois efeitos: o primeiro é uma deterioração do valor da alíquota específica no caso da existência de inflação; o segundo é a regressividade destes tributos pelo fato da alíquota específica onerar proporcionalmente mais os bens de preço menor, que de regra, são os de consumo popular<sup>263</sup>.

Cabe salientar ainda que a discussão dos princípios de tributação no Estado de origem e de destino tem ficado bastante restrita aos tributos especiais sobre o

---

262 As alíquotas serão específicas quando independem do valor dos bens objeto do gravame, incidindo sobre as unidades, sobre o peso, sobre o tamanho etc. *Ad valorem* quando se aplica um percentual sobre o valor dos bens. Têm-se também as alíquotas compostas ou mistas que combinam as duas, aplicando-se a taxa com uma parte específica e uma parte *ad valorem*. Maiores detalhes vide Capítulo I deste trabalho quando aborda-se as restrições ao comércio internacional via imposição de tributos aduaneiros.

263 A vantagem da alíquota *ad valorem* é creditada ao fato de acompanhar a variação de preços, mas impõe-se como dificuldade a avaliação econômica das mercadorias.

consumo pelo fato destes terem sido, regra geral, os primeiros a serem “harmonizados” em processos de integração econômica<sup>264</sup>. São vários os motivos da harmonização tributária começar pelos tributos especiais pelo consumo. Um motivo relevante é a facilidade na administração destes tributos pelo fato, por um lado, de incidirem “seletivamente” sobre uma pequena quantidade de bens – tabaco, bebidas alcoólicas e combustíveis -, e por outro, de ser relativamente pequeno o número de empresas produtoras destes bens<sup>265</sup>.

#### 2.4.4 Os tributos gerais sobre o consumo

Depois de constatado que os tributos indiretos podem ser vistos como tributos sobre a despesa, ou mais propriamente sobre o consumo, tratou-se da divisão destes em tributos especiais e gerais sobre o consumo. Dos tributos especiais sobre o consumo abordou-se aqueles que se dirigem ao consumo de bens materiais – tributos sobre o consumo específico -, análises feitas que agora se pretende estender aos tributos gerais.

Tributos gerais sobre o consumo, conforme considerado há pouco, denominam-se aqueles que incidem sobre as despesas gerais, não especificadas, do contribuinte. Estes tributos podem ser classificados em monofásicos e plurifásicos.

---

264 Vide: CORREIA, Arlindo. O IVA na União Européia – as dificuldades do processo de harmonização. In: *Seqüência: estudos jurídicos e políticos*. Op. cit., p. 42.

265 “Os ICE (pelo menos os que incidem sobre os ‘bens tradicionais’) são geralmente impostos na produção industrial (e na importação): o Fisco exige o imposto dos produtores industriais e estes incluem-no no preço dos produtos (ou então, se as mercadorias forem importadas, o ‘facto gerador’ do imposto é a importação, a entrada dos bens no território do país)”. BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 26.

Como já exposto de forma introdutória, os tributos monofásicos são aqueles que incidem sobre uma fase da cadeia produtiva. Podem incidir, portanto, no momento da produção, no momento do comércio atacadista ou no do comércio final ao consumidor. Monofásico pelo fato de ser a incidência “única” em uma destas fases do processo produtivo.

Já os tributos plurifásicos são aqueles que incidem sobre mais de uma fase no processo produtivo, ou seja, incidem em todas as fases, por exemplo, quando um produtor vende um determinado bem a outro, este a um atacadista, este a um comerciante final e este ao consumidor final. Sendo plurifásico não importa quantas forem as transações, importa que sobre todas elas incidirá o tributo geral sobre o consumo.

Um tributo geral sobre o consumo de tipo monofásico, é por sua natureza, um tributo não-cumulativo, pelo fato de incidir apenas uma única vez no processo produtivo. A não-cumulatividade - característica destes tributos monofásicos - será mantida se for respeitada a relação interna do processo produtivo, isto é, se na relação entre produtor-produtor, atacadista-atacadista e varejista-varejista, não incidir o tributo, escapa-se dos efeitos em cascata<sup>266</sup>.

Em uma cadeia produtiva vertical em que o produtor de um determinado bem vende este ao atacadista, este ao varejista e o varejista ao consumidor final, a opção sobre o sujeito passivo do tributo monofásico não faz grande diferença, isto é, pode-se optar pela incidência tanto no produtor, no atacadista como ainda no varejista, que não ocorrerá a cumulatividade.

---

266 “Na literatura anglo-saxónica, o sistema é frequentemente designado ‘sistema do anel’ – ring system. A expressão é sugestiva. De facto, a lei define um ‘anel’ de contribuintes, que obriga a registo. No interior deste anel, as mercadorias circulam livres de imposto; só quando saem do anel – quer dizer, quando a transacção é entre um sujeito passivo e um não-sujeito passivo – há lugar à imposição”. BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 36.



Acontece que nem sempre o processo produtivo ocorre neste sentido vertical. Não raras vezes um produtor transaciona um bem com outro produtor, e assim também entre atacadistas e varejistas, ou seja, em um sentido horizontal. Neste caso a escolha do momento em que ocorrerá a incidência do tributo monofásico ganha destaque para se evitar a cumulatividade, pois se a escolha considerar como sujeito passivo o produtor, e este vier a vender o bem a outro produtor, tem-se uma tributação em cascata.

Enquanto a relação for apenas entre contribuintes em um mesmo plano horizontal do processo produtivo, não pode incidir o tributo geral sobre o consumo monofásico para se evitar a tributação cumulativa. Quando a relação for entre um contribuinte e um consumidor (de fora do sistema circular) poderá incidir o referido tributo e sem, com isto, acarretar a cumulatividade.

A técnica utilizada para evitar a tributação múltipla (cumulativa) nos tributos monofásicos tem sido o sistema de suspensão dos tributos entre os sujeitos passivos de uma mesma fase do processo produtivo. Somente quando ocorrer a relação entre um sujeito passivo de dentro de uma fase produtiva com outra é que há a incidência.

Se a regra nos tributos gerais sobre o consumo de tipo monofásico é a não cumulatividade, nos tributos de tipo plurifásico eles podem ser cumulativos ou não-cumulativos. Cabe aqui um melhor aprofundamento da questão envolvendo os tributos cumulativos e os não-cumulativos, tendo em vista que a utilização de um ou outro importa, em termos de efeitos, na questão da adoção do princípio de tributação no Estado de origem ou de destino.

Adverte-se inicialmente que a cumulatividade e não-cumulatividade dos tributos gerais sobre o consumo plurifásicos não se vinculam necessariamente aos tributos sobre o valor agregado. Uma coisa é a técnica ou os princípios, outra é a “característica” principal de alguns tributos sobre o consumo em vista de torná-los não-cumulativos, como adiante se verá.

Neste sentido salienta-se que a “técnica” tributária da não-cumulatividade é hodiernamente considerada verdadeiro princípio de direito tributário. No caso do Brasil, princípio com guarida constitucional, tanto que prescreve a Constituição Federal no seu artigo 153, § 3º, II, quando trata do IPI, que este será “não-cumulativo”, ou ainda, quando cuida do ICMS, preceitua o mesmo no artigo 155, § 2º, I.

Alguns autores empregam para designar a técnica utilizada na concretização de alguns princípios - e que estes a tal *status* são elevados – como sub-princípios. Torres afirma que “subprincípios vinculam-se diretamente aos princípios e se situam na etapa seguinte da concretização dos valores. Já possuem maior concretude e menor abstração que os princípios e aparecem quase sempre por escrito no discurso da Constituição ou da lei”<sup>267</sup>. *Data venia* entende-se que a não-cumulatividade pode ser tomada na acepção de um princípio e também como de uma técnica<sup>268</sup>.

---

267 TORRES, Ricardo Lobo. IVA, ICMS e IPI. In: *Arquivos de Direito*. Op. cit., p 132.

268 A não-cumulatividade “é um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição, em dispositivo a dizer que o imposto ‘será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação (...) com o montante cobrado nas anteriores (...). Em tal enunciado não se estabelece exhaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio (...). A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio (...).” MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

Visto que os tributos gerais sobre o consumo plurifásicos podem ser cumulativos ou não-cumulativos, cabe a análise de cada caso, a começar pela cumulatividade.

Pode-se afirmar que um tributo é cumulativo quando o tributo incide sobre cada fase do processo produtivo em seu total, isto é, ele incide sobre o valor integral de um bem cada vez que o mesmo for transacionado. Por exemplo, tributa-se um determinado bem quando o mesmo for vendido pelo produtor ao atacadista em seu valor total; tributa-se novamente este mesmo bem quando o atacadista vendê-lo ao comerciante e, ainda, tributa-se quando o comerciante vender o bem ao consumidor final. Considera-se como base de cálculo do tributo o valor integral do bem e este conterà em cada venda, embutido no seu preço, o custo e também o lucro auferido em cada etapa.

Apesar de todas as críticas dirigidas aos tributos cumulativos há que ser exposto que os mesmos apresentam algumas vantagens. Uma das vantagens da cumulatividade nos tributos sobre o consumo é que nestes utiliza-se, em regra, uma alíquota pequena. Uma alíquota pequena não significa uma receita idêntica, pois por ser cumulativa mesmo uma pequena alíquota traz uma receita considerável pelo efeito “cumulativo”, em “cascata”.

Desta constatação decorre outra vantagem que é representada pela pouca percepção que os contribuintes têm do *quantum* de tributos que estão presentes quando da aquisição de uma mercadoria, pela dificuldade de visualização de todas as incidências tributárias no processo produtivo. Por ser cumulativo e as fases do processo produtivo serem muitas, o consumidor final não tem condições de aferir com facilidade o quanto de tributo está incluso no preço final de uma mercadoria.

Cabe notar que este efeito de “anestesia fiscal<sup>269</sup>” é bastante perceptível nos tributos indiretos em que a regra é a repercussão econômica dos tributos, e esta é a que lhes confere a espécie. Nos tributos diretos, pela ausência de repercussão, cada contribuinte tem como aferir de pronto o montante de tributo que está pagando. Desta percepção decorre que os tributos indiretos são denominados muitas vezes de tributos “anestésiantes” e os diretos de “irritantes”.

Percebe-se, não sem motivo, que na harmonização tributária promovida em processos de integração econômica opta-se pelos “anestésiantes”. Há que se ter presente esta opção na discussão envolvendo a escolha do princípio de tributação no Estado de origem ou de destino incidente sobre os tributos indiretos.

Das desvantagens dos tributos gerais sobre o consumo plurifásicos e cumulativos muito se fala. A primeira delas é a cumulatividade propriamente dita, em sentido estrito. Por exemplo, se um determinado bem passa do produtor ao atacadista, deste ao comerciante e deste ao consumidor final, tem-se a múltipla tributação.

Esta cumulatividade, como se percebe, onera os processos produtivos que estão em unidades isoladas (desintegradas) o que leva à integração vertical como medida para evitar a incidência de tributo sobre tributo. Neste caso, em termos hipotéticos, pode o produtor unir-se ao atacadista compondo, portanto, apenas uma fase do processo produtivo, isto é, uma integração vertical para escapar ao gravame tributário em cascata. Nesta união artificial, o contribuinte abrirá mão da produtividade e da eficiência na produção de uma mercadoria em troca de carga tributária menor. Assim,

---

269 “Por ‘anestesia fiscal’ entende-se a falta de ‘visibilidade’ de certos tributos, que conduz os contribuintes de facto, isto é, em sentido econômico, neste caso os consumidores finais dos bens atingidos, a suportá-los sem se darem conta disso”. BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 28.

mercadorias de mesma natureza poderão ter cargas tributárias distintas, dependendo da existência real ou artificial de uma integração vertical ou de diferentes fases no processo produtivo.

Desvantagem também é aquilo que se considera adequadamente como “efeito cascata”, ou seja, o tributo incidindo sobre o tributo, pois no valor de cada venda já está incluído o tributo pago na venda anterior.

Uma outra desvantagem dos tributos cumulativos decorre do fato de que, em cada fase do processo produtivo, que são muitas além dos exemplos até aqui utilizados, os produtores, os atacadistas e os comerciantes incluirão no preço do produto o tributo que incidira sobre os mesmos e mais uma margem percentual de lucro, gerando com isso, um “efeito de cascata das margens”. Salienta-se que quanto maior for a cadeia produtiva maior será o efeito cascata e o efeito de cascata das margens<sup>270</sup>.

Além destas desvantagens tem-se o problema da diferença do valor agregado em cada fase do processo produtivo, que pode conduzir a uma diferença da carga tributária em bens idênticos, que possuam as mesmas características, e ainda a dificuldade de se administrar um tributo com muitos contribuintes, pois incide sobre todas as fases do processo produtivo de forma cumulativa<sup>271</sup>.

O apontamento do funcionamento da tributação cumulativa nos tributos gerais sobre o consumo e suas desvantagens toca em uma questão muito sensível que é a questão da neutralidade dos tributos. Um tributo respeita o princípio da neutralidade

---

270 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 31-32.

271 Vide os excelentes quadros exemplificativos de cada uma destes aspectos da cumulatividade dos tributos em: BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 31-34.

tributária quando o mesmo incide sobre a produção ou sobre o consumo e não causa distorções no comportamento dos agentes econômicos envolvidos, isto é, o tributo é neutro quando não há modificações no comportamento econômico de quem produz, de quem revende e de quem compra.

Nos tributos gerais sobre o consumo a neutralidade pode ser aferível na produção quando o produtor não altera, não modifica, em razão do tributo, a sua forma de produzir. A neutralidade no consumo é perceptível quando os consumidores finais não modificam os seus hábitos de consumo, como a troca de um bem por outro, motivados pela incidência tributária. A neutralidade, por mais que se possa conceituar e aferir, não é absoluta, pois a existência de um tributo acarretará um ônus ao contribuinte e isto ele sempre considerará.

Neste sentido salienta-se que a questão da neutralidade comprometida pelos tributos gerais sobre o consumo plurifásicos cumulativos vincula-se diretamente aos princípios de tributação no Estado de origem e de destino. Pois, os efeitos decorrentes da utilização dos tributos cumulativos produzem muitas vezes os mesmos efeitos da adoção inadequada dos princípios jurisdicionais de tributação.

Se os tributos gerais sobre o consumo plurifásicos cumulativos apresentam problemas relacionados à neutralidade, o mesmo não se pode falar dos tributos gerais sobre o consumo monofásicos, pois estes, regra geral, são não-cumulativos, portanto, não trazem consigo as desvantagens acima, que comprometem a neutralidade tributária.

O prejuízo menor causado à neutralidade pelos tributos gerais sobre o consumo de tipo monofásico só é comparado pelos tributos gerais sobre o consumo de

tipo plurifásico não-cumulativos. Dentre estes, tem-se a criação dos “tributos sobre o valor agregado”, com o intuito claro de alcançar uma maior neutralidade tributária. Neste sentido será objeto de análise no próximo ponto a tentativa histórica e técnica de retirar a cumulatividade nos tributos gerais pelo consumo plurifásico, pela instituição do “valor agregado”.

#### 2.4.5 Os tributos não-cumulativos e o IVA

Em razão dos efeitos negativos que apresentam os tributos gerais sobre o consumo de tipo plurifásicos, se estes forem cumulativos, tentou-se criar um sistema que os minimizassem. Alternativas técnicas que pudessem diminuir as desvantagens da cumulatividade e suas conseqüências em termos de neutralidade, como visto acima.

Neste sentido a França adotou como alternativa técnica, para reduzir os efeitos advindos da cumulatividade, um sistema de suspensão dos tributos sobre os bens que fossem consumidos na produção, isto é, um produtor, por exemplo, comprava sem o pagamento dos tributos (pela suspensão) os bens consumidos na sua atividade produtiva. A suspensão, saliente-se, atingia apenas os bens fisicamente consumidos na atividade e não alcançava os bens de capital. Contemplavam-se os bens que se esgotam fisicamente, como por exemplo a matéria-prima, e não aqueles que se esgotam apenas no plano econômico.

Frente às fraudes no sistema de suspensão e das dificuldades na sua administração, a França passou a utilizar, em 1948, o sistema de crédito de tributos. Este sistema, também denominado de método indireto subtrativo, método do crédito de tributo

ou método das faturas, foi instituído com o mesmo escopo do sistema de suspensão, ou seja, evitar os efeitos decorrentes da cumulatividade dos tributos.

O sistema de crédito de tributos “consiste em, não dispensando o comprador dos bens de produção de suportar o imposto aquando da compra, permitir-lhe a *dedução* desse imposto ao imposto incidente sobre as suas vendas”<sup>272</sup>. Por este sistema o contribuinte pode abater, deduzir, o total do tributo incidente nas operações anteriores na operação seguinte.

Os efeitos da cumulatividade foram totalmente afastados quando o sistema de crédito passou a aceitar, a partir de 1954, a dedução, tanto dos bens consumidos fisicamente na produção, quanto os equipamentos utilizados na mesma, isto é, a *déduction physique* e a *déduction financière* eliminaram a cumulatividade e com isto as desvantagens dos tributos gerais sobre o consumo plurifásicos cumulativos.

Os tributos que utilizam tal técnica passaram a designar-se, na França, em estudo pioneiro de Maurice Lauré, de 1952, de *taxe sur la valeur ajoutée* – TVA -. Na Inglaterra a designação foi praticamente a mesma - *value added tax* – VAT –, mas, como não poderia deixar de ser<sup>273</sup>, o sinal já convencionado na França foi firmado de forma diferente. Em países de língua portuguesa os tributos sobre o consumo de tipo valor agregado, ou acrescido, recebem em regra a denominação de “impostos sobre o valor agregado” – IVA-<sup>274</sup>.

---

272 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 40.

273 Poderia ser em inglês denominado este tipo de tributo sobre o consumo de *tax on value added* – TVA. Manter-se-ia a mesma sigla.

274 Em contraponto aos ingleses poderia ser em português tributo sobre o valor agregado – TVA. Da mesma forma manter-se-ia a sigla.



Quando o sistema de crédito contemplou em 1954 a dedução física e a financeira, ocorreu a transformação na França do imposto sobre o volume de negócios (*taxe sur le chiffre d'affaire*) em um tributo sobre o valor acrescido – a TVA. O tributo sobre o valor acrescido francês é o marco histórico do princípio da não-cumulatividade tributária. Tal opção, pelo princípio da não-cumulatividade dos tributos sobre o consumo, foi pouco a pouco sendo adotada por outros Estados a ponto de ser hoje utilizada em muitos lugares do mundo.

É importante notar que o sistema de crédito, que permite a dedução, continua a ser o principal instrumento técnico dos tributos gerais sobre o consumo com valor agregado com o intuito de torná-los não-cumulativos e, com isto, afastar ou minimizar os problemas decorrentes, como visto, da não neutralidade tributária<sup>275</sup>.

A experiência brasileira começou cedo neste particular, tanto que o antecessor do IPI, na época designado de imposto de consumo, em 1958 já era um tributo que respeitava o princípio da não-cumulatividade. Em 1965, com a Emenda Constitucional nº. 18, a não-cumulatividade alcançou também o tributo sobre o consumo de competência dos Estados federados. O IVC cumulativo foi substituído pelo ICM.

Hugo de Brito Machado formula crítica em relação à opção pela não-cumulatividade. Escreve o autor que os

problemas criados pela técnica da não cumulatividade, porta escancarada para práticas fraudulentas, da parte do contribuinte, e para práticas arbitrárias, da parte do fisco. A propósito dessa técnica, que em momento de rara infelicidade foi introduzida na legislação do ICM pela Emenda Constitucional

---

275 “É esta técnica do crédito de imposto que constitui a trave-mestra do sistema do imposto sobre o valor acrescentado”. BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 40.

nº. 18/65, já escrevemos: ‘a não cumulatividade do ICMS constitui um dos graves defeitos de nosso sistema tributário. Técnica copiada dos franceses, que a instituíram nos anos cinquenta, como forma de incrementar a integração da comunidade econômica européia’ (...) <sup>276</sup>.

Atualmente a própria Constituição Federal prescreve que o IPI e o ICMS serão tributos não-cumulativos como visto acima, e mais, contempla também que a técnica a ser utilizada para atingir tal fim será o do sistema de crédito. Prescreve o art. 153, § 3º, II, que o IPI “será não-cumulativo, compensado-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. O art. 155, § 2º, I, trata 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” <sup>277</sup>.

Note-se que a Emenda Constitucional nº. 18/65, que tornou o antigo IVC em um tributo não cumulativo, o fez parcialmente, isto é, contemplou o sistema de créditos apenas no que tange ao crédito físico, pois a dedução possível era a que incidia somente sobre as mercadorias destinadas à produção. Não era possível deduzir o crédito financeiro, isto é, os gastos com energia, as máquinas, as instalações etc.

---

276 MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e os bens de uso. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *ICMS: problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 100. O referido autor entende que “no apontar soluções para os graves problemas tributários no Brasil, nosso maior pecado talvez seja copiar modelos que até podem ser excelentes para outros países, para outras realidades, mas a rigor não se ajustam à realidade brasileira. A não-cumulatividade é um exemplo disto. Imaginada para viabilizar a integração da Comunidade Econômica Européia, foi implantada no Brasil sem qualquer proveito e com desastrosas conseqüências, especialmente no que diz respeito à enorme desigualdade econômica entre os centros mais desenvolvidos e as regiões mais pobres do país, e ao controle da arrecadação, que tornou cada vez mais difícil. Para aceitarmos a não cumulatividade bastou o argumento de que se trata de uma técnica moderna”. MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. Op. cit., p. 174.

Argumentos favoráveis ao princípio da não-cumulatividade podem ser vistos em: CARAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. passim.

277 Não confundir o instituto da compensação com extinção do crédito tributário constituído com a expressão constitucional brasileira “compensando-se”, pois refere-se esta à dedução no sistema de crédito dos tributos.

Torres entende que o crédito financeiro é um “crédito incentivo” ou de “renúncia fiscal”. Afirma o autor: “o crédito concedido a título de incentivo fiscal (crédito financeiro, crédito presumido ou simbólico e crédito incondicionado), embora suscetível de compensação financeira, não resulta da atuação do princípio constitucional da não-cumulatividade, mas de razões de política tributária, constituindo uma renúncia de receita”<sup>278</sup>. Entende-se, *data venia*, que a opção por tributos não-cumulativos é também por razões de política tributária, ao menos no sentido meta-constitucional quando se estabelece pela política o princípio jurídico da não-cumulatividade.

A situação hoje já parece ter sido superada, no sentido de respeitar o princípio da não-cumulatividade dos tributos sobre o consumo de tipo valor agregado<sup>279</sup>. O sistema de crédito dos tributos contempla o valor integral dos tributos incidentes nas fases anteriores do processo produtivo, independente se incidiu sobre os bens consumidos na produção ou sobre os equipamentos utilizados na produção, sendo inclusive denominado também de “crédito a montante”.

No sistema de crédito utilizado nos tributos gerais sobre o consumo há um fracionamento dos pagamentos, responsabilizando-se todos os contribuintes que estão envolvidos no processo produtivo. Todos de certa forma são “cobradores” do Estado, pois o fato de um produtor ou comerciante comprar um bem sem o controle fiscal implica na impossibilidade do mesmo deduzir os tributos que incidiram nas fases anteriores onerando-o em termos tributários no valor total do bem.

É interessante ressaltar que o sistema de crédito dos tributos não é uma técnica específica do princípio da não-cumulatividade. É, antes, uma técnica criada para

---

278 TORRES, Ricardo Lobo. IVA, ICMS e IPI. In: *Arquivos de Direito*. Op. cit., p 134.

279 Vide Lei Complementar nº. 87 de 1996.

tornar os tributos gerais sobre o consumo plurifásicos em tributos não-cumulativos, ou melhor, retira destes tributos a sua patente cumulatividade por serem plurifásicos. É na expressão de Basto “um imposto cumulativo que deixou de o ser”, por dar aos operadores *crédito* dos impostos contidos nas compras de bens de produção, exigindo-lhes apenas a entrega da *diferença* entre o imposto que apuraram nas vendas e o imposto que suportaram nas compras”<sup>280</sup>.

Neste sentido a denominação utilizada nos tributos gerais sobre o consumo de “imposto sobre o valor agregado –IVA” leva a crer que se trata de um tributo que incide sobre o valor agregado em cada fase do processo produtivo. O que é errôneo, pois o tributo não incide diretamente, como visto até aqui, sobre cada “valor agregado”; ele incide sobre o valor total e o sistema de crédito abre a porta à dedução.

Quando o sistema de crédito assim funciona, dispensando o cálculo do valor acrescido na fase do processo produtivo, está-se frente ao método indireto. Quando o sistema de crédito aponta qual foi o valor acrescido, está-se frente ao método direto. Tanto pelo método direto quanto pelo indireto o resultado é o mesmo: a tributação ocorre como se incidisse sempre sobre o valor acrescido<sup>281</sup>.

É importante salientar que o tributo geral sobre o consumo de tipo valor agregado operado pelo sistema de crédito pelo método indireto, é o que melhor se adapta

---

280 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 41.

281 Com o intuito de demonstrar que o IVA tem uma natureza diferente dos impostos sobre o valor agregado quando se opera pelo método direto, vide: BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 45-50.

como tributo incidente apenas sobre o “consumo”. Conforme Carl Shoup, “constitui a convergência financeira mais espectacular dos últimos cinquenta anos”<sup>282</sup>.

É nesta perspectiva macroeconômica incidente sobre o consumo que interessa de perto aos princípios de tributação no Estado de origem e de destino, pois a busca de um princípio ou outro – enquanto princípios de coordenação e harmonização fiscal interna ou internacional –, tem como consequência tributar as importações e exonerar as exportações, ou o seu contrário, e com isto envolver todos os mecanismos técnicos do sistema de crédito dos tributos gerais sobre o consumo de tipo valor agregado.

#### 2.4.6 Considerações acerca dos princípios de origem e destino e os tributos indiretos

Como visto, os princípios de tributação no Estado de origem e de destino apontam para o lugar em que incidirá o gravame tributário. Se no Estado de origem dos bens e serviços ou no local em que estes serão consumidos.

Na base desta assertiva é importante ponderar que o mecanismo de jogar ao outro os ônus tributários, de repassar o tributo em termos econômicos, fundamenta a distinção entre tributos diretos e indiretos. Havendo percussão econômica o tributo será direto, havendo repercussão econômica tem-se o tributo indireto.

Portanto, a existência da repercussão econômica leva ao raciocínio manifesto de que nos tributos indiretos é o consumidor final o único a arcar com a carga tributária, pois cada componente do processo produtivo repassou o ônus tributário para o

---

282 Apud: BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 51.

seguinte até atingir o consumidor final. Os partícipes do processo produtivo não arcam com este tipo de ônus tributário exatamente pela repercussão econômica dos tributos.

Se for o consumidor final o escolhido para arcar com o montante econômico a ser pago a título de tributo, nada mais claro do que a designação destes tributos indiretos em tributos sobre o consumo<sup>283</sup>.

Se a referência toca a bens e serviços que sejam objeto de “consumo” é importante salientar que o conceito de tributos que incidem sobre este contempla o aspecto da aquisição destes bens e serviços, o aspecto de sua aquisição “final” e ainda, o local, o Estado em que serão efetivamente consumidos.

Note-se que o próprio conceito de tributo sobre o consumo aponta para a questão relevante neste trabalho: o local em que estes bens e serviços serão consumidos. Portanto, o conceito, observado sob diversos aspectos, traz à discussão a questão do lugar em que estes bens e serviços serão consumidos e, conseqüentemente, o lugar em que receberão o gravame tributário, se será no Estado de origem ou no Estado de destino.

Antes da análise ainda mais pormenorizada das implicações decorrentes da opção pelo lugar em que estes bens e serviços receberão o gravame tributário – no Estado de origem ou de destino -, cabe recordar que os tributos sobre o consumo podem atingir seletivamente alguns destes bens e serviços, como podem atingi-los de forma geral. Tem-se, por um lado, os tributos especiais, e, por outro, os tributos gerais sobre o consumo.

---

283 Interessante notar que o século XX viu o regresso dos tributos sobre o consumo. Considerando o direito lusitano “em 1832 foi abolido o antigo imposto português sobre o consumo, sobre a despesa – o das ‘sisas correntes’. E o século XIX, como ainda o século XX, por longo período, mostrou-se avesso aos impostos indirectos, particularmente aos impostos sobre o consumo, tidos por alheios a critérios de ‘justiça tributária’. Importaria, segundo se julgou, personalizar o imposto, e não tributar situações que poderiam deixar de reflectir a capacidade econômica global das pessoas atingidas pela tributação”. MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares. *Direito Fiscal*. Op. cit., p. 615.

Os tributos especiais sobre o consumo – designadamente os tributos sobre o consumo específico de certos bens – têm sido objeto de escolha quando da harmonização tributária nos processos de integração econômica<sup>284</sup> pelas facilidades que apresentam no que tange à administração tributária. Como visto anteriormente a incidência tributária atinge uma quantidade pequena de bens que são fabricados por poucas unidades produtivas.

Tanto que o comunicado da Comissão das Comunidades Europeias ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comitê Económico e Social, de 23 de maio de 2001, estabeleceu, entre as prioridades para os próximos anos, no que toca à política fiscal da União Europeia, menção aos tributos sobre o consumo específico de certos bens.

Neste comunicado tem-se síntese importante de como está a harmonização tributária na União Europeia no que tange à fiscalidade indireta. Assim,

no domínio dos impostos especiais de consumo, um regime geral definitivo rege actualmente a detenção, a circulação e o controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. Este regime é aplicável às bebidas alcoólicas, aos tabacos manufacturados e aos óleos minerais e permite que estas mercadorias circulem com suspensão da aplicação do imposto especial de consumo e sem controlos nas fronteiras intracomunitárias. Existem, desde 1992, taxas mínimas para a tributação destes produtos. Porém, as taxas dos impostos especiais de consumo fixadas acima dos referidos mínimos registam grandes divergências nos Estados-Membros, situação que origina graves

---

284 A título de exemplo: a União Europeia fez esta escolha pelos tributos especiais sobre o consumo em seu processo de integração. Para maiores detalhes vide: ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, CORONA RAMÓN, Juan Francisco & VALERA TABUENA, Francisco. *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Barcelona: Cedecs Editorial, 1997. p. 73-97.

obstáculos ao comércio transfronteiras no que respeita a um certo número de mercadorias<sup>285</sup>.

Quanto aos tributos gerais sobre o consumo, eles são divididos em monofásicos e plurifásicos. Os primeiros, via de regra, são não-cumulativos, pela adoção do sistema de suspensão dos tributos internos nas fases do processo produtivo, como também ocorre nos tributos especiais sobre o consumo. Os plurifásicos podem ser cumulativos ou não-cumulativos.

A preocupação acerca da cumulatividade dos tributos gerais sobre o consumo, entendida aqui de forma resumida e direta, é a múltipla tributação sobre um mesmo bem ou serviço, é a incidência dos tributos em cascata – tributo sobre tributo. O mesmo ocorre, guardadas as devidas distinções, com a adoção dos princípios jurisdicionais de tributação sobre os tributos indiretos.

A preocupação tem sido retirar a cumulatividade dos tributos por questões ligadas ao comércio interno, interestadual e internacional. Isto em nome de uma pretensa neutralidade “liberal” buscada nos tributos e, também, evidentemente, na “competição” comercial estabelecida. A mesma preocupação ocorre, como adiante melhor se precisará, na escolha de qual o princípio de tributação deve nortear os comércios internos, interestaduais e internacionais, ou melhor, dentro de um Estado, entre Estados, entre Estados-membros e entre Estados-partes.

Pois a regra em termos econômicos e comerciais, “não há que se exportar tributos”, passa necessariamente pela não cumulatividade presente nos tributos especiais sobre o consumo, sobre os tributos gerais monofásicos sobre o consumo e

---

285 Grifou-se. UNIÃO EUROPÉIA. Comissão das Comunidades Europeias. *Comunicação da comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social: a política fiscal da União Europeia – prioridades para os próximos anos*. Bruxelas, 23/05/2001. p. 13.



também sobre os consumos gerais plurifásicos sobre o consumo, como também pela opção compartilhada pelos Estados do princípio de origem ou de destino.

Neste sentido analisou-se a retirada da cumulatividade dos tributos gerais sobre o consumo plurifásicos em direção aos tributos gerais sobre o consumo plurifásicos de tipo valor acrescido não-cumulativos. Não há possibilidade de competição comercial<sup>286</sup> frente à falta de “neutralidade” tributária dos tributos que não respeitam o princípio da não-cumulatividade.

Percebe-se também que a não-cumulatividade dos tributos gerais sobre o consumo plurifásicos foi forjada, primeiramente pelo sistema de suspensão de tributos e depois pelo sistema de crédito, com vistas a tornar não cumulativo um tributo por essência cumulativo. O princípio fundou-se, enquanto técnica, pelo sistema de crédito físico e financeiro.

Pelo sistema de crédito de tributos – enquanto método indireto subtrativo<sup>287</sup> – fez-se, em larga medida, a construção do tributo sobre o valor acrescido – o IVA. Esta medida, frente à cumulatividade e o surgimento, portanto, do IVA ofereceu ao Estado uma fonte de receitas considerável. Tocar no tema “receitas tributárias” é tocar no nó górdio relativo à importância atribuída à busca do princípio jurisdicional ideal – de tributação no Estado de origem ou de destino – no comércio interno ou internacional.

---

286 Evidentemente que na perspectiva das condições econômicas das empresas.

287 “Os métodos *directos* supõem a prévia determinação do valor acrescentado das empresas, que é obtido pois directamente. Nos métodos *indirectos*, pelo contrário, o cálculo do imposto dispensa a determinação do valor acrescentado. Se recordarmos que o valor acrescentado pode ser obtido por um processo *subtractivo* – ao valor das vendas da empresa subtrai-se o valor das suas aquisições a outras unidades de produção – ou por um processo *aditivo* – somando o valor das componentes do valor acrescentado (salários, rendas, juros, lucros) – destacam-se quatro métodos de cálculo do IVA: dois directos (aditivo e subtractivo) e dois indirectos (aditivo e subtractivo). (...) No método *indirecto subtractivo* (do crédito de imposto, ou das facturas), o imposto é determinado aplicando a taxa ao valor das receitas das vendas e subtraindo ao resultado obtido o imposto suportado nas compras. Vem:  $T=tR-tC$ ”. BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 42-43.

Em razão da importância econômica que assumiram os tributos gerais sobre o consumo de tipo valor acrescentado, ficou premente a discussão de qual é o melhor princípio jurisdicional a ser adotado em um mundo que, em vários aspectos, tem ficado cada vez mais complexo, e, entre eles, as relações de produção e consumo no plano interno e internacional.

Do total das despesas representadas pelo consumo das pessoas, consideradas aqui aquelas de difícil tributação e as isenções necessárias por questões político-sociais (ou de justiça tributária), pode se afirmar que cerca de 2/3 delas são tributadas. Portanto, incidem os tributos gerais sobre o consumo sobre uma fatia considerável do total do consumo efetuado por qualquer cidadão. Esta constatação salienta a agressividade fiscal dos tributos gerais sobre o consumo e daí sua importância nos processos de coordenação e harmonização fiscal.

Além do fato descrito, da agressividade fiscal, há de se notar que esta agressividade é pouco perceptível por tratar-se de tributos indiretos. A repercussão econômica incidente nas várias fases do processo produtivo e o princípio da não-cumulatividade dos tributos gerais sobre o consumo plurifásicos de tipo valor acrescentado escondem esta agressividade. O consumidor final, por ser quem arca com o ônus do tributo, não percebe com facilidade o montante do gravame tributário embutido nos bens e serviços. Tal não ocorre nos tributos gerais sobre o consumo monofásicos<sup>288</sup> e nos tributos diretos em que o contribuinte “sente” a carga tributária.

---

288 Pressupõe se aqui que o tributo está destacado, isto é, no preço do bem ou serviço não está incluído o tributo (prática existente por exemplo nos EUA). Não sendo assim, os tributos gerais sobre o consumo monofásicos comportam-se da mesma maneira, “escondendo a carga tributária”, que os gerais plurifásicos.

Depois destas análises e constatações necessárias passar-se-á a abordar os princípios de tributação no Estado de origem e de destino em uma perspectiva relacional entre sistemas tributários distintos que incorporam, em regra, em seus sistemas tributários nacionais ou estaduais estes tributos e, com eles, suas particularidades técnicas.

A intenção agora é verificar como os princípios de tributação de origem e de destino cumprem funções políticas e jurídicas distintas frente a sistemas tributários distintos, ou, dito de outra forma, quais são as implicações político-jurídicas da adoção de um ou outro princípio em processos de integração econômica, no que tange à tributação indireta.

### **3 OS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE TRIBUTAÇÃO COMO EXPRESSÃO DA SOBERANIA EM CONTEXTOS DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA**

#### **3.1 A NECESSIDADE DA “HARMONIZAÇÃO” FRENTE AOS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE TRIBUTAÇÃO**

##### **3.1.1 Introdução**

Os princípios de tributação no Estado de origem e de destino estão, por serem elementos de conexão nos tributos sobre o consumo, sempre em contato entre um e outro sistema tributário, entre uma e outra jurisdição. Este “contato” confere a eles a qualidade de princípios “jurisdicionais”.

Para que os princípios jurisdicionais, no que toca aos tributos sobre o consumo, possam ser utilizados de forma regular, de forma minimamente satisfatória em termos jurídicos e políticos, se faz necessário o estabelecimento de regras jurídicas que contemplem uma aproximação dos sistemas tributários.

De certa forma os próprios princípios jurisdicionais de tributação sobre o consumo, por serem de “contato”, portanto jurisdicionais, fazem esta “aproximação” dos sistemas tributários. Neste sentido as normas jurídicas tributárias que prescrevem qual será o princípio utilizado em uma ou em outra situação, terão que considerar, em seus diversos âmbitos de validade, as relações altamente conflitivas envolvendo o comércio nacional e internacional e os processos de integração econômica.

Disto decorre, como já expressado no início deste trabalho, que os estudos aqui realizados possuem natureza jurídico-político-tributária, sem, contudo, deixar de abastecer-se das pesquisas e ensinamentos decorrentes de áreas afins, como do direito financeiro - das finanças públicas-, do direito econômico, das relações internacionais, do direito comunitário e do direito da integração.

Tendo em conta os conflitos de interesses envolvendo os Estados e as normas jurídicas que são expressão e causa destes conflitos, é essencial conhecer as tentativas feitas de “apaziguamento” das relações entre sistemas tributários distintos. Estas tentativas de apaziguamento, de imputação de uma mínima “racionalidade” aos sistemas tributários envolvidos respondem pelo nome de “harmonização da legislação tributária”. Passar-se-á à análise da harmonização tributária como necessidade da natureza antinômica dos princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e de destino.

### 3.1.2 As distorções fiscais frente o comércio interno e internacional e a integração econômica

Hodiernamente, como visto no capítulo primeiro deste trabalho, dois fenômenos parecem assolar o mundo. Por um lado, o crescimento do comércio internacional que contribuiu sobremaneira para estabelecer o que se denomina de internacionalização da economia, ou, no mínimo, uma intensificação dessa internacionalização. Por outro, a formação de espaços econômicos integrados estabelecendo “mercados comuns”. É o mundo colocado em um processo veloz e

complexo de internacionalização e regionalização que parece ter por escopo fundamental uma maior concentração de riquezas.

Ressalta-se que esses fenômenos estabelecem um contexto no qual é de suma importância a adequação das questões pertinentes à fiscalidade, pois a fiscalidade cumpre um papel importante nos processos de globalização e de integração econômica ocupando boa parte das discussões acerca dos referidos temas.

Recorde-se que foi evidenciado anteriormente que, em termos de processos de integração, existe uma relação diretamente proporcional entre o grau de integração e as questões tributárias. Quanto maior o grau de integração, maior será a importância das questões fiscais no processo<sup>289</sup>. Quanto maior a integração, maior será a necessidade da harmonização tributária.

Integração econômica pressupõe acolher cada Estado-membro ou parte e com ele suas especificidades, como por exemplo, cada Estado com seu próprio sistema fiscal. No momento em que se decide pela construção de um processo de integração a pluralidade desses sistemas fiscais dá origem a uma série de “distorções” que são verdadeiros obstáculos para a consecução dos objetivos da integração econômica.

Essas distorções fiscais podem ser vistas como discriminações de origem fiscal que prejudicam o livre comércio pelo fato de alterarem as condições de concorrência entre os Estados. Além do aspecto da neutralidade dos tributos<sup>290</sup> na

---

289 ALEXANDRE, Mário Alberto. Harmonização fiscal no processo de integração econômica. In: *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 365. Op. cit., p. 106.

290 Como visto no capítulo anterior um tributo respeita o princípio da neutralidade tributária quando o mesmo incide sobre a produção ou sobre o consumo e não causa distorções no comportamento dos agentes econômicos envolvidos, isto é, o tributo é neutro quando não há modificações no comportamento econômico de quem produz, de quem revende e de quem compra. Neste sentido salienta-se que a questão da neutralidade comprometida pelos tributos gerais sobre o consumo plurifásicos cumulativos vincula-se diretamente aos princípios de tributação no Estado de origem e de destino.

construção de um mercado integrado, as distorções fiscais também podem ser vistas como diferenças de índole legislativa a respeito dos tributos<sup>291</sup>.

Alguns fenômenos são inventariados como responsáveis em grande medida pelas distorções fiscais, como a existência de diferentes cargas fiscais globais, a desigualdade nos gastos públicos e a desigualdade nas estruturas dos sistemas fiscais dos Estados participantes da integração<sup>292</sup>.

As diferenças entre os sistemas tributários no que tange a sua estrutura, às bases de incidência e às alíquotas dos tributos, levam a estas distorções fiscais. Estas distorções podem ser vistas como “justaposição de sistemas”<sup>293</sup> quando da adoção de um ou outro princípio jurisdicional de tributação na origem ou no destino. Como o comércio de certa forma “não respeita fronteiras”, a adoção de um princípio jurisdicional de origem ou de destino por um Estado pode conflitar com a opção feita por outro Estado, tanto no comércio interno quanto no comércio entre eles, gerando uma justaposição de sistemas.

Para enfrentar o problema das distorções fiscais<sup>294</sup> nos processos de integração, no sentido de minimizar ou suprimir tal problema, são sugeridas, por diversos autores<sup>295</sup> que tratam da matéria, três condutas possíveis: a) criar mecanismos de

---

291 Para mais detalhes vide: MATA SIERRA, María Teresa. *La armonización fiscal en la comunidad europea*. Valladolid: Lex Nova, 1996. p. 33.

292 Vide: MATA SIERRA, María Teresa. *La armonización fiscal en la comunidad europea*. Op. cit., p. 38-39.

293 Expressão utilizada por: BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991. p. 75.

294 As distorções fiscais podem ser divididas em classes segundo vários critérios, como por exemplo, seu grau ou intensidade, sua origem, a situação de referência ou a parte da atividade financeira que suscita a distorção fiscal. Quadro contemplando as “clases de distorsiones fiscales” pode ser visto em: MATA SIERRA, María Teresa. *La armonización fiscal en la comunidad europea*. Op. cit., p. 36.

295 Por exemplo:

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, CORONA RAMÓN, Juan Francisco & VALERA TABUEÑA, Francisco. *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Op. cit.

compensação ou neutralização fiscal; b) harmonização fiscal; e, c) criar uma integração financeira completa.

A adoção da medida de compensação fiscal<sup>296</sup> é utilizada com o intuito de minimizar as distorções no que diz respeito à competitividade. Medida subsidiária e transitória que não ataca o problema das distorções fiscais, apenas as minimiza.

A compensação fiscal pode ser considerada como a medida menos ambiciosa e que poderá ser viável se for aplicada em um tributo monofásico sobre o consumo. Esta escolha se dá pelo fato da maior facilidade de apuração da carga tributária que incide sobre determinada mercadoria para efetivar a compensação, o reembolso, do que nos tributos plurifásicos ou em cascata<sup>297</sup>.

A harmonização fiscal, diferentemente da compensação fiscal, melhor se presta aos processos de integração econômica, pela razão de enfrentar o problema das distorções fiscais decorrentes. Enquanto as medidas de compensação fiscal atacam os efeitos produzidos pelas distorções, as medidas de harmonização se voltam às causas de tais distorções.

---

MATA SIERRA, María Teresa. *La armonización fiscal en la comunidad europea*. Op. Cit.

296 Os mecanismos de compensação fiscal também são denominados de medidas de neutralização fiscal, sistema de comportas ou sistema declusas. MATA SIERRA, María Teresa. *La armonización fiscal en la comunidad europea*. Op. cit., p. 40.

297 Como visto no capítulo anterior, quando da classificação dos tributos, pode-se perceber a razão da preferência pelos tributos monofásicos pelo fato do gravame atingir apenas uma fase do processo produtivo ou do ciclo comercial.

Sobre o aspecto dos princípios jurisdicionais tributários salienta-se que “Este mecanismo, en la práctica, consiste en que, existiendo un principio impositivo de tasación en el país de destino, a la hora de realizar una exportación, se produzca la desgravación en la carga impositiva que ha gravado a dicha mercancía en el país de origen; la misma es devuelta al exportador, para que, una vez gravado en el país de destino, como exige el principio de tributación en vigor, no soporte una doble imposición”. MATA SIERRA, María Teresa. *La armonización fiscal en la comunidad europea*. Op. cit., p. 40-41.



A criação de uma integração financeira plena é a situação ideal, visto que a sua adoção, por definição, não causaria distorções fiscais<sup>298</sup>. A integração financeira, compreendida aqui também a integração fiscal, é a opção ótima que se situa além da harmonização. De fato, a harmonização fiscal é medida utilizada para enfrentar as distorções causadas pela integração, com vistas a auxiliar à construção de uma integração financeira plena.

Do exposto relativo às três condutas sugeridas para enfrentar as distorções fiscais, com vistas à neutralidade tributária, entende-se neste trabalho que outras duas perspectivas sejam as mais adequadas<sup>299</sup>: uma perspectiva é a da coordenação fiscal, a outra é a da harmonização fiscal.

A primeira se expressa quando as medidas tributárias são superficiais, transitórias, que não envolvem modificações internas nos sistemas tributários. A coordenação tributária interjurisdicional se faz presente quando se tenta diminuir os efeitos prejudiciais decorrentes dos conflitos entre os sistemas<sup>300</sup>.

A harmonização tributária interjurisdicional, por seu contrário, modifica os sistemas tributários envolvidos alterando os seus conteúdos. Sendo assim busca-se

---

298 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, CORONA RAMÓN, Juan Francisco & VALERA TABUEÑA, Francisco. *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Op. cit., p. 20.

299 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 75.

300 Sem desconhecer que alguns autores tratam da coordenação e harmonização fiscal como sinônimos há que se ter presente que podem ser vistas estas duas expressões em perspectiva horizontal e vertical, isto é, “De acuerdo con Bird, la armonización fiscal en la Unión Europea se ha concebido inicialmente como una *coordinación horizontal* de un impuesto en los distintos Estados miembros. Se han realizado considerables intentos para unificar políticas a nivel supranacional, pero dichas políticas han debido aplicarse de forma separada en cada Estado. Estas consideraciones también serían aplicables a los Estados federales, aunque en éstos el problema prioritario consiste en la *coordinación vertical* entre el sistema tributario federal y los sistemas estatales”. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, CORONA RAMÓN, Juan Francisco & VALERA TABUEÑA, Francisco. *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Op. cit., p. 23.

aproximar ao máximo as estruturas, as bases de incidência e as alíquotas dos sistemas tributários<sup>301</sup>.

Percebe-se que tanto os princípios adotados nos tributos sobre o consumo, sejam gerais ou especiais, quanto estas condutas, coordenação e harmonização, são questões interjurisdicionais tributárias. Interjurisdicionais no plano nacional – como, por exemplo, em uma federação que possui diversas “jurisdições” – e no plano internacional entre Estados soberanos.

As razões por tal opção terminológica de coordenação e harmonização em detrimento de compensação, harmonização e integração fiscal, se dão pelo fato de que a compensação fiscal e integração fiscal são medidas mais “técnicas” do que conceituais e, portanto, estariam inclusas no conceito de harmonização tributária. Ainda, há de se notar que a integração financeira plena é fase ou forma nos processos de integração econômica, como visto no Capítulo I deste trabalho, e também que as distorções fiscais ocorrem em um Estado integrado, pois o “perfeitamente integrado” também comporta conflitos de interesses de índole tributária.

Os processos de integração econômica regional possuem, como visto<sup>302</sup>, diversas fases - ou podem ser expressos em vários tipos, modelos - e a cada uma dessas corresponde um determinado modo de coordenação ou harmonização tributária. Antes de se verificar os mecanismos pertinentes à coordenação e à harmonização tributária em cada uma das fases no que toca aos princípios de tributação no Estado de origem e destino, convém esclarecer o que entende-se por harmonização e os mecanismos pelos

---

301 Para uma distinção entre aproximação, coordenação e harmonização e a polêmica que envolve o uso destes termos vide: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *La TVA europeenne et son evolution par etapes en fonction du processus d'integration au sein de la CEE – période 1958-1991*. Op. cit., p. 36 e ss.

302 Vide Capítulo I e nele o quadro sinóptico relacionando as fases de integração e as questões de harmonização tributária.

quais se expressa, como por exemplo, a uniformização, a compatibilização e a instrumentação.

### 3.1.3 Harmonização tributária: uniformização, compatibilização e instrumentação

Harmonização consiste em grandes linhas em “estabelecer harmonia entre”, isto é, ‘dispor ordenadamente as partes de um todo’, é ‘por em harmonia duas ou mais partes de um todo, duas ou mais coisas que devem concorrer para o mesmo fim’<sup>303</sup>.

É da natureza dos processos de integração o estabelecimento de um conjunto de objetivos a serem atendidos pelos partícipes do processo. Objetivos que precisam ser ajustados e coordenados no plano nacional para atender o plano regional. Dentro desses objetivos de conteúdo diverso figuram as políticas tributárias a serem adotadas.

Neste sentido pode-se entender a harmonização tributária como um conjunto de medidas relativas à tributação, que tem por finalidade atender aos objetivos do processo de integração que está sendo construído. A harmonização tributária, portanto, é dinâmica conforme o é a integração econômica, variando de conteúdo a cada momento, a cada fase.

Assim sendo, a harmonização tributária “consiste em ajustar as estruturas tributárias dos países, a fim de constituí-las em instrumento compatível eficaz

---

303 PIRES, Manuel. Harmonização fiscal face à internacionalização da economia: experiências recentes. In: *A internacionalização da economia e a fiscalidade (Colóquio)*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1993, p. 11-50.

para alcançar os objetivos que possa ir sugerindo um determinado processo de integração<sup>304</sup>.

A harmonização tributária para efetivar-se utiliza alguns mecanismos como a uniformização, a compatibilização e a instrumentação. O primeiro expressa a construção de legislações iguais referentes a um determinado tributo no que concerne aos aspectos estruturais, técnicos-formais e alíquotas - níveis de tributação<sup>305</sup>. O segundo, a compatibilização, é a aproximação das legislações no tocante à estrutura dos tributos, a fim de possibilitar a implementação de medidas para reduzir ou neutralizar os efeitos decorrentes das diferentes cargas tributárias existentes nos Estados participantes da integração econômica<sup>306</sup>.

A instrumentação, enquanto mecanismo de harmonização tributária, significa a adoção de uma determinada estratégia de integração que, diferentemente dos outros mecanismos, tende a provocar desigualdades com o escopo de compensar os desequilíbrios estruturais entre os participantes. Tanto que:

por vezes, diante de um desequilíbrio potencial na capacidade de um país para se aproveitar dos benefícios da integração, deve-se prever que aqueles que se acham em posição desvantajosa apliquem tratamentos tributários menos onerosos, a fim de assegurar uma distribuição mais adequada dos novos investimentos que um mercado ampliado propicia. Nesse caso, trata-se de instrumentar uma determinada estratégia de integração, utilizando o instrumento tributário como ferramenta para diferenciar o tratamento entre os países-membros. Aqui o mecanismo de harmonização não procura

---

304 PITA, Claudino. *A harmonização tributária*. Tradução de Hilda Badenes da Costa e Silva. Brasília: Ministério da Fazenda/ESAF, 1989. p. 18.

305 Neste sentido, de “igualar as legislações”, “implica igualar as legislações em todos os aspectos, tais como determinação da base, nível das alíquotas e eficiência na administração”. CANO, Hugo González. *A harmonização tributária nos processos de integração econômica*. Tradução de Ana Cecília Estellita Lins. Brasília: Ministério da Fazenda/ESAF, 1986. p. 24.

306 PITA, Claudino. *A harmonização tributária*. Op. cit., p. 22.

uniformizar nem compatibilizar, mas instrumentar, adequadamente, a estratégia de integração que se deseja seguir, mediante uma desigualdade intencional de tratamento<sup>307</sup>.

A harmonização tributária por intermédio da uniformização e da compatibilização visa, em linhas gerais, pela construção de “igualdades”, evitar ou reduzir os efeitos decorrentes de disparidades no nível da carga tributária<sup>308</sup>. A instrumentação, ao contrário, deliberadamente organiza “desigualdades” para atingir alguns objetivos ou prioridades estabelecidas, como estimular que os recursos sejam alocados em uma determinada região geográfica do bloco econômico integrado<sup>309</sup>.

Além da diferença de natureza existente nos mecanismos de uniformização e compatibilização, evidenciar-se-á que a utilização do primeiro mecanismo de harmonização tributária cria uma rigidez no instrumental tributário nacional, isto é, os Estados participantes da integração, diante da uniformização da tributação, ficam com menor liberdade no tocante à administração de sua política tributária interna. Já a compatibilização é um mecanismo menos rígido, mais flexível, pois fica restrito aos aspectos técnico-formais não afetando os “níveis de tributação, que poderão persistir na forma mais apta para responder às orientações ditadas pelos

---

307 CANO, Hugo González. *A harmonização tributária nos processos de integração econômica*. Op. cit., p. 25-26.

Levando em consideração a especificidade do Brasil de Estado federado e a constante busca de integração econômica entre os diversos Estados do país, a instrumentação, enquanto mecanismo de harmonização tributária, tem sido utilizada.

308 Melhor precisando: a harmonização tributária através da utilização do mecanismo da uniformização retira as diferenças existentes pela igualação, no caso da utilização da compatibilização, apenas neutraliza seus efeitos – “objetiva-se em última instância, eliminar as distorções derivadas da disparidade de cargas tributárias, ou seja, procura-se alcançar alguma forma de igualdade”. CANO, Hugo González. *A harmonização tributária nos processos de integração econômica*. Op. cit., p. 25.

309 PITA, Claudino. *A harmonização tributária*. Op. cit., p. 23.

objetivos nacionais”<sup>310</sup>. Dos mecanismos de harmonização tributária a uniformização<sup>311</sup> é utilizada nas fases mais complexas de integração econômica.

### 3.1.4 Políticas econômicas instrumentais nos processos de integração econômica: política fiscal e tributária e os princípios de origem e de destino

Convém lembrar que é importante na harmonização tributária o respeito aos sistemas tributários dos diversos Estados, sejam eles partícipes em meras trocas comerciais, sejam eles partícipes em complexos processos de integração. Quanto mais distintos os sistemas tributários estaduais/nacionais maiores serão as dificuldades de harmonização tributária. É necessário que os sistemas tributários existentes possam ser manipulados de forma razoável e, para tanto, as diferenças apresentam-se como fator limitador.

Para determinar o conteúdo da harmonização tributária, isto é, quais serão as medidas e em que momento elas serão adotadas, como por exemplo nos princípios jurisdicionais de tributação, tem-se que determinar primeiramente, por um lado, qual é a natureza da política tributária, por outro, quais são as principais características do processo de integração<sup>312</sup>.

Quanto à natureza das políticas tributárias é necessário perceber em um primeiro momento que as políticas econômicas podem ficar agrupadas em dois blocos.

---

310 PITA, Claudino. *A harmonização tributária*. Op. cit., p. 22.

311 Para a distinção entre harmonização e unificação vide: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *La TVA europeenne et son evolution par etapes en fonction du processus d'integration au sein de la CEE – période 1958-1991*. Op. cit., p. 45 e ss.

312 No que tange as principais características do processo de integração vide o Capítulo I deste trabalho.

Em um deles tem-se as políticas econômicas que definem objetivos, noutro, aquelas que selecionam os instrumentos apropriados para consecução daqueles.

Tanto a política fiscal – que apura o montante das receitas tributárias e as despesas a serem feitas pelo Estado, – quanto a política tributária – “que se ocupa da distribuição da carga tributária e dos efeitos dos tributos sobre o sistema econômico”<sup>313</sup> – são políticas instrumentais, portanto, ligadas às políticas econômicas que decidem quais os instrumentos que poderão ser utilizados para atingir os objetivos já estabelecidos.

Assim pode-se ver que a política fiscal entendida como a política voltada à questão receita-despesa do Estado, quando trata de receitas derivadas advindas de tributos, transmuta-se em política tributária<sup>314</sup>.

Os Estados utilizam a tributação como instrumento de intervenção na economia e ela tem efeitos indutores no comportamento da iniciativa privada. Os agentes econômicos, as empresas, os consumidores, levam em consideração a questão da tributação - os “benefícios” fiscais - na tomada de suas decisões, situação verificada no Brasil e que tem sido denominada de “guerra fiscal”<sup>315</sup>. Esse efeito indutor da tributação serve como parâmetro instrumental para os agentes econômicos na alocação de seus investimentos<sup>316</sup>.

---

313 PITA, Claudino. *A harmonização tributária*. Op. cit., p. 19.

314 “(...) podemos, em resumo, considerar como sendo do domínio da política tributária os problemas relacionados com: a) a estrutura formal e funcional do sistema tributário; b) a distribuição social, setorial e espacial da carga tributária; c) os efeitos dos tributos sobre o comportamento dos agentes econômicos; e com d) a utilização de tais efeitos como ferramentas dinâmicas de ação do Estado sobre o sistema econômico, a fim de influir no ritmo e na direção do processo econômico”. BORDIN, Luís Carlos Vitali & LAGEMANN, Eugenio. *A política e a administração tributárias como instrumentos de ajuste fiscal no Chile e na Argentina*. Porto Alegre: Secretaria da Fazenda do RS. Caderno II, s/d. p. 8.

315 Para uma melhor compreensão do aspecto econômico e institucional da guerra fiscal brasileira e sua vinculação com o desenvolvimento regional, bem como, as alternativas de equacionamento da mesma vide: CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. & PRADO, Sérgio. *Aspectos da guerra fiscal no Brasil*. Brasília: IPEA, São Paulo: FUNDAP, 1998.

316 Efeito “paramétrico” nas palavras de: PITA, Claudino. *A harmonização tributária*. Op. cit., p. 20.

Neste sentido a carga tributária – no âmbito da política tributária – pode ser vista sob dois aspectos: a) no tocante à estruturação formal e funcional do sistema tributário, escolhendo, portanto, quais serão os tributos que receberão a carga tributária; b) no tocante aos níveis de tributação postos pelas alíquotas, será determinado qual o nível de tributação em cada tributo que compõe o sistema tributário. Posta a carga tributária nestes dois aspectos tem-se estabelecidos, em grande medida, quais serão os efeitos indutores da tributação.

Isto colocado tem-se que a harmonização pode se dar no plano da estrutura formal e funcional do sistema tributário e no plano dos níveis de tributação. A harmonização estrutural formal e funcional, por estar restrita ao campo da técnica, não inclui rigidez aos sistemas tributários dos Estados participantes do processo de integração. O motivo para tal é que cada um dos Estados terá liberdade para estabelecer os níveis de tributação de acordo com seus próprios e nacionais objetivos. A harmonização estrutural formal e funcional diz respeito apenas aos aspectos estruturais e técnico-formais das legislações tributárias<sup>317</sup>.

Já a harmonização, no plano dos níveis de tributação, implica em rigidez, em inflexibilização dos sistemas tributários pátrios. Portanto, é salutar perceber esses dois aspectos e reservar a harmonização tributária no plano dos níveis de tributação – fixação das alíquotas - para as fases de integração econômica mais avançadas. Aqui a harmonização tributária utiliza o mecanismo da uniformização das legislações.

Em resumo, a política tributária tem natureza instrumental na consecução dos objetivos estabelecidos pela política econômica da integração e a

---

317 À respeito vide: PITA, Claudino. *A harmonização tributária*. Op. cit., p. 21.



harmonização tributária estará sendo feita por um ou outro mecanismo dependendo de como se encontra o processo de integração, ou seja, em uma relação complexa e dinâmica. Portanto, os princípios jurisdicionais de tributação na origem e no destino nos tributos sobre o consumo, objetos dos processos de harmonização, compartilham esta natureza instrumental da política tributária.

### 3.1.5 A harmonização tributária nos processos de integração econômica: harmonização da tributação aduaneira e a harmonização da tributação interna

A harmonização tributária, enquanto conjunto de medidas relativas à tributação, no intuito de ajustar as estruturas tributárias dos Estados que participam de um determinado processo de integração econômica, pode se dar em dois momentos distintos: a harmonização da tributação aduaneira e a harmonização da tributação interna.

É prioritário, em regra, assim que se inicia o processo de integração, a harmonização entre os instrumentos aduaneiros dos Estados-membros ou partes, pois estes estabelecem como primeiro objetivo a formação de um mercado zonal cada vez mais livre até o rompimento das fronteiras aduaneiras nacionais e a criação de uma fronteira aduaneira comum.

A preocupação com a harmonização dos tributos aduaneiros ocorre nas fases iniciais dos processos de integração econômica, como, no caso, no estabelecimento de uma zona de livre comércio e de uma união aduaneira. Na primeira, uma progressiva

liberação do comércio zonal, e na segunda, a criação de um território aduaneiro comum e, portanto, a relação comercial de cada integrante do bloco com terceiros países<sup>318</sup>.

A harmonização da tributação interna ocorre nos processos mais avançados de integração econômica, depois de já avançada uma harmonização tributária aduaneira<sup>319</sup>. Os tributos internos existentes nos Estados participantes precisam ser harmonizados para dar prosseguimento ao processo de integração.

A intensidade da harmonização tributária, tanto na harmonização da tributação aduaneira, quanto da tributação interna, sempre dependerá do nível de integração econômica que se pretenda lograr.

### 3.1.6 A tributação interna frente ao processo de integração econômica

A intensidade da harmonização tributária tem relação direta com o tipo de integração ou com cada fase pela qual se estabelece o processo de integração econômica. Portanto, como bem explicita Hugo González Cano, “em termos gerais, quanto maior for o grau de integração econômica pretendido e quanto mais adiantado se encontrar o processo, maior tenderá a ser a necessidade de se harmonizar a política

---

318 “Na Europa, no momento de iniciar-se o processo de integração econômica, já se havia obtido um certo grau de harmonização, mediante o cumprimento de uma etapa prévia de uniformização das bases técnicas dos instrumentos aduaneiros, especialmente com referência à nomenclatura de classificação de mercadorias, à espécie de tributos aduaneiros utilizados e ao conceito de valor aduaneiro. Esses esforços foram os que resultaram da criação do Conselho de Cooperação Aduaneira, cujos trabalhos facilitaram significativamente a implementação de outros processos de integração econômica, na medida que criaram normas para que, através de certos ajustes ou adaptações, pudessem definir-se os objetivos em matéria de harmonização dos instrumentos aduaneiros.” PITA, Claudino. *A harmonização tributária*. Op. cit., p. 10.

319 No que respeita a União Européia e o processo de união aduaneira vide: ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, CORONA RAMÓN, Juan Francisco & VALERA TABUEÑA, Francisco. *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Op. cit., p. 181-192.

tributária interna”<sup>320</sup>. Pois, como visto, “a harmonização fiscal implica, assim *modificações internas* dos próprios sistemas de impostos e é um processo típico de espaços económicos integrados ou em vias de integração”<sup>321</sup>.

Como cada Estado utiliza a tributação com fins fiscais e extrafiscais, intervindo direta ou indiretamente na economia, os problemas decorrentes da especificidade da tributação interna frente ao processo de integração econômica pode se dar em três planos: no plano da discriminação, no plano das disparidades e no plano das divergências.

No primeiro tem-se o problema da utilização dos tributos internos de forma discriminatória, isto é, discrimina-se através do instrumental tributário normalmente com imposição de alíquotas mais altas sobre as mercadorias provenientes de determinado lugar. A origem das mercadorias, em regra estrangeira, é determinante para a discriminação. Neste caso as alíquotas dos tributos internos que incidem sobre determinadas mercadorias é menor do que aquelas que incidem sobre as de procedência estrangeira<sup>322</sup>.

O segundo plano dos problemas apresentados na integração econômica tem por origem as disparidades na aplicação dos tributos existentes em cada Estado, em cada sistema tributário interno. Situação que pode ser exemplificada pela incorporação de tributos aos custos de produtos destinados à exportação, afetando diretamente a

---

320 CANO, Hugo González. *A harmonização tributária nos processos de integração econômica*. Op. cit., p. 11.

321 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 76.

322 “Esse tipo de situação implica na existência de barreiras tarifárias ‘corridas para dentro’, que têm por efeito tornar relativa toda a liberação desses produtos, que se concede no nível da Tarifa Aduaneira”. PITA, Claudino. *A harmonização tributária*. Op. cit., p. 13.

concorrência interna no bloco econômico. Produtos estes que terão grande dificuldade de serem comercializados fora das fronteiras de cada Estado.

A disparidade na aplicação dos tributos pode ser exemplificada também no que diz respeito à alocação dos investimentos, ou seja, os agentes econômicos procuram realizar seus investimentos no lugar em que os níveis de tributação forem menores, criando assim uma guerra de incentivos entre os Estados participantes do bloco econômico<sup>323</sup>.

Por fim, se tem a questão das divergências entre os sistemas tributários dos Estados participantes do processo de integração. Essas divergências, que dificultam a harmonização tributária, ocorrem tanto no que concerne ao sistema considerado em seu todo, quanto no que diz respeito a cada um dos instrumentos que compõem os sistemas tributários.

Decorre desta constatação - da existência das discriminações, das disparidades e das divergências -, e da consideração de que cada Estado-membro ou parte utiliza os tributos com o óbvio objetivo fiscal ou extrafiscal, a discussão acerca dos princípios jurisdicionais de tributação, tema que será agora abordado.

---

323 Para uma correta compreensão dos modelos adotados nas finanças públicas acerca do fenômeno da competição tributária em Estados federados e em especial o Estado federal brasileiro vide: VIOL, Andréa Lemgruber. O fenômeno da competição tributária: aspectos teóricos e uma análise do caso brasileiro. In: *Finanças Públicas: IV prêmio Tesouro Nacional*. Brasília: ESAF, 2000, p. 257-327.

## 3.2 OS PRINCÍPIOS DE ORIGEM E DE DESTINO E A QUESTÃO DA EQUIDADE E DA EFICIÊNCIA NA RELAÇÃO ENTRE OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS

### 3.2.1 O princípio de origem e de destino como expressão da soberania

Vista a necessidade inerente aos princípios jurisdicionais de tributação de coordenação e harmonização da legislação tributária e os principais conceitos acerca desta temática, cabe salientar ainda que tanto a coordenação, quanto a harmonização interjurisdicional tributária, seja nacional, regional ou internacional, são construídas levando em consideração dois grandes objetivos: a equidade e a eficiência.

Nesta direção são formuladas as principais teorias da tributação que, em termos de modelos teóricos apresentados, tentam ofertar aos sistemas tributários uma estrutura voltada a atender determinadas funções. Das diversas teorias pode-se salientar a teoria da tributação eqüitativa e a da tributação ótima. A primeira foi discutida e defendida pelos financistas e tributaristas, principalmente na década de 50 e 60, a segunda predominou na década de 70 e 80 do século passado.

A teoria da tributação eqüitativa defende como princípio fundamentante a justiça, enquanto que a teoria da tributação ótima elege como princípio a eficiência econômica. Para a teoria da tributação eqüitativa os sistemas tributários devem estabelecer de forma justa a distribuição da carga tributária, considerando sempre a capacidade contributiva; para a teoria da tributação ótima os sistemas tributários são estruturados em termos de eficiência econômica, levando em consideração que os

contribuintes, frente aos tributos pelo “efeito-renda”, perdem poder aquisitivo, e pelo “efeito-substituição” alteram suas decisões no plano econômico<sup>324</sup>.

Considerando estas teorias, mas em uma perspectiva ampliada, pode-se perceber que na relação entre os Estados, no que concerne às trocas comerciais, há sempre a preocupação de atribuir, de forma comum, a cada um o que é seu. Este chavão em termos tributários pode ser explicitado na justa divisão das receitas tributárias advindas da incidência sobre os produtos objeto do comércio entre os Estados. A equidade é a divisão correta destas receitas, ou melhor, é a luta entre os vários sujeitos ativos da relação jurídico-tributária, aqui representada por Estados partes ou membros, em torno da justa repartição entre as receitas tributárias.

A discussão acerca da eficiência, por seu turno, tem envolvido a questão da globalização econômica, do neoliberalismo, da alocação dos recursos econômicos - leia-se, do capital financeiro -, na relação entre os Estados. A eficiência em termos de coordenação e harmonização tributária será atingida quando forem praticamente nulas as distorções causadas pelos tributos, distorções vistas como alterações provocadas pelos tributos nas trocas comerciais entre os Estados. A eficiência pode ser lida como neutralidade tributária, como visto no capítulo anterior quando dos tributos especiais e gerais sobre o consumo.

---

324 Poder-se-á falar em várias teorias da tributação: tributação equitativa, tributação ótima, tributação ecológica, *public choice* e teoria constitucional. Pode-se perceber que “as teorias de tributação que atualmente centralizam as atenções são as teorias da tributação equitativa, da tributação ótima e da troca fiscal. Na literatura de língua inglesa, respectivamente, *Equitable Taxation* (ET), *Optimal Taxation* (OT) e *Fiscal Exchange* (FE)”. LAGEMANN, Eugenio. Tributação equitativa. In: *Ensaio Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser*. Porto Alegre: A Fundação., 2001, ano 22, n.º. 1. p. 288. Vide a exposição feita por Lagemann da teoria da tributação equitativa - consagrada pelo Código Tributário Nacional - nas páginas 288 a 306 da obra referida.

Tanto a equidade quanto a eficiência podem ser ou não atingidas, de acordo com o princípio jurisdicional de tributação adotado, isto é, a adoção do princípio de origem ou de destino traz consigo implicações na esfera da justa repartição das receitas tributárias e também na eficiência da alocação nacional, regional ou internacional dos recursos econômicos.

Construir uma coordenação ou harmonização interjurisdicional no que respeita à tributação indireta – tributos sobre o consumo – implica em possuir domínio da natureza e do funcionamento orgânico dos princípios de tributação no Estado de origem e destino dos bens e serviços, pois são eles elementos centrais desta construção.

Os princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e destino serão de agora em diante observados sob vários aspectos, contemplando estes dois principais objetivos da coordenação e da harmonização tributária. Até porque discutir estes princípios jurisdicionais tributários nos tributos sobre o consumo é discutir a relação entre sistemas tributários tendo por horizonte de sentido a equidade e a eficiência.

Os princípios de tributação de origem e de destino, enquanto elementos de conexão entre ordenamentos jurídicos, no que diz respeito aos tributos sobre o consumo, são princípios jurisdicionais. Neste sentido há que se entender também que eles, em medida considerável, são princípios que regem a soberania em termos tributários entre dois Estados.

Desta afirmação, de que os princípios jurisdicionais de origem e de destino delimitam a soberania tributária dos Estados, decorre a importância da coordenação e harmonização dos tributos sobre o consumo. Os Estados precisam

estabelecer regras comuns para evitar, por um lado, a dupla tributação e, por outro, a não tributação – evasão tributária.

Para tornar mais clara a intervenção dos princípios de origem e de destino, nesta problemática da soberania e dos objetivos de eficácia e eficiência promovidos pela coordenação e harmonização em matéria tributária, passar-se-á a verificar como estes princípios atuam na relação entre um sistema e outro sistema tributário.

Considerando a competência para tributar no que tange às relações comerciais entre Estados – sejam independentes, membros ou partes - a adoção do princípio jurisdicional de tributação no Estado de origem implica que o Estado de origem tem o poder, a competência, para tributar os bens e serviços objetos de consumo. Isto é, o Estado de origem das mercadorias se arvora na competência tributária para fazer incidir sobre elas os tributos sobre o consumo, independentemente do local onde estas serão consumidas.

No princípio de origem, os bens e serviços que serão destinados tanto ao consumo interno quanto ao exterior trarão consigo o gravame tributário embutido no preço dos mesmos. Significa, portanto, que as mercadorias exportadas serão exportadas com tributos.

Considerando a tributação sobre o consumo, a adoção do princípio de origem expressa que os bens e serviços consumidos internamente em um Estado estão a receber o gravame tributário, bem como os bens e serviços que serão consumidos em outro Estado.



Para coordenar e harmonizar a tributação com o intuito de afastar as distorções tributárias, neste caso da aplicação do princípio de origem, se faz necessário que o outro Estado – o Estado que importar tais mercadorias - respeite tal opção. Isto significa que o Estado importador não poderá fazer incidir sobre as mercadorias importadas qualquer gravame tributário. Com respeito ao princípio de origem não será tributada a entrada de mercadorias no território do Estado importador.

Em termos de competência tributária, como expressão da soberania, o oposto ao princípio de origem é o princípio jurisdicional de tributação no Estado de destino. Esta opção, em termos das relações comerciais entre os Estados, implica que o Estado de destino dos bens e serviços tem a competência para fazer com que incidam sobre eles os tributos que considerar.

Se no princípio de origem tributam-se indistintamente as mercadorias que serão consumidas no mercado interno quanto no externo, no princípio de destino volta-se unicamente à questão de tributar os bens e serviços que neste Estado serão consumidas. Diante do princípio de destino o que é relevante é a tributação pelo Estado de destino das mercadorias, podendo elas inclusive já ter recebido o gravame tributário anteriormente.

A implementação do princípio de destino estabelece, por um lado, que os bens e serviços que serão destinados ao consumo interno em um Estado serão tributados, por outro, que os bens destinados à exportação serão isentos. Neste princípio a tributação sobre o consumo alcançará, na perspectiva de um Estado, apenas os bens e serviços que serão consumidos internamente. Já as mercadorias não destinadas ao mercado interno, mas sim ao externo, serão exportadas sem encargos tributários. No

princípio de destino tributa-se o consumo interno, inclusive aquele decorrente de importação, e desoneram-se as exportações.

A coordenação e harmonização tributária trazem como consequência a não desconsideração de que, se é adotado o princípio de destino por um Estado, o outro, nas relações comerciais, não poderá adotar princípio distinto. Assim, claro deve estar que se um Estado adotar um princípio jurisdicional o outro deve em contrapartida, estabelecido em comum acordo, respeitar o mesmo.

### 3.2.2 Os princípios de origem e de destino e as distorções fiscais

Há que se atentar, que no afã de aplicar o princípio de destino, pela tributação das importações, pode estar acontecendo a dupla tributação, ou seja, ao mesmo tempo em que o Estado de destino tributa as mercadorias importadas elas já foram tributadas também no Estado de origem. Ocorre assim a dupla tributação: um Estado adota o princípio da tributação no destino o outro na origem, dois gravames da mesma espécie tributária – na origem e no destino -.

O contrário pode ocorrer: o Estado que está a exportar considera a tributação jurisdicional de destino, portanto não faz incidir os tributos – ou aplica alíquota zero - sobre os bens e serviços objetos da exportação; o outro Estado (o importador) considera o princípio de origem não tributando, com isso, as importações. Ocorre neste caso uma evasão das receitas tributárias, pois nem o Estado exportador e nem o importador tributaram o consumo dos bens e serviços.

Além de tentar evitar a dupla tributação e a evasão, no processo de coordenação e harmonização no que respeita aos tributos sobre o consumo e os princípios

jurisdicionais, há que se atentar para a delicada questão da equidade e eficiência, ou do jogo inexorável ao comércio interestatal.

Neste sentido, com a adoção do princípio de destino o Estado importador deve aplicar sobre as mercadorias importadas a mesma carga tributária dos seus congêneres produzidos neste Estado. Pois se aplicar carga tributária maior estará desestimulando as importações e estimulando o consumo dos bens e serviços produzidos neste. Se for o contrário, isto é, com o princípio destino, aplicar-se carga tributária menor às importações, desestimula-se a produção local.

Pode-se tanto estimular o consumo de bens e serviços importados quanto estimular o consumo de congêneres nacionais, isto é, produzidos no próprio Estado. Há que se perceber também que na adoção do princípio de destino pode ocorrer, por um lado, a “exportação” de tributos. Neste caso pode prejudicar as exportações pelas dificuldades inerentes à concorrência entre os Estados, além da situação de alcançar a qualidade de contribuinte de fato a consumidor de outro Estado. Por outro lado, pode ocorrer o patrocínio, o estímulo à exportação pela “retirada excessiva” dos gravames tributários – *Dumping* -.

### 3.2.3 Os princípios de origem e destino e a divisão das receitas tributárias

Como visto acima um dos objetivos na tributação, inclusive a que atinge o comércio interjurisdicional, é a equidade, vista neste trabalho como a correta divisão das receitas tributárias. A divisão da receita no que concerne aos princípios de tributação no Estado de origem e de destino, utilizados nos tributos indiretos como “divisores” da soberania, é delicada questão.

A questão é sensível, pois os limites da soberania tributária, estabelecidos pela aplicação dos princípios de origem e destino, envolvem necessariamente questões de índole econômica. Não há soberania sem uma mínima independência econômica e que em grande medida é obtida pelas receitas estatais derivadas formatadas pelos princípios jurisdicionais.

Nesta direção a utilização de um ou de outro princípio resulta em conseqüências diferentes em termos da divisão das receitas pelos Estados partícipes nas trocas comerciais. Se a opção for pelo princípio de origem o Estado que produzir as mercadorias ficará com as receitas tributárias, sejam estas consumidas em seu território ou em território de outro Estado.

Isto se dá pelo fato de que com o referido princípio tributa-se também as exportações, e, neste caso, havendo coordenação tributária acerca dos tributos indiretos, não serão as importações tributadas. Significa que, com o princípio de origem, abre-se mão dos tributos incidentes sobre as importações. Esta renúncia de receita sobre as importações é em medida compensada pelas receitas tributárias - além das obtidas sobre todo o consumo interno -, obtidas sobre as mercadorias destinadas e consumidas no exterior.

O oposto ocorre com a opção do princípio de destino, pois com este princípio a tributação ocorrerá no momento da importação. Assim as receitas ficarão com o Estado importador, com o Estado no qual os bens e serviços serão consumidos.

Existindo acordo entre os Estados no que concerne à opção pelo princípio de destino eles renunciarão às receitas tributárias decorrentes das mercadorias destinadas ao exterior. Como as exportações estarão "isentas" (ou alíquota zero) de

tributos, contrapesa-se em termos de obtenção de receitas tributárias com a tributação incidente sobre as importações.

No primeiro caso – do princípio de origem - as receitas tributárias advindas dos tributos sobre o consumo centram-se na “produção”, ou dito de melhor forma, as receitas serão proporcionais à produção, no segundo caso – do princípio de destino – as receitas centrar-se-ão no “consumo” ou nas “despesas”. Serão as receitas proporcionais ao montante das mercadorias consumidas no território do Estado.

As bases de incidência são respectivamente quanto ao princípio de origem e de destino, a produção e o consumo. Tem-se que recordar que os princípios de origem e de destino são elementos de conexão na tributação indireta, isto é, sobre o consumo, independentemente se for na origem ou no destino a incidência da mesma.

### 3.2.4 Os princípios de origem e de destino e a soberania fiscal

Diante dos princípios que regem a soberania tributária em matéria de tributação indireta há que se tratar da influência dos mesmos no que diz respeito à questão das fronteiras entre os Estados. É clássica a conceituação de Estado pelo exercício que faz do poder expresso por soberania sobre uma determinada população e sobre um determinado espaço<sup>325</sup>.

---

325 A soberania de um Estado pode ser vista em uma perspectiva interna e externa. Na perspectiva interna a soberania se constitui pela existência de um povo, de um território e de um poder político. No plano externo a soberania se constitui enquanto um poder independente no plano internacional. Hodiernamente muito mais interdependente do que independente. Para maiores detalhes vide: GOMES, Carla Amado. Estado e integração económica: subsídios para uma reflexão sobre o conceito de soberania. In: *Curso de integração económica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica – disciplina de direito comparado estatal*. Op. cit., p. 17 e ss.

Como a soberania é exercida em um determinado espaço, cabe recordar que, em análise no capítulo anterior do princípio da territorialidade, distinguiu-se o sentido material do sentido formal, âmbito de incidência e eficácia das normas jurídico-tributárias respectivamente, com o intuito de verificar que estes dois sentidos devem ser levados em consideração na adoção dos princípios de origem e de destino quando da delimitação espacial.

Deste modo o sentido material expressa a dimensão territorial no que concerne à esfera de incidência<sup>326</sup>, considerada esta como aspecto abstrato da norma. O sentido formal expressa a execução coercitiva da mesma. No primeiro caso a norma jurídica toca no problema de se ela pode regular os fatos, as coisas, as pessoas etc que estão localizados no território de outro Estado. No segundo, se estas mesmas normas jurídicas internas podem ou não ser aplicadas no território estrangeiro.

Percebe-se assim que tanto um sentido quanto o outro são faces da mesma moeda em termos do âmbito espacial das normas jurídicas tributárias. Percebe-se também, que no sentido formal a territorialidade está vinculada à questão delicada da soberania, pois a aplicação das normas previstas na esfera da incidência pode ocorrer em outro território que não o de produção das mesmas<sup>327</sup>.

---

326 Vide também: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Op. cit., p. 282 e ss.

327 “É precisamente esta distinção entre um princípio material e um princípio formal da territorialidade que permite explicar as relações que mantém com a noção de soberania. O conceito material de territorialidade (...) não afecta a soberania dos Estados estrangeiros, com cuja esfera territorial estejam igualmente conexos outros elementos da situação tributária internacional. Mas se as soberanias não são ofendidas pela formulação de comandos gerais e abstractos que prevejam e disciplinem factos ocorridos em território estrangeiro, já o são pela prática de actos que envolvam o exercício de poderes de autoridade no que toca à sua aplicação, ou seja, a liquidação, a fiscalização e a cobrança do crédito tributário criado por aqueles comandos”. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Op. cit., p.27.

No que pertine ao espaço um Estado é “Estado” se for soberano no que toca ao poder que encarna sobre um determinado lugar<sup>328</sup>. Mesmo diante de todas as “deslocalizações” promovidas pelo capital financeiro a dimensão espacial continua ser de suma importância. Neste sentido, e considerando a perspectiva do direito tributário, pode-se falar na existência de uma “soberania fiscal ou tributária”<sup>329</sup>.

Desta forma convém notar que a soberania do Estado é composta por vários elementos. Um destes é a questão do poder que o Estado tem de cobrar tributos. Nesta esfera, que pode ser designada de esfera tributária, encontra-se a noção de soberania tributária. É possível apresentar a soberania tributária como integrante da soberania financeira, e esta, por seu turno, integrante da soberania do Estado como um dos seus elementos.

O comércio interestatal de bens e serviços envolve, pelos princípios de origem e destino, a questão desta soberania fiscal, pois eles estabelecem os limites da incidência tributária sobre as transações econômicas realizadas por agentes econômicos localizados em diferentes Estados. Sejam estas transações efetuadas entre Estados-membros ou partes, sejam entre Estados independentes, será necessária a decisão de apontar como estes exercerão sua competência tributária (soberania fiscal), se no Estado de origem ou no de destino, como visto de forma sucinta no início do capítulo anterior.

---

328 Pode-se afirmar que “*la soberanía es la cualidad de una unidad territorial de decisión y acción, en virtud de la cual y en defensa del mismo orden jurídico, se afirma de manera absoluta, en los casos de necesidad, aun en contra del derecho*”. HELLER, Hermann. *La soberanía: contribución a la teoría del derecho estatal y del derecho internacional*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1995. p. 289.

329 Observe-se que “na actualidade, à face das ordens jurídicas vigentes, não se admite uma *soberania fiscal*, ou um *poder tributário*, um *poder de imposição*, de criação de impostos, que não caiba ao próprio Estado, embora os princípios institucionais-corporativistas, como as reivindicações regionalistas, pudessem encaminhar no sentido de soluções diversas, que, porém, de momento, não parece dominarem a consciência das comunidades políticas”. MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares. *Direito Fiscal*. Op. cit., p. 71.

Para fins semânticos compreende-se como soberania tributária a competência, o poder de mando que tem o Estado no que respeita às questões tributárias, ou seja, o Estado que pode instituir, majorar, cobrar, administrar os tributos o faz pela soberania tributária que possui, inclusive com a pertença do produto econômico resultante das receitas derivadas<sup>330</sup>.

Assim, há que se entender por soberania fiscal

o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal. E, como aspecto da *soberania estadual*, a *soberania fiscal* apresenta as mesmas características. Em consequência, só os Estados, quer unitários quer compostos, quer membros de Estados compostos, podem exercer a *soberania fiscal*. Pelo que respeita aos Estados membros, eles exercem a soberania tributária sempre que os preceitos constitucionais lhes atribuem o poder de criar impostos, sem dependência de autorizações concedidas por leis emanadas dos órgãos legislativos das respectivas *federações* ou *confederações*<sup>331</sup>.

Esta multiplicidade de soberanias tributárias coexistindo tanto no plano internacional quanto no plano regional e interno, no caso exemplar das federações, conduz à constatação que também existe esta multiplicidade no que respeita às “fronteiras” como demarcação da soberania tributária e, por consequência, da soberania estatal<sup>332</sup>.

A fronteira pode ser vista no seu sentido clássico como uma linha ideal separando de forma clara em termos políticos, jurídicos e administrativos, duas

---

330 Vide capítulo anterior quando da classificação dos tributos quanto à competência tributária e sua partilha.

331 MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares. *Direito Fiscal*. Op. cit., p. 71.

332 Para aprofundar a questão da soberania, tanto no aspecto das suas tendências recentes, quanto a evolução deste conceito, vide: GOMES, Carla Amado. A evolução do conceito de soberania: tendências recentes. In: *Revista de direito mercantil industrial, econômico e financeiro*. São Paulo: Malheiros, julho-setembro/1998. Ano XXXVI, 111 (Nova Série). p. 57- 73.



soberanias. Se menção for feita à soberania há que se ter presente a noção de território e também a noção de fronteira. De forma singela pode-se afirmar que as fronteiras definem um território, que por sua vez define a soberania. Acontece que além deste sentido usual de fronteira pode se verificar outras concepções frente aos processos culturais, de integração econômica, de formação de blocos econômicos etc<sup>333</sup>.

Assim pode-se afirmar a existência de várias fronteiras, entre elas as comerciais, as monetárias, as aduaneiras, as fiscais, as políticas. A fronteira será fiscal ou tributária se estiver voltada aos interesses da tributação. Pode a fronteira tributária ser vista como aquela linha ideal que separa uma soberania tributária de outra, ou ainda, como a linha ideal pela qual se infere que as mercadorias objetos dos gravames tributários passam de uma à outra soberania tributária.

### 3.2.5 Os princípios de origem e de destino e as fronteiras fiscais

Em relação às fronteiras fiscais os princípios de origem e de destino implicam situações distintas. Com o princípio de tributação no Estado de destino se faz necessária a criação ou manutenção de fronteiras tributárias, pois este Estado tributará as importações dos bens e serviços que serão consumidos em seu território. O Estado importador, por este princípio, tributará todas as mercadorias provenientes do exterior centrado no “controle” exercido nas fronteiras fiscais.

---

333 “A diversificação é, com efeito, a característica central da fronteira moderna: subsistindo embora esse fenômeno abstracto que é a fronteira moderna (...) verifica-se a coexistência desta com outros limites menos precisos, mas nem por isso menos reais. Assim sucede com as ‘international frontiers’ ou ‘fronteiras de grupos’, sejam eles militares (v.g., o espaço NATO), civilizacionais (v.g., a ‘Europa’), do desenvolvimento (v.g., os países do Norte e os do Sul, as relações centro/periferia), monetárias (o espaço de uma união monetária), linguísticas (v.g., o espaço dos países de expressão oficial portuguesa), de nações, ou outras”. SANTOS, António Carlos dos. Integração europeia e abolição das fronteiras fiscais: do princípio do destino ao princípio da origem? In: *Ciência e técnica fiscal* n.º 372. Op. cit., p. 11.

Na opção pela tributação de destino, se houver acordo no que toca a utilização do mesmo princípio jurisdicional sobre os tributos sobre o consumo, em termos de coordenação ou harmonização tributária, o Estado exportador nas trocas comerciais com o Estado importador terá que remeter as mercadorias desprovidas de qualquer ônus tributário para que este último faça a tributação no “destino”.

Isto significa que na opção pelo princípio de destino tem-se que “manter as ‘fronteiras fiscais’, isto é, há que proceder a ‘ajustamentos fiscais de fronteira’ (*border tax adjustments*), tanto por parte do país exportador como do país importador”<sup>334</sup>.

Salienta-se que a existência de fronteiras tributárias é considerada entrave ao comércio interno, regional e internacional, ou dito de forma mais abrangente, é entrave ou limitação ao comércio interestatal. Recorde-se que os entraves podem ser de três ordens: físicos, técnicos e fiscais. Entrave físico ocorre quando se exige paradas obrigatórias em fronteiras para efetuar diversos controles e formalidades; entrave técnico quando as regras de normatização técnica são diferentes de Estado para Estado; e, por fim, o entrave de ordem fiscal, quando se exerce nas fronteiras fiscais todos os tipos de formalidades e controles diante dos distintos sistemas fiscais e suas especificidades.

Evidencia-se que:

a ‘fronteira fiscal’ delimita a noção de ‘território fiscal’. Ela é, em princípio, uma fronteira coincidente com a fronteira político-administrativa (e aduaneira) de um Estado, delimitando o espaço da sua soberania fiscal. Mas não necessariamente: pode haver, para efeitos de um certo imposto ou grupo de impostos, um território fiscal que não coincide com o território de um Estado. E pode haver um território fiscal pluriestadual, com uma fronteira exterior comum em face de Estados terceiros, resultante de uma política de unificação

---

334 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 79.

ou mesmo de harmonização fiscal de um determinado tipo de imposto, território este que se sobrepõe aos territórios fiscais nacionais. É o que acontece com o espaço de aplicação territorial do que, por comodidade, se designa de ‘IVA comunitário’<sup>335</sup>.

É importante observar que as dificuldades apresentadas ao comércio interestatal diante da existência de fronteiras fiscais necessárias quando da adoção do princípio de tributação no Estado de destino podem ser consideradas relativas, isto é, as fronteiras fiscais podem ser vistas não apenas como obstáculos ao “livre” comércio, mas também de outras perspectivas.

Estas dificuldades impostas ao comércio interestatal, vistas como relativas, se fundam em algumas constatações das quais a primeira é a de que o princípio de destino em si mesmo não é um obstáculo intransponível ao comércio interestatal, pois a sua adoção e a necessidade inerente de controle fronteiriço não implica em um impedimento inarredável ao comércio. A segunda é a de que os entraves fiscais ficam, na maioria das vezes, restringidos a obstáculos de ordem administrativa, de ordem burocrática na fronteira.

Por último percebe-se que a existência das fronteiras fiscais no princípio de destino visa a “promover” o comércio pelo fato de mantê-lo em um “patamar aceitável” em termos de eficiência e equidade, ou seja, nas fronteiras fiscais é que se efetuam os ajustamentos necessários para alcançar estes objetivos estabelecidos em termos de coordenação ou harmonização tributária.

Neste sentido justifica-se a existência das fronteiras fiscais, necessárias quando do princípio de destino. Bem mais do que pela simples imposição tributária

---

335 SANTOS, António Carlos dos. Integração europeia e abolição das fronteiras fiscais: do princípio do destino ao princípio da origem? In: *Ciência e técnica fiscal* n.º 372. Op. cit., p. 14.

quando da importação das mercadorias, se justifica principalmente pelos ajustamentos fiscais que promove entre os sistemas tributários envolvidos.

Quando o princípio de destino está a reger os limites da soberania fiscal interestatal os ajustamentos fiscais de fronteira operam um isolamento dos sistemas tributários, possibilitando com isto a tomada de medidas de política económicas instrumentais para atingir os objetivos de equidade e eficiência, sejam estas medidas de ordem político-fiscal ou tributária.

Não havendo a “continuidade” da aplicação dos tributos – típica na tributação de origem - pelo fato de existir uma coordenação tributária acerca do princípio de destino, os ajustamentos fiscais de fronteira tentam garantir a equidade e eficiência tanto nas importações como nas exportações.

A idéia central, portanto, é que a adoção do princípio de destino com a conseqüente necessidade de fronteiras fiscais, isolando os sistemas tributários dos Estados envolvidos e fazendo os ajustamentos, impede que a variável fiscal interfira de maneira desfavorável às questões de eficiência e equidade por ausência de controles.

Para tanto no ajustamento fiscal de fronteira respeita-se algumas regras:

- o país exportador *não deve restituir aos exportadores, a título de desagravamento fiscal das exportações, mais do que o efectivo conteúdo fiscal do bem* (proceder de outra forma seria subsidiar as exportações, praticando *dumping*);
- o país importador *deve aplicar às mercadorias importadas o mesmo imposto que aplica internamente às mercadorias similares de origem nacional* (proceder de outra forma – isto é, aplicar uma taxa mais elevada de imposição

– equivaleria a usar a fiscalidade indirecta interna para finalidades proteccionistas)<sup>336 337</sup>.

Assim, respeitando-se estas regras com o intuito de evitar a prática de *dumping* e o proteccionismo, alcança-se um bom resultado em termos de eficiência e equidade na adoção do princípio de tributação no Estado de destino. Consta-se, portanto, que as fronteiras fiscais utilizadas neste princípio jurisdicional da tributação indirecta significam entraves fiscais que, por um lado, impedem o “livre” comércio interestatal, e por outro, o possibilitam em um patamar aceitável frente às interferências da variável fiscal nas economias dos Estados.

Do que foi exposto a respeito do princípio de tributação no Estado de destino ocorre o contrário se o princípio a reger as trocas comerciais e a soberania fiscal for o de origem. Sendo o princípio jurisdicional adotado o de origem, as fronteiras fiscais ficam dispensadas pela simples constatação de que, com este princípio, as mercadorias destinadas à exportação são tratadas de igual forma como as destinadas ao consumo interno.

Neste sentido os controles nas fronteiras fiscais são desnecessários, pois não há diferença na tributação do consumo sobre as mercadorias que serão consumidas no Estado ou em outro. As transações econômicas entre um vendedor e um comprador consumidor na perspectiva do sistema tributário interno são idênticas às transações entre um vendedor-exportador e um comprador-consumidor do exterior.

---

336 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 79-80.

337 Neste sentido os ajustes fiscais de fronteira compreendem: “a) No país exportador: 1. a isenção dos impostos internos sobre bens e serviços de exportação, e 2. a restituição dos tributos internos sobre bens e serviços pagos pelo exportador por suas compras de insumos ou bens tributados. b) No país importador: 1. a aplicação dos impostos internos sobre bens e serviços às mercadorias importadas, de tal maneira que suportem a mesma carga tributária que os bens nacionais similares”. CANO, Hugo González. *A harmonização tributária nos processos de integração econômica*. Op. cit., p. 30-31.

Mesmo que na utilização do princípio de destino nos tributos indiretos nas operações interestaduais se respeitem as regras acima para evitar os problemas decorrentes de protecionismo e *dumping*, é o princípio de origem que tem recebido vários elogios. O principal deles decorre de que a ausência de fronteiras fiscais neste princípio corrobora o “livre” comércio.

Pode-se perceber, por fim, que no caso do princípio de destino e de origem, no que respeita às fronteiras fiscais, a utilização do destino implica que os sistemas tributários permanecem distintos, permanecem com o que lhe é peculiar: seu isolamento pelas fronteiras fiscais. Já a utilização do princípio de origem implica uma continuidade entre os sistemas tributários envolvidos, podendo eles, pela constante comunicação, serem considerados contínuos.

### 3.2.6 O princípio de origem e de destino, as fronteiras fiscais e a integração

Do exposto acima se percebe que no princípio jurisdicional de tributação no Estado de origem não se faz necessária a existência de fronteiras fiscais e seus ajustamentos entre os Estados e seus respectivos sistemas tributários, visto que a tributação indireta ocorre no Estado de origem das mercadorias, não tendo relevância, na perspectiva aqui adotada, se as mesmas serão neste ou em outro Estado consumidas. Tal constatação leva a afirmar que o princípio de origem estimula a livre circulação de mercadorias, portanto, favorece a liberdade comercial.

Neste sentido e na perspectiva interna de um Estado, não restam maiores dúvidas e indagações de que o princípio de origem facilita as relações comerciais favorecendo um processo de integração econômica. Tanto é assim que Estado

“integrado” é aquele em que as quatro liberdades – de mercadorias, pessoas, serviços e capitais<sup>338</sup> –, estão plenamente garantidas, pois é difícil defender a existência de integração se existirem entraves de ordem fiscal dentro de um mesmo Estado. Já o princípio de destino, pela situação inerente de obrigar o uso de fronteiras fiscais fica, por conseguinte, afastado da idéia de uma integração econômica.

Se não pairam maiores dúvidas quanto aos benefícios trazidos pelo princípio de origem no que tange à integração econômica na perspectiva de um cenário interno estatal, o mesmo não ocorre em um cenário externo entre Estados, sejam eles federados (Estados-membros), Estados em processos de integração (Estados-partes), ou Estados independentes.

Na perspectiva de um Estado federado em que os Estados-membros possuem diferentes sistemas tributários, o princípio de origem já oferta algumas dificuldades e uma delas decorre do fato de que cada Estado-membro possui um sistema tributário estadual e por isso aparecerão diferenças nas alíquotas que gravam mercadorias similares<sup>339</sup>.

Outra dificuldade do princípio de origem em um Estado federado refere-se à diferença na repartição das receitas tributárias, isto é, os Estados-membros que mais exportarem nos limites internos da federação obterão uma receita derivada maior do que aqueles que forem eminentemente importadores. No princípio de origem o aumento do

---

338 Sobre as quatro liberdades em processos de integração econômica ver o Capítulo I deste trabalho.

339 Neste sentido “en el ámbito de la Hacienda pública ha sido tradicional en las últimas décadas el estudio del federalismo fiscal, es decir, de la coordinación de políticas fiscales (tributarias y de gasto) en estructuras multijurisdiccionales de gobierno. Este interés se ha extendido, a partir de los años sesenta, al marco internacional de la economía, analizando fundamentalmente los problemas de doble imposición y de coordinación bilateral entre los distintos Estados”. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, CORONA RAMÓN, Juan Francisco & VALERA TABUEÑA, Francisco. *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Op. cit., p. 17.

volume das exportações é diretamente proporcional ao aumento do volume das receitas tributárias. Por uma outra perspectiva pode-se afirmar que com este princípio jurisdicional o aumento das importações é inversamente proporcional ao aumento das receitas tributárias.

Se nada for coordenado ou harmonizado em termos de repartição das receitas tributárias, os Estados-membros tipicamente exportadores (aqueles que mais exportam) estarão na posse de receitas tributárias pagas pelos contribuintes dos Estados-membros tipicamente importadores (aqueles que mais importam), que serão teoricamente revertido em bem-estar<sup>340</sup> para os cidadãos dos primeiros.

As dúvidas acerca dos benefícios decorrentes da adoção do princípio de origem em Estados federados ficam amenizadas pelo fato dos sistemas tributários estaduais (dos Estados-membros) comporem, via de regra, um sistema tributário federal, que de certa forma aproxima as alíquotas e corrige as distorções que podem advir da adoção deste princípio. Neste caso há que se construir um processo de harmonização tributária para assegurar a “convivência” do princípio de origem com as diferenças existentes entre os Estados federados.

A adoção do princípio que melhor responde pela integração – o princípio de tributação na origem – é assunto recorrente na formulação das construções dos blocos econômicos integrados como, por exemplo, o Mercosul e a União Européia. Se existem dificuldades da adoção do princípio de origem em um Estado federado diante

---

340 A questão do aumento de receitas tributárias e a relação com o bem-estar da população foram observadas quando do ponto 1.2.3. do primeiro capítulo, que tratou das vantagens atribuídas à introdução de restrições de índole tributária ao comércio internacional.



das diferenças existentes entre os Estados-membros, recrudescem tais dificuldades entre Estados-partes.

A ausência de fronteiras fiscais, possível pelo princípio de origem, é necessária para que as mercadorias produzidas pelos diversos Estados envolvidos em um processo de integração econômica possam circular de um lugar para o outro sem obstáculos de qualquer natureza, principalmente os de caráter fiscal.

Ocorre que os diversos Estados possuem muitas vezes, antes de ingressar no projeto de construção de uma integração, sistemas tributários totalmente distintos. Admiti-los sem uma coordenação ou uma harmonização fiscal adotando o princípio de origem implicaria em um verdadeiro conflito entre os Estados de fiscalidade “forte” com os de fiscalidade “fraca”.

Neste sentido “é intuitivo concluir que os países de fiscalidade ‘forte’, isto é, em que fossem relativamente altas as taxas de imposição, veriam prejudicadas as suas exportações, com destino aos países de fiscalidade ‘fraca’. Por seu turno, estes últimos veriam as suas exportações facilitadas”<sup>341</sup>.

O princípio de origem e a aplicação de alíquotas diferenciadas nos tributos indiretos sobre bens e serviços similares ocasionaria profundas distorções no fluxo comercial entre os Estados-partes. O fluxo de bens e serviços tenderia a ser sempre dos Estados-partes de fiscalidade fraca em direção aos de fiscalidade forte, pois por um

---

341 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 81.

lado, quanto maior a carga tributária menor a competitividade internacional, por outro lado, quanto menor a carga tributária maior a competitividade<sup>342</sup>.

Os mesmos problemas envolvem também a questão da divisão das receitas tributárias e a contrapartida aos cidadãos dos Estados-partes em processos de integração. Os Estados-partes tipicamente exportadores teriam um receita tributária maior do que os tipicamente importadores. Receita tributária maior não só pela incidência da tributação indireta sobre o consumo interno, mas também sobre o consumo nos Estados-partes importadores de bens e serviços. O contribuinte de fato – o consumidor – do Estado-parte importador arcaria com o ônus tributário sem ter o retorno teórico de bem-estar estatal advindo das receitas derivadas apuradas sobre o consumo.

Não é tarefa das mais fáceis coordenar ou harmonizar os sistemas tributários dos diversos Estados-partes, pois diferentemente dos Estados federados que já firmaram no momento da sua instituição o pacto federativo, esses não encontram disposição de ceder parte de sua soberania tributária em nome de uma instituição ainda em construção<sup>343</sup>. Disposição que em grande medida pode ser vista como motivos de ordem econômica. Disposição assim motivada explica o recrudescimento das dificuldades na adoção do princípio de origem entre Estados em integração frente a um Estado federado.

---

342 Não se desconhece aqui que as dificuldades existentes para a adoção do princípio de origem diante das diferenças de alíquotas – fiscalidade forte versus fiscalidade fraca – entre Estados em processos de integração podem ser compensadas por outros mecanismos econômicos como, por exemplo, a adoção de câmbios flutuantes. Para maiores detalhes vide a título de ilustração: BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 81.

343 Na perspectiva da União Européia pode se afirmar que “a soberania fiscal é um elemento ultra-sensível da soberania nacional. Os impostos só podem ser votados em lei da Assembléia da República. Daqui, a enorme resistência dos Estados membros em ceder prerrogativas em matéria fiscal às instituições comunitárias”. CORREIA, Arlindo. O IVA na União Européia – as dificuldades do processo de harmonização. In: *Seqüência: estudos jurídicos e políticos*. Op. cit., p. 43.

Assim, as dúvidas acerca dos benefícios decorrentes da adoção do princípio de origem em processos de integração envolvendo Estados-partes são maiores do que se fosse tratar apenas de um Estado federado. Mas, mesmo assim, não há como falar em uma integração econômica e política sem pensar em um mercado comum e, para que isto seja atingido, o princípio jurisdicional de origem, pelo fato de prescindir fronteiras fiscais, é o mais adequado.

Frente a esta situação tem-se oportunizado um *tertius genos* que tem recebido a denominação de “princípio jurisdicional de tributação no Estado de origem restrito” – *restrained origin principle* – ou “mitigado”. A utilização do princípio de origem restrito implica em distinguir duas relações: uma, entre os Estados-partes, outra entre estes e Estados terceiros<sup>344</sup>.

Na primeira relação vigoraria o princípio de origem em seu sentido usual, isto é, os tributos sobre o consumo incidiriam no Estado de origem dos bens e serviços. Na relação entre um ou mais de um Estado-parte com Estados terceiros, que não participam do bloco econômico, do processo de integração, vigoraria o princípio de destino. Portanto, este é o princípio de origem restrito “como foi designado por Hirofumi

---

344 Cabe observar que o princípio de origem mitigado ou restrito não é igual ao princípio que alguns autores denominam de misto. O princípio de origem e destino misto é uma peculiaridade do sistema tributário brasileiro que, para evitar os problemas de deslocamento das receitas tributárias dos Estados eminentemente importadores para os Estados eminentemente exportadores, pela adoção do princípio de origem, preferiu alcançar aos Estados “consumidores” a possibilidade de apropriação do produto da arrecadação centrada na diferença entre a alíquota interestadual e a interna. A alíquota interestadual aplicada nas transações efetuadas das Regiões Sul e Sudeste para as Regiões Norte, Centro-Oeste e Nordeste é de 7%, enquanto que a alíquota interna varia entre 17 e 25%. O princípio “misto” nada mais é do que o princípio de origem com um sistema de compensação privilegiando algumas regiões de “destinos” por força das especificidades regionais.

Shibata, em que a tributação na origem vigora no espaço integrado e a tributação no destino é a regra de tratamento das transações com o resto do mundo”<sup>345</sup>.

Observado o princípio de tributação no Estado de origem nos tributos sobre o consumo em diversas perspectivas – internamente em um Estado, entre Estados-membros e entre Estados-partes -, resta trazer à discussão como este princípio comporta-se frente às relações comerciais entre Estados que não possuem nenhum outro tipo de relação a não ser estas.

Nesta direção é fato que os sistemas tributários vigentes nos Estados possuem diferenças significativas em termos de tributação sobre o consumo, sejam estas no que concerne às espécies tributárias, às bases de incidência e às alíquotas. Como o princípio de destino isola pelas fronteiras fiscais os sistemas tributários, tem sido ele adotado no comércio internacional entre Estados independentes.

É o princípio de destino o princípio que não integra como o de origem, mas é esse que possibilita a busca pelos objetivos de eficiência e equidade nas trocas comerciais internacionais, por fazer os ajustamentos entre sistemas tributários que possuem diferenças consideráveis.

Lembrando que a tributação no destino implica, por um lado em retirar toda a carga tributária sobre o consumo que está a gravar os bens e serviços que serão exportados, por outro, na perspectiva do Estado importador atribuir carga tributária de igual forma a estes bens e serviços provenientes do estrangeiro como os similares locais.

---

345 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 78.

Com esta “estrutura” o princípio de destino é contemplado como o princípio jurisdicional sobre o consumo pelo GATT em seu Artigo III que determina:

1. As partes contratantes reconhecem que os impostos e outras cargas internas, assim como as leis, regulamentos e prescrições que afetem a venda, a compra, o transporte, a distribuição ou o uso de produtos no mercado interno e as regulamentações quantitativas internas que prescrevam a mistura, a transformação ou o uso de certos produtos em quantidades ou em proporções determinadas, não deveriam aplicar-se aos produtos importados ou nacionais de maneira que se proteja a produção nacional.
2. Os produtos do território de toda parte contratante importados no de qualquer outra parte contratante não estarão sujeitos, direta nem indiretamente, a impostos internos ou outras cargas internas, de qualquer classe que sejam, superiores aos aplicados, direta ou indiretamente, aos produtos nacionais similares. Ademais, nenhuma parte contratante aplicará, de qualquer outro modo, impostos ou outras cargas interiores aos produtos importados ou nacionais, em forma contrária aos princípios enunciados no parágrafo 1.\*
3. (...).
4. Os produtos do território de toda parte contratante importados no território de qualquer outra parte contratante não deveriam receber um tratamento menos favorável que o concedido aos produtos similares de origem nacional, no que concerne a qualquer lei, regulamento ou prescrição que afete a venda, a oferta para a venda, a compra, o transporte, a distribuição e o uso destes produtos no mercado interno. As disposições deste parágrafo não impedirão a aplicação de tarifas diferentes nos transportes internos, baseadas exclusivamente na utilização econômica dos meios de transporte e não no de origem do produto.(...)<sup>346</sup>.

---

346 “1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional.\* 2. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos interiores u otras

Nesta mesma direção a União Européia, mais propriamente no início deste processo de integração, contempla o princípio de destino pelo Tratado de Roma, que instituiu, em 1957, a Comunidade Européia. Prescreve o Artigo 90°. (ex-artigo 95°.) que:

nenhum Estado-Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções.

O Artigo 91°. (ex-artigo 96°.) estabelece que:

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, directa ou indirectamente<sup>347</sup>.

Atualmente, pelas razões inerentes à “integração” da União Européia, caminha-se, em termos de coordenação e harmonização tributária, para o princípio de origem, ou mais especificamente, para o princípio de origem restrito, utilizando o

---

cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1.\* 3. (...). 4. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el territorio de cualquier otra parte contratante no deberán recibir un trato menos favorable que el concedido a los productos similares de origen nacional, en lo concerniente a cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución y el uso de estos productos en el mercado interior. Las disposiciones de este párrafo no impedirán la aplicación de tarifas diferentes en los transportes interiores, basadas exclusivamente en la utilización económica de los medios de transporte y no en el origen del producto (...). Traduziu-se. Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio (GATT de 1947). <http://www.wto.org>. Op. cit. 347 UNIÃO EUROPEIA. *Tratados consolidados – versões compiladas do Tratado da União Europeia e do Tratado que institui a Comunidade Europeia*. Luxemburgo: Comunidades Europeias, 1997. p. 74-75

princípio de tributação na origem nas relações entre os Estados-partes – intracomunitárias – e o princípio de destino entre estes e Estados terceiros<sup>348</sup>.

Pode-se considerar, por um viés, que o princípio de origem é o princípio jurisdicional nos tributos sobre o consumo mais adequado quando se quer uma integração, seja esta internamente em um Estado, mesmo que federado, seja esta em blocos econômicos em processos de integração, pois este princípio dispensando as fronteiras fiscais coaduna melhor com a idéia de livre circulação de mercadorias pela retirada de todos os entraves ao comércio. Por outro, o princípio de destino parece ser o adequado frente às dificuldades de coordenação e harmonização de diferentes sistemas tributários de Estados que só mantenham relações comerciais pelo fato de com ele torna-se possível os ajustamentos necessários.

Não se desconsidera aqui que pode o princípio de origem ser aplicado no comércio internacional entre Estados independentes, mas é necessário que as alíquotas praticadas sejam as mesmas ou muito próximas e que se resolva a questão da divisão das receitas tributárias advindas desta tributação sobre o consumo.

Para melhor precisar a discussão formulada acerca dos princípios jurisdicionais realizadas até este momento, passar-se-á no próximo ponto à análise destes princípios diante de algumas particularidades dos tributos sobre o consumo.

---

348 Diversas tentativas vêm sendo feitas para implementar o princípio de tributação no Estado de origem restrito na União Européia. O Tratado de Roma em seu artigo 99º. (redação dada pelo Ato Único) prescreveu a abolição das fronteiras fiscais em 1º. de janeiro de 1993 como condição evidente para a construção do mercado interno comum.

### 3.3 OS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE ORIGEM E DE DESTINO NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA E SUAS ESPECIFICIDADES

#### 3.3.1 O princípio de destino e os tributos monofásicos

Depois de visto neste capítulo, da necessidade de coordenação e harmonização tributária frente aos princípios jurisdicionais de tributação e das implicações dos mesmos no que diz respeito à equidade e eficiência na relação entre os sistemas tributários, objetiva-se tratar com maior rigor e especificidade os princípios de origem e destino e as subespécies de tributos sobre o consumo.

No capítulo anterior tratou-se da divisão dos tributos sobre o consumo em especiais e gerais. Tributos que podem ser monofásicos ou plurifásicos, e estes, por sua vez, podem ser cumulativos e não-cumulativos. Começar-se-á com os tributos monofásicos e a opção pelo princípio de tributação no Estado de destino.

A opção pelo princípio de tributação de destino implica em não continuidade entre os sistemas fiscais, portanto, impõe-se a necessidade de fronteiras fiscais que os isolam. Neste sentido há que se perguntar como fica a questão dos tributos monofásicos no que concerne às facilidades ou dificuldades de ajustamento fiscal nestas fronteiras.

O objetivo primordial dos ajustamentos fiscais de fronteira realizados tanto pelo Estado exportador quanto pelo Estado importador é evitar as distorções provocadas pela incidência de tributos sobre o consumo de bens e serviços que afetam a equidade e a eficiência entre os sistemas tributários envolvidos.



Os tributos monofásicos, por sua própria natureza de não serem cumulativos, não apresentam maiores problemas nos ajustamentos fiscais de fronteira. É relativamente fácil neste tipo tributário levantar o conteúdo fiscal de um determinado bem objeto de transação econômica entre Estados.

Recordar-se-á, portanto, que os tributos monofásicos são aqueles que incidem somente sobre uma fase do processo produtivo, podendo esta ser no momento da produção, no momento do comércio atacadista ou no comércio final ao consumidor. Não cumulatividade garantida pela incidência única em uma destas fases, portanto, monofásico.

Constata-se assim que não é tarefa das mais árduas apurar qual o conteúdo fiscal que incidiu ou que deverá incidir sobre uma mercadoria objeto de ajustamento na fronteira<sup>349</sup> diante da vigência do princípio de destino a regular a relação tributária entre os Estados.

Nesta direção, vigorando o princípio de destino em tributos monofásicos, não haverá distorções de natureza fiscal se, por um lado, o Estado exportador promover o desagravamento fiscal das mercadorias que se destinarem ao Exterior, e por outro, o Estado importador gravar as mercadorias destinadas ao consumo em seu interior da mesma forma que grava seus congêneres nacionais.

---

349 Para que se possa realizar o ajustamento fiscal de fronteira de forma satisfatória depende: “a) da identificação precisa dos tributos que devem ser exonerados ou restituídos ao país exportador, assim como dos que deveriam ser cobrados no país importador; b) de que a estrutura técnico-formal desses impostos permita realizar facilmente o cálculo do seu montante, para proceder-se à sua restituição; e c) de que as bases tributáveis sobre as quais são realizados esses cálculos sejam claramente determináveis e homogêneas com a dos bens similares de produção doméstica”. CANO, Hugo González. *A harmonização tributária nos processos de integração econômica*. Op. cit., p. 31.

Se as mercadorias já foram tributadas e se destinarem à exportação deve ser apurado o montante fiscal que incidiu sobre a mesma para que o Estado exportador promova o reembolso na exata quantia. Se as mesmas, diante do sistema de suspensão ou do anel, foram adquiridas pelos exportadores sem a incidência de tributos bastará apenas aplicar alíquota zero sobre as exportações, sem a necessidade de reembolso da carga tributária pelo óbvio motivo da sua ausência.

Neste último caso o Estado destino das mercadorias poderá não tributá-las se “a importação se destina a um operador registado, pertencente pois ao ‘anel’ dos sujeitos passivos de imposto (...) o sistema de suspensão do imposto que vigora nas transacções entre registados deverá também vigorar nas importações feitas por eles”<sup>350</sup>.

Viu-se que não há grandes dificuldades nas transações internas (em um Estado federado) ou internacionais, se os tributos forem monofásicos e a opção for pelo princípio de tributação no Estado de destino. O núcleo de tal idéia reside no fato de que estes tributos monofásicos, por serem não-cumulativos, facilitam a exata apuração da carga fiscal que incidiu ou incidirá sobre as mercadorias nos ajustamentos fiscais de fronteira.

Mesmo assim há que se ter presente o problema que pode decorrer da escolha que se faz acerca do momento para a incidência do tributo monofásico adotado o princípio jurisdicional de destino, isto é, a opção pela fase em que ocorre a incidência dos tributos monofásicos – no momento da produção, do comércio atacadista ou do comércio ao consumidor final – pode ofertar complicações.

---

350 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 89.

Se for escolhida, a título de exemplo, a fase do produtor para a incidência do tributo monofásico no Estado exportador e o Estado importador considerar esta fase na importação, poderá gerar disparidade se este último tributar os congêneres nacionais na fase do comércio atacadista ou na fase do consumidor final. Nesta simulação estimular-se-ia as importações em detrimento da produção local.

O problema reside em saber sobre qual fase, e conseqüente valor, deve incidir o tributo monofásico na adoção do princípio de destino. Se o valor aduaneiro<sup>351</sup> posto pelo importador está colocado em um estágio anterior ao que é tributado internamente favorecer-se-á às importações, pois o gravame tomará por base de cálculo valor menor do que o praticado internamente no Estado importador, implicando com isso em uma menor carga tributária incidente sobre determinada mercadoria.

Nesta mesma ordem de raciocínio – do momento da incidência do tributo monofásico – pode-se afirmar que se a fase escolhida for a final do processo produtivo têm-se condições de melhor implementar o princípio de destino, inclusive com redução ou supressão dos ajustamentos fiscais de fronteira.

---

351 No que tange aos tributos sobre o comércio exterior e em relação ao “valor aduaneiro” de uma mercadoria é importante algumas observações. Para se saber o *quantum* de um tributo sobre o comércio exterior é necessário verificar a classificação da mercadoria para se obter a alíquota aplicável, e em seguida deve-se apurar a base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota. Tratando-se de alíquota *ad valorem* – adotado pela maioria dos países - a base de cálculo será o valor aduaneiro.

Percebe-se assim a importância na apuração correta do valor aduaneiro. Surgem várias dificuldades acerca de como apurar o valor das mercadorias, como, por exemplo, a procedência das mercadorias, o tipo de transação comercial efetuada, o número enorme destas etc. Em que pesem estas dificuldades, tanto a Aduana (Alfândega) quanto os importadores e exportadores, têm interesse em calcular os direitos aduaneiros *ad valorem* incidentes sobre as mercadorias. A Aduana porque precisa cumprir suas funções regulatórias no comércio exterior e os importadores e exportadores porque necessitam conhecer o valor exato do ônus tributário a que estão sujeitas as mercadorias objeto do comércio exterior.

Para enfrentar as dificuldades na fixação do valor aduaneiro o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT – estabeleceu no artigo VII os métodos que deverão ser utilizados para fixar o “valor normal” das mercadorias. O Regulamento Aduaneiro brasileiro - Decreto n 92.930/86 contempla o teor do referido artigo. Já na União Européia o “Regulamento (CEE) n°. 2.913 do Conselho de 12 de outubro de 1992” que estabelece o “Código Aduaneiro Comunitário” contempla no artigo 28º. e seguintes o valor aduaneiro das mercadorias.

Se a incidência ocorrer no momento do comércio final ao consumidor tributa-se no local em que os bens e serviços serão consumidos, portanto, tributa-se no Estado de destino. Assim o tributo monofásico que incide sobre a fase final da cadeia produtiva é o que melhor se ajusta ao princípio de destino, particularmente nas relações entre Estados-membros de uma federação, pois por um lado, não exige maiores controles fiscais nas fronteiras, por outro, as receitas tributárias serão do Estado de destino, visto que neste ocorrerá a incidência do tributo<sup>352</sup>.

Por fim há que se considerar que mesmo nos tributos sobre o consumo de tipo monofásico não se tem a garantia de que uma mercadoria destinada ao consumo em outro Estado esteja livre de algum conteúdo fiscal. Mesmo que a incidência ocorra em uma fase única do processo produtivo pode este conteúdo fiscal ter se incorporado ao preço dos bens e serviços pela multiplicidade e complexidade que envolve o processo produtivo.

### 3.3.2 O princípio de destino e os tributos plurifásicos cumulativos

Em continuidade na abordagem do princípio de tributação no Estado de destino verificar-se-á, neste sub-ponto, como os tributos plurifásicos cumulativos respondem frente às tentativas de coordenação e harmonização tributária.

---

352 “o imposto no estágio retalhista tem vindo a ser considerado como a alternativa preferível para coordenar os impostos de consumo no interior de uma Federação; sem controlos de fronteira, é possível a cada jurisdição recolher a receita fiscal correspondente ao valor dos bens nela consumidos. É o que se passa nos Estados Unidos, onde o *sales tax* é um imposto estadual sobre as vendas do estágio de retalho”. BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 90.

Lembre-se que na opção pelo princípio de destino é necessário manter as fronteiras tributárias com o intuito de isolar os sistemas tributários e promover os ajustamentos necessários para retirar ou diminuir as distorções econômicas de índole tributária, evitando, por um lado, o falso favorecimento das exportações, por outro, a obstrução das importações.

Para que isso não aconteça no princípio de destino, com o intuito de alcançar uma situação de neutralidade tributária entre os Estados, é essencial que o Estado exportador retire todo o conteúdo fiscal que incidiu sobre as mercadorias e que o Estado importador grave estas mercadorias na exata proporção que grava as que são produzidas internamente.

Neste contexto é que se pergunta acerca do comportamento dos tributos plurifásicos cumulativos. Sabe-se que os tributos plurifásicos são aqueles que incidem sobre o processo produtivo em mais de uma fase, em cada transação, e estes podem ser cumulativos ou não-cumulativos. Os tributos plurifásicos cumulativos são aqueles que gravam os bens e serviços em cada transação em sua totalidade, isto é, a mercadoria recebe o gravame tributário tendo por base de cálculo o valor da mesma naquela fase produtiva e assim novamente na fase seguinte.

Neste aspecto, da natureza própria dos tributos sobre o consumo cumulativos, é difícil, senão impossível, determinar com exatidão qual a carga tributária que recebeu determinada mercadoria que será objeto do comércio interestatal. Se não é possível precisar o montante de tributos incidentes ficam comprometido os ajustamentos tributários de fronteira. Sem o devido ajustamento não se tem boa coordenação e, portanto, não se pode evitar as distorções de índole tributária.

Cabe notar que nos tributos sobre o consumo de tipo plurifásicos cumulativos a extensão da cadeia produtiva é relevante. Se o processo produtivo de uma determinada mercadoria for breve o problema fica amenizado, pois a determinação da carga tributária será mais próxima do valor exato.

Se for extenso o processo produtivo, dificilmente o valor obtido terá correspondência com a realidade, pois “na impossibilidade, óbvia, de reconstituir a ‘história’ de cada bem, isto é, o seu processo produtivo, a fim de determinar o conteúdo fiscal individualizado, o mais que se pode adiantar é calcular *conteúdos fiscais médios*, por produtos ou grupos de produtos, através de procedimentos necessariamente arbitrários”<sup>353</sup>.

A apuração do conteúdo fiscal “médio” nos tributos sobre o consumo plurifásicos cumulativos oferece um campo de discricionariedade muito grande, ou seja, os Estados não hesitarão em promover medidas em benefício próprio com a escusa deste conteúdo “médio”. Assim ocorre que não raras vezes o Estado exportador aproveita para desagravar excessivamente – subsidiando as exportações - e o Estado importador aproveita para aplicar gravame maior do que aplica nas mercadorias produzidas no seu interior – discriminando as importações -.

Com o princípio de destino vigendo na relação entre Estados no que tange aos tributos cumulativos, o ente tributário exportador não desperdiçará a ocasião da restituição do conteúdo tributário incidente sobre as mercadorias para alcançar um “estímulo” às exportações, com isso, subsidiando as mesmas oculto nas dificuldades da

---

353 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 87.

apuração do valor exato do conteúdo tributário. Neste sentido é difícil demonstrar a prática de *dumping*, pois como visto, o conteúdo tributário “médio” favorece ao desagravamento excessivo.

Em sentido contrário poderá o Estado importador proceder de dois modos frente ao princípio de destino com tributos cumulativos. Por primeiro, pode favorecer a produção interna pela tributação excessiva das mercadorias congêneres estrangeiras nos ajustamentos tributários de fronteira. Oculto este favorecimento no conteúdo tributário supostamente médio. Por segundo, pode em sede de retaliação, pela prática de favorecimento das exportações por parte do outro Estado, gravar de forma mais onerosa as mercadorias advindas deste. Seria tal situação considerada como relativamente legítima como medida necessária de *antidumping*.

Não se pode esquecer, como visto no capítulo anterior, que apesar de todas as críticas dirigidas aos tributos cumulativos eles apresentam algumas vantagens. A primeira delas é que, em regra, estes tributos possuem uma alíquota pequena e mesmo assim obtém-se uma receita considerável, pois esta advém em “cascata”. A segunda vantagem decorre da pouca percepção que terá o sujeito passivo da carga tributária frente a todas as incidências cumulativas no processo produtivo<sup>354</sup> – o designado efeito de “anestesia fiscal”.

Atente-se que estas “vantagens” atribuídas aos tributos sobre o consumo de tipo plurifásico cumulativo, vistas sob o enfoque de uma maior arrecadação e da legitimação pelo efeito anestésico, estão circunscritas a uma perspectiva tributária

---

354 Basto relaciona as vantagens dos tributos cumulativos bem como as suas desvantagens em: BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 28 e ss.

Entende-se que estas vantagens estão colocadas sob a ótica do Fisco. Mesmo assim há de se considerar que estas vantagens são aparentes, pois são questionáveis diante de uma perspectiva econômica e financeira.

“interna”, ou seja, em uma perspectiva que contempla um sistema tributário e não a sua relação com outro (s).

Com estas considerações fica patente que, em se tratando de tributos sobre o consumo de tipo plurifásico cumulativo em relações interestatais que vigore o princípio jurisdicional de destino, o resultado não é dos melhores em termos de coordenação tributária. As dificuldades de se apurar o valor exato do conteúdo tributário que incidiu sobre as mercadorias é um “presente” para que os Estados ajam de forma a proteger os seus exclusivos interesses. Se afeta com isso, de forma irremediável, qualquer tentativa de coordenação com o escopo de alcançar a neutralidade tributária.

Situação que se torna mais insustentável quando se trata de relações entre Estados-membros ou Estados-partes. Além das dificuldades vistas acima, do princípio de destino a regular a soberania entre estes em um espaço integrado ou em integração, aumentam-se as dificuldades quando existirem tributos indiretos cumulativos nestas relações comerciais.

### 3.3.3 O princípio de destino e os tributos plurifásicos não-cumulativos

A preocupação neste momento é verificar como responde o princípio de tributação no Estado de destino em termos de coordenação tributária diante de tributos sobre o consumo de tipo plurifásico não-cumulativos. Como não há continuidade entre os sistemas tributários na adoção do princípio de destino, impõe-se o ajustamento tributário de fronteira.

Na relação entre sistemas tributários distintos – mantidos de forma isolada pela tributação de destino – é necessário observar como os tributos que respeitam



o princípio da não-cumulatividade se comportam em termos de coordenação tributária, entendida em linhas gerais como as medidas que visam a promover os ajustamentos tributários necessários para evitar o favorecimento artificial das exportações e ou a obstrução artificial das importações.

No sub-ponto acima ficou claro que, com o princípio de destino, o resultado não será satisfatório, em termos de neutralidade tributária, se os tributos envolvidos forem de tipo plurifásico cumulativos, pois neste tipo tributário é impossível determinar com precisão a carga tributária incidente sobre as mercadorias objeto do comércio interestatal.

Perceptível assim que a questão de qual a espécie tributária mais adequada com a adoção do princípio de destino tem por fundamento a idéia de se saber qual é o valor exato dos gravames tributários suportados. Isto é, quanto mais fácil for de se apurar a carga tributária considerando sua exatidão, mais adequada é a espécie tributária quando na relação interjurisdicional viger o princípio de destino.

Como o nó górdio da questão reside nas dificuldades de saber o valor exato da carga fiscal que incidiu sobre uma determinada mercadoria, é de se perguntar como se comportam os tributos plurifásicos não-cumulativos neste contexto, pois como está sendo visto, não é tarefa das mais fáceis a aplicação perfeita do princípio de destino. Entende-se aplicação perfeita do princípio de destino quando na sua adoção não ocorrem distorções de ordem tributária.

Para que o princípio de destino seja aplicado de forma correta é necessário que o ajustamento tributário de fronteira seja feito de forma clara em relação

às exportações e às importações de mercadorias. Isto é alcançado quando se apura de forma precisa o valor dos tributos sobre o consumo incidente sobre as mercadorias.

Nos tributos sobre o consumo de tipo plurifásico não-cumulativos é possível aferir-se com precisão o valor da carga tributária incidente em uma determinada mercadoria, pois como eles não incidiram em cascata – tributo sobre tributo -, consegue-se verificar o conteúdo tributário nas diversas fases do processo produtivo de forma “agregada”, “acrescida”. Disto decorre a importância dos tributos não-cumulativos denominados de imposto de valor agregado – IVA -.

Com isso os bens poderão ser exportados sem conteúdo tributário, isto é, se concederá a restituição, o reembolso dos tributos incidentes até o momento e se aplicará alíquota zero no tributo específico de exportação. Neste caso o ajustamento fiscal implicará em retirar toda a carga tributária incidente sobre o valor acrescentado.

Os bens importados receberão o gravame com a mesma alíquota e base de cálculo que onera as mercadorias congêneres estatais. Em regra a entrada da mercadoria no território fiscal é fato gerador do tributo específico de importação. Já neste caso o ajustamento fiscal implicará em atribuir conteúdo tributário, nesta circunstância idêntico ao praticado internamente.

Portanto, como é possível identificar, nos tributos não-cumulativos, qual é a carga tributária das mercadorias, torna-se viável a correta aplicação do princípio de destino pela desoneração tributária das exportações e oneração das importações idêntica ao sistema tributário interno. Depreende-se, portanto, que sendo o tributo não-cumulativo respeitar-se-á de forma aceitável o princípio de destino.

Salienta-se que com o princípio de destino o Estado importador poderá adotar no tributo sobre o consumo plurifásico não-cumulativo o sistema de suspensão ou de crédito de tributos – método indireto subtrativo<sup>355</sup>. Na suspensão, a importação não será tributada na aduana e a receita tributária será “recuperada” quando o importador transacionar com o consumidor final. No sistema de crédito de tributos exigir-se-á o pagamento do imposto de importação no ato do desembarço aduaneiro, concedendo-se crédito ao importador do tributo suportado.

Como se sabe o princípio de destino pressupõe o ajustamento tributário na fronteira, o que em regra não contribui para a criação de um espaço economicamente integrado pela própria existência de fronteira fiscal delimitando os Estados. Neste sentido o método de suspensão dos tributos é uma forma de amenizar a existência da mesma, pois com ele não se faz necessária a aplicação do tributo na fronteira.

Salienta-se, por um lado, que o método de suspensão apenas “ameniza” o isolamento dos sistemas tributários, visto que não será eliminada a fronteira tributária e nesta se fará o ajustamento tributário necessário para que se possa controlar a transação da mercadoria no interior do Estado e tornar possível a receita tributária<sup>356</sup>. Por outro lado, o método de suspensão não poderá ser utilizado se for o consumidor final o importador, pois neste caso, com o princípio de destino a vigor, não restam dúvidas de

---

355 Salienta-se que “no IVA harmonizado da CEE, e segundo a 6.<sup>a</sup> Directiva (cfr. Artigo 23.º) os Estados membros podem optar por qualquer das soluções”. BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 92.

356 No quadro da União Européia é importante notar que “o sistema de suspensão é, em suma, uma solução mais ‘comunitária’. É isto que explica que a Comissão das Comunidades Europeias tenha tentado abolir a opção aberta no artigo 23.º da 6.<sup>a</sup> directiva, impondo o sistema da suspensão, nas relações entre sujeitos passivos dos Estados membros, como solução obrigatória. Apresentou para o efeito, em 1982, uma proposta de directiva (14.<sup>a</sup> directiva, de 19 de Julho de 1982), a qual não mereceu aprovação do Conselho e veio a ser retirada pela Comissão já no contexto do programa fiscal para a construção do mercado único – que supõe, em rigor, (...) abolição das fronteiras fiscais e passagem à tributação na origem”. BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 93-94.

que deve ser na aduana, com o desembaraço aduaneiro, a exigibilidade do tributo de importação sob o risco de evasão de receitas tributárias.

Independentemente do sistema adotado – suspensão ou crédito – é possível respeitar o princípio de destino de forma satisfatória quando os tributos incidentes sobre as mercadorias objeto do comércio exterior forem não-cumulativos. Estes tributos sobre o consumo - sejam gerais ou específicos - parecem ser os mais adequados, quando se opta pelo princípio de destino nas relações interestaduais, pela possibilidade da apuração do conteúdo tributário de forma a mais real possível para evitar problemas de neutralidade tributária.

#### 3.3.4 O princípio de origem e os tributos plurifásicos não-cumulativos

Depois de observada a aplicação do princípio de tributação no Estado de destino e as implicações dos tributos monofásicos, plurifásicos cumulativos e plurifásicos não-cumulativos no contexto deste princípio jurisdicional, cabe verificar a aplicação do princípio de origem.

O princípio de origem, diversamente do princípio de destino, “aproxima” os sistemas tributários dos diversos Estados. Tem embutida a idéia de continuidade entre eles pelo simples fato de dispensar os ajustamentos tributários nas fronteiras e é neste sentido que muitos defendem que o princípio jurisdicional de tributação no Estado de origem é o adequado para a construção de um espaço econômico integrado, tanto na perspectiva de um Estado unitário ou federado quanto na perspectiva de Estados independentes em processos de integração.

Se, por um lado, a vantagem do princípio de origem é a dispensa das fronteiras fiscais, por outro, ela só poderá se firmar se as alíquotas dos tributos forem muito próximas, isto é, o princípio de origem será o princípio que melhor atende aos anseios de construção de um espaço comunitário sem fronteiras fiscais se a imposição tributária for relativamente a mesma em cada Estado<sup>357</sup>.

Explica-se tal exigência pelo fato de que se a imposição tributária for distinta, será beneficiado o Estado exportador em que preponderar uma menor imposição em detrimento do Estado que tiver uma imposição mais elevada.

A título de exemplo: se no Estado A vigorar uma alíquota de 15% e no Estado B a alíquota for de 20%, tem-se que com o princípio de tributação de origem o gravame menor proporcionará vantagem comercial ao Estado A, pois este Estado transacionará as mercadorias nele produzidas com um conteúdo tributário menor, portanto, menor carga tributária, menor preço das mercadorias, maior competitividade comercial.

Continuando no exemplo, e considerando apenas a influência dos tributos na composição do preço das mercadorias acerca da competitividade, o Estado B terá “facilidades” para importar e “dificuldades” para exportar, pois como a alíquota é superior ao Estado A as mercadorias por ele produzidas terão um preço maior e por conseqüência uma menor competitividade.

---

357 Observe-se que “a nível teórico, se plantea un interesante dilema, ya que en determinadas circunstancias puede considerarse que el principio de *origen* tiene ventajas sobre el de *destino*, especialmente si no existen fronteras fiscales entre países. Sin embargo, si existen distintos ratios entre tipos impositivos entre los bienes X e Y en los países A y B, el principio de origen tenderá a distorsionar los flujos de comercio. En suma, puede decirse que hay que escoger entre abandonar el objetivo de abolir las fronteras fiscales o establecer los impuestos en origen conforme a tales reglas. Lo primero puede ser indeseable, y lo segundo nos es factible”. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, CORONA RAMÓN, Juan Francisco & VALERA TABUEÑA, Francisco. *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Op. cit., p. 18.

Como aplicar o princípio de origem com o objetivo de construção de um espaço econômico integrado – ilustrativamente das formas de mercado comum à união econômica e política – se as alíquotas praticadas pelos diferentes Estados são diferentes, ou dito de outra forma, qual é a espécie tributária mais adequada em termos de tributos sobre o consumo para a perfeita aplicação do princípio de origem sem os inconvenientes provocados pelas distorções dessa natureza?

A adoção dos tributos sobre o consumo de tipo plurifásico não-cumulativos, tendo o IVA como modelo, evita as distorções fiscais no comércio entre Estados em que vigore nas suas relações o princípio de tributação no Estado de origem. O tributo sendo não-cumulativo pela técnica da tributação do valor agregado impede as distorções provocadas pelo estímulo artificial das exportações conforme o exemplo acima.

Como o objetivo da coordenação e da harmonização tributária é o da neutralidade tributária, sem favorecer pelo viés tributário as exportações e pelo mesmo evitar que sejam penalizados os Estados que tiverem imposições maiores, a opção pelo IVA pelo método de crédito (método indireto subtrativo) é uma razoável alternativa.

Partindo do pressuposto de que vige o princípio de origem e tomando, por exemplo, que o Estado A pratica uma alíquota sobre determinada base de cálculo de 15% e que o Estado B tem uma alíquota de 20%, pode-se verificar que com o método do crédito de tributo no IVA atinge-se uma aproximação das imposições tributárias.

Com o intuito de melhor explicitar há que se notar por primeiro que com o princípio de origem na exportação do Estado A para o Estado B as mercadorias serão

tributadas na origem, isto é, em A com uma alíquota de 15%. O contrário acontecerá se a exportação se der do Estado B para A, o Estado B, na “origem” gravará em 20%.

Por segundo é de se notar que como o tributo aqui em análise é o IVA – tributo sobre o consumo de tipo plurifásico não-cumulativo – a imposição se dá em várias fases do processo produtivo observado apenas o valor agregado. Neste sentido operar-se-á pelo sistema de crédito de tributo, isto é, não se dispensa o adquirente das mercadorias de responder pelo gravame tributário, mas concede-lhe o direito de deduzir, abater este tributo pago na operação seguinte em que transacionar as mesmas.

Decorre daí que as mercadorias exportadas de A para B ou de B para A não ficarão em definitivo com uma alíquota de 15% e de 20% respectivamente pelo fato de que se trata de um tributo plurifásico não-cumulativo. Com isso, considerando o fluxo comercial de A para B, a título de exemplo, gravar-se-á todas as operações no Estado A em 15% e quando a mercadoria estiver no Estado B gravar-se-á todas as operações até o consumidor final em 20%. Se a mercadoria tiver fluxo distinto, portanto, de B para A, começa a alíquota a ser aplicada em 20% e no final estará em 15%. Tem-se aqui o efeito de recuperação positiva e o efeito de recuperação negativa respectivamente.

Como visto anteriormente, com o princípio de origem não se isolam os sistemas tributários dos Estados envolvidos, pelo contrário, há continuidade entre eles pela aplicação do referido princípio. Decorre, portanto, que com o método de crédito o gravame tributário atingirá sempre transações intermediárias<sup>358</sup> em cada uma das diversas

---

358 Nestas transações intermediárias a alíquota aplicada é considerada uma taxa “imaterial” conforme: BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 95.

fases do processo produtivo, “aproximando” as alíquotas até o ponto de não apresentar problemas de neutralidade tributária.

No exemplo ofertado a mercadoria que foi exportada do Estado A para B com o princípio de origem e alíquota de 15% produzirá nas demais fases do processo produtivo, pelo sistema de crédito e suas deduções, um efeito de recuperação positivo, ofertando com isso um resultado semelhante no Estado B de alíquota de 20%. Note-se que as mercadorias provenientes de A e as que são produzidas internamente em B receberão, quando da última fase ao consumidor, o mesmo gravame, isto é, terão uma alíquota final de 20%.

Já nas exportações do Estado B para A, com alíquota praticada na origem de 20%, ocorrerá pela dedução nas demais fases do processo produtivo um efeito de recuperação negativo com resultado, em termos de conteúdo fiscal, de 15%, da mesma forma que no Estado A se tributa as mercadorias congêneres produzidas no seu interior.

Destas considerações resulta, portanto, que a assertiva inicial de que o princípio de tributação no Estado de origem seria o princípio agregador, comunitário por excelência, pelo fato de dispensar os ajustamentos tributários de fronteira e com isso sua supressão, e que assim o seria se as alíquotas praticadas fossem próximas ou as mesmas, mostrou-se parcialmente falso.

Mesmo com alíquotas diferentes o princípio de origem é respeitado - principalmente a neutralidade tributária -, desde que a opção seja por tributos sobre o consumo de tipo plurifásico não-cumulativos e vigore nestes o sistema de crédito. É este sistema que garante a recuperação positiva e negativa na relação de continuidade entre os sistemas tributários envolvidos pelo princípio de origem.



Pode-se afirmar assim que o sistema ou método de crédito em termos de IVA, em uma perspectiva do princípio de origem, garante a neutralidade, mesmo que as alíquotas praticadas sejam diferentes. Neste sentido é possível também afirmar que o sistema de crédito no princípio de origem cumpre função semelhante às fronteiras fiscais que vigoram no princípio de destino.

Dito de outra forma, como o papel das fronteiras fiscais no princípio de destino é garantir que não se pratique o favorecimento artificial das exportações (*dumping*) e em contrapartida dificuldades artificiais às importações (inclusive como postura *antidumping*) entre os sistemas tributários “separados” pelo mesmo, o sistema de crédito no princípio de origem garante de seu modo que as mercadorias, independentemente de sua origem, serão tributadas de forma idêntica às produzidas no interior do Estado em que elas serão consumidas.

Portanto, para que “as mercadorias consumidas internamente sejam tributadas pela taxa que internamente vigora, independentemente da sua origem”<sup>359</sup> é necessário que as mesmas sejam transformadas material ou economicamente no Estado importador. Assim os problemas decorrentes da existência de imposições tributárias distintas pelos Estados estarão resolvidos, isto é, não será beneficiado o Estado, em termos de exportações, que aplicar menor imposição em detrimento do Estado que aplicar maior imposição tributária no princípio de origem.

Percebe-se então que resta apenas um problema para a correta aplicação do princípio de origem com o sistema de crédito aplicado em um tributo da natureza do IVA, em que os sistemas tributários prevêem alíquotas diferentes. O problema se resume

---

359 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 96.

no fato de poder o consumidor final adquirir uma determinada mercadoria no Estado “integrado” e “contínuo” pelo princípio de origem que não seja o da sua residência.

O consumidor pode neste particular adquirir diretamente em outro Estado que não o seu uma mercadoria que, se fosse adquirida no Estado de sua residência, teria um conteúdo tributário mais elevado. Conforme o exemplo acima os consumidores do Estado B estariam propensos a adquirir as mercadorias no Estado A, que tem uma menor imposição tributária, até porque, com o princípio de origem não existem os entraves alfandegários.

Tal problema, em termos de distorções fiscais, acontece em três direções. A primeira diz respeito à alta concentração populacional na região próxima da fronteira que traz consigo, em regra, que uma quantidade significativa de consumidores terá a possibilidade de adquirir a poucos quilômetros da sua residência, no outro Estado, as mercadorias que recebem uma imposição tributária menor.

A segunda distorção decorre do fato de que mesmo os consumidores estando distantes em termos de residência da região de fronteira, portanto, do outro Estado que pratica alíquota menor, pode ser atraente o deslocamento até este se o valor das mercadorias for elevado. Por exemplo, pode o consumidor do Estado B se deslocar até o Estado A para adquirir um automóvel por um preço que compensará, em termos econômicos, a distância.

Por último tem-se o problema mais atual que é o da compra de mercadorias à distância. O vendedor no caso localizar-se-ia-se no Estado de alíquota menor, se este fosse o determinante (e muitas vezes é) na composição do preço das mercadorias, e com esta vantagem de concorrência de naípe fiscal faria a venda aos

consumidores localizados no Estado de alíquota maior. Benefícios ao vendedor e consumidor final e prejuízo em termos de receitas tributárias no Estado de consumo destas mercadorias.

Da diferença de alíquotas praticadas resulta que se por um lado o comércio feito entre Estados tiver natureza “comercial” não haverá problemas de neutralidade tributária com o princípio de origem e tributos de tipo plurifásicos não-cumulativos. Por outro lado, se o comércio for de natureza “individual”, “particular”, efetuada pelos consumidores finais, ter-se-á problemas de neutralidade tributária com o princípio de origem. Esta é a situação em que o princípio de origem apresentaria maiores distorções fiscais, pois o Estado importador não teria condições de interferir provocando a recuperação positiva ou negativa no que tange à diferença de alíquotas, pela ausência de transações intermediárias nas fases do processo produtivo.

Neste caso o comércio interestadual feito pelos consumidores finais (*cross border shopping*) colocaria em xeque o princípio de origem. Não se apresenta saída para a correta aplicação do princípio de origem neste particular senão a aproximação das alíquotas dos tributos de tipo IVA. Aqui tem lugar já não mais a coordenação, muito mais apropriada com o princípio de destino no ajustamento tributário de fronteira, mas sim a harmonização tributária, que como visto no início deste capítulo, tem por escopo modificar os sistemas tributários para aproximar ao máximo as estruturas, as bases de incidência e as alíquotas dos referidos sistemas.

### 3.3.5 O princípio de origem e os tributos monofásicos sobre o consumo específico

A mesma análise feita do princípio de origem sob o enfoque do IVA, enquanto tributo plurifásico não-cumulativo pelo sistema de crédito, em termos de neutralidade tributária, se pretende agora com os tributos sobre o consumo específico.

Como estabelecido no capítulo anterior, existem tributos sobre o consumo que podem ser gerais, quando atingem a generalidade de bens e serviços, e especiais, quando pela incidência se “escolhe”, se “seleciona” os bens e serviços que receberão o gravame.

Os tributos especiais sobre o consumo, quando abarcam apenas os bens materiais são denominados tributos sobre o consumo específico<sup>360</sup>, isto é, quando incidem sobre despesas efetuadas na aquisição de bens materiais selecionados pela legislação tributária. Como já adiantado anteriormente, são esses tributos o objeto das discussões acerca da coordenação e harmonização tributária e, obviamente, das discussões acerca dos princípios jurisdicionais.

Os tributos sobre o consumo específico, por serem monofásicos e não-cumulativos, não prejudicam a correta aplicação do princípio de destino como explicitado acima, pois nestes tributos é possível se aferir com razoável segurança o conteúdo tributário necessário para os ajustamentos na fronteira.

A exata apuração do conteúdo fiscal no preço dos bens objeto do comércio entre os Estados asseguram a neutralidade tributária com o princípio de destino. A pergunta que se formula é que se ocorre o mesmo com o princípio de origem, isto é, se

---

360 Em Portugal recebem a designação de imposto sobre consumos específicos – ICE -, ou *accises* e *excises* na França e na Inglaterra respectivamente.

com o princípio de origem os tributos sobre o consumo específico provocam ou não distorções de ordem fiscal.

Com o exemplo acima das alíquotas diferentes – o Estado A com alíquota de 15% e o Estado B com alíquota de 20% - percebeu-se que o princípio de origem não provoca maiores distorções se os tributos forem plurifásicos não-cumulativos. Isto é garantido não pelo ajustamento de fronteira – inexistente no princípio de origem – mas de certa forma pelo sistema de crédito.

Se aplicado o mesmo exemplo nas relações interestatais com tributos sobre o consumo específico, o resultado será completamente diverso. Tal constatação nasce da idéia de que nessa situação não existirá, em primeiro lugar, ajustamento na fronteira, e, em segundo, os bens, recebendo o gravame monofásico, tal fato impede que no Estado em que serão consumidos se efetue o “ajustamento” da alíquota pela ausência de transmissão intermediária. Por ser monofásico não se tem como produzir o efeito de recuperação positiva ou negativa.

Neste caso, com o princípio de origem, os tributos sobre o consumo específico se comportam de maneira insatisfatória em termos de neutralidade tributária. A razão maior não reside na dificuldade de se apurar o conteúdo tributário exato, mas sim pela ausência do sistema de crédito nestes tributos e que garante aos plurifásicos não-cumulativos a “neutralização” das alíquotas diferentes.

Isto se aplica tanto às transações interestatais “comerciais” como às transações dos particulares (“não-comerciais”, de *cross border shoppers*) em que estes últimos poderiam sempre adquirir mercadorias com gravame menos oneroso.

Para evitar o favorecimento artificial do Estado que tiver menor imposição tributária em detrimento do de maior imposição, faz-se necessário, no que tange aos tributos sobre o consumo específico, a completa harmonização tributária em termos da utilização da mesma alíquota e base de cálculo.

### 3.4. OS PRINCÍPIOS JURISDICIONAIS DE ORIGEM E DE DESTINO E AS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

#### 3.4.1 O princípio de origem e de destino e a partilha das receitas tributárias nos tributos plurifásicos não-cumulativos

Como se sabe os princípios jurisdicionais de tributação, enquanto elementos de conexão na tributação indireta, têm por objetivo tornar viáveis as relações comerciais interestatais. Neste sentido é tanto mais viável uma relação comercial quanto forem menores as distorções fiscais. Viabilidade que se fundamenta nos discursos sobre a equidade e a eficiência.

Procurou-se acima verificar como os princípios jurisdicionais reagem frente aos tributos sobre o consumo de diversos tipos – monofásicos, plurifásicos, cumulativos e não-cumulativos – na perspectiva da eficiência, da neutralidade tributária. Assim a abordagem acerca dos princípios jurisdicionais ficou centrada na verificação de quais são os tributos mais adequados na aplicação de um ou outro princípio com vistas a não causar alterações nas trocas comerciais entre os Estados.

Percebe-se que as questões formuladas em direção à neutralidade tributária e as respostas possíveis são múltiplas e de razoável complexidade, constituindo uma ordem de perspectivas acerca dos princípios jurisdicionais, enquanto outra ordem é a da equidade e os referidos princípios.

Neste caminho da equidade, da justiça tributária, procurar-se-á observar como o princípio de origem e de destino e os diversos tipos tributários sobre o consumo se comportam, ou seja, como fica a partilha da receita tributária com um e outro princípio e eles com um e outro tipo de tributo. Lembrar-se-á que esta questão da partilha da receita tributária, bem como a questão dos princípios jurisdicionais<sup>361</sup>, dizem respeito à soberania tributária.

Por começo tomar-se-á a questão da equidade com ambos os princípios jurisdicionais a reger as relações interestatais, tendo por pano de fundo os tributos sobre o consumo de tipo plurifásicos não-cumulativos.

A regra geral aponta que com o princípio de destino as receitas tributárias ficam ligadas ao consumo realizado no interior de cada Estado, ou seja, a receita é proporcional ao consumo interno, sendo, portanto, “restrita” ao próprio consumo. Já com o princípio de origem as receitas derivadas correspondem ao valor acrescentado na produção. A receita está ligada não só ao consumo interno, mas também a tudo o que se produziu no Estado, a tudo o que se “agregou” nas fases do processo produtivo realizadas no seu interior.

---

361 Neste sentido pode-se afirmar que: “a divisão da soberania entre dois Estados membros, em matéria de tributação dos bens que entre eles circulam, pode fazer-se através da aplicação do *princípio da origem* ou do *princípio do destino*. CORREIA, Arlindo. O IVA na União Européia – as dificuldades do processo de harmonização. In: *Seqüência: estudos jurídicos e políticos*. Op. cit., p. 44.

Com o princípio de destino se faz necessária a existência das fronteiras fiscais e estas têm como finalidade, no ajustamento, retirar qualquer conteúdo tributário que tenha incidido sobre as mercadorias que estão sendo exportadas. Assim fica óbvio que por este viés não advém nenhuma receita tributária. A outra finalidade no ajustamento de fronteira com o mesmo princípio é atribuir gravame às mercadorias que estão sendo importadas na exata medida que suportam as mercadorias idênticas produzidas internamente. Depreende-se daí que com o princípio de destino se auferem receitas tributárias na importação e abre-se mão delas na exportação.

A aplicação do princípio de origem implica em situação contrária. Neste princípio, pela própria inexistência de controle fiscal fronteiriço, com as exportações passa-se a produzir receitas porque tudo se tributa na “origem” e com as importações nada se obtém. Entende-se nestas ponderações que há coordenação tributária entre os Estados envolvidos e que não existem problemas de distorções fiscais ou de ausência de tributação.

Particularizando esta análise no que diz respeito aos tributos sobre o consumo de tipo plurifásico não-cumulativo – no caso o IVA – é de se notar que com o princípio de destino não há maiores problemas em termos de neutralidade tributária. Quanto à equidade, o Estado exportador fica com a receita tributária advinda do consumo realizado internamente, desonerando-se as exportações e tributando-se as importações de forma semelhante aos estatais. É possível desonerar totalmente as exportações pela restituição, visto que se sabe o conteúdo tributário exato por não ser o tributo em cascata. Seja a mercadoria de procedência interna ou de outro Estado, as receitas corresponderão ao efetivo consumo, portanto, existe perfeita correspondência entre os tributos sobre o consumo e a aquisição das receitas correspondentes.



Com o princípio de origem verificou-se, em termos de neutralidade tributária, que se as alíquotas, praticadas pelos Estados implicados, dos tributos de valor agregado são as mesmas, não ocorre qualquer distorção. Se as alíquotas são diferentes, as distorções serão eliminadas em certa medida pelas transações intermediárias posteriores no outro Estado com os efeitos de recuperação. Atente-se que nesta situação do princípio de origem, com IVA de alíquota diferente, o comércio realizado por consumidores finais fica como um problema a ser resolvido pela harmonização.

Considerando o enfoque da atribuição das receitas tributárias no princípio de origem com tributo de valor agregado, pertence ao Estado exportador a receita obtida em todas as fases do processo produtivo até o momento da exportação, quer dizer, a receita será proporcional ao valor agregado às mercadorias objeto do comércio exterior. A receita corresponderá à totalidade do valor agregado no interior do Estado exportador até o momento da exportação inclusive.

Por conseqüência, pertencem ao Estado importador as receitas advindas das transações internas destas mercadorias procedentes de outro Estado. A receita será proporcional apenas ao valor agregado no Estado importador “já que, com o princípio da origem, haverá, nos países importadores, dedução do imposto que os países exportadores cobraram na origem”<sup>362</sup>.

Nesta condição do princípio de origem com IVA constata-se que, na relação comercial interestatal, pertencem a cada um dos Estados as receitas obtidas do valor acrescentado às mercadorias independentemente do local em que elas serão consumidas. Ao Estado exportador pertence a totalidade da receita proveniente do

---

362 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 98.

consumo de mercadorias produzidas internamente e a parcialidade da receita em duas direções: parte de receita sobre o consumo feito no exterior e parte de receita sobre o consumo feito no seu território de mercadorias provenientes de outro Estado. Esta parcialidade das receitas corresponde, por um lado, ao valor agregado até o momento da exportação, e, por outro, ao valor agregado após a importação.

A discussão empreendida até aqui está no plano dos princípios jurisdicionais com tributo não-cumulativo, com ênfase na questão da repartição das receitas tributárias na adoção de um ou outro princípio. O critério para tal repartição tem sido, como se nota, o da repartição pelas competências de tributar, ou seja, ao titular da competência do direito de tributar pertence a receita tributária respectiva. Se vigorar o princípio de destino o Estado tem competência de tributar as mercadorias consumidas internamente – sejam elas produzidas em seu território ou em outro - e pertencerá a ele o produto desta tributação. Se vigorar o princípio de origem o Estado tem competência tributária sobre as mercadorias consumidas internamente – as produzidas no seu território e as produzidas em território estrangeiro a partir do momento da importação - e também sobre as mercadorias que se destinarem a outro Estado até o momento da exportação.

Em resumo, pelo critério da competência a receita tributária encontra o seu *quantum* no limite do direito que tem o Estado de instituir o referido tributo sobre o consumo plurifásico não-cumulativo. Pode-se ter, assim, uma resposta “formal” quanto à equidade interestatal na adoção dos princípios jurisdicionais de tributação sobre o consumo.

Procurar-se-á verificar como é possível ofertar uma resposta “material”, quanto à questão de justiça tributária da divisão das receitas tributárias sobre o comércio

realizado entre dois ou mais Estados no que toca aos princípios jurisdicionais e a existência de tributo de natureza do IVA. Para tanto, trabalhar-se-á agora com o critério do “benefício”.

Os Estados ofertam aos seus concidadãos uma série de serviços e utilidades proporcionando aos mesmos aquilo que se pode designar de “bem-estar”. Este bem-estar oferecido se faz a partir da disponibilização das condições objetivas de existência que, por seu turno, são buscadas pelo Estado no lugar em que se encontram, isto é, no próprio trabalho humano. O Estado retira pelos tributos a sua força e o bem-estar que oferta aos seus.

Esta idéia é aqui considerada como o critério do benefício “segundo o qual os impostos devem repartir-se segundo os benefícios que, sob forma de despesas públicas, recebem os que os suportam”<sup>363</sup>. Cabe, portanto, salientar na discussão dos princípios jurisdicionais da tributação sobre o consumo que o benefício deve ser dirigido a quem suporta de “fato” o gravame tributário que possibilita a respectiva despesa pública. Assim, há que se ter cautela no apontar o benefício a quem responde pela despesa pública, sob o risco de ofertar respostas diferentes na análise acerca da justa distribuição da receita advinda de tributo sobre o valor agregado na perspectiva da equidade interjurisdicional.

Neste sentido, por tratar-se de princípios jurisdicionais que dizem respeito a tributos sobre o consumo, nada mais certo do que considerar o bem-estar proporcionado pelo Estado em relação aos consumidores finais. Como visto no capítulo anterior os tributos sobre o consumo são indiretos pela ocorrência da repercussão

---

363 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 99.

econômica; pela existência de “dois” sujeitos passivos na obrigação tributária, o que suporta de direito e o que suporta de fato o gravame tributário.

Neste aspecto não pairam dúvidas acerca de quem é que suporta o ônus tributário e, por conseguinte, quem é que deve receber o benefício estatal. Com isto cabe observar como fica a situação da aplicação do princípio de destino com tributos sobre o consumo de valor agregado, levando-se em consideração o princípio do benefício estatal a alcançar os consumidores finais.

Se assim considerado pode-se afirmar que com o princípio de destino a vigorar em uma relação interestatal a partilha da receita tributária é distribuída conforme o consumo em cada Estado, ou seja, ao Estado pertence toda a receita advinda do consumo interno, sem distinção da proveniência destes bens e serviços; não importando se estes foram produzidos no próprio Estado ou foram importados. Assim a receita é proporcional ao consumo total no Estado e sustenta-se tal divisão apontando que o benefício – expresso pelas despesas públicas – deve ser atribuído aos concidadãos que suportaram o gravame tributário. O Estado terá recursos econômicos para promover as despesas a favor dos reais contribuintes. Aqui se estabelece a pergunta: tem-se uma situação justa em termos de justiça tributária quando quem efetivamente paga tem o direito da contrapartida estatal?

Com o princípio de origem a situação em termos de equidade passa a ser diferente. A receita tributária do Estado é proporcional a todo o consumo interno de mercadorias produzidas no seu território, acrescida de quantia parcial advinda do consumo interno de mercadorias produzidas em território exterior, e, acrescida ainda, pela quantia parcial advinda das mercadorias ali produzidas e que serão consumidas em

outro Estado. A parcialidade destas últimas duas “fontes” de receitas tem por marcos “até a exportação inclusive” e da “importação em diante”, respectivamente, e são proporcionais ao valor agregado até ou depois destes marcos.

Aqui, sob o enfoque do princípio do benefício, as receitas tributárias fluem do consumo na seguinte ordem: das despesas totais efetuadas pelos concidadãos de mercadorias próprias, pelos cidadãos de outro Estado das mercadorias exportadas e, por fim, pelos concidadãos das mercadorias importadas. Percebe-se que aqui o benefício terá por parâmetro receitas tributárias que serão obtidas gravando-se contribuintes em outro Estado, tanto na direção das exportações, quanto na das importações. Nesta sede de argumentos pergunta-se: é justo que um contribuinte de um Estado pague por uma despesa estatal que será realizada em outro e em benefício de outras pessoas? Ou de outra forma: é correto o poder econômico atribuído ao Estado que mais exportar de alcançar aos seus concidadãos maiores benefícios às custas dos contribuintes de outro(s) Estado(s) - pois pertencem ao Estado exportador, até o momento da saída das mercadorias de seu território, todas as receitas advindas daquilo que foi produzido e agregado?

Em termos de equidade são estas perguntas formuladas acerca da adoção do princípio de destino ou de origem com tributos plurifásicos não-cumulativos voltadas ao critério do benefício, do bem-estar prestado pelo Estado como retorno aos gravames tributários aplicados aos seus concidadãos. Note-se que se centrou a verificação do benefício na “pessoa” do contribuinte de “fato” (consumidor) e não de direito.

Considerar-se-á neste momento, a título de mudança de perspectiva, como se comportam os princípios jurisdicionais em termos de equidade com tributos de valor agregado com benefício voltado aos contribuintes de direito. Salientou-se acima

que o critério do benefício deve atender aos “verdadeiros” contribuintes, pois caso contrário pode-se observar o referido critério sob qualquer enfoque, inclusive dos contribuintes de outro Estado. Com o cuidado necessário abordar-se-á o critério do benefício de forma “indireta” - na perspectiva dos contribuintes “de direito”.

Neste sentido o princípio de destino premia as receitas tributárias advindas da totalidade do consumo interno, sejam as mercadorias produzidas ou não no território estatal. As receitas serão obtidas sobre toda a produção interna direcionada para o mercado interno, e, inclusive, sobre parte da produção estrangeira destinadas para o consumo neste mercado. O benefício em termos de partilha das receitas volta-se aos custos para manter o sistema produtivo no Estado, ou seja, para custear as despesas públicas feitas para manter o sistema produtivo.

Constata-se que com o princípio de destino “o Tesouro do país importador, recebendo imposto proporcionado ao valor total do bem – e não apenas ao valor acrescentado internamente – estará a usufruir quota de receita exagerada”<sup>364</sup>. As receitas tributárias que deveriam, em termos de equidade, corresponder às despesas públicas voltadas à produção de mercadorias estão, neste caso do princípio de destino, acima da proporcionalidade, isto é, obtém-se maior valor de receitas do que se oferece de benefício ao sistema produtivo devido ao fato destas receitas advirem também das mercadorias importadas – produzidas em outro Estado. Mas note-se que, se forem elevadas as despesas públicas no setor produtivo voltado ao mercado exterior, relativiza-se sobremaneira esta falta de proporcionalidade, visto que o Estado alcança benefícios às

---

364 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 99.

empresas e em relação às mercadorias por ela produzidas e que serão exportadas, não terá nenhuma receita tributária.

Cabe agora verificar a proporcionalidade entre o benefício alcançado aos contribuintes “de direito” (leia-se: benefício alcançado às empresas) na forma de despesas públicas em apoio às atividades desenvolvidas pelos mesmos, e as receitas tributárias obtidas na vigência do princípio de origem com tributos de valor agregado.

Com este princípio, pela existência de “continuidade” entre os sistemas tributários, as receitas obtidas decorrem do total do consumo interno de mercadorias produzidas internamente, do valor agregado a partir da importação sobre mercadorias produzidas em outro Estado e que serão no território consumidas, e também do valor agregado até a exportação sobre mercadorias que serão em outro Estado consumidas. Conclui-se que o Estado poderá efetuar despesas contemplando as empresas localizadas em seu território às custas de receitas advindas de gravame suportado por contribuintes de outro Estado - no caso da tributação incidente sobre o valor agregado até o momento da exportação.

Nesta direção “se for adoptada a regra da origem, o Tesouro do país de destino, ao perder a favor do país de origem o imposto sobre o valor do bem até a exportação não estará mais do que a pagar o custo dos serviços públicos que o Estado exportador forneceu às empresas que lá produziram o bem e o exportaram”<sup>365</sup>. Portanto, com o princípio de origem, em termos de equidade, fica em aberto a seguinte pergunta: é justa a divisão das receitas privilegiando o Estado exportador com receitas sobre mercadorias que serão consumidas em outro Estado, portanto suportadas por

---

365 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 99.

contribuintes de outro Estado em benefício dos contribuintes de direito do Estado exportador?

Em resumo observa-se que, por um lado, com o princípio de destino, e considerando a existência de tributos de valor agregado sobre as mercadorias objeto do comércio exterior, o Estado importador percebe a totalidade das receitas sobre as mercadorias importadas e o Estado exportador nada percebe. Por outro, com o princípio de origem o Estado importador fica com parte da receita sobre as mercadorias importadas e o Estado exportador fica com parte da receita sobre as mercadorias exportadas. A razão de tal diferença ocorre pela não continuidade entre os sistemas tributários pelo princípio de destino e pela continuidade no princípio de origem.

Portanto, independentemente do critério utilizado – da competência ou do benefício - e da perspectiva adotada neste – do contribuinte “de fato” ou “de direito” – pode se afirmar que será a equidade tributária uma construção político-jurídica que privilegiará a produção – com o princípio de origem – ou o consumo – com o princípio de destino – na partilha das receitas tributárias advindas dos tributos sobre o consumo de valor agregado.

#### 3.4.2 O princípio de origem e de destino e a partilha das receitas tributárias nos tributos monofásicos sobre o consumo específico

Os tributos especiais sobre o consumo de tipo “consumo específico” - por abarcar apenas bens materiais – são por sua natureza monofásicos e não-cumulativos. Como visto anteriormente eles não apresentam problemas de neutralidade tributária com



o princípio de destino. É possível a correta aplicação deste princípio sem causar distorções, pelo fato de se apurar o valor exato do tributo para fazer os ajustamentos de fronteira.

Como verificado, não é tarefa das mais fáceis a correta aplicação do princípio de origem e de destino com tributos sobre consumo específico. A inexistência de fronteiras fiscais e do sistema de crédito próprio dos tributos plurifásicos não-cumulativos conduz a distorções fiscais neste tipo de tributos.

Cabe neste momento verificar os tributos sobre o consumo específico com a adoção do princípio de origem no que tange à equidade tributária. Verificar se é possível estabelecer uma situação ideal justa na divisão das receitas tributárias advindas dos tributos sobre o consumo específico.

Com o princípio de destino a receita tributária fica com o Estado importador, que faz incidir sobre as mercadorias importadas o tributo sobre o consumo específico. Pois, como se sabe, o Estado exportador desonera os bens no ajustamento de fronteira. Aqui as receitas tributárias são proporcionais ao consumo em cada Estado de mercadorias importadas.

Com a adoção do princípio de origem há uma redistribuição das receitas. Como não há ajustamentos de fronteiras, o Estado exportador passa a obter as receitas dos tributos sobre o consumo específico e o Estado importador nada obtém. Note-se que, mesmo com a harmonização tributária de aproximação das alíquotas, há uma redistribuição das receitas do Estado importador para o exportador.

A mudança de “endereço” das receitas tributárias é o maior entrave para um processo de integração econômica. A aplicação do princípio de origem em tributos

sobre o consumo específico será de difícil aprovação pelos Estados-membros ou partes. O que se pode sugerir como alternativa para não inviabilizar a integração e a passagem ao princípio de origem nos tributos de valor agregado é manter o princípio de destino nos tributos sobre o consumo especial.

O problema é como falar em integração se ainda persistirem fronteiras tributárias a delimitar os “mercados”, a torná-los “não-comuns”. É possível abolir as fronteiras tributárias tradicionais – um dos objetivos da integração e do princípio de origem – e manter-se fronteiras “virtuais” nos moldes de entrepostos alfandegários.

Neste sentido há de se notar que o sistema de entreposto “não constitui um ajustamento fiscal muito ostensivo e permite dispensar os controlos fronteiriços, sem dúvida a mais típica e flagrante barreira imposta pelo princípio de destino. Pode esse sistema constituir assim um sucedâneo da abolição das fronteiras fiscais, o que tem a vantagem, nas transações comerciais, de não alterar a distribuição da receita fiscal entre os países”<sup>366</sup>.

Em resumo, como não é possível passar ao princípio de origem sem prejuízos na questão da distribuição das receitas advindas dos tributos sobre consumo específico, é solução provisória manter o princípio de destino mesmo em uma área integrada com o sistema de entreposto alfandegário<sup>367</sup>. Torna-se viável esta solução “provisória” pelo fato de que os tributos sobre o consumo específico são tributos especiais, como visto, e, portanto, em número reduzido as mercadorias e as unidades produtoras.

---

366 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 104-105.

367 Por intermédio do entreposto alfandegário as mercadorias são armazenadas em regime de suspensão de tributos e depois quando “destinadas” a um determinado Estado cobrar-se-ia o respectivo tributo e dirigir-se-ia a este as receitas tributárias sobre o consumo específico.

### 3.4.3 Integração e a questão da partilha das receitas tributárias

O princípio de tributação no Estado de destino rege a soberania entre Estados “independentes” e o princípio de origem rege a soberania entre Estados “integrados”. Destas considerações anteriormente explicitadas cabe observar, com maior acuidade, como a questão da partilha das receitas tributárias é enfocada em um processo de integração em que vige o princípio de origem quanto aos tributos sobre o consumo de tipo plurifásico não-cumulativos, no caso exemplar do IVA.

Recorde-se que vige o princípio de destino entre Estados “independentes”, que não têm interesse em participar de um bloco econômico de integração, ou que ainda não iniciaram tal processo. Tanto que nas relações internacionais, quanto ao comércio exterior, o princípio de destino é o princípio jurisdicional adotado pelo GATT. O objetivo da Organização Mundial do Comércio – OMC - não é de “integrar” Estados<sup>368</sup>, mas de estabelecer uma “cooperação” mundial que possibilite o comércio interestatal<sup>369</sup> de forma mais neutral possível em termos de tributação; que se exporte sem gravames tributários a onerar consumidores estrangeiros em benefício dos nacionais e que se importe com o mesmo gravame que se pratica internamente. Desta constatação pode-se afirmar que o princípio de destino vincula-se necessariamente mais à idéia de coordenação do que de harmonização tributária.

---

368 Vide Capítulo I deste trabalho sub-ponto 4.2. “Critérios de classificação da integração econômica”.

369 “La Organización Mundial del Comercio (OMC) es la única organización internacional que se ocupa de las normas que rigen el comercio entre los países. Los pilares sobre los que descansa son los Acuerdos de la OMC, que han sido negociados y firmados por la gran mayoría de los países que participan en el comercio mundial y ratificados por sus respectivos parlamentos. El objetivo es ayudar a los productores de bienes y servicios, los exportadores y los importadores a llevar adelante sus actividades”. <http://www.wto.org>. Op. cit.

Coordenar para cooperar. Harmonizar para integrar. Princípio de destino e princípio de origem respectivamente.

Ao contrário do que acontece com o princípio de destino, que necessita de fronteiras fiscais e seus controles, o princípio de origem, dispensando-as, presta-se a uma maior integração, visto que oferta uma “continuidade” entre os sistemas tributários. É ele o princípio da integração, é ele o princípio do “mercado comum”, por retirar os entraves tributários tão freqüentes ao comércio.

São diversas as diferenças entre os Estados-partes ou membros de um determinado bloco econômico integrado ou em integração. Podem ser diferenças lingüísticas, culturais, econômicas etc. O desafio primeiro no que tange ao direito tributário é buscar, pela coordenação e a posterior harmonização, “aproximar” os sistemas tributários com vistas a diminuir ou suprimir as diferenças, no que toca aos tributos existentes, às alíquotas e às bases de cálculo. A adoção do princípio de origem implica nesta aproximação, na continuidade entre os sistemas tributários.

Além do desafio posto, tem-se o problema da diferença entre os Estados no que tange à produção de mercadorias para o consumo, que se não for solucionado pode pôr em risco qualquer tentativa de integração pela adoção do princípio de origem. Existem Estados, como visto acima, “eminentemente exportadores” e outros “eminentemente importadores”.

Como tornar justa a partilha das receitas tributárias entre Estados integrados em um bloco econômico a partir do princípio de origem? Ou, de outra forma, como tornar justa a partilha das receitas tributárias no princípio de origem frente às

diferenças existentes entre Estados eminentemente exportadores e eminentemente importadores de um bloco econômico integrado?

A distribuição da receita tributária advinda de tributo de valor agregado em que se adota o princípio de origem em uma região integrada favorece os Estados que mais exportam em prejuízo dos Estados que mais importam. Como o princípio de origem alcança as receitas tributárias “até o momento da exportação” sobre as mercadorias que serão consumidas em outro território, há uma vantagem aos Estados eminentemente exportadores. Os Estados eminentemente importadores estarão neste caso a receber uma receita parcial a menor que os Estados exportadores.

Assim, a adoção de um processo de integração e por seu turno do princípio de origem como elemento de conexão nos tributos indiretos, leva necessariamente a uma redistribuição da receita tributária – tão cara à soberania de qualquer Estado – a favor dos Estados de economia forte, pois em regra os Estados exportadores e importadores possuem economias fortes e fracas respectivamente.

Já o princípio de destino não provoca esta redistribuição das receitas tributárias, apenas mantém as receitas subordinadas ao montante do consumo interno independentemente da proveniência e do valor das mercadorias. Depreende-se daí um excelente argumento de que, com o princípio de destino, não ocorre redistribuição das receitas tributárias e cada Estado, partícipe do comércio interestatal, ficará exatamente com as suas receitas, sejam elas quais forem.

Argumento que se encaixa perfeitamente na idéia da construção “bélica” do Estado moderno – não há Estado sem poder e exclusão. O princípio de destino facilita este entendimento de que cada Estado fica com aquilo que lhe pertence – no caso receita

- no alcance da sua competência e soberania tributária. Por este viés, de que o princípio de destino não provoca distorções fiscais e redistribuição das receitas, como se ele fosse um mandamento “natural”, é que a OMC defende a sua utilização no comércio internacional.

No comércio internacional vige o princípio de destino e ele abarca a todas as relações comerciais, inclusive entre Estados eminentemente exportadores e eminentemente importadores. Defender que com este princípio não há problema algum, pelo fato de não ocorrer redistribuição de receitas, é primar pela ingenuidade, pois outros problemas estão por detrás destas relações comerciais. Defende-se o princípio de destino no comércio internacional ou interestatal para torná-lo possível, ou melhor, dá-se aos Estados eminentemente importadores (pobres) garantia de que poderão tributar todo o consumo ocorrido em seu território estatal, e, portanto, sua soberania está preservada<sup>370</sup>, por outro lado, dá-se aos Estados eminentemente exportadores (ricos) a garantia de que poderão vender suas “quinilhanias” nos quatro cantos do mundo.

Mas, voltando-se o olhar ao princípio de origem em um processo de integração, percebe-se que a redistribuição da receita sobre o consumo com tributos de valor agregado é uma dificuldade a ser enfrentada em termos de Estados eminentemente exportadores e eminentemente importadores.

---

370 No plano da integração sempre se garante em termos discursivos que ela não será total ao ponto de suprimir a soberania dos Estados. A seguinte passagem de Kleffens é exemplar: “E acima de tudo lembremo-nos – e é isso mesmo o que se disse – que se a <<integração>> (pelos menos teóricamente) pode ir tão longe, é certo, que destrua a soberania dos elementos integrados, contudo não é de modo algum necessário que isso aconteça. A não ser no caso de um Estado unitário ou federal ter absorvido um número de outros Estados, anteriormente dotados de existência soberana individual, não há exemplo de se ter produzido tão vasto grau de integração, a ponto de a soberania das partes integradas ter sido por isso destruída”. KLEFFENS, E. N. Van. *A soberania em direito internacional*. BFDUC, 1956. p. 154.

Outra dificuldade é a questão das divergências de alíquotas praticadas pelos Estados. Visto acima que se um Estado pratica uma alíquota maior do que o outro em termos de tributos sobre o consumo de tipo plurifásico não-cumulativo, não provocará problemas de neutralidade tributária nas relações comerciais entre os mesmos, desde que haja no Estado importador uma ou mais transação intermediária para garantir a recuperação positiva ou negativa e que não seja o comércio efetuado predominantemente por particulares<sup>371</sup>.

Se por si só não há maiores problemas com a prática de alíquotas diferentes pelos Estados em termos de neutralidade tributária, o mesmo não se pode dizer no que se refere à equidade, isto é, no que diz respeito à partilha das receitas com o princípio de origem e prática de alíquotas diferentes. Neste caso pode ocorrer que em uma área integrada um Estado importador líquido faça as suas importações de um Estado que pratica alíquota mais elevada do tributo de valor agregado, causando, com isso, o exacerbar da redistribuição da receita em favor do Estado eminentemente exportador. Pois “a existência dessa taxa elevada obriga o país importador a dar dedução dos impostos estrangeiros, facturados aos seus agentes económicos a uma taxa superior à que aplica internamente”<sup>372</sup>.

Em resumo, a adoção do princípio de origem em uma área integrada – que serve de pressuposto à integração – oferece dificuldades de intrincada solução em termos de justiça tributária. Nascem tais dificuldades da constatação das diferenças existentes entre os Estados e que podem ser reduzidas a duas: diferenças no que tange à produção (Estados eminentemente exportadores e eminentemente importadores) e

---

371 Vide acima os problemas de *cross border shopper* e outros.

372 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 101.

diferenças no que toca às alíquotas praticadas. A redistribuição da receita far-se-á favoravelmente aos Estados de maior poder econômico, principalmente se forem Estados exportadores líquidos e que praticam alíquotas elevadas nos tributos sobre o consumo de tipo valor agregado.

Quanto maior o valor das exportações (de bens e serviços) de um Estado, maior será o montante das receitas tributárias na vigência do princípio de origem em um bloco econômico integrado. Maximizadas se a alíquota for mais elevada. Em uma perspectiva contrária, pode-se afirmar que quanto maior o valor das importações menor será a receita e, menor ainda, se praticar alíquota mais baixa.

#### 3.4.4 O princípio de origem mitigado e a partilha das receitas tributárias

A redistribuição da receita tributária é inevitável quando se parte do princípio de destino para o princípio de origem, como se pode perceber. Antes de verificar quais as possibilidades de saneamento dos problemas resultantes desta troca de princípios jurisdicionais em uma área em integração, quer com Estado-membro, quer com Estado-parte, cabe observar como se dá a questão da equidade tributária quando convivem os dois princípios.

Quando se opta por um processo de integração econômica de fases mais elaboradas<sup>373</sup> é caminho natural a coexistência dos sistemas tributários. Coexistência garantida pela harmonização crescente dos mesmos e pela adoção do princípio de

---

373 Fases mais elaboradas em termos de uma maior integração. Vide quadro no Capítulo I das principais características das formas de integração econômica.



origem, que suprime as fronteiras tributárias e passa a cuidar da conexão nos tributos sobre o consumo.

Adotado o princípio de origem em uma área integrada, a construção lógica decorrente é que o referido princípio será aplicado tão somente entre os Estados participantes desta área, portanto, na relação destes com Estados não-participantes continuará a vigor o princípio jurisdicional do comércio exterior – o princípio de destino.

A construção de uma integração não afasta neste sentido o princípio de destino de forma cabal. Por um lado ele é afastado e cede lugar ao princípio de origem nas relações entre os Estados participantes, por outro, ele permanece a reger as relações entre estes e terceiros. A convivência nesse caso dos dois princípios tem sido designada, conforme abordado anteriormente, de princípio de origem mitigado ou restrito.

Com o princípio de origem restrito às dificuldades no que concerne à distribuição das receitas tributárias, estas dizem respeito a duas situações: a inexistência de fronteiras fiscais entre os Estados integrados – princípio de origem - e a existência de fronteiras fiscais com Estados terceiros – princípio de destino. Toma-se respectivamente, por exemplo, a relação entre o Estado A e o Estado B e a relação de qualquer um destes pertencentes ao mesmo espaço comum com o Estado C.

Pelo princípio de origem restrito, quando o Estado A exportar para B, ficará com a receita advinda do valor agregado neste Estado até o momento da exportação e o Estado B não tributará as importações, apenas o fazendo nas fases seguintes realizadas em seu território. Quando o Estado A exportar para C não obterá receita tributária, pois neste caso, vigendo o princípio de destino, os ajustes de fronteira exigem a retirada de qualquer gravame nas exportações. Até este momento segue-se uma

relativa normalidade, pois é assim que procede o Estado A em relação aos Estados não participantes de um bloco econômico integrado.

O exemplo torna-se completo, por mostrar as dificuldades na partilha das receitas, quando o Estado A exportar para B mercadorias semi-elaboradas e este último exportar para C. Na relação entre o Estado A e B vige o princípio de origem fundamento da área integrada, portanto A receberá as receitas sobre o valor agregado até a exportação. O Estado B exportando para um Estado não pertencente ao espaço comum, no caso Estado C, terá que restituir aos exportadores no ajustamento de fronteira a carga tributária que incidiu sobre as mercadorias beneficiadas no próprio, bem como aquela que incidiu no Estado A.

Verifica-se assim a profunda distorção em termos de equidade em um espaço integrado em que vige o princípio de origem mitigado, pois o Estado B, além de nada recolher de receitas, terá que arcar com as receitas tributárias auferidas pelo Estado A quando exportou para B mercadorias semi-elaboradas.

Fica, em resumo, assim colocado: as exportações realizadas para Estados integrados produzem receitas e as exportações para Estados terceiros nada geram. Isto conforme a preliminar do exemplo. As exportações para Estados terceiros, além de nada produzir em termos de receitas, podem produzir prejuízos pela restituição, visto que a procedência das mercadorias exportadas é de outro Estado integrado.

Retomando o sub-ponto anterior e o atual sobre a equidade é possível formular duas questões: como efetuar com justiça a divisão das receitas tributárias entre Estados pobres e ricos, eminentemente importadores e exportadores, respectivamente? Como efetuar de forma justa a divisão das receitas entre Estados que menos exportam e

que mais exportam para o resto do mundo? São as duas perguntas que nascem da aplicação do princípio de origem, em sua forma ideal ou em sua forma restrita<sup>374</sup>.

Neste sentido a solução que é ofertada é a mesma, tanto diante das dificuldades em termos de justiça tributária, no caso de aplicação do princípio de origem entre Estados de uma área integrada, quanto no caso de vigência do princípio de origem restrito. Com o intuito, portanto, de tornar possível a construção de um espaço econômico integrado, é necessária a harmonização tributária que aproxime as estruturas tributárias, as alíquotas e as bases de cálculo e também a criação de mecanismos de compensação para manter o *status quo* das receitas tributárias anterior à formação da área integrada.

Criar um bloco econômico integrado seja internamente em um Estado federado<sup>375</sup>, seja entre Estados diversos, requer em regra dos participantes a garantia de que nada perderão em termos de receitas tributárias. Daí a necessidade da construção de um mecanismo de compensação que pode ser posto em duas direções: “pode revestir a forma de um mecanismo automático de compensação (*clearing system*), assente nas declarações fiscais dos sujeitos passivos de IVA dos vários Estados integrados, como pode assumir a forma de pagamentos assentes em dados estatísticos sobre os fluxos de comércio entre esses países”<sup>376</sup>.

---

374 Considerando uma federação, no caso a brasileira, é importante a contribuição de Viol quando trata da competição tributária horizontal. A competição entre os Estados federados traz à discussão a questão dos princípios jurisdicionais de tributação, o problema da harmonização das alíquotas e ainda a questão da distribuição das rendas tributárias. Para mais detalhes vide: VIOL, Andréa Lemgruber. O fenômeno da competição tributária: aspectos teóricos e uma análise do caso brasileiro. In: *Finanças Públicas: IV prêmio Tesouro Nacional*. Op. cit.

375 Vide o caso brasileiro do tributo ICMS. Um tributo estadual – dos Estados-membros – de tipo IVA.

376 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 103.

O sistema de compensação tenta evitar que, com o fim das fronteiras tributárias e seus ajustamentos próprios do princípio de destino, ocorra a redistribuição das receitas. Neste sentido o sistema de compensação de receitas deve cobrar dos Estados eminentemente exportadores o excesso das receitas que passaram a ter com o fim das fronteiras tributárias em favor dos Estados eminentemente importadores, isto é, aquelas receitas obtidas pelos Estados, além das que obtinham com o princípio de destino devem, pelo sistema de compensação, ser destinadas aos Estados que tiveram diminuição da receita pela adoção do princípio de origem<sup>377</sup>.

Portanto, a adoção do princípio de origem e do princípio de origem mitigado requer uma harmonização tributária e que o mecanismo de compensação considere a receita de cada um dos Estados participantes do bloco econômico em integração e a receita global. Neste limite entre a receita individual anterior à integração e a receita global da área integrada, reside a questão político-jurídica da equidade tributária no que concerne aos princípios jurisdicionais de tributação dos tributos sobre o consumo.

#### 3.4.5 Do princípio de destino ao princípio de origem: o sistema de compensação para evitar o “deslocamento” das soberanias

Como foi possível perceber acima, a resposta ao problema da justa divisão das receitas tributárias no câmbio do princípio de destino ao princípio de origem

---

377 Para um apanhado detalhado de quais foram os vários tipos de mecanismos de compensação utilizados na União Européia vide in passim: PALMA, Clotilde Celorico. *O IVA e o mercado interno: reflexões sobre o regime transitório*. Op. cit.

Observar também em: BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 274 e ss; quando o autor trata dos “sistemas de compensação: os modelos possíveis – suas características e possibilidades de controlo”.

restrito, em que pesem situações de caráter econômico distinto entre os Estados, é a da necessidade de harmonização tributária.

Como visto no início deste capítulo, a compensação fiscal é medida subsidiária e transitória no enfrentamento do problema das distorções fiscais e por isso foi colocada em termos conceituais na moldura das questões interjurisdicionais tributárias da coordenação e harmonização como medida de caráter técnico.

Nesta direção a compensação fiscal integra o processo de harmonização tributária enquanto medida técnica capaz de delinear a situação delicada em termos políticos, jurídicos e econômicos da equidade tributária frente à passagem do princípio de destino ao princípio de origem restrito.

Agora o problema se desloca para outra situação: a situação não mais da justa divisão das receitas tributárias pelos mecanismos técnicos da compensação, mas sim em relação à questão nevrálgica da soberania<sup>378</sup>.

Os princípios “jurisdicionais” de origem e de destino, como elementos de conexão nos tributos sobre o consumo, estão a reger os “limites” da soberania tributária entre diferentes Estados, sejam estes Estados independentes, Estados integrantes de uma federação ou Estados participantes de um processo de integração.

---

378 “A construção jurídica dos poderes tributários do Estado – simplificando, a soberania fiscal – tem sempre como pressuposto a existência de possibilidades de conformação da estrutura fiscal, tendo como limite apenas a vontade dos representantes do povo e os limites constitucionais ao poder estatal. Mas opondo-se a este amplo poder de decisão constitucionalmente consagrado, encontramos a realidade económica criada pela interdependência das economias: e essa realidade, como constrangimento permanente da política tributária, é particularmente intensa no caso de um pequeno país de economia aberta, quando este opta por uma política de atracção dos investimentos externos. A política tributária tende pois a ser elaborada sob um pesado défice de soberania, que aumenta na razão directa do acentuar da interpenetração das economias nacionais”. SANCHES, J. L. Saldanha. Soberania fiscal e constrangimentos externos. *Fisco: doutrina, jurisprudência e legislação*. Lisboa: Edifisco, 1991. N.º 27. p. 19.

O estabelecimento dos “limites” da soberania tributária interestatal evidentemente alcança a questão maior da soberania de um determinado Estado. Tal consequência decorre da constatação de que, com um ou outro princípio, ter-se-á diferentes partilhas das receitas tributárias, ou seja, com a adoção do princípio de origem ou de destino alcançar-se-á uma divisão ou outra das condições objetivas de manutenção do Estado. Ganha em importância tal constatação quanto maior for o crescimento das receitas derivadas advindos dos tributos indiretos na composição total das receitas estatais<sup>379</sup>.

Quando se opta pelo princípio de destino entre dois ou mais Estados está a se optar pela partilha das receitas tributárias proporcionalmente ao consumo estabelecido no seu próprio território. Com este princípio, como visto anteriormente, as receitas tributárias, no que concerne às advindas dos tributos sobre o consumo, terão relação diretamente proporcional ao consumo efetivo em seu espaço territorial, independentemente se os objetos do gravame tributário, bens ou serviços, foram neste espaço produzidos.

Quando a opção se desloca do princípio de destino para o princípio de origem, pelo argumento de que este último é o mais adequado à noção de mercado interno, alterar-se-á o “equilíbrio” vigente, no que tange fundamentalmente ao comércio internacional até então existente entre os Estados partícipes da integração. Isto quer dizer

---

379 Utilizando o processo de integração da União Européia a título de exemplo é perceptível que “O objectivo do sistema de compensação é, pois, o de não perturbar, numa Europa sem fronteiras, a redistribuição da receita de um dos principais impostos dos Estados membros. Sem um sistema de compensação, a operação abolição das fronteiras fiscais seria de todo irrealizável. Não que necessariamente o modo de distribuição da receita próprio da tributação no destino – a distribuição conforme o nível de consumo – seja essencialmente mais justo do que o modo de distribuição próprio da tributação na origem – a distribuição conforme o nível da produção. Mas é desde logo evidente que os países importadores líquidos não se disporiam a aceitar a abolição das fronteiras fiscais se esta houvesse de significar importantes perdas financeiras, fosse qual fosse o fundamento teórico invocado”. Grifou-se. BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Op. cit., p. 274.

que na construção de um mercado interno, na construção de uma área economicamente integrada em formas mais complexas e avançadas, a passagem do princípio de destino ao princípio de origem traz consigo um novo quadro em termos de distribuição das receitas tributárias.

Com o princípio de origem as receitas tributárias resultantes dos tributos indiretos estarão relacionadas mais com a produção do que o consumo. Não quer dizer que se está tributando a produção, e sim que o “foco”, a incidência tributária, continuará a ser sobre o consumo de bens e serviços, mas as receitas tributárias serão proporcionais a tudo aquilo que for produzido em termos de mercadorias para o consumo, não tendo relevância, no caso, se serão estas consumidas efetivamente no mercado interno ou externo.

Para que a soberania tributária e a soberania estatal não sejam “profundamente” afetadas na troca do princípio de destino pelo princípio de origem, na construção de uma integração econômica, far-se-á necessário que se mantenha nos patamares anteriores à integração as receitas tributárias de cada Estado participante<sup>380</sup>.

Neste sentido, com o intuito de manter o *status quo* anterior à integração econômica em termos do montante das receitas tributárias, ou da passagem do princípio de destino ao princípio de origem restrito, é imprescindível estabelecer um sistema de

---

380 No âmbito da União Européia “o sistema transitório dá aos Estados-membros a **ilusão de ter conservado uma total soberania** a nível da determinação das suas receitas e do funcionamento global do sistema do IVA de facto, a complexidade e a subjectividade do sistema, bem como a sua inadaptação aos novos desafios económicos e as divergências de aplicação que revela, **afectam a competitividade das empresas sem garantir aos Estados-membros a segurança em termos de cobrança das receitas a que têm direito**”. UNIÃO EUROPÉIA. Comissão das Comunidades Europeias (COM 328 (96) Final). União Europeia: um sistema comum do IVA, Programa para o mercado único. Bruxelas, 10 de julho de 1996. In: *Ciência e técnica fiscal* n.º 383. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, julho-setembro de 1996. p. 963.

compensação<sup>381</sup>. Este tem por escopo evitar, diga-se assim, um “deslocamento” da soberania tributária de um Estado para outro, e vice-versa, pelo “deslocamento” das receitas tributárias, como consequência do câmbio de um princípio jurisdicional por outro.

Percebe-se assim que os princípios jurisdicionais de tributação nos tributos indiretos não ofertam apenas uma discussão técnica destituída de conteúdo político, jurídico e econômico; pelo contrário, os princípios de destino e origem ofertam um quadro de extrema complexidade por ter como centro a questão “jurisdicional”, a questão da soberania tributária e, por consequência, a soberania estatal.

Tanto é assim, que a título de exemplo, pode-se perceber que na construção da União Européia os debates acerca dos princípios jurisdicionais de tributação acabam sempre por indicar que o que está em jogo é a soberania e o seu re-delineamento pela opção do princípio de origem restrito no espaço comunitário. Daí os “apelos” formulados de cooperação e mútua confiança entre as administrações tributárias, como elementos necessários para a passagem do regime transitório ao regime definitivo da tributação no Estado de origem. Este, além de designado como “definitivo”, é também conhecido por regime “comunitário”.

Neste sentido é esclarecedora uma afirmação de Jacques Delors que “é preciso clarificar o debate sobre a soberania nacional. O que está em causa é a partilha,

---

381 O estabelecimento de um correto ou adequado sistema de compensação, enquanto condição necessária para a implantação do princípio de origem, tem sido apontado como uma das maiores dificuldades nos processos de integração. Considerando estas dificuldades na União Européia vide: MATA SIERRA, María Teresa. *La armonización fiscal en la comunidad europea*. Op. cit., p. 219 e ss.



em certos domínios bem definidos pelo Tratado, do exercício da soberania e isso em virtude de um argumento simples: a união faz a força”<sup>382</sup>.

Portanto, na construção de uma integração econômica é de fundamental importância a discussão dos princípios jurisdicionais de destino e de origem e suas implicações no que concerne aos mais diversos aspectos, entre eles, os mecanismos de compensação fiscal<sup>383</sup>, para que se possa manter as receitas tributárias individuais de cada Estado participante conforme a situação anterior à integração como medida de “equidade tributária”, para tornar “viável” a transformação de fundo que é a da soberania estatal.

Nesta direção cabe perceber que todas as questões técnicas pertinentes aos princípios jurisdicionais estão vinculadas com os hodiernos processos de globalização e regionalização<sup>384</sup>, tanto que o aspecto interno dos princípios da compensação fiscal é usado de forma persuasiva, como não poderia deixar de ser,

---

382 PALMA, Clotilde Celorico. *O IVA e o mercado interno: reflexões sobre o regime transitório*. Op. cit., p. 330.

383 O estabelecimento de um mecanismo comunitário de compensação na União Europeia já se percebe em 1987. Assim “La Comunicación elaborada por La Comisión el 21 de agosto de 1987 (Com(87) 320-324) suponía la primera concreción de medidas que veía la luz. El título de la misma era sugestivo *Plena realización del mercado interior. Aproximación de los tipos de gravamen y armonización de la estructura de impuestos indirectos* (...). Se definía por primera vez la necesidad de establecer un mecanismo de compensación o también denominado de *clearing*. El paso de la aplicación del criterio de destino al de origen en las hasta la fecha operaciones de importación y exportación dentro del área comunitaria, que como se ha visto en el párrafo anterior debían pasar a tener la consideración de operaciones interiores, implicaba la necesidad de constituir un sistema de compensación en el que el IVA recadado fuese finalmente al país donde efectivamente se había consumido el bien”. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, CORONA RAMÓN, Juan Francisco & VALERA TABUEÑA, Francisco. *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Op. cit., p. 48-49.

384 Mencione-se a título de exemplo que na construção da União Europeia a passagem do princípio de destino ao princípio de origem se dá por um “regime transitório” em que se eliminam as fronteiras tributárias com a “permanência” do princípio de destino a regular as jurisdições. Estas opções estão vinculadas diretamente à construção de uma nova “soberania” europeia tanto que assim se expressou Frans Andriessen na Comissão em 6 de abril de 1990: “perante uma economia em vias de internacionalização ou mesmo mundialização, a realização do mercado interno constitui para as empresas europeias uma espécie de ‘terreno de ensaio’ ou de ‘campo de treino’ em que se poderão preparar antes que se inicie a verdadeira luta concorrencial económica no mercado mundial”. PALMA, Clotilde Celorico. *O IVA e o mercado interno: reflexões sobre o regime transitório*. Op. cit., p. 121.

garantindo aos Estados envolvidos nesses processos que as receitas tributárias continuarão a ser as mesmas.

Esta “garantia” de que não ocorrerão perdas de receitas nos Estados eminentemente importadores, quando da passagem do princípio de destino ao princípio de origem, pela adoção de um sistema de compensação, tem sido um excelente argumento na construção de um processo de integração<sup>385</sup>. Tal situação de evitar o “deslocamento” da soberania pela passagem do princípio de destino ao princípio de origem torna possível uma mudança substancial da mesma, pois enquanto se garante que não haverá modificação nos recursos económicos advindos da tributação indirecta, promovem-se modificações substanciais, como por exemplo, a adoção do princípio jurisdicional de origem restrito. Em conclusão, pode-se afirmar que os princípios jurisdicionais da tributação indirecta estão vinculados necessariamente à construção ou à re-construção da soberania estatal<sup>386</sup>.

Tal tese está amparada, como se pôde perceber no decorrer deste trabalho, na vinculação inerente a esta época entre Estado e Direito. Esta dupla perspectiva – política e jurídica - foi construída na constatação de que o processo de

---

385 Esta afirmativa se circunscreve nos limites de ser um “excelente argumento”. Não se desconsidera que na passagem do princípio de destino ao princípio de origem em espaços económicos integrados ocorrem conflitos acerca do regime de compensação, de tal maneira que na União Européia “uno de los aspectos más problemáticos y que más debates están generando es la implantación de un mecanismo de compensación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) para las operaciones producidas entre países miembros de la Comunidad Europea. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, CORONA RAMÓN, Juan Francisco & VALERA TABUEÑA, Francisco. *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Op. cit., p. 67.

386 É de se notar que uma consequência importante para as administrações tributárias é a perda de soberania em termos de “controle” quando da passagem do princípio de destino ao princípio de origem. Observe-se que “a defesa aparente da soberania nacional mediante um sistema de tributação que garanta a atribuição directa das receitas do IVA aos diferentes Estados-membros conduz gradualmente a uma perda real de soberania fiscal: o fraccionamento da actividade dos sujeitos passivos pelos diferentes Estados-membros retira-lhe a possibilidade de assegurar um controlo global da actividade de uma empresa e de dispor de garantias quanto ao fundamento das deduções efectuadas”. UNIÃO EUROPÉIA. Comissão das Comunidades Europeias (COM 328 (96) Final). União Europeia: um sistema comum do IVA, Programa para o mercado único. Bruxelas, 10 de julho de 1996. In: *Ciência e técnica fiscal* n° 383. Op. cit., p. 83.

integração econômica envolvendo as formas de integração, as teorias da integração e os blocos econômicos regionais está sempre vinculado a um aparato técnico-jurídico correspondente. Cada forma de integração exige uma específica construção jurídica, cada construção jurídica pressupõe especificidades em suas várias temáticas e, dentre elas, o direito tributário como núcleo fundamentante do Estado em termos de sua manutenção. Na relação interestatal, no que tange aos tributos sobre o consumo, os princípios jurisdicionais são elementos de conexão, são elementos “técnicos” a serviço da delimitação da soberania entre os Estados.

Neste sentido há que se afirmar que se o Estado é política o Direito é tecnologia<sup>387</sup> e nesta direção os princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e de destino comportam aspectos jurídicos-políticos a serviço da construção ou re-construção da soberania em um mundo cercado de discursos e práticas a respeito da globalização e da regionalização.

Promover uma integração econômica, criar um mercado interno comunitário exige mudanças no plano jurídico-tributário em diversos aspectos, entre eles, a passagem do princípio de tributação de destino ao de origem. Falar em princípio de destino é falar em fronteiras tributárias “separando” sistemas tributários pela incomunicabilidade entre eles e, por seu turno, “separando” mercados internos estatais. Situação nada interessante em termos de concorrência comercial global em que poucos são os atores principais.

---

387 Sobre a concepção do direito como tecnologia vide FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Direito, retórica e comunicação: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, especialmente as páginas 147 a 174.

Vide também: FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Função social da dogmática jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

Surge, pois, a integração econômica regionalizando o mundo como medida necessária para a participação no palco do comércio global. As preocupações econômicas acerca da regionalização como medida necessária de sobrevivência<sup>388</sup> – inclusive da soberania - frente ao mercado internacional levam muitas vezes de roldão as questões jurídicas. A título de exemplo verifica-se que na concretização do tão almejado mercado comum da União Européia foram removidos os entraves de índole tributária –as fronteiras fiscais - sem a conseqüente passagem do princípio de destino ao princípio de origem<sup>389</sup>.

Nesta direção, a opção pelo princípio de origem restrito a regular os tributos sobre o consumo é a medida jurídica tributária adequada por vários motivos, entre eles o fim das fronteiras tributárias e a conseqüente continuidade entre os sistemas tributários dos Estados que, por seu turno, adiciona os mercados internos estatais e

---

388 Na perspectiva da criação de uma nova soberania européia pela “integração” é interessante observar as palavras de Kleffens: “também gostaria de chamar a atenção – sem deixar de ser, ao mesmo tempo, abertamente a favor da crescente integração dos povos, pelos menos no continente europeu ocidental, como condição de sobrevivência para a nossa forma de civilização e o nosso modo de ser (...). Se, pois, para a nossa salvação, nós os da Europa ocidental, estamos tentando, hoje, formar federações ou <<integrações>> é por reconhecermos com o espírito (embora nem sempre com o coração) que isto é necessário para sobrevivermos”. KLEFFENS, E. N. Van. *A soberania em direito internacional*. BFDUC, 1956. p. 157-158.

389 Com o intuito de melhor precisar o apontamento da subserviência do jurídico note-se que no contexto dos inconvenientes do “regime transitório” aplicado na União Européia se destaca a opção pela manutenção do princípio de tributação no Estado de destino. Assim “na sua grande generalidade, os inconvenientes do regime transitório são conseqüências do facto de se ter mantido o princípio de tributação no país de destino como regra geral aplicável no âmbito das transacções intracomunitárias efectuadas entre sujeitos passivos. Com efeito, apenas o princípio de tributação na origem é compatível com a abolição das fronteiras fiscais, permitindo conceder um tratamento igualitário às transacções internas e às transacções intracomunitárias. A conjugação da aplicabilidade do princípio do destino com a abolição das fronteiras fiscais, sendo vista por muitos como uma verdadeira aberração, não pode deixar de conduzir a situações contraditórias. Desde logo, ao manter-se a tributação no país de destino afigura-se impossível abolir verdadeiramente as fronteiras fiscais, sob pena de se atentar gravemente contra a tão desejada neutralidade fiscal. Efectivamente, uma vez abolidas as fronteiras fiscais ostensivas, a manutenção da aplicação do princípio do destino implica um recuo das fronteiras para o interior do país, e conseqüentemente, a manutenção de fronteiras fiscais, ainda que virtuais. Os ajustamentos fiscais nas fronteiras deslocam-se para o interior dos Em’s, para a contabilidade dos sujeitos passivos, exigindo-se todo um mecanismo de controlo compatível com tal facto”. PALMA, Clotilde Celorico. *O IVA e o mercado interno: reflexões sobre o regime transitório*. Op. cit., p. 319.

aponta como soma um mercado ampliado – o almejado mercado comum de proporções significativas a ponto de ser “notado” e “respeitado” no comércio internacional.

Torna-se assim perceptível que a “simples” passagem do princípio de destino ao princípio de origem implica em questões de maior envergadura como a redefinição da soberania estatal. A cada mudança jurídica ter-se-á implicações na esfera política e vice-versa. Tanto que se a mudança de princípios jurisdicionais ocorrer em um Estado federado há que se preocupar em construir um novo pacto federativo. Se ocorrer entre Estados em integração – Estados-partes – há que se entender que as soberanias nacionais cederão frente à construção de uma nova soberania, no caso, comunitária.

Na direção da passagem de um princípio jurisdicional da tributação indireta a outro são alterados alguns conceitos caros à soberania. Além da questão da competência tributária e da administração e distribuição das receitas tributárias tem-se a delicada questão do âmbito espacial das normas jurídicas que expressam o câmbio dos princípios jurisdicionais de tributação.

Quando se opta por um princípio de tributação diverso do até então existente ocorre uma indispensável redefinição do “espaço” estatal. Isolados os sistemas tributários pelo princípio de destino ou contínuos pelo princípio de origem, qualquer câmbio entre estes princípios implicará sempre em uma modificação do território dos Estados envolvidos e modificação dos conceitos como “importação” e “exportação”<sup>390</sup>. Assim, por exemplo, o território “nacional” pode ter um determinado território

---

390 Na construção de um espaço econômico integrado os conceitos de importação e exportação deixam de existir no plano interno. No que toca ao regime transitório adotado pela União Européia “no respeitante às transacções intracomunitárias, foram assim abandonados os conceitos de ‘importação’ e de ‘exportação’, não se considerando mais as ‘importações’ de outros Em’s como facto gerador do imposto”. PALMA, Clotilde Celorico. *O IVA e o mercado interno: reflexões sobre o regime transitório*. Op. cit., p. 132.

“excluído” para salvaguardar interesses tributários específicos ou o território “nacional” somado a outro (s) pode resultar em um território “comunitário”<sup>391</sup>.

Daí a importância da discussão dos âmbitos de validade das normas jurídicas tributárias, principalmente no que concerne ao âmbito espacial, como se fez no capítulo anterior. Na discussão dos princípios de origem e de destino note-se que a questão técnica do território resulta em questões políticas e econômicas da maior importância: é a questão da construção ou re-construção do Estado<sup>392</sup>.

A discussão dos princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e de destino sem dúvida traz consigo um novo “mapa” da soberania estatal. Neste contexto e por fim, cabe salientar que a preocupação que se tem aqui é também no sentido que o processo de globalização e regionalização, com as implicações no plano jurídico de opções por um ou outro princípio jurisdicional de tributação, re-delimite e, portanto, re-construa as soberanias<sup>393</sup>, para evitar que se tenha em termos jurídicos, econômicos e políticos “mais do mesmo”.

---

391 Nesta direção surge também o importante conceito de “aquisição intracomunitária de bens”. Este conceito é estabelecido em função do conceito em termos econômicos e jurídicos de transmissão de bens. A título de exemplo vide o conceito de aquisição intracomunitária de bens colocado na União Européia pela 6ª. Diretiva.

392 Tome-se, por exemplo, a construção da União Européia e as diretivas, no que concerne a tributação indireta, pautando a definição dos territórios de cada Estado, criando territórios “excluídos” e “incluídos”, retirando fronteiras fiscais e incluindo outras. Em especial a 6ª. Diretiva e seu artigo 3º.

393 “No âmbito da sociedade mundial em curso de novos desenvolvimentos, tudo adquire outro vulto: diversidades e desigualdades, interdependências e integrações, fragmentações e antagonismos. Acontece que está em curso de desenvolvimento uma nova totalidade, na qual as anteriores geopolíticas, com suas implicações sociais, econômicas, políticas e culturais são abandonadas, ou precisam ser drasticamente redefinidas. Este é um mundo em que a nação começa a parecer província, um elo de um todo mais amplo, abrangente, global e histórico, envolvendo muitas singularidades e particularidades”. IANNI, Octavio. *A sociedade global*. 4. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1996. p. 151.

## CONCLUSÃO

A proposta deste trabalho estabelece-se nos limites das implicações jurídico-políticas dos princípios jurisdicionais de tributação utilizados nos tributos sobre o consumo. A análise destes princípios implica em tomar como ponto de partida a constatação de que, hodiernamente, os tributos incidentes sobre bens e serviços destinados ao consumo são os primeiros a serem objeto de coordenação ou harmonização nas relações comerciais interestatais.

Diante de tal constatação há que se notar a importância que tem assumido o comércio internacional em razão do seu crescimento, do processo de globalização e do processo de regionalização. Os processos de integração seguem em razoável medida teorias ou esboços teóricos, tanto no que tange aos mesmos, quanto no que diz respeito às relações internacionais, com o intuito de construir integrações que respeitem particularidades ou especificidades e níveis de aprofundamento desejados pelos Estados participantes.

Neste contexto a discussão acerca dos princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e de destino se faz sempre presente, quer na perspectiva tributária interna em um Estado, quer na relação entre Estados independentes, entre Estados em uma federação, entre Estados participantes de uma integração econômica. Percebe-se assim que tratar dos princípios jurisdicionais de tributação e das opções correspondentes é tratar da complexa relação entre Direito e Estado. Qualquer opção

tomada em termos de concepção de Estado – definição ou redefinição de seus papéis – e em termos de qual o princípio jurisdicional mais adequado, implica em modificações em via de mão dupla, ou seja, tanto o Estado quanto o Direito transmudam-se reciprocamente frente a qualquer medida.

É possível perceber que, diante do crescimento do comércio internacional, os processos de integração estão limitando em considerável medida o uso das formas tradicionais de restrições tributárias ao mesmo. Este limite às formas tradicionais de restrições ao livre comércio (tributos sobre o comércio exterior) parte da perspectiva interna e não externa, isto é, internamente no bloco econômico se eliminam por completo todas as restrições ao livre comércio pela “integração” e, externamente, as restrições de índole tributária ficam mantidas.

A regra é criar espaços econômicos regionais integrados em que, no plano interno, vige uma clara preferência pelo livre comércio e que, no plano externo, tenha este mesmo espaço econômico poder de barganha em termos de manter as restrições tributárias ao comércio, que se consideram necessárias em termos de seus interesses econômicos estatais. Neste ambiente os princípios jurisdicionais de tributação funcionam como elemento decisivo ou fundamental, haja vista que, por um lado, verifica-se uma queda acentuada da importância dos tributos sobre o comércio exterior na composição da arrecadação tributária e, por outro, o crescimento das receitas tributárias advindas dos tributos sobre o consumo.

Ordinariamente os princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e de destino encontram-se, no direito tributário, ligados, em termos conceituais e classificatórios, à espécie “impostos”, de competência tanto do poder estatal central



quanto do poder estatal periférico, em uma perspectiva não-contraprestacional em relação ao contribuinte.

Os princípios jurisdicionais são vistos em tributos que em regra consideram as características objetivas – materiais – do fato gerador (daí serem considerados reais e não pessoais), que no plano econômico são variáveis pelo fato de serem proporcionais ao valor da operação e regressivos pela onerosidade atribuída ao sujeito passivo.

Pode-se afirmar que os princípios jurisdicionais de origem e de destino estão vinculados aos tributos ditos fiscais no que concerne ao sujeito ativo da relação jurídica tributária, ou seja, são nos tributos que têm como sujeito ativo o Estado, e não outras entidades de direito público ou privado que exerçam atividades de interesse público, portanto parafiscais, que se discute os referidos princípios.

No que se refere à perspectiva da finalidade da tributação, os princípios jurisdicionais integram a discussão dos tributos considerados extrafiscais, mas sem com isso significar exclusividade, pois não são todos os tributos sobre o consumo em que se discute o princípio de origem e de destino que se tem por escopo “finalidade regulatória”, de realizar, por exemplo, determinada política econômica e social. Pode-se afirmar que quando vige o princípio de tributação de origem há uma preponderância da finalidade arrecadatória (fiscal) e que quando vige o princípio de destino prepondera a finalidade regulatória (extrafiscal).

Verifica-se também que os princípios jurisdicionais estão presentes nos tributos classificados como seletivos, nos tributos monofásicos e plurifásicos – pelas fases de incidência – e, nestes, enquanto tributos cumulativos e não-cumulativos.

Cabe ressaltar ainda que os tributos em que se tem como elemento de conexão os princípios de origem e de destino, são em regra tributos que incidem sobre o consumo (independentemente se o consumo é designado de “produção”, “despesa” ou “circulação”) e que atingem pela sua repercussão econômica o consumidor.

Observa-se também que as normas jurídicas tributárias quando fixam os princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem ou no de destino trazem consigo todos os âmbitos de validade da norma jurídica. Dos quatro âmbitos de validade das normas jurídicas tributárias – pessoal, material, temporal e espacial – há de sempre se considerar o último como sendo de fundamental importância para a análise dos princípios de origem e de destino, pois é o âmbito espacial de validade que confere ao princípio de origem e de destino a sua característica “jurisdicional”. Nos limites desta especificidade é que se determina qual será o território em que ocorrerá a incidência de tributos e qual será o território em que estes e os princípios se aplicarão. A opção por um princípio jurisdicional ou outro sempre trará implicações além da “jurisdição”, pois a correta aplicação do princípio de origem ou de destino importa em coordenação ou harmonização tributária com o outro Estado.

O âmbito espacial das normas jurídicas tributárias que tratam dos tributos sobre o consumo e, por necessidade, dos princípios de origem e de destino, deve ser visto na perspectiva do princípio da territorialidade e da extraterritorialidade, na perspectiva de um espaço e também abrangendo outro (s) espaço (s) territorial (is). Tais constatações, de que no âmbito espacial – tanto de incidência quanto de eficácia -, se estabelece, pelos princípios de origem e de destino, os limites territoriais (de jurisdição) e da relação que se estabelece entre estes territórios (portanto, interjurisdicionais), passam

a ter maior importância diante do crescimento do comércio internacional, do processo de globalização e regionalização econômica.

Neste sentido “interjurisdicional” pode se afirmar que os tributos sobre o consumo possuem como “elementos de conexão” entre um e outro ordenamento jurídico os princípios de origem e de destino. Eles funcionam como correia transmissora entre um e outro ordenamento, independentemente se a relação entre ordenamentos ocorre no plano estatal interno ou externo, mas desde que nesta ordem jurídica exista a atribuição do poder de tributar. Os princípios de origem e de destino “localizam” os fatos descritos pela norma jurídica tributária – pelo conceito-quadro – e “localizam”, enquanto instrumental técnico – pelo elemento de conexão -, a aplicação da norma jurídica adequada para cada caso.

Com os princípios de origem e de destino abre-se a discussão de se saber quais são os bens e serviços produzidos no território estatal e que neste estão sendo consumidos, quais são os bens e serviços produzidos no território e que serão consumidos em outro Estado, e por fim, quais são os bens e serviços produzidos em outro Estado e que serão consumidos no território. Destas constatações afloram os problemas relacionados à questão da dupla tributação, da evasão e da concorrência tributária. Com estas análises percebe-se que os princípios jurisdicionais enquanto elementos de conexão dos tributos sobre o consumo estão presentes tanto no plano do direito interno de um Estado como no plano do direito externo.

Os princípios jurisdicionais de tributação estão presentes nos tributos sobre o consumo, denominados de indiretos pela repercussão econômica e subdivididos em gerais e especiais. Dos tributos especiais sobre o consumo tem sido os tributos sobre

o consumo específico, excluídos os serviços e incidentes apenas sobre bens materiais “específicos”, os primeiros a serem objeto de coordenação e harmonização tributária em processos de integração econômica. Tal escolha ocorre pelo fato de incidirem sobre uma pequena quantidade de bens e serem poucas as empresas produtoras destes, o que facilita em muito a sua administração tributária.

Já em relação aos tributos gerais sobre o consumo têm sido os tributos plurifásicos não-cumulativos objeto das discussões acerca de coordenação e harmonização tributária. Como em regra nos tributos gerais sobre o consumo a incidência é plurifásica, é importante garantir que os mesmos não operem em cascata para evitar distorções de ordem tributária. Nesta direção a criação do IVA tem sido considerada um marco histórico na tentativa de prezar pelo princípio da não-cumulatividade e, saliente-se, mais pelo sistema de crédito dos tributos do que propriamente por ser um tributo originariamente não-cumulativo.

Neste sentido pode-se afirmar que os tributos sobre o consumo de tipo monofásico não-cumulativo respondem muito bem em termos de coordenação tributária se nas relações interestaduais viger o princípio de destino. Quando vige este princípio, se isolam os sistemas tributários e se promove nas fronteiras o ajustamento tributário necessário para evitar distorções nas transações comerciais entre os Estados. Este ajustamento de fronteira é facilmente feito se o tributo for monofásico não-cumulativo, pois neste caso é possível se apurar de forma rápida e segura o montante de tributos que incidiram sobre as mercadorias objeto destas transações. Note-se também que se o tributo for monofásico não-cumulativo e a incidência ocorrer no momento do comércio final ao consumidor tem-se a situação que melhor se ajusta ao princípio de destino, pois inclusive dispensa os ajustes na fronteira.

Se assim funciona no princípio de destino com os tributos monofásicos não-cumulativos, o mesmo não se pode dizer dos plurifásicos cumulativos. Como nestes não se pode apurar o valor exato da carga tributária suportada pelas mercadorias, não se pode garantir que o ajustamento tributário de fronteira evite distorções de ordem tributária. Assim, nos tributos plurifásicos cumulativos os Estados fixam, no campo de suas discricionariedades, o conteúdo tributário “médio” que está a gravar as mercadorias. Fato que se agrava diante da extensão da cadeia produtiva, pois quanto mais extensa ela for, mais difícil é a tarefa de reconstituir a história de cada mercadoria para determinar o seu valor e o respectivo conteúdo tributário. Vigendo o princípio de destino e os tributos incidentes sobre o consumo sendo de tipo plurifásico cumulativo tem-se um excelente convite à prática, por um lado, de subsídios (ou *dumping*), e por outro, de medidas compensatórias (*anti-dumping*), ou seja, do favorecimento artificial das exportações e da obstrução artificial das importações.

Já os tributos sobre o consumo de tipo plurifásico não-cumulativos respondem de forma satisfatória em termos de coordenação tributária quando vige o princípio de destino, pois como nestes tributos a incidência não se dá em cascata é possível se apurar com exatidão a carga tributária. Apurada a carga tributária os ajustamentos tributários de fronteira podem ser bem realizados com o intuito de evitar distorções. Destas constatações é possível concluir que na vigência do princípio de destino o tributo sobre o consumo mais adequado é aquele em que for mais fácil apurar a carga tributária considerando sua exatidão.

Vigendo o princípio de origem nas relações comerciais interestatais, no que tange à tributação indireta, têm-se abordagens distintas acerca dos diversos tributos sobre o consumo. Para a análise destes tributos há que se considerar que com o princípio

de origem inexistem os ajustamentos tributários de fronteira entre os Estados. Verifica-se que com o princípio de origem os tributos sobre o consumo plurifásicos não-cumulativos respondem de forma satisfatória, desde que as alíquotas praticadas pelos Estados envolvidos sejam próximas, pois, caso contrário, ocorrerão distorções beneficiando o Estado exportador em que preponderar menor imposição em detrimento do Estado que tiver imposição mais elevada. Situação minimizada se, com o princípio de origem, funcionar junto a estes tributos – de tipo IVA – o sistema de crédito ou método indireto subtrativo, que com os efeitos de recuperação positiva e negativa, aproximarão as alíquotas até o ponto de não apresentarem maiores problemas de neutralidade tributária – desde que ocorra uma transação intermediária no Estado de consumo das mercadorias. O sistema de crédito no princípio de origem com tributo tipo IVA cumpre função, não de forma completa, semelhante às fronteiras tributárias que vigoram no princípio de destino.

Quanto aos tributos sobre o consumo monofásicos não-cumulativos em relações interestatais nas quais vige o princípio de origem, é possível afirmar que a condição para evitar distorções é a de que eles possuam alíquotas semelhantes entre os Estados envolvidos. Nesta situação não há como evitar que ocorram distorções de índole tributária, haja vista que por não existir fronteiras, não há ajustamentos tributários nas mesmas, e, também, por serem monofásicos não há que se considerar o sistema de crédito e a transação intermediária que ajustaria a alíquota pelo efeito de recuperação positiva e negativa.

Com base nas análises sinteticamente reproduzidas acima, conclui-se que:

1. Devido ao que está estabelecido em termos de ordem mundial, de que não se há de exportar tributos, da livre concorrência, do crescimento do campo de incidência dos tributos gerais sobre o consumo (da sua agressividade em termos tributários), do fator tributário não causar distorção de nenhuma ordem etc. surge com vigor a necessidade de estruturar iniciativas de coordenação e harmonização tributária acerca dos princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem e de destino, evitando os problemas de distorções comerciais.

2. Estas distorções são vistas como obstáculos consideráveis ao comércio global, regional ou local. Em qualquer desses ambientes não há como estabelecer uma situação de “livre concorrência” e de forma “justa” se o elemento tributário não for “neutralizado”. Desta perspectiva que reina em termos de política econômica, no específico das políticas instrumentais, tanto nas políticas fiscais, quanto nas políticas tributárias, os Estados têm utilizado a tributação, como de praxe o fazem, como instrumento de “intervenção” na economia, com o intuito de com isso criar efeitos indutores no comportamento da iniciativa privada, do capital, no caso atual, do capital financeiro. Portanto, não se pode olvidar que as questões técnicas de caráter tributário estão “envoltas” em problemas políticos e econômicos centrais.

3. Como a coordenação e a harmonização têm sido os meios utilizados para atingir o objetivo de neutralidade tributária ou de resolução dos problemas advindos da justaposição de sistemas jurídicos na tributação indireta, é possível afirmar que prepondera, com o princípio de destino, a primeira, e com o princípio de origem, a segunda.

4. Quando da análise da harmonização da tributação aduaneira e da tributação interna como medidas necessárias em processos de integração econômica, estabeleceu-se que quanto mais se concretiza a harmonização no plano dos tributos incidentes sobre o comércio exterior mais necessário torna-se harmonizar a tributação interna. Razão se dá pelo fato que é indispensável a harmonização da tributação aduaneira nas fases iniciais dos processos de integração e indispensável a harmonização da tributação interna para alcançar as fases mais complexas de integração.

5. Se o conceito de coordenação tributária está ligado a medidas transitórias e superficiais, pelo fato de não provocar grandes alterações na estrutura interna dos sistemas tributários, pode-se afirmar que a “harmonização” da tributação aduaneira deve ser vista mais como um processo de “coordenação” deixando reservado às mudanças da tributação interna de cada Estado participe de um processo de integração o processo de “harmonização” tributária.

6. É preferível falar-se em coordenação quando se trata do princípio de destino, visto que é o princípio jurisdicional que em regra vige no cenário do comércio internacional, e em harmonização quando se refere ao princípio de origem, pois é este que em regra “integra” pela dispensa de fronteiras tributárias a delimitar territórios e que vige no comércio interno dos Estados integrados. Esta questão é importante pelo fato de que são os tributos sobre o consumo de bens e serviços que de forma mais visível e imediata refletem nas questões da “livre concorrência” entre os mercados.

7. Com base nas variáveis acima enumeradas é possível perceber que nas fases iniciais em processos de integração econômica, quando em regra ainda vige o princípio de destino, se aponta para compatibilização enquanto conjunto de medidas técnicas que



tornam possível reduzir ou neutralizar os efeitos tributários nas transações comerciais. Já em fases mais adiantadas de integração econômica, quando se opta em regra no plano teórico pelo princípio de origem, percebe-se que a coordenação transmuda-se em harmonização pela uniformização, isto é, pela construção de legislações iguais no que concerne a todos os aspectos dos tributos sobre o consumo.

8. Para reforçar o argumento de que com o princípio de destino a discussão fica mais restrita à coordenação tributária e que com o princípio de origem a discussão toca mais à harmonização, há que se entender que os Estados em regra relutam em abrir mão das suas especificidades em termos de poder em troca de um poder geral “internacional” ou “comunitário”, porque o que pode estar em xeque é a própria soberania tributária.

9. Percebe-se no plano da persuasão que a “técnica” da compatibilização, por ser um mecanismo menos rígido, mais flexível, é uma promessa aos Estados envolvidos de que não sofrerão restrições em sua soberania, tanto que terão liberdade para modificar a sua política tributária interna. Assim, a coordenação e a compatibilização em um quadro que vige o princípio de destino, isolando os sistemas tributários, é a solução ideal, desde que os Estados se comprometam com estas regras a não praticar *dumping* ou qualquer outra medida que prejudique o “livre comércio”, a “livre concorrência”.

10. Também no plano da persuasão, mas por outros argumentos, como por exemplo, da possibilidade oferecida aos Estados de gozar uma soberania em um mundo globalizado – indiferente que ela seja comunitária – saca-se a medida “técnica” da uniformização tributária que mesmo com suas características de enrijecer os sistemas tributários envolvidos, retirando qualquer possibilidade de mudanças no contexto tributário interno, é defendida como medida necessária, juntamente com a opção pela tributação no Estado

de origem, para criar um mercado comum e com este uma soberania tributária comum. Ao menos se tem ainda uma soberania, no caso “comum”, e esta poderá então ser modificada em termos de política tributária interna comunitária a qualquer tempo, pois a liberdade que os Estados têm de estabelecer suas próprias políticas instrumentais – fiscal ou tributária – no cenário de um mundo em que prevalece o capital financeiro e o controle exercido por “agentes econômicos” parece estar bastante limitada.

11. A conclusão a que se chega é que num processo de integração econômica, que se tem por óbvio pressuposto a construção de um mercado interno, o princípio de origem é o que melhor se aplica. Este princípio jurisdicional da tributação indireta, pelo fato de dispensar as fronteiras tributárias e todos os entraves que as mesmas representam, colabora na concretização da liberdade comercial enquanto uma das quatro liberdades tão apregoadas como objetivos a serem atingidos nos processos de integração econômica.

12. Considera-se também que a opção pelo princípio de tributação no Estado de origem não implica em ausência de problemas no processo de integração econômica. Os problemas decorrentes desta opção devem ser resolvidos para que se limite a proporções aceitáveis as distorções de índole tributária, isto é, para que as receitas tributárias sejam bem distribuídas e que a concorrência não resulte em deslocalização das atividades produtivas entre os Estados.

13. Há que se entender que esta conclusão, que o princípio jurisdicional na tributação indireta adequado na construção de um espaço regional economicamente integrado é o princípio de origem, se refere à forma designada de princípio de origem “restrito” ou “mitigado”. Tal assertiva tem por base a constatação de que a relação do espaço estatal ou regional com o espaço global permanece “delimitada” no plano da tributação indireta

pelo princípio de destino, ou seja, o princípio de origem restrito é o mais adequado em processos de integração econômica por estabelecer no plano estatal ou regional o princípio de origem e por manter no plano global o princípio de destino.

14. Portanto, como uma espécie de contraface da conclusão acima, pode-se afirmar que o princípio de tributação no Estado de destino é o mais adequado nas transações econômicas internacionais. É este o princípio que, isolando os sistemas tributários e por este fato, possibilitando o correto ajustamento tributário de fronteira, permite que as mercadorias sejam transacionadas no plano do comércio internacional sem que contenham em seu preço os tributos suportados no Estado produtor e que não sejam os tributos incidentes no Estado de consumo superiores aos praticados interiormente.

15. Nas relações internas de um Estado ou nas relações entre Estados em processo de integração econômica o princípio adequado é o de origem restrito. No primeiro caso não há que se discutir a partilha da receita tributária, pois a cada Estado pertencerão de forma exclusiva as receitas advindas da integralidade do consumo ocorrido no âmbito territorial do mesmo. No caso do princípio de origem restrito a solução que se apresenta acerca dos problemas da divisão das receitas tributárias pode ser dada pela fórmula: tributa-se na origem e as receitas tributárias pertencerão ao Estado de destino das mercadorias, do Estado em que as mesmas serão efetivamente consumidas.

16. Esta pode ser a saída para “integrar” regiões, para persuasivamente derrubar os argumentos contrários à construção de espaços econômicos integrados, pela garantia de que os Estados nada perderão, que as receitas tributárias individuais permanecerão nos patamares anteriores ao processo de integração. Mas há que se atentar que quem tributa na vigência do princípio da origem são todos os Estados em seus domínios territoriais,

sejam eles economicamente fortes ou fracos e que assim se fixa aos Estados eminentemente exportadores uma “competência” tributária maior do que tinham antes da integração, em detrimento dos Estados eminentemente importadores. Mesmo que as receitas sigam para o Estado de consumo, alcançar-se-á, quem sabe, mais um instrumento de controle – no caso o instrumental técnico tributário - aos Estados que já controlam em termos econômicos, culturais etc. os Estados de economia mais débil.

17. Nesta frágil relação entre a receita tributária individual anterior à integração e a receita global do espaço econômico integrado, reside a questão político-jurídica da adoção de um ou de outro princípio jurisdicional de tributação e que envolve conseqüentemente a questão da equidade tributária no plano interestatal. Há que se considerar, portanto, em conclusão, que os princípios jurisdicionais de tributação encontram-se, enquanto política instrumental, a serviço de políticas econômicas que estão possivelmente fazendo predominar “mais do mesmo”, ou seja, aos ricos, a sua riqueza, aos pobres, a sua pobreza.

## BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Mário Alberto. Harmonização fiscal no processo de integração económica. **In:** *Ciência e Técnica Fiscal* n.º. 365. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991.

\_\_\_\_\_. O regime do IVA nas transações intracomunitárias de bens. **In:** *Curso de integração económica e direito internacional fiscal*. Brasília: Comissão da União Europeia/Escola de Administração Fazendária/Gabinete de Apoio da Universidade de Lisboa, 1998. Mimeo.

ALMEIDA, Elizabeth Accioly Pinto de. *Mercosul & União Europeia: estrutura jurídico-institucional*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 1999.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA TABUEÑA, Francisco. *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Barcelona: Cedecs Editorial, 1997.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ARNAUD, André-Jean. *O pensamento jurídico europeu*. Tradução de Simone Lopes e Paulo Neto. Lisboa: Editora Internacional, 1995.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

AUJEAN, Michel (éd.). *Le système TVA dans le marché unique = The VAT system in the single market = Das mehrwertsteuersystem im Binnenmarkt*. Köln: Bundesanzeiger, 1997. Série de publications de l'Académie de Droit Européen de Trèves; Vol 17.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org) et al. *Reforma tributária & Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

\_\_\_\_\_. *La TVA européenne et son évolution par étapes en fonction du processus d'intégration au sein de la CEE – période 1958-1991*. Bruxelles: Université Libre de Bruxelles/Faculte de Droit. Tese de doutorado, 1992-1993.

\_\_\_\_\_. *Manual de direito tributário*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.

- BARBARÁ, Jorge Edmundo. Globalización y la división de la soberanía. *Contribuciones*. Buenos Aires: Konrad-Adenauer Stiftung, enero/marzo, 1999. Ano XVI, n.º 1 (61). p. 101-111.
- BARRAU, Alain. *Union Européenne et Mercosur: mariage ou union libre?* Paris: Assemblée Nationale, 1999.
- BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991.
- BASTO, José Xavier de. Tendências de evolução dos sistemas fiscais na União Européia, com especial referência ao imposto sobre valor agregado (IVA). *Temas de integração*. Coimbra: Almedina, 2.º sem. 1996. p. 19-46.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- BAUMAN, Zygmunt. *Globalização: as conseqüências humanas*. Tradução de Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1999.
- BECK, Ulrich. *O que é globalização? Equívocos do globalismo, respostas à globalização*. Tradução de André Carone. São Paulo: Paz e Terra, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BEDIN, Gilmar Antonio. O realismo político e as relações internacionais: algumas reflexões sobre o paradigma tradicional das relações internacionais. In: BEDIN, Gilmar Antonio et al. *Paradigmas das relações internacionais: idealismo – realismo – dependência – interdependência*. Ijuí: Unijuí, 2000. p. 61-158.
- BOBBIO, Norberto, MATEUCCI, Nicola, PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Tradução de Carmen C. Varrialle ... [et al.]. 4. Ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1992.
- BORDIN, Luís Carlos Vitali & LAGEMANN, Eugenio. *A política e a administração tributárias como instrumentos de ajuste fiscal no Chile e na Argentina*. Porto Alegre: Secretaria da Fazenda do RS. Caderno II, s/d.

- BORDIN, Luís Carlos Vitali & LAGEMANN, Eugenio. *Tributação nos países do Mercosul*. Porto Alegre: Secretaria da Fazenda do RS. Caderno I, s/d.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Coordenação Mauricio Antonio Ribeiro Lopes. 5. ed. São Paulo: RT, 2000.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 05 de outubro de 1988. Organizador Nylson Paim de Abreu Filho. 2. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2001.
- BRASIL. Secretaria da Receita Federal & Escola de Administração Fazendária. *Sistema tributário: características gerais, tendências internacionais e administração*. Brasília: 1994.
- CALLE SÁIZ, Ricardo. Balance y perspectiva de la armonización fiscal en la Unión Europea. In: *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Hacienda Pública Española: Instituto de Estudios Fiscales, 1997. p. 125-148.
- CAMPINS ERITJA, Mar. *Proceso de integración en Unión Europea*. Barcelona: Jose Maria Bosch Editor, 1996.
- CAMPOS, Diogo Leite de. A harmonização fiscal na C.E.E. In: *O direito comunitário e a construção europeia – Boletim da Faculdade de Direito - Universidade de Coimbra*. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.
- \_\_\_\_\_. A internet e o princípio da territorialidade dos impostos. *Revista da Ordem dos Advogados*. Lisboa: Centro Livreiro da Ordem dos Advogados, 1998. p. 637-643.
- CAMPOS, João Mota de. *Direito Comunitário: o ordenamento jurídico comunitário*. 2. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.
- \_\_\_\_\_. *Direito Comunitário: o ordenamento económico da União Europeia – a união económica e monetária*. 2. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.
- CANO, Hugo González. *A harmonização tributária nos processos de integração económica*. Tradução de Ana Cecília Estellita Lins. Brasília: Ministério da Fazenda/ESAF, 1986.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. Nova ordem mundial e ingerência humanitária (claros-escuros de um novo paradigma internacional). In: *BED 71*. Lisboa: 1995, Vol. LXXI, p. 1-26.

- CAPUL, Jean-Ives & GARNIER, Olivier. *Dicionário de economia e de ciências sociais*. Tradução de Germano Rio Tinto. Lisboa: Plátano, 1998.
- CARAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- CARDOSO, Fernando Henrique. Relações Norte-Sul no contexto atual: uma nova dependência? In: BAUMANN, Renato (org.). *O Brasil e a economia global*. Rio de Janeiro: Campus: SOBEET, 1996. p. 5-15.
- CARDOSO, Frederico Padre. *Harmonização da tributação indireta no Mercosul: os princípios da tributação no país de origem e no país de destino*. Florianópolis: CCJ/UFSC (monografia de conclusão de curso de graduação), 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Comentários sobre a interpretação do sistema harmonizado de designação e de codificação de mercadorias. *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996. P. 35-57.
- \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. & PRADO, Sérgio. *Aspectos da guerra fiscal no Brasil*. Brasília: IPEA, São Paulo: FUNDAP, 1998.
- CIURO CALDANI, Miguel Angel (coord.). *Del Mercosul: aduana, jurisdiccion, informatica, relaciones intercomunitarias*. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1998.
- CORREIA, Arlindo. O IVA na União Européia – as dificuldades do processo de harmonização. In: *Seqüência: estudos jurídicos e políticos*. Florianópolis: UFSC, n.º 31, 1995. p. 42-53.
- COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. *Federalismo & ICMS: reflexos tributários*. Curitiba: Juruá, 1999.
- CUNHA, Paulo de Pitta e. *Integração europeia: estudos de economia, política e direito comunitários*. Lisboa: Imprensa Nacional/Casa da Moeda, 1993.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: *Seqüência – estudos jurídicos e políticos*. Florianópolis: UFSC/CPGD, 1995. n.º 31. p. 62-71.



DEUTSCH, Karl Wolfgang. *Análise das relações internacionais*. Tradução de Maria Rosinda Ramos da Silva. 2. Ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1982.

DIAZ LABRANO, Roberto Ruiz. *Mercosur: integracion y derecho*. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1998.

DOURADO, Ana Paula. *A tributação dos rendimentos de capitais: a harmonização na comunidade europeia*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1996. P. 7- 35.

EKMEKDJIAN, Miguel Ángel. *Introducción al derecho comunitario latinoamericano*. 2. Ed. Buenos Aires, 1996.

ETTEMA, C. M. L'harmonisation du système européen de la TVA. *La lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union Européenne*. Traduit du néerlandais par Cristine Janssen. Bruxelles: Etablissements Emile Bruylant, 1996. p. 25-40.

FARIA, Werter R. Aplicação interna das normas emanadas dos órgãos do Mercosul. In: *Temas de integração*. Coimbra: Almedina/Rio de Janeiro: Livraria Cultural da Guanabara, 1º. Vol. 2.º sem. 1996. p. 7-18.

FENAFISCO, Federação Nacional do Fisco Estadual. *ICMS na reforma tributária*. Brasília: FENAFISCO, setembro/1999.

FENAFISCO, Federação Nacional do Fisco Estadual. Reforma tributária e novo pacto federativo: proposta da Fenafisco. In: *Boletim Econômico e Fiscal*. Brasília: FENAFISCO, ano I, nº. 4, setembro/1999.

FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Direito, retórica e comunicação: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

\_\_\_\_\_. *Função social da dogmática jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

\_\_\_\_\_. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FERREIRA, Graça Enes. *A teoria da integração económica internacional e o modelo de integração do espaço económico europeu*. Porto: Legis Editora, 1997.

FLÔRES, Renato. A avaliação do impacto das integrações regionais. In: *Temas de integração*. Coimbra: Almedina/Rio de Janeiro: Livraria Cultural da Guanabara, 1.º sem. 1996. p. 51-62.

FONTAINE, Pascal. *A construção europeia de 1945 aos nossos dias*. Tradução de José Gabriel Brasil. Lisboa: Gradiva, 1998.

FONTES, Roberto Trigueiro. Direito tributário internacional *versus* soberania: o desafio para a nova ordem econômica mundial. *Revista da Procuradoria-Geral da República*. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan/jun 1996, n.º 8. p. 67-75.

FREIJEDO, Francisco J. Bastida. Constitución, soberania y democracia. *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*. Madrid: Prisma, 1991. p. 9-26.

FRIEDE, R. Reis. Limites da soberania nacional no cenário internacional. *Revista marítima brasileira*. Rio de Janeiro: Ministério da Marinha, out./dez. 1996. Vol. 116, n.ºs 10/12. p. 123-130.

GATT. < <http://www.wto.org>. >. Acessado em 22/05/2002.

GIL, Otto Eduardo. A soberania absoluta e o Direito Internacional Público. *Revista de informação legislativa*. Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas do Senado Federal, 1998, ano 35, n.º 140. p.171-173.

GOMES, Carla Amado. A evolução do conceito de soberania: tendências recentes. In: *Scientia Iuridica – Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro*. Braga: Universidade do Minho, 1998. Tomo XLVII. P. 185-212.

\_\_\_\_\_. A evolução do conceito de soberania: tendências recentes. In: *Revista de direito mercantil industrial, econômico e financeiro*. São Paulo: Malheiros, julho-setembro/1998. Ano XXXVI, 111 (Nova Série). p. 57- 73.

\_\_\_\_\_. Estado e integração econômica: subsídios para uma reflexão sobre o conceito de soberania. In: *Curso de integração econômica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica – disciplina de direito comparado estatal*. Brasília: Comissão da União Européia/Escola de Administração Fazendária/Gabinete de Apoio da Universidade Técnica de Lisboa, 1998. 218 p. Mimeo.

GOMES, Nuno Sá. *Manual de direito fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1996. Vol. II.

GOUVEIA, Jorge Bacelar. Considerações sobre as constituições fiscais na União Europeia. In: *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 381. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Janeiro-Março de 1996. p. 35 a 108.

GRIECO, Francisco de Assis. *O Brasil e a globalização econômica*. São Paulo: Aduaneiras, 1997.

HELLER, Hermann. *La soberanía: contribución a la teoría del derecho estatal y del derecho internacional*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1995.

IANNI, Octavio. *A sociedade global*. 4. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1996.

JOBIM, Nelson. A proposta de reforma tributária no governo federal. In: *Seqüência – estudos jurídicos e políticos*. Florianópolis: UFSC/CPGD, 1995. p. 9-30.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991.

KLAES, Marianna Izabel Medeiros. *Supranacionalidade: paradigma necessário ao Mercosul*. Florianópolis: CPGD/UFSC, 1999. Dissertação de Mestrado.

KLEFFENS, E. N. Van. *A soberania em direito internacional*. BFDUC, 1956.

LAGEMANN, Eugenio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. *Federalismo fiscal do Mercosul*. Porto Alegre: Secretaria da Fazenda do RS, 1993. Caderno VII.

LAGEMANN, Eugenio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. *Harmonização tributária: a experiência brasileira e o conselho de política fazendária – CONFAZ*. Porto Alegre: Secretaria da Fazenda do RS, 1993.

LAGEMANN, Eugenio. Há necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do Mercosul? In: *Seqüência – estudos jurídicos e políticos*. Florianópolis: UFSC/CPGD, 1995. p. 54-61.

\_\_\_\_\_. Tributação eqüitativa. In: *Ensaio Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser*. Porto Alegre: A Fundação., 2001, ano 22, n.º 1.

- LAVAGNA, Roberto. *Argentina, Brasil, Mercosul: una decision estrategica 1986-2001*. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1998.
- LEMOS, Maria Teresa. Linhas gerais do novo sistema comum de IVA apresentadas pela Comissão Europeia. In: *Ciência e Técnica Fiscal* n.º. 382. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Abril-Junho de 1996. p. 49-60.
- LERDA, Juan Carlos. Globalização da economia e perda de autonomia das autoridades fiscais, bancárias e monetárias. In: BAUMANN, Renato (org.). *O Brasil e a economia global*. Rio de Janeiro: Campus: SOBEET, 1996. P. 239 a 263.
- LIMA, Emanuel Vidal. *Imposto sobre o valor acrescentado – Impostos especiais de consumo*. 7. Ed. Porto: Porto Editora, 1998.
- LONGO, Carlos Alberto. *Finanças públicas: uma introdução*. São Paulo: IPE/USP.
- LOPES FILHO, Ozíres. A necessidade (ou não) de inclusão dos serviços no campo de incidência do IVA. In: *Seqüência – estudos jurídicos e políticos*. Florianópolis: UFSC/CPGD, 1995. p. 31-41.
- LÓPEZ GARCIA, Miguel-Angel. Algunos desarrollos recientes en torno a la armonización fiscal indirecta. In: *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Hacienda Pública Española: Instituto de Estudios Fiscales, 1997. p. 91-107.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.
- \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- \_\_\_\_\_. O ICMS e os bens de uso. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *ICMS: problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1996.
- MAIA, Cristina. Teoria da integração econômica. In: *Curso de integração econômica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica*. Brasília: Comissão da União Européia/ Escola de Administração Fazendária/ Gabinete de Apoio da Universidade Técnica de Lisboa, 1998. Mimeo.
- MATA SIERRA, María Teresa. *La armonización fiscal en la comunidad europea*. Valladolid: Lex Nova, 1996.

- MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares. *Direito Fiscal*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 1998.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (org). *Tributação no Mercosul*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições especiais em uma divisão quinquipartida dos tributos. In: *Comentário ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Bushatsky, 1977. v.3.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da imposição tributária*. 2. Ed. São Paulo: LTr, 1998.
- MEDEIROS, Eduardo Raposo de. *Blocos regionais de integração económica no mundo*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1998.
- MEDEIROS, Eduardo Raposo. *Economia internacional*. 5. Ed. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1996.
- MIYAMOTO, Shiguenoli. O ideário da paz em um mundo conflituoso. In: BEDIN, Gilmar Antonio et al. *Paradigmas das relações internacionais: idealismo – realismo – dependência – interdependência*. Ijuí: Unijuí, 2000. p. 15-60.
- OLIVEIRA, Odete Maria de (coord.). *Relações internacionais & globalização: grandes desafios*. Ijuí: Unijuí, 1997.
- OLIVEIRA, Odete Maria de. Paradigma da dependência. In: BEDIN, Gilmar Antonio et al. *Paradigmas das relações internacionais: idealismo – realismo – dependência – interdependência*. Ijuí: Unijuí, 2000. p. 159-243.
- \_\_\_\_\_. Relações Internacionais: breves apontamentos e contextualização. In: OLIVEIRA, Odete Maria de (coord.). *Relações internacionais & globalização: grandes desafios*. Ijuí: Unijuí, 1997.
- \_\_\_\_\_. *União Européia: processos de integração e mutação*. Curitiba: Juruá, 1999.
- PALMA, Clotilde Celorico. *O IVA e o mercado interno: reflexões sobre o regime transitório*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1998.
- PEREIRA, André Gonçalves & QUADROS, Fausto de. *Manual de direito internacional público*. 3. Ed. Coimbra: Almedina, 1997.

- PÉREZ HERRERO, Luis Maria. *La Sexta directiva comunitaria del IVA*. Barcelona: Cedecs Editorial, 1997.
- PINHEIRO, Gabriela. *A fiscalidade directa na União Europeia*. Porto: Coimbra Editora 1998.
- PIRES, Manuel. Harmonização fiscal face à internacionalização da economia: experiências recentes. In: *A internacionalização da economia e a fiscalidade (Colóquio)*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1993.
- PITA, Claudino. *A harmonização tributária*. Tradução de Hilda Badenes da Costa e Silva. Brasília: Ministério da Fazenda/ESAF, 1989.
- PORTO, Manuel Carlos Lopes, MOURÃO, Fernando Albuquerque, CANOTILHO, J. J. Gomes et alii. *O Mercosul e a União Européia*. Coimbra: 1994.
- PORTO, Manuel Carlos Lopes. *A integração na CEE e a reforma do sistema fiscal português*. Coimbra: Separata do número especial do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, 1985.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da integração e políticas comunitárias*. 2. Ed. Coimbra: Almedina, 1997.
- \_\_\_\_\_. Coesão e integração numa Europa alargada. *Temas de integração*. Coimbra: Almedina, 1.º sem. 1996. p. 27-50.
- \_\_\_\_\_. Os actuais acordos de cooperação da Comunidade Européia com a América Latina. *Revista Brasileira de Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Instituto de Direito Comparado Luso-Brasileiro, 1993. p. 107-127.
- QUADROS, Fausto de. *Direito das comunidades europeias e direito internacional público: contributo para o estudo da natureza jurídica do direito comunitário europeu*. Lisboa: Almedina, 1991.
- REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- REALE, Miguel. *O direito como experiência: introdução à epistemologia jurídica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.
- REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 1988, Vol. I. p. V.

- REZEK, Francisco. Direito comunitário do Mercosul. In: *Revista dos tribunais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro-março de 1997, ano 5, n.º 18. p. 226-240.
- RIBERI, Pablo. Consideraciones sobre el concepto de soberanía en el proceso de union europea. *Revista de la facultad: Universidad Nacional de Córdoba – Facultad de Derecho y Ciencias Sociales*. Córdoba, Argentina: 1996, Vol. 4 n.º. 2. Nueva serie. p. 287-314.
- ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Constituição, soberania e Mercosul. In: *Revista trimestral de direito público*. São Paulo: Malheiros, 1998/21. p. 12-37.
- RODRÍGUEZ MORENO, Rosa. La asistencia mutua en la Unión Europea: cooperación entre autoridades tributarias en el ámbito de los impuestos directos y del impuesto sobre el valor añadido. *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1997. n.º 6. p. 689-711.
- RUIZ-AYÚCAR, Juan Zurdo. Impuesto indirectos y mercado único. *El sistema tributario de los años 90: el mercado único y las perspectivas fiscales para 1993 – XXXVIII Y XXXIX semanas de estudios de derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994. p. 427-435.
- RUSSO, Pasquale. *Manuale di diritto tributario*. Milano: Giuffrè Editore, 1994.
- SÁ, Luís. *A crise das fronteiras: estado, administração pública e união europeia*. Lisboa: Cosmos, 1997.
- SANCHES, J. L. Saldanha. Soberania fiscal e constrangimentos externos. *Fisco: doutrina, jurisprudência e legislação*. Lisboa: Edifisco, 1991. N.º 27. P. 19-29.
- SÁNCHEZ DE LEÓN, Luis Fernando Alemany. La armonización de la fiscalidad en la Unión Europea. Perspectivas ante la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria. In: *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Hacienda Pública Española: Instituto de Estudios Fiscales, 1997. P. 159 a 176.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Ángel, *El impuesto sobre el valor anãdido en las operaciones intracomunitãrias*. Madrid/Barcelona/Bilbao: Deusto, 1999.
- SANTOS JÚNIOR, Raimundo Batista dos. Diversificação das relações internacionais e teoria da interdependência. In: BEDIN, Gilmar Antonio et al. *Paradigmas das relações*

*internacionais: idealismo – realismo – dependência – interdependência*. Ijuí: Unijuí, 2000. 304p. p. 245-301.

SANTOS, Antônio Carlos dos. Integração europeia e abolição das fronteiras fiscais: do princípio do destino ao princípio da origem? In: *Ciência e técnica fiscal* n.º 372. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1993.

\_\_\_\_\_. *Da questão fiscal à reforma da reforma fiscal*. Lisboa: Rei dos Livros, 1999.

SARMIENTO GARCÍA, Jorge H. & FARRANDO, Ismael. *Procesos de integración y Mercosur*. Buenos Aires: Depalma, 1994.

SOLANA VILLAMOR, Francisco. Armonización de los impuestos especiales. *El sistema tributario de los años 90: el mercado unico y las perspectivas fiscales para 1993 – XXXVIII Y XXXIX semanas de estudios de derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994. p. 349-361.

SOUZA, Edino Cezar Franzio; SCHMIED, Julie & SOTTA, Maurício Doff. O mercado único da União Européia. In: MAIA, Cristina. Teoria da integração econômica. In: Curso de integração econômica e direito internacional fiscal: programa de cooperação técnica. Brasília: Comissão da União Européia/ Escola de Administração Fazendária/ Gabinete de Apoio da Universidade Técnica de Lisboa, 1998. Mimeo.

TANZI, Vito & ZEE, Howell H. Conseqüências da união econômica e monetária para a coordenação dos sistemas tributários na UE: lições da experiência americana. In: *Revista AFRESP de tributação*. São Paulo: AFRESP, julho/agosto de 1999. p. 35-58.

TORRES, Ricardo Lobo. IVA, ICMS e IPI. In: *Arquivos de Direito*. Rio de Janeiro: Universidade de Iguazu, 1999. Ano 2, n. 2, v. 1.

UNIÃO EUROPEIA. Comissão das Comunidades Europeias (COM 328 (96) Final). União Europeia: um sistema comum do IVA, Programa para o mercado único. Bruxelas, 10 de julho de 1996. In: *Ciência e técnica fiscal* n.º 383. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, julho-setembro de 1996. p. 73 a 102.

\_\_\_\_\_. Comissão das Comunidades Europeias. *Comunicação da comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social: a política fiscal da União Europeia – prioridades para os próximos anos*. Bruxelas, 23/05/2001.



\_\_\_\_\_. Direcção-Geral dos Impostos (DGCI). *Código do imposto sobre o valor acrescentado e regime do IVA nas transações intracomunitárias*. Actualizado em janeiro de 1998.

\_\_\_\_\_. Sexta Directiva do Conselho de 17 de maio de 1977. Tradução de Teresa Curvelo. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n. 119*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos/Ministério das Finanças, 1980.

\_\_\_\_\_. *Tratados consolidados – versões compiladas do Tratado da União Europeia e do Tratado que institui a Comunidade Europeia*. Luxemburgo: Comunidades Europeias, 1997.

URRESTI, Esteban Juan & CARDOZO, Horacio Félix. Comentarios sobre la instauración del impuesto al valor agregado en un estado federal. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org). *Reforma tributária & Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 145-164.

VALDES, Nelly. El impuesto al valor agregado en el Uruguay. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org). *Reforma tributária & Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 97-124.

VENTURA, Deisy de Freitas Lima. *A ordem jurídica do Mercosul*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996.

VERNENGO, Roberto José. *Curso de teoria general del derecho*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1995.

VIEIRA, Paulo Afonso Evangelista. Comunicação sobre a reforma tributária e a unificação do IPI e ICMS, segundo os Estados-membros da federação. In: *Seqüência – estudos jurídicos e políticos*. Florianópolis: UFSC/CPGD, 1995. p. 72-80.

VILLEMOT, Dominique. *La TVA européenne: les régimes de TVA applicables aux échanges avec les autres états membres de la CEE*. Paris: Presses Universitaires de France, 1994.

VIOL, Andréa Lemgruber. *O processo de reforma tributária no Brasil: mitos e verdades*. Brasília: Editora UnB, 2000.

\_\_\_\_\_. O fenômeno da competição tributária: aspectos teóricos e uma análise do caso brasileiro. In: *Finanças Públicas: IV prêmio Tesouro Nacional*. Brasília: ESAF, 2000, p. 257-327.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais*. Coimbra: Almedina, 1997.

ZARKA, Jean-Claude. *Les institutions de l'Union Européenne*. Paris: Gualino Éditeur, 1997.