

# História da Harmonização Tributária Internacional: entre a Doutrina e a Política

Jeferson Teodorovicz

*Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela PUC/PR.*

## *Resumo*

O presente trabalho tem por objetivo apresentar breve descrição de alguns aspectos históricos relacionados à evolução da teoria da harmonização tributária internacional, quais sejam: (a) breve relato das primeiras obras e autores no âmbito das finanças públicas a partir da década de 1950; (b) o Relatório *Tinbergen* e o Relatório *Newmark* e sua importância para a harmonização tributária europeia; (c) a obra *Fiscal harmonization in common markets*, organizada por *Carl S. Shoup*, e sua relevância para o desenvolvimento da matéria; e (d) o Programa Conjunto de Tributação OEA/BID e suas principais contribuições no âmbito da América Latina. Considera-se de essencial importância esses estudos para o desenvolvimento da matéria, e por esse motivo, justifica-se a elaboração de breve apanhado geral sobre os principais fatores que envolveram suas elaborações, que, afinal, evidenciam as dificuldades para delimitação dos limites entre a ciência e a política no desenvolvimento teórico dessa disciplina.

*Palavras-chave:* harmonização tributária internacional, integração econômica, finanças públicas, política tributária.

## *Abstract*

This paper aims to present a brief description of some historical aspects related to the evolution of the international tax harmonization theory, which are: (a) a brief account of the early works and authors in the field of public finance from the fifties on; (b) the *Tinbergen* Report and the *Newmark* Report and their importance for the European Tax Harmonization; (c) the fiscal work called *Harmonization in common markets*, organized by *Carl S. Shoup*, and its relevance to the development of the subject; (d) the Joint Taxation OAS/IDB and its main contributions in the context of Latin America. The development of these analyzes are considered essential for the development of the subject, and therefore, it justifies the development of a succinct account about the main factors that envolved its elaborations, which, after all, show the difficulties in defining the boundaries between science and policy in the theoretical development of this discipline.

*Keywords:* international tax harmonization, economic integration, public finance, tax policy.

## **1. Introdução**

O presente estudo pretende oferecer brevíssimo retrospecto histórico sobre a evolução da teoria da harmonização tributária internacional, especificamente

relacionado às primeiras décadas de sua formação teórica e política. Em verdade, a harmonização tributária internacional, seja em sua perspectiva teórica ou política, foi denominação elaborada na primeira metade do século XX para designar os fenômenos políticos de aproximação dos sistemas tributários que nada mais eram que reflexos dos próprios processos de integração econômica na Europa, em primeiro momento, e na América, em momento ligeiramente posterior. Contudo, não se focará este estudo na descrição dos processos de integração econômica vivenciados na Europa, América e em outros continentes. Até por limitação editorial, a presente pesquisa opta por manter o foco nos aspectos tributários desses processos de integração econômica, que se originaram a partir do fenômeno do regionalismo previsto pelo Gatt 47, e que avalizou importantes movimentos integrativos na Europa e na América, sobretudo. Este estudo possui o objetivo de constituir-se em documento informativo e eminentemente descritivo centrado no relato de alguns dos principais estudos técnicos ou científicos que impulsionaram o aperfeiçoamento da teoria da harmonização tributária internacional. E, naturalmente, nesse retrospecto, visualiza-se a indissociável vinculação política que o tema transborda, pois é realmente difícil determinar com margem de precisão os limites entre a teoria e a prática, entre a ciência e a política, quando se focaliza um tema que inevitavelmente originou-se de preocupações políticas destinadas a permitir a integração econômica entre países integrantes de blocos econômicos. Como será possível perceber na leitura deste texto, os estudos que mais influenciaram o desenvolvimento da teoria da harmonização tributária internacional foram encomendados por entidades com objetivos de efetivar políticas tributárias integrativas. Nesse contexto, a análise focará especialmente as primeiras décadas da formação da disciplina, mais precisamente entre as décadas de 1950 e 1970. Assim, serão analisados alguns estudos considerados essenciais para o desenvolvimento da harmonização tributária internacional, quais sejam: (a) breve relato das primeiras obras e autores no âmbito das finanças públicas a partir da década de 1950; (b) o Relatório *Tinbergen* e o Relatório *Newmark*; (c) a obra *Fiscal harmonization in common markets*, organizada por *Carl S. Shoup*; e (d) o Programa Conjunto de Tributação OEA/BID no âmbito da América Latina.

## 2. A Gênese da Teoria da Harmonização Tributária e sua Vinculação Política

Os primeiros estudos relativos à teoria da harmonização tributária internacional foram elaborados na Europa e nos Estados Unidos da América, sendo sua construção influenciada diretamente por aqueles processos de integração econômica regional. Assim, não há dúvidas em dizer que o período de gênese da teoria da harmonização tributária internacional vincula-se diretamente ao início daqueles procedimentos integrativos, e por eles foram intensamente influenciados<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Para uma superficial aproximação do fenômeno, basta ter em mente que a *harmonização tributária internacional é o fenômeno de aproximação, ou diminuição de diferenças, entre dois ou mais sistemas tributários nacionais que, no âmbito da integração econômica internacional, direciona-se para a diminuição gradativa das causas da distorção fiscal, ou tributária, entre sistemas tributários, podendo se manifestar de diferentes formas e etapas - conforme a classificação adotada. Geralmente tem sido identificada como a especialização tributária da teoria da integração econômica internacional e, enquanto instrumento, nela encontra o seu objetivo geral, mas que a ela não se limita, podendo apresentar objetivos específicos, como a*

Tome-se como exemplo o levantamento bibliográfico elaborado por *Carl Shoup*, recordando as principais obras pretéritas à coletânea de sua coordenação (cuja relevância para a matéria será devidamente delineada em tópico oportuno). Parece razoável afirmar que a gênese histórica da teoria da harmonização tributária internacional deflagrou-se entre os últimos anos da década de 1940 e o início da década de 1950, o que se deduz da verificação do período de publicação das primeiras obras sobre o tema: Thad P. Alton and others. *Czechoslovak National Income and Product, 1947-1948 e 1955-1956*. Nova Iorque: Columbia University Press, 1962; B.F. Massel. *East African Economic Union: an Evaluation and Some Implications for Policy*. Santa Monica: Rand Corporation, 1963; Bela Balassa. *The Theory of Economic Integration*. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1961; Jacob Viner, *The Customs Union Issue*. Nova Iorque: Carnegie Endowment for International Peace, 1950; James E. Mead. *Problems of Economic Union*. Chicago: University of Chicago Press, 1953; *World Tax Series, Harvard Law School International Program in Taxation, Taxation in the Federal Republic of Germany*. Chicago: Commerce Clearing House, 1963; *The EEC Reports on Tax Harmonization*. Unofficial translation by Dr. Dr. H. Thurston, Amsterdã: International Bureau of Fiscal Documentation, 1963; *The European Markets: a Guide for American Businessman*. Nova Iorque: The Chase Manhattan Bank, 1964; Peter Newman. *Trends in the Economy of East Africa, African Contemporary Monograph nº 2*. Nairobi: East African Institute of Social and Cultural Affairs, 1965; C. Moneta. “The Estimation of Transport Costs in International Trade”. *Journal of Political Economy*, 67, nº 1, fevereiro de 1959. Chicago. The University of Chicago Press<sup>2</sup>.

Na doutrina brasileira, a primeira obra genuinamente dedicada à temática da harmonização tributária internacional foi elaborada por Henry Tilbery (*Tributação e integração da América Latina*. São Paulo: José Bushatshky, 1971). Curiosamente, essa obra foi diretamente - e intensamente - influenciada pelos estudos publicados na coletânea *Fiscal harmonization in common markets*, coordenada por *Carl Shoup*.

*estabilidade econômica, o equilíbrio econômico, a livre circulação etc.* Ainda nesse mesmo raciocínio, convém lembrar que vários temas de grande importância para o desenvolvimento teórico da harmonização tributária internacional serão deixados de lado nesta investigação, a saber: (a) as propostas terminológicas para designar o fenômeno (harmonização fiscal, harmonização legislativa fiscal, harmonização de tributos, harmonização de sistemas tributários, aproximação de sistemas tributários, aproximação tributária, harmonização tributária integrativa, harmonização tributária comunitária etc); (b) as tentativas teóricas de conceituação do fenômeno; (c) a busca pela identificação de “etapas” ou “níveis” de harmonização tributária internacional (que foi uma constante preocupação de seus principais estudiosos); (d) apresentação de propostas metodológicas de harmonização tributária internacional (harmonização tributária vertical, harmonização tributária horizontal etc.); (e) os “tipos” ou as “espécies” de harmonização tributária internacional (*v.g.*, a análise da conveniência da harmonização de impostos diretos ou harmonização de impostos diretos etc.); (f) etapas ou fases de integração econômica e sua correlação com sua perspectiva tributária; e (g) a necessidade - ou não - de vinculação da teoria à integração econômica regional ou a outros objetivos de aproximação entre sistemas tributários. São temas que ainda não lograram resultado pacífico entre os estudiosos da área e tratá-los neste trabalho acarretaria inevitavelmente o desvio do foco investigativo inicialmente proposto.

<sup>2</sup> SHOUP, Carl (ed.). “Introduction”. *Fiscal harmonization in common markets. Volume I: Theory*. Nova Iorque e Londres: Columbia University Press, 1967, p. ix.

Tilbery, aliás, na mesma linha de *Carl Shoup*, também buscou determinar os principais fatores teóricos que colaboraram, sobretudo entre o período de 1950 e 1970, para o aprimoramento inicial do “novo capítulo das finanças públicas”: (a) a Nona Sessão de *Frankfurt*, de 1953, que publicou o seguinte trabalho: *Aspects Financiers et Fiscaux de l’integration Économique Internationale*; (b) o Relatório *Tinbergen*, de 1953; (c) o Relatório *Newmark*, de 1963; (d) a Décima Nona Sessão do *Institut International de Finances Publiques*, em Luxemburgo, 1962, que publicou o estudo: *Comparaison et Harmonisation des Systèmes des Recettes Publiques, particulièrement des Systèmes Fiscaux*; (e) a obra *Fiscal Harmonization in Common Markets*, de 1967, verdadeira “obra-prima” do tema, composta por estudos coordenados por *Carl S. Shoup*; (f) as pesquisas e os cursos realizados pelo *International Program in Taxation*, da *Harvard Law School, Cambridge, Mass.*, e suas publicações; (g) o Programa Conjunto de Tributação da OEA/BID, e em especial o Modelo do Código Tributário para a América Latina; e (h) a obra *Armonización de los Regimes Fiscales en la ALALC*, de 1969<sup>3</sup>.

As “Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário”, organizadas periodicamente pelo Instituto Latino-americano de Direito Tributário, também influenciaram a política legislativa tributária na região, pois sempre participavam dessas reuniões os grandes mestres da matéria na época. Nesses encontros foram apresentadas novas teses, propostas legislativas, apreciações de projetos, e várias produções que se destinavam a acelerar o desenvolvimento da legislação tributária na América Latina<sup>4</sup>.

Outros esforços louváveis para possibilitar na América Latina a harmonização de seus sistemas tributários, sendo imperioso lembrar alguns estudos realizados por pesquisadores, políticos e incentivadores da harmonização tributária, e nesse grupo incluem-se os relevantes estudos organizados pelo BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento, OECD - Organização de Cooperação Econômica e Desenvolvimento, OEA - Organização dos Estados Americanos, Ciat - Centro Interamericano de Administrações Tributárias, assim como alguns estudos contemporâneos sobre o tema. No entanto, como bem assinalam *Luiz Manuel Alonso González, Juan Francisco Corona Ramón e Francisco Valera Tabueña*, apesar de seus estudos ainda não terem sido iniciados no início da década de 1950 do século XX, a matéria ainda mantém-se relativamente “(...) recente no desenvolvimento da Fazenda Pública”<sup>5</sup>.

Todos esses trabalhos foram impulsionados pelos processos integrativos vislumbrados ao redor do globo. Cada formação regional demandava uma série de políticas em matéria tributária que viabilizassem os objetivos almejados na criação de determinado bloco econômico.

Aliás, é interessante notar como a então “nova temática” logo chamou a atenção de mestres financistas, que por sua vez foram determinantes no desenvol-

<sup>3</sup> TILBERY, Henry. *Tributação e integração da América Latina*. São Paulo: José Bushatshky, 1971, pp. 3-4.

<sup>4</sup> Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; Instituto Uruguayo de Derecho Tributario. *VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Punta del Leste, 1970.

<sup>5</sup> GONZÁLEZ, Luiz Manuel Alonso; RAMÓN, Juan Francisco Corona; e TABUEÑA, Francisco Valera. *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Barcelona: Cedecs Editorial, 1997, pp. 1-2.

vimento da matéria: *Carl S. Shoup*, da *Columbia University*, Nova Iorque; *Cesare Cosciani*, da *Universidade de Roma*; *J. Timbergen*, da *Nederlandse Economische Hogeschool*, Rotterdam; e *Fritz Newmark*, da *Johann Wolfgang Goethe Universitaet*, de Frankfurt, em Mainz<sup>6</sup>.

O financista espanhol *Fernando Sainz de Bujanda*<sup>7</sup>, em competente levantamento bibliográfico sobre a doutrina europeia, destacou a atuação dos seguintes autores: (a) *Saint Paul*, *Douglas Dosser*, *Günter Schmolders*, *Carl Shoup*, *De Luis*, *Metze*, *Calle Sainz*, *Sevilla Segura*, *Cagianut*, *Norbert Andel*, *Schlaeger*, *Vessillier*, *Nasini*, *Qrtz Gutiérrez*, *Burgio*, *Eason*, *Carli e Cosciani* - que enfatizaram suas pesquisas sobre os processos gerais da harmonização fiscal; (b) *Denobili*, *Calle Sainz*, *Lefevre*, *De Luiz*, *Sohn*, *García-Margallo Riaza*, *Cappelemen*, *Aleman y Sánchez de Leon*, *Casado Ollero*, *Mamberto* - que centraram seus estudos no imposto sobre o valor agregado; (c) *Fornesa Ribó e Martínez Lafuente* - que investigaram principalmente o imposto sobre circulação de capitais; (d) *Uriarte e Zulueta* - que estudaram sobre o imposto sobre sucessões; (e) *Lagares Calvo*, sobre o imposto sobre sociedades; e (f) *Corella Aznares e Bosch Sintes*, *Hernández de la Torre e Salvagdo Peñarredonda*, que estudaram os impostos especiais sobre o “luxo”<sup>8</sup>. Além desses experts, *Sainz de Bujanda* considerou proeminentes os trabalhos de *Cesare Cosciani*<sup>9</sup>, *Stammati*, *Reboud*, *Albers*, *Constantinesco*, *Carli e Zurdo Ruiz-Ayúcar*, por sua vez versados sobre os aspectos tributários gerais da Comunidade Europeia em busca do Mercado Comum<sup>10</sup>.

Dentre os vários autores<sup>11</sup> que se destacaram no aprofundamento dos aspectos teóricos e políticos da teoria da harmonização tributária, *Fernando Sainz de Bujanda* elevou a atuação de *Cesare Cosciani*, pela atenção continuada e penetrante nos problemas tributários que circundaram a formação de um mercado comum europeu. Ainda que sua investigação seja marcada especialmente no âmbito econômico<sup>12</sup>, nela também estão presentes aspectos institucionais relevantes e se aprecia uma plausível permeabilidade em face da dimensão jurídica da matéria.

<sup>6</sup> TILBERY, Henry. *Op. cit.*, p. 3.

<sup>7</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de Derecho Financiero. Análisis Estructural del Derecho Financiero. Ramos del Derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera*. Tomo I. Volume 2. Madrid: Facultad de Derecho de La Universidad Complutense, 1985, p. 571.

<sup>8</sup> Todos citados em BUJANDA, Fernando Sainz de. *Op. cit.*, p. 571; pp. 591-593.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 591.

<sup>10</sup> Todos citados em BUJANDA, Fernando Sainz de. *Op. cit.*, pp. 571 e 591.

<sup>11</sup> Adicionalmente, *Sainz de Bujanda* lembrou que outras grandes contribuições ao estudo do tema foram fornecidas pelo *Instituto Internacional de Hacienda Publica* - a exemplo da obra *Comparison and harmonization of public revenue systems, especially of fiscal systems*, *York-Paris-Saarbrücken*, 1966; *Trav. Inst. Inst. Fin. Pub.*, bem como a Seção Italiana da Associação Internacional de Direito Financeiro - “*Società per lo studio dei problemi fiscali*”, que publicou os volumes *Problemi fiscali della Comunità Economica Europea* (Milão: Giuffrè, 1961) e *Il Piano Werner e l'armonizzazione fiscale nella C.E.E.* (Pádua: Cedam, 1971). Ainda, como caráter introdutório, *Sainz de Bujanda* citou os volumes *El impuesto sobre el Valor Añadido. Primer impuesto europeo (Introducción y selección de R. Calle Sainz)* (Madrid: Inst. Est. Fisc., 1971) e *Impuesto sobre Valor Añadido y Mercado Común Europeo (Introducción y selección de M. García Margallo Riaza)* (Madrid: Inst. Est. Fisc., 1976). *Idem*.

<sup>12</sup> O início do trabalho do financista italiano pode ser identificado na obra *Problemi fiscali del Mercato Comune* (Milão: A. Giuffrè, 1958) em que aparecem já esboçados os problemas e soluções em torno das quais iria se preocupar a literatura europeia posterior. Na sequência, *Cosciani* publica a obra *Aspects de la Fiscalité dans la CEE* (Rv. Sc. Fin., n. 4, 1961, p. 550), participando também ativamente dos debates celebrados pela Sociedade Italiana para o Estudo dos Problemas Fiscais,

Os anos se seguiram e vários outros estudiosos somaram esforços aos trabalhos produzidos por esses precursores da matéria. Naturalmente, a temática da harmonização tributária internacional sofreu aprimoramentos, críticas, e contribuições de toda ordem, não se limitando somente ao objeto de investigação da Ciência das Finanças, como originariamente foi concebida, mas alastrando suas possibilidades investigativas, inclusive para níveis de estudos ontologicamente jurídicos. Nesse sentido, dois estudos técnicos encomendados pela Ceca e pela CEE tiveram grande importância para os processos de integração em matéria tributária: o Relatório *Tinbergen* e o Relatório *Newmark*. Estes informes serão analisados no próximo item.

### **3. A Importância do Relatório *Tinbergen* e do Relatório *Newmark* para o Desenvolvimento da Teoria da Harmonização Tributária Europeia**

Desde o início da integração econômica europeia, os aspectos tributários inerentes a esse processo foram rapidamente notados. Percebeu-se a necessidade de planejamento estratégico para garantir que esses aspectos tributários tornassem-se veículos - e não obstáculos - para a integração econômica regional. Inevitavelmente, os próprios blocos econômicos passaram a produzir, por intermédio de *experts* na matéria, estudos técnicos voltados à identificação dos caminhos para a harmonização tributária em determinados blocos econômicos. Na realidade europeia, dois estudos técnicos ganharam notoriedade. Um, por ter sido o primeiro elaborado com esse intuito, e o outro, pela profundidade e influência na determinação das políticas tributárias posteriores. O primeiro estudo técnico publicado sobre o tema foi o Relatório *Tinbergen* - resultado dos estudos elaborados por uma comissão formada por estudiosos e técnicos, e presidida pelo célebre economista *Jan Tinbergen*. Este trabalho foi publicado em 1953, a pedido da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço - Ceca -, e foi o primeiro relatório elaborado com a finalidade de apresentar um trabalho de base que se propusesse a encarar o problema das modificações a serem feitas nos sistemas tributários dos países membros, visando alcançar a consolidação de um futuro mercado comum. O Relatório *Tinbergen* levantou algumas premissas básicas que poderiam eventualmente auxiliar na reestruturação tributária nos países-membros da Comunidade, e sustentou dois possíveis caminhos para alcançar a tributação harmonizada (sobretudo no que tange aos tributos incidentes sobre operações de circulação de bens e serviços): (a) tributação no país de destino - "(...) as mercadorias sairiam do país onde foram produzidas sem qualquer carga tributária e seriam passíveis de impos-

cujo VI Colóquio (Roma, 28 de maio de 1971), centralizou-se no tema "Il Piano Werner e l'armonizzazione fiscale nella C.E.E., Padova, Cedam, 1971". Inaugurou também a XXXI Semana de Direito Financeiro, em Madri, com uma conferência sobre o tema, publicando posteriormente a obra *El Impuesto al Valor Agregado* (Buenos Aires: Depalma), traduzida para a língua espanhola por *Giuliani Fonrouge*, em 1969 (Título original: *L'imposta sul valor aggiunto. Roma: Edizioni Ricerche, 1967*), que assegurou ampla divulgação do trabalho nos países de língua hispânica, sobretudo na América Latina. E mais, em 1962, no Chile, durante a Conferência organizada pelo Programa Conjunto de Tributação - OEA - BID - Cepal, cujo título foi "Reforma Tributária para América Latina. Problemas de Política Fiscal", *Cosciani* também ministrou conferência intitulada "problemas fiscales de un mercado comum", que teve grande relevância para a maturação dos estudos de teoria da harmonização tributária na América Latina. *Idem*.

tos sobre as transações no país do destino”; e (b) tributação no país de origem - “(...) as mercadorias apenas seriam tributadas no país de origem”<sup>13</sup>.

Porém, o Relatório *Timbergen* opinou que a tributação no país de origem só seria efetivamente possível através da uniformização de alíquotas em todos os países, o que seria bastante dificultoso para os quadros da Ceca, não obstante a consideração da impossibilidade material de introdução de um mercado comum geral através da Ceca, pois a citada formação regional restringia-se a setor específico da produção e comercialização. Por esse motivo, foi recomendada a adoção da tributação do país de destino, permitindo o reembolso aos exportadores dos impostos incorporados nas mercadorias, sendo que essas seriam calculadas da maneira mais exata possível. Essa possibilidade foi a mais sensata, pois, na época do Relatório *Timbergen*, os impostos nacionais sobre vendas seguiam a sistemática “em cascata”, e, como salienta Arlindo Correa, “(...) não era possível manter isentas as mercadorias até à passagem da fronteira”<sup>14</sup>.

Posteriormente, o Tratado de Roma, que entrou em vigor em 25 de março de 1957, estruturando a Comunidade Econômica Europeia, adotou nos artigos 95 a 99 o princípio da tributação no país do destino, já dispondo sobre a necessidade de a Comissão Europeia examinar a maneira como os impostos indiretos poderiam ser harmonizados visando a construção do mercado comum, e, com fundamento no artigo 99, surgiram as primeiras “diretivas”<sup>15</sup> destinadas à implantação da harmonização tributária europeia que foram o início de uma vasta normatização comunitária europeia no âmbito da tributação sobre o consumo<sup>16</sup>.

O Relatório *Timbergen* abriu os olhos dos estadistas europeus para a necessidade de posteriores estudos sobre os caminhos para se alcançar a harmonização tributária regional. Com ambições integrativas, e com a pretensão expressa de viabilizar uma harmonização tributária no âmbito da Comunidade Econômica Europeia, foi convocado o Comitê Fiscal e Financeiro, composto por vários estudiosos do tema e presidido pelo célebre financista *Fritz Newmark*<sup>17</sup>, para elaborar

<sup>13</sup> CORREA, Arlindo. *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)*. 3ª ed. Lisboa: Apotec - Associação Portuguesa de Técnicos de Contas, 1981, p. 16.

<sup>14</sup> CORREA, Arlindo. *Op. cit.*, p. 17.

<sup>15</sup> Com base nos estudos técnicos supracitados, e, sobretudo, no Relatório *Newmark*, a então Comunidade Econômica Europeia investiu na adoção das “Diretivas IVA”, tendentes aos impostos sobre a circulação de bens e serviços. Como destaca *Calle Sainz*, a doutrina fiscal - e as próprias políticas fiscais - da integração europeia manteve preocupação primordial com as distorções originárias dos impostos sobre vendas, e os mecanismos destinados à sua supressão. A Primeira Diretiva do IVA foi aprovada em 11 de abril de 1967, n. 71, e publicada no dia 14 de abril de 1967, e limitou sua atuação à imposição da adoção do IVA em todos os países-membros, com prazo limite fixado para o dia 1º de janeiro de 1970. Posteriormente, a Sexta Diretiva do IVA, de 17 de maio de 1977 - 77/388/CEE -, estabeleceu o sistema comum do IVA, bem como uma base tributária uniforme em todo o território comunitário. Em verdade, a Sexta Diretiva foi considerada a base fundamental para a instituição do primeiro imposto comunitário, estabelecendo a maneira que os Estados regulariam as relações jurídicas tributárias previstas nas legislações nacionais (SAINZ, Ricardo Calle. *El impuesto sobre el valor añadido y la Comunidad Económica Europea*. Madri: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1968, p. 35; DÜE, John F. *Tributação indireta nas economias em desenvolvimento*. Traduzido por Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974, pp. 167 e ss.).

<sup>16</sup> CORREA, Arlindo. *Op. cit.*, p. 17.

<sup>17</sup> O Comitê *Newmark* foi composto - além de seu presidente, *Fritz Newmark* -, pelos seguintes membros: *W. Alberts* - Alemanha; *Alain Barrère* - França; *Georges Vedel* - França; *Cesare Cosciani* - Itália; *G. Stamati* - Itália; *Maurice Masoin* - Bélgica; *B. Schendstok* - Holanda; *Carl S. Shoup* - Estados

um relatório que verificaria as características dos sistemas tributários europeus, as diferenças entre eles, e os eventuais caminhos para se viabilizar uma estrutura tributária comunitária apta para as pretensões integrativas da CEE. O Relatório foi finalizado e publicado em 1962, sob o título de “Rapport du Comité Fiscal et Financier de la CEE, Comission, 1962”<sup>18</sup>, ficando popularmente conhecido como Relatório *Newmark*, em homenagem ao então presidente do Comitê Fiscal e Financeiro da CEE.

Trata-se de documento que apurou criteriosamente os problemas referidos à harmonização tributária dos países membros da CEE, direcionando sua atenção tanto aos impostos diretos como aos impostos indiretos. Este documento destinou-se a diagnosticar as características - semelhanças e diferenças - entre as sistemáticas tributárias dos países-membros visando apresentar respostas para solucionar o problema da harmonização tributária nesse território, servindo de base teórica para a consecução de medidas de políticas tributárias integrativas. Muito embora a estrutura ideal deva ser, pelo menos teoricamente, veiculada pela adoção do princípio da origem e à supressão das barreiras fiscais, o Comitê sugeriu a manutenção do princípio do destino, tendo em vista as dificuldades da implantação do princípio da origem naquele período para os países da CEE<sup>19</sup>. Ademais, sugeriu a uniformização dos impostos sobre vendas, excluindo outras modalidades semelhantes, e aconselhou a introdução de um imposto sobre o valor agregado, tipo consumo, lançado através do sistema de dedução imposto sobre imposto<sup>20</sup>.

Eram lógicos os motivos pelos quais o Comitê optou por tais propostas, sobretudo impulsionado pela falta de transparência dos impostos cumulativos, já que havia impossibilidade de conhecer com precisão o imposto que foi incorporado à mercadoria através das fases de produção e comercialização. Ainda, a restituição a ser feita em face das mercadorias exportadas ficaria ao arbítrio de cada país-membro, o que, para Arlindo Correa, “(...) seria inadmissível num mercado comum”<sup>21</sup>. Além de algumas dificuldades administrativas levantadas pelo Comitê na criação e cobrança de determinados impostos sobre vendas, especialmente aqueles setorizados a determinadas etapas da circulação econômica, o Comitê apresentou a proposta de criação de um futuro imposto sobre o valor agregado, afastando os anteriores impostos cumulativos. Contudo, deve-se asseverar que a proposta não foi pacificamente aceita por todos os estudiosos, sendo que alguns não entenderam como adequada a opção do Comitê pela adoção de um IVA em face de outros impostos únicos na etapa de produção. No final, prevaleceu a política de criação e harmonização da sistemática IVA para o bloco europeu.

Unidos da América; *José J. Kauffman* - Luxemburgo. Comité Fiscal y Financiero de la CEE. *Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE*. Madri: Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y social. Gabinete de Estudios, 1965, pp. 149 e ss.

<sup>18</sup> Comité Fiscal y Financiero de la CEE. *Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea - Informe Newmark*. Madri: Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Gabinete de Estudios, 1965.

<sup>19</sup> Comité Fiscal y Financiero de la CEE. *Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE*. *Op. cit.*, pp. 149 e ss.

<sup>20</sup> CORREA, Arlindo. *Op. cit.*, pp. 18-19.

<sup>21</sup> *Idem*.



Não é difícil perceber a relevância histórica do Relatório *Tinbergen* e do Relatório *Newmark* para os estudos direcionados à política fiscal integrativa europeia da época. E não somente tiveram relevância teórica, mas impregnaram diretamente o teor das políticas tributárias europeias posteriores. Além disso, influenciaram a elaboração de estudos e políticas assemelhadas em outras regiões, como na América Latina. No próximo item será apresentada brevíssima síntese relativa às conclusões do Relatório *Newmark* sobre a conveniência e oportunidade de uma política de harmonização tributária europeia na CEE.

#### **4. O Relatório *Newmark* e a Proposta de Política Tributária Direcionada à Harmonização Tributária Europeia**

Neste tópico pretende-se apresentar algumas linhas gerais sobre o método sugerido pelo Relatório *Newmark* para a harmonização tributária europeia<sup>22</sup>, que elaborou um programa de diretrizes a serem adotadas para alcançar a ótima integração econômica - por meio da harmonização tributária. O interesse sobre o estudo técnico justifica-se na medida em que as conclusões do Relatório *Newmark* influenciaram não somente as políticas integrativas europeias, mas também todos os demais esforços integrativos ao redor do globo, possuindo influência determinante nas políticas tributárias latino-americanas.

Como bem sintetiza *Calle Sainz*<sup>23</sup>, o método de harmonização tributária proposto pelo Comitê Fiscal e Financeiro - CFF - baseou-se nas seguintes questões: (a) a necessidade de corrigir as desigualdades nas estruturas tributárias dos países da CEE; (b) as distorções tributárias que deveriam ser estudadas a fundo, pois estas evidenciaram alguns dos principais obstáculos à harmonização dos impostos indiretos, em uma primeira fase. Nesse contexto, entendeu o CFF que a harmonização tributária deveria começar pela eliminação das distorções gerais originárias do imposto sobre vendas e das distorções particulares ocasionadas pelos impostos específicos sobre o consumo; e (c) o CFF não entendeu necessária a harmonização dos tributos diretos (incidentes sobre o patrimônio e a renda), mas julgou conveniente a adoção de medidas destinadas a evitar a dupla tributação, bem como a harmonização das formas de tributação sobre dividendos e juros, na primeira fase da harmonização tributária europeia; na segunda fase, era perceptível que a harmonização tributária de impostos diretos detinha também papel fundamental para os objetivos do Comitê *Newmark* - como também era conhecido o CFF<sup>24</sup>. Assim, o CFF pretendia impor uma política tributária de harmonização dos tributos indiretos, em uma primeira fase, para, em uma segunda fase, partir para a harmonização dos impostos diretos.

Nesse contexto, transparece a repercussão da proposta metodológica apresentada pelo Comitê Fiscal e Financeiro. A influência dos estudos do Relatório

<sup>22</sup> Comité Fiscal y Financiero de la CEE. *Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE. Op. cit.*, pp. 147 e ss.

<sup>23</sup> SAINZ, Ricardo Calle. "La armonización fiscal europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido". *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Primer Impuesto Europeo*. Instituto de Estudios Fiscales/Ministerio de Hacienda. Impreso em la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1971, p. 267.

<sup>24</sup> Comité Fiscal y Financiero de la CEE. *Informe del Comité Fiscal y Financiero del CEE. Op. cit.*, pp. 148-149.

*Newmark* é gritante na análise da doutrina atual, tanto quanto às atuais propostas de harmonização tributária dos impostos diretos e indiretos, assim como de outras medidas tendentes a proporcionar a harmonização<sup>25</sup>. Com base nos estudos do Comitê, foram elaboradas, inclusive, etapas de harmonização tributária, que acabaram influenciando largamente os estudos e a política tributária europeia - e latino-americana - posteriores. Assim, a proposta-base do Comitê estruturou-se em um calendário para a harmonização dos sistemas tributários europeus, dividido em três fases - ou etapas<sup>26</sup>.

Na *primeira fase*, o CFF destacou as medidas que deveriam ser adotadas, por sua vez relacionadas às três matérias principais: (a) imposto sobre vendas (objetivos a serem considerados): supressão do imposto múltiplo em cascata; substituição do imposto cumulativo pelo imposto sobre o valor agregado ou por impostos monofásicos; preparação do imposto incidente na etapa do comércio ao varejo; supressão das fronteiras fiscais para o imposto sobre vendas; unificação das regras de isenção para os impostos específicos sobre consumo; (b) imposto sobre lucros ou dividendos de sociedades (objetivos a serem alcançados): viabilização da harmonização das técnicas de tributação sobre dividendos; e (c) dupla tributação (objetivos a serem alcançados): prevenção da dupla tributação através da adoção da Convenção Modelo da OCDE, que evitaria a bitributação sobre rendas e capitais no âmbito da CEE, pelo menos em um primeiro momento<sup>27</sup>.

Mas no âmbito da primeira fase, o CFF concluiu pela necessidade da instauração simultânea de *medidas preparatórias* destinadas a aprimorar o máximo possível o processo de harmonização tributária, especialmente voltadas à harmonização de tributos diretos (já vislumbrando posterior etapa de harmonização desses tributos)<sup>28</sup>. Também foi sugerida a promoção do intercâmbio de opiniões e experiências para alcançar o aprimoramento nas modalidades de controle administrativo-fiscal, além da criação de um Fundo Comum relacionado às receitas provenientes da adoção da Tarifa Externa Comum<sup>29</sup>.

<sup>25</sup> Comité Fiscal y Financiero de la CEE. *Informe del Comité Fiscal y Financiero del CEE. Op. cit.*, p. 150.

<sup>26</sup> Essa classificação também foi exposta de maneira análoga por *Calle Sainz*, com base nas disposições do Informe *Newmark*, baseado na própria metodologia adotada no Relatório. SAINZ, Ricardo Calle. *La Armonización Fiscal europea y el Impuesto sobre el Valor Añadido. Op. cit.*, pp. 267-269.

<sup>27</sup> Comité Fiscal y Financiero de la CEE. *Informe del Comité Fiscal y Financiero del CEE. Op. cit.*, p. 150.

<sup>28</sup> No âmbito das chamadas “medidas preparatórias”, seguiram as seguintes propostas, dentre as quais a de preparar a reforma do imposto sobre o lucro das sociedades, atendendo aos princípios relativos à existência de imposto especial sobre sociedades, além do imposto de renda. Também foi sugerida uma tributação de maior intensidade sobre dividendos não distribuídos perante dividendos distribuídos, bem como o estabelecimento de alíquota proporcional do imposto sobre todos os dividendos, e a instituição homogênea da alíquota-base nas deduções do imposto. Propôs-se também a atenção quanto à necessidade futura de medidas tendentes à aproximação dos impostos diretos, que deveriam ser proporcionadas através da reforma do imposto pessoal sobre a renda, tendo como base os seguintes princípios: imposto unitário e de caráter sintético; homogeneidade nas deduções e reduções pessoais, com unificação do critério do imposto incidente sobre famílias; o estabelecimento de reformas para outros impostos diretos, além da análise da tributação sobre os ganhos de capital e a determinação dos impostos existentes sobre salários e outras rendas oriundas do trabalho (Comité Fiscal y Financiero de la CEE. *Informe del Comité Fiscal y Financiero del CEE. Op. cit.*, pp. 176-177).

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 177.

Na *segunda fase* da harmonização tributária, o Comitê destacou as seguintes medidas a serem adotadas: (a) entrada em vigor de um novo imposto sobre o lucro das sociedades; (b) harmonização do imposto de renda; (c) aprovação do acordo multilateral que evitaria a dupla tributação sobre rendas e capitais; e (d) a supressão de impostos específicos sem relevância arrecadatória. Também foi sugerido um estudo de perspectivas de aproximação na estrutura e modalidades de imposto sobre sucessões, bem como um estudo das modalidades de imposto sobre o patrimônio, com o objetivo de transformá-lo em uma complementação do imposto de renda, e implementar a harmonização dos impostos sobre o consumo específicos que não poderiam ser suprimidos<sup>30</sup>.

Finalmente, em uma *terceira fase*, o CFF sugeriu que algumas medidas fossem adotadas após a entrada em vigor das medidas preparatórias da segunda fase. Nesse sentido, a consolidação de um serviço comum de informação com a finalidade do aumento do controle e fiscalização administrativa por parte dos países-membros, a criação de fundos comuns para a compensação financeira oriunda da necessidade de repartição das receitas nos países-membros, e a criação de um Tribunal Especial<sup>31</sup>.

Evidentemente, razoável parcela das sugestões apresentadas nas conclusões do Comitê *Newmark* jamais foi aplicada, sobretudo pela dificuldade de implantação de alguma dessas medidas no processo integrativo europeu, bem como pelas peculiaridades e objetivos que cada processo integrativo possui, seja europeu ou latino-americano.

Apesar da importância concedida pelo Relatório *Newmark* à harmonização dos tributos diretos, a prática tributária europeia demonstrou a pertinência da concentração de esforços no âmbito da harmonização tributária dos impostos indiretos, com a elaboração quase absoluta de diretivas comunitárias voltadas à finalidade de harmonização do principal imposto sobre o consumo europeu - o Imposto sobre o Valor Agregado.

Ainda que a execução da política da harmonização tributária tenha sido nitidamente diferenciada das propostas sugeridas no Relatório *Newmark*, muitas ideias publicadas nele foram manifestadas posteriormente nas normativas comunitárias do Bloco Europeu, e foram repercutidas em outras formações regionais. E não somente isso, pois a própria produção doutrinária posterior foi impulsionada por esses estudos técnicos, e será sobre um dos mais importantes estudos sobre o assunto o objeto de análise do próximo item.

<sup>30</sup> *Idem*.

<sup>31</sup> Ainda, o Comitê solicitou, além dessas três fases, como medidas complementares, a reforma de determinados setores - sem a necessidade de esperar aos ajustes proporcionados pelas três fases supracitadas, notadamente no que corresponde aos impostos incidentes sobre circulação de capital e aos impostos sobre transportes, já que a política comunitária de transportes era um pressuposto para a livre circulação de bens, serviços e pessoas, e a harmonização de impostos sobre energia, devido à importância da harmonização desse setor para a Comunidade (*Ibidem*, pp. 177-178).

## 5. Quando a Doutrina influencia a Política: a Influência da Obra *Fiscal Harmonization in Common Markets* para o Desenvolvimento da Harmonização Tributária Internacional<sup>32</sup>

Na introdução da obra *Fiscal harmonization in common markets*, o eminente professor norte-americano *Carl Shoup* destacou os motivos para o lançamento dessa obra paradigmática nos estudos de harmonização tributária internacional. Quando o Relatório *Newmark* apresentou sua análise sobre os sistemas tributários europeus, e as possibilidades de aproximação e melhorias nesses sistemas, muitas dúvidas ainda persistiam, e muitos problemas ainda necessitavam de respostas no campo investigativo da teoria da harmonização tributária. O Comitê Fiscal e Financeiro, que tinha ilustres pesquisadores - dentre eles o próprio *Shoup* -, concluiu pela necessidade de, findas as conclusões do Relatório *Newmark*, ser iniciado na sequência novo projeto para o aprofundamento das discussões teóricas - e aplicadas - desse então “novo” capítulo das finanças públicas.

Na realidade, para *Shoup*, a investigação do Comitê *Newmark* foi o impulso inicial para a conclusão da necessidade de continuidade, e aprofundamento, de algumas questões de fundamental importância para as finanças públicas, e que à época ainda não apresentavam suficiente investigação<sup>33</sup>. Por isso não é exagero afirmar que a teoria da harmonização tributária internacional encontrou no Relatório *Newmark* e no trabalho *Fiscal harmonization in common markets* as duas principais obras versadas sobre a matéria até o presente momento, sendo que a última pode ser considerada a obra mais importante - academicamente - para os estudos de harmonização tributária internacional, pois fixou as pilastras fundamentais de toda uma “nova teoria” no campo das finanças públicas. O projeto dedicou-se a criar - e estruturar - os fundamentos teóricos da harmonização e a investigação de problemas práticos ligados à política tributária integrativa.

Por isso, *Carl Shoup*, coordenador do projeto, dividiu a obra em dois volumes: (a) o primeiro volume - “teoria”<sup>34</sup> - dedicou-se às construções teóricas ligadas à Teoria da Harmonização Fiscal; (b) o segundo volume - “prática”<sup>35</sup> - voltado à resolução de problemas práticos da harmonização tributária, e trilhando os passos de uma construção científica aplicada à política fiscal harmonizadora.

O primeiro volume contou com a colaboração dos seguintes autores - cada qual responsável por capítulo específico da obra: *Douglas Dossier* - capítulo 1 - “Análise econômica da harmonização de tributos”; *Hirofumi Shibata* - capítulo 2 - “A Teoria das Uniões Econômicas: uma análise comparativa das uniões alfandegárias, áreas de livre comércio e união de impostos”; *William M. Mcnie* - capítulo 3 - “O princípio da origem e custo de transporte”; *Norbert Andel* - capítulo 4 - “Pro-

<sup>32</sup> SHOUP, Carl (ed.). *Fiscal harmonization in common markets. Volume I: Theory*. Nova Iorque e Londres: Columbia University Press, 1967; SHOUP, Carl (ed.). *Fiscal harmonization in common markets. Volume II: Practice*. Nova Iorque e Londres: Columbia University Press, 1967.

<sup>33</sup> SHOUP, Carl. “The Theory of Harmonization of Fiscal Systems”. *Comparison and Harmonization of Public Revenue Systems, especially of fiscal systems*. Institut International de Finances Publiques. Congrès de Luxembourg, setembro de 1963, XIX Session. Nova Iorque, 1966, pp. 23 e ss.

<sup>34</sup> SHOUP, Carl (ed.). *Fiscal harmonization in common markets. Volume I: Theory*. Nova Iorque e Londres: Columbia University Press, 1967.

<sup>35</sup> SHOUP, Carl (ed.). *Fiscal harmonization in common markets. Volume II: Practice*. Nova Iorque e Londres: Columbia University Press, 1967.

blemas de harmonização de despesas públicas em um mercado comum”; *Norbert Andel* - capítulo 5 - “Problemas de harmonização de políticas de seguridade social em um mercado comum”; *Richard M. Bird* - capítulo 6 - “Políticas regionais em um mercado comum”.

O segundo volume contou com a colaboração dos seguintes autores - cada qual responsável por capítulo específico da obra, esta sendo considerada uma continuação do primeiro volume: *Clara K. Sullivan* - capítulo 7 - “Tributação indireta e objetivos da Comunidade Econômica Européia”; *Clara K. Sullivan* - capítulo 8 - “Sistema de tributação indireta na Comunidade Europeia e no Reino Unido”; *Clara K. Sullivan* - capítulo 9 - “Custos potenciais do imposto sobre o valor agregado na Comunidade Econômica Européia”; *Peggy B. Musgrave* - capítulo 10 - “Harmonização da tributação direta sobre negócios: um estudo de caso”; *G. K. Shaw* - capítulo 11 - “Integração econômica europeia e política de estabilização”; *Hirofumi Shibata* - capítulo 12 - “Harmonização fiscal na Associação Europeia de Livre Comércio”; *Marion Hamilton Gillim* - capítulo 13 - “Aspectos fiscais do Mercado Comum da América Central”; *Marion Hamilton Gillim* - capítulo 14 - “Alguns aspectos fiscais da Associação Latino Americana de Livre Comércio”; *John F. Due e Peter Robson* - capítulo 15 - “Harmonização tributária no Mercado Comum do Leste Africano”; *Richard M. Bird* - capítulo 16 - “Problemas de harmonização no tipo de economia soviética: o caso do Comecon”.

O projeto que culminou na publicação teve a duração de três anos - iniciado em julho de 1962 e finalizado em junho de 1965 - e foi realizado na Universidade de *Columbia*, nos EUA. No campus da *Columbia University*, os autores procuraram aprofundar a discussão de suas investigações e novas reflexões sobre outras questões que surgiam à medida que avançava o projeto. Cada autor ficou responsável pela investigação de áreas específicas previamente escolhidas, contando com a cooperação de vários colaboradores - reunindo-se periodicamente - quando se dedicavam a trazer dúvidas e aprofundar reflexões acerca dos problemas vislumbrados. Mas a produção doutrinária trazida pela citada obra foi substancialmente influenciada por aquele período no qual surgiam diversas formações integrativas - sempre concedendo grande relevância à matéria tributária.

De todo modo, o produto do projeto coordenado por *Carl Shoup* tem sua origem diretamente vinculada ao Relatório *Newmark*, podendo ser inclusive considerado em muitos aspectos a continuação e o amadurecimento teórico do estudo técnico liderado por *Fritz Newmark*. Portanto, não é exagero algum afirmar que ambos os projetos foram determinantes para o aprofundamento da harmonização tributária internacional, consolidando as bases de um novo campo de investigação, que teria nas décadas seguintes sólidas contribuições na América Latina, como será possível visualizar no próximo item.

## **6. O Programa Conjunto de Tributação OEA/BID e sua Contribuição para a Harmonização Tributária Latino-americana**

Embora os primeiros e mais relevantes esforços integrativos tenham sido verificados na realidade europeia, rapidamente seus reflexos começaram a ser percebidos em outras regiões do planeta. Nesse contexto, a América rapidamente seguiu o exemplo europeu e passou a se dedicar assiduamente no estudo dos as-

pectos tributários inerentes à integração econômica. Influenciados pelos exemplos supracitados, a OEA - Organização dos Estados Americanos - e o BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento - lançaram no ano de 1961 o “Programa Conjunto de Tributação OEA-BID”, contando com a colaboração da Cepal - Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe. Este Programa apresentava diversos mecanismos, pesquisas e iniciativas que propiciaram o incentivo à aproximação entre os sistemas tributários nacionais da América Latina, relacionados especificamente aos países membros da Alalc - Associação Latino-Americana de Livre Comércio. Dentre as várias contribuições do Programa para o estudo da Teoria da Harmonização Tributária Internacional recorda-se o *Modelo de Código Tributário para a América Latina*, organizado por *Carlos M. Giuliani Fourouge, Ramon Valdés Costa e Rubens Gomes de Sousa*.<sup>36</sup> Mas outras louváveis iniciativas foram trazidas pelo Programa, que também merecem igual recordação.

Uma dessas iniciativas resultou na realização de duas conferências (intituladas “Reforma Tributária para América Latina”) realizadas na década de 1960, a primeira sobre administração tributária em outubro de 1961, na Argentina, e a outra sobre política tributária, em Santiago, no Chile, em dezembro de 1962, cujo objetivo expresso era de criar um conjunto de orientações para o desenvolvimento econômico da região, bem como garantir maior entrosamento através dos sistemas tributários latino-americanos.

Em realidade, o Programa Conjunto de Tributação apresentou várias ações destinadas a esse objetivo, e que acabaram publicadas no intuito de oferecer maior divulgação de suas ideias e orientações. Buscava, sobretudo, conhecer as peculiaridades dos sistemas tributários latino-americanos, suas diferenças e seus pontos em comum. Assim, teve-se início a realização de uma série de estudos técnicos, elaborados por *experts* na matéria, denominada “Sistemas Tributários da América Latina”. Nas palavras do então Diretor Executivo do Programa Conjunto de Tributação, Sr. *Manuel Rapoport*, essa série de estudos técnicos buscava despertar o interesse pelo estudo dos problemas fiscais nos distintos países latino-americanos.

Conforme se observa no fascículo dedicado ao Uruguai, e como o próprio Diretor explicou na apresentação do volume, este foi preparado pelos técnicos da unidade de finanças públicas do Departamento de Assuntos Econômicos da União Panamericana, tomando como base o trabalho original (e mais extenso) encomendado pelo Programa ao Sr. *Edison Gnazzo*, *expert* responsável pela elaboração da pesquisa. Interessante notar que todos os demais volumes da série tiveram como base essa mesma estrutura, sempre focada em apresentar um resumo didático extraído de um trabalho de pesquisa mais extenso e aprofundado, geral-

<sup>36</sup> TEODOROVICZ, Jeferson. “A importância histórica da codificação para os sistemas tributários latino-americanos e os modelos de Códigos Tributários para a América Latina”. *Direito Tributário atual* nº 23. Coordenação dos Professores Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT/Dialética, 2009, pp. 221 e ss. COSTA, Ramón Valdés. “A Codificação Tributária na América Latina”. *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Coordenação de Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 241-242.

mente elaborado por um *expert* do país de origem do sistema tributário em análise.

As publicações do Programa Conjunto de Tributação OEA/BID na Série “Sistemas Tributários da América Latina” focaram-se em alguns países latino-americanos, dentre os quais: Guatemala<sup>37</sup>, Chile<sup>38</sup>, Costa Rica<sup>39</sup>, Nicarágua<sup>40</sup>, Honduras<sup>41</sup>, El Salvador<sup>42</sup>, Argentina<sup>43</sup> e Uruguai<sup>44</sup>. Embora não incluído na série “Sistemas Tributários da América Latina”, o Programa Conjunto de Tributação publicou também a série “Estudos Fiscais”, que continha, por exemplo, estudos sobre aspectos do sistema tributário do Panamá, no primeiro volume, e no segundo volume, sobre o sistema tributário colombiano<sup>45</sup>.

Além da publicação da série destinada a divulgar os estudos que buscavam levantar as principais características dos sistemas tributários nacionais dos países latino-americanos, o Programa Conjunto de Tributação publicou a série de conferências e estudos celebrados na Argentina e no Chile. Os trabalhos apresentados por *experts* em política tributária e finanças públicas foram organizados e publicados na Coletânea denominada “Reforma Tributária para América Latina”, cujos dois primeiros volumes referiam-se aos trabalhos publicados respecti-

<sup>37</sup> “Programa Conjunto de Tributación. *Guatemala*. Sistemas tributarios de America Latina”. *Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y El Banco Interamericano de Desarrollo*. Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C., 1964, 72 páginas.

<sup>38</sup> “Programa Conjunto de Tributación. *Chile*. Sistemas tributarios de America Latina”. *Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y El Banco Interamericano de Desarrollo*. Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C., 1964, 106 páginas.

<sup>39</sup> “Programa Conjunto de Tributación. *Costa Rica*. Sistemas tributarios de America Latina”. *Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y El Banco Interamericano de Desarrollo*. Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C., 1965, 73 páginas.

<sup>40</sup> “Programa Conjunto de Tributación. *Nicaragua*. Sistemas tributarios de America Latina”. *Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y El Banco Interamericano de Desarrollo*. Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C., 1966, 78 páginas.

<sup>41</sup> “Programa Conjunto de Tributación. *Honduras*. Sistemas tributarios de America Latina”. *Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y El Banco Interamericano de Desarrollo*. Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C., 1966, 61 páginas.

<sup>42</sup> “Programa Conjunto de Tributación. *El Salvador*. Sistemas tributarios de America Latina”. *Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y El Banco Interamericano de Desarrollo*. Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C., 1966, 88 páginas.

<sup>43</sup> “Programa Conjunto de Tributación. *Argentina*. Sistemas tributarios de America Latina”. *Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y El Banco Interamericano de Desarrollo*. Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C., 1966, 104 páginas.

<sup>44</sup> “Programa Conjunto de Tributación. *Uruguay*. Sistemas tributarios de America Latina”. *Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y El Banco Interamericano de Desarrollo*. Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C., 1967, 83 páginas.

<sup>45</sup> “Estudio Fiscal de *Panamá*”. 1964. Versión en español publicada por el Banco Interamericano de Desarrollo; “Estudio Fiscal de *Colômbia*”, 1965. Versión en español publicada por el Banco Interamericano de Desarrollo.

vamente nas conferências organizadas em Buenos Aires (volume I<sup>46</sup>), em 1961 e em Santiago, no Chile (volume II, 1962<sup>47</sup>), contendo importantes estudos e pesquisas relativos a temas comuns alinhados aos estudos descritivos do “estado da arte” dos sistemas tributários latino-americanos da época, bem como sobre as perspectivas de desenvolvimento econômico da região.

Posteriormente, foram publicados o volume III da coletânea (*Modelo de código tributário*), e o volume IV (*A política tributária como instrumento de desenvolvimento*)<sup>48</sup>. Esta última publicação tinha como objetivo sedimentar os documentos e

<sup>46</sup> Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. *Reforma Tributaria para America Latina. Vol. I. Problemas de Administración de Impuestos*. Documentos y Actas de la Conferencia celebrada en Buenos Aires, Argentina, outubro de 1961, 546 páginas.

<sup>47</sup> O segundo volume contou com a publicação das seguintes conferências (tradução livre): (1) URQUIDI, Víctor. “A política fiscal no desenvolvimento econômico da América Latina (comentários de Felipe Pazos e Aníbal Pinto)”; (2) DESAI, Rajanikant. “A capacidade tributária dos países em desenvolvimento: questões de política tributária”; (3) KALDOR, Nicholas. “O papel da tributação no desenvolvimento econômico (comentários de HERSHEL, Frederico Julio; NÚNES A., Rodrigo)”; (4) HARBERGER, Arnold C. “Aspectos de uma reforma tributária para a América Latina (comentários de MATUS, Carlos)”; (5) ADLER, John H. “As despesas fiscais e o desenvolvimento econômico (comentários de MÉNDEZ, Jorge)”; (6) GOODE, Richard. “O imposto pessoal sobre a renda na América Latina (comentários de NAVARRETE, Ifigenia M.; BEATRIZ, Alfonso Moisés e FLORES, Ulises)”; (7) JARACH, Dino. “O imposto sobre o patrimônio e sobre as sucessões e doações (comentários de CASAS M., Carlos; PORRAS, Jaime E.)”; (8) PREST, Alan R. “O Imposto sobre a Renda das Sociedades Anônimas na América Latina (Comentários de JATAR-DOTTI, Braulio; KAFKA, Alexandre)”; (9) NAHARRO, José Ma. “Os impostos sobre a produção e o consumo e o desenvolvimento econômico (comentários de Néstor Veja Moreno)”; (10) WALD, Haskell, P. “Reformas da tributação agrícola para fomentar o desenvolvimento econômico na América Latina (Documento de GREGORY, Wade F.; Comentários de DESCARTES, Sol)”; (11) COSCIANI, Cesare. “Problemas Fiscais de um Mercado Comum (comentário por MUÑOZ, Mauricio Baca; CAZAL, José María)”; (12) SCHLESINGER, Eugene R. “Recomendações de política tributária das missões de assistência técnica: evolução, formas e interpretação (Documento da Secretaria)”; (13) “Resumo e Conclusões da Conferência”. Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. *Reforma Tributaria para America Latina. Vol. II. Problemas de Política Fiscal*. Documentos y Actas de la Conferencia celebrada en Santiago, Chile, dezembro de 1962, 546 páginas.

<sup>48</sup> O Volume IV foi dividido da seguinte forma (tradução livre): (a) *Documentos de Caráter Geral* (elaborados pela Secretaria Geral da OEA): “Considerações preliminares de caráter conceitual e metodológico”; “Alguns princípios gerais de política tributária”; “As tarefas da política fiscal e tributária à luz dos problemas de desenvolvimento da América Latina”; (b) *Documentos de Debate*: (1) “A política tributária enquanto determinante do nível e estrutura das importações” (apresentação da Secretaria, de Santiago Macario, com comentários de José D. Langier e Harley H. Hinrichs); (2) “A política tributária enquanto determinante do nível e estrutura das exportações” (apresentação da Secretaria; apresentação de Arnold C. Harberger, com comentários de Felipe Pazos e Christopher K. Clague); (3) “A política tributária enquanto determinante do nível e da estrutura do consumo” (apresentação da Secretaria e de Charles E. Mclure, com comentários de Federico Herschel e John Due); (4) “A política tributária enquanto determinante da produtividade da terra” (apresentação da Secretaria e de Ved Gandhi, com comentários de Lucio Reza e Cesare Cosciani); (5) “A política tributária enquanto determinante da combinação ótima dos fatores capital e trabalho” (apresentação da Secretaria e Luis R. Casillas e George E. Lent, com comentários de Rafael Izquierdo e Richard Musgrave); (6) “A política tributária enquanto determinante da distribuição de receitas” (apresentação da Secretaria, bem como da Divisão de Seguridade Social da OEA e de Ifigenia de Navarrete, com comentários de Javier Willanueva e Richard Bird); (7) “A política tributária enquanto determinante do nível e estrutura dos investimentos” (apresentação da Secretaria, de Lis R. Casillas e Mario Brodersohn, com comentários de Fernando Rezende e Enrique Low Murtra); (8) “Institucionalização do processo de formulação e implementação da política tributária” (apresentação da Secretaria e de Oliver Oldman, com comentários de Carlos Lessa e Branko Horvat). Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. *Reforma Tributaria para America Latina. IV. La Política Tributaria como Instrumento del Desarrollo*. Do-



conclusões da III Conferência Interamericana de Tributação, ocorrida no México, em setembro de 1972<sup>49</sup>.

No terceiro volume da série “Reforma Tributária para América Latina”, o Programa Conjunto de Tributação publicou o *Modelo de Código Tributário*<sup>50</sup>, encomendado pelo próprio Programa para constituir-se em modelo-padrão a ser observado pelos sistemas tributários latino-americanos, em seus processos legislativos.

Os especialistas encarregados da redação do Modelo foram os membros da Comissão Redatora presidida pelos Professores *Carlos Giuliani Fonrouge* (Argentina), *Rubens Gomes de Sousa* (Brasil) e *Ramón Valdés Costa* (Uruguai). Além desses notáveis *experts*, a elaboração do Modelo de Código Tributário teve a colaboração de *Aurelio Camacho Rueda* (Colômbia), *Enrique Piedrabuena* (Chile), *Alonso Moisés Beatriz* (El Salvador), *Carlos A. Mersán* (Paraguai), *Enrique Vidal Cárdenas* (Peru) e *Juan Andrés Octavio* (Venezuela), contando ainda por Secretário Executivo, o Sr. *J. C. Pacchiotti*. Esses colaboradores foram responsáveis pela leitura, comentários e sugestões ao Modelo de Código Tributário para a América Latina, redigido pela Comissão Redatora. Em carta encaminhada ao Diretor Executivo do Programa Conjunto de Tributação OEA/BID, *Manuel Rapoport*, e assinada pelos três membros da Comissão Redatora do Projeto em Montevidéu, no dia 17 de abril de 1967, ressaltou-se que, além dos colaboradores “oficiais” supracitados, auxiliaram para o aprimoramento do Modelo alguns renomados estudiosos latino-americanos e norte-americanos, dentre os quais: *Brasil*: Amílcar de Araújo Falcão, Ruy Barbosa Nogueira, Sylvio Santos Faria, Alcides Jorge Costa, Gilberto Ulhôa Canto; *Uruguai*: Instituto Uruguaio de Direito Tributário (representado por *Juan Carlos Peirano Facio* e *Leopoldo Hughes*); *Argentina*: *Manuel de Juano*; *Estados Unidos da América*: *Ernest Grayson* (então assessor da administração tributária do Uruguai), *Joseph P. Crockett*, assessor tributário da OEA. Interessante mencionar o agradecimento feito aos Professores de Direito Civil *Jorge Peirano Facio* (Uruguai), *José Sanchez Fontans* (Uruguai), Orlando Gomes (Brasil), José Paulo Cavalcanti (Brasil)

cumentes y Conclusiones de la III Conferencia interamericana sobre Tributación. México, septiembre, 1972. Organizada por el Programa de Finanzas Publicas de la OEA, con el copatrocinio del Banco Interamericano de Desarrollo e la colaboración de la Comisión Económica para América latina. Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C., Primera Edición 1967 y Segunda Edición, 1973, 553 páginas.

<sup>49</sup> Outra publicação de relevo organizada pelo Programa Conjunto de Tributação foi o “Caderno de Finanças Públicas”, contendo diversos estudos de importantes *experts* em tributação: número 1. *Política Fiscal para el Desarrollo Económico de América Latina*: Resumen y conclusiones de la Conferencia celebrada en Santiago, Chile, dezembro de 1962, 12 páginas; número 2: *La Depreciación Acelerada: un Aspecto Económico del Sistema Tributario*. Por Víctor Urquidí, 1964, 16 páginas; número 3: *Cálculo Estadístico de la Carga Tributaria*. Por A.R. Prest, 1964, 20 páginas; número 4: *La Tributación del Ahorro y El Consumo en los Países Subdesarrollados*. Por Richard Goode, 1965, 24 páginas; Número 5: *El Impuesto a la Renta Nacional Potencial de la Tierra*. Por Dino Jarach, 32 páginas.

<sup>50</sup> Reforma Tributaria para America Latina. III. *Modelo de Codigo Tributario*. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C., Primera Edición 1967 y Segunda Edición 1968.

e Vicente Ráo (Brasil), pela colaboração na parte relativa à noção de obrigação e relação jurídica tributária<sup>51</sup>.

O objetivo da elaboração do Modelo de Código Tributário foi justamente oferecer um modelo pautado em esforço conjunto de notórios *experts* em matéria tributária, e que consolidasse os princípios gerais e normas de procedimento em matéria tributária, visando o aprimoramento legislativo tributário nos países da América Latina, confiando que o Modelo, “(...) por suas características, constitua-se em um valioso antecedente - o primeiro de sua natureza de dimensão regional - que estimule, mediante sua análise e crítica pelos especialistas interessados na matéria, o desenvolvimento do direito tributário”<sup>52</sup>. Logo em seguida foi publicada a Exposição de Motivos do Modelo<sup>53</sup>, buscando explicar e descrever pormenorizadamente os aspectos e fundamentos principais da elaboração de cada dispositivo legal previsto no Modelo, revelando-se interessante fonte de pesquisa doutrinária.

Mas os trabalhos do Programa não se limitaram aos anteriores e prosseguiram no objetivo de servir como inspiração para as políticas tributárias integrativas na América Latina, e prosseguiu novamente com publicações de destaque, no que se recordam também os estudos técnicos comparativos entre determinados assuntos considerados estratégicos pelo Programa, a exemplo de: (a) pluritributação internacional sobre a renda e medidas aplicáveis aos países exportadores de capital<sup>54</sup>; (b) estudo comparativo sobre as estruturas das administrações tributárias<sup>55</sup> na América Latina; (c) estudo comparativo sobre os regimes de infrações e sanções<sup>56</sup> em matéria tributária nos sistemas latino-americanos; e (d) estudo com-

<sup>51</sup> Carta assinada por Carlos María Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa e Ramón Valdés Costa e enviada ao Programa Conjunto de Tributação OEA/BID. *Reforma Tributaria para America Latina. III. Modelo de Código Tributario*. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C. Primera Edición 1967 y Segunda Edición, 1968, p. ix.

<sup>52</sup> RAPOPORT, Manuel. *Presentación. Reforma Tributaria para America Latina. III. Modelo de Código Tributario*. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C., Primera Edición 1967 y Segunda Edición, 1968, p. iii.

<sup>53</sup> *Exposición de Motivos del Modelo de Código Tributario para a America Latina*. Repartido de Secretaría nº 12 a) Montevideo: Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, março de 1967.

<sup>54</sup> O Programa Conjunto de Tributação publicou trabalho técnico comparativo sobre a múltipla tributação internacional sobre a renda e as medidas aplicadas nos países exportadores de capital. Nesse contexto foram consultados as medidas tributárias adotadas no Canadá, Estados Unidos da América, Bélgica, França, Itália, Holanda, Alemanha, Áustria, Dinamarca, Espanha, Finlândia, Noruega, Reino Unido, Irlanda do Norte, Suécia, Suíça, Austrália e Japão: “La Multiple Tributación Internacional sobre la Renta: Medidas para Evitarla o Aliviarla Adoptadas por los países exportadores de capital”. *Programa Conjunto de Tributación OEA/BID*. Secretaría General. Organización de los Estados Americanos. UP/G.15/8. 22 de abril de 1967.

<sup>55</sup> O Programa Conjunto de Tributação publicou estudo técnico destinado a levantar as principais características da administração tributária nos sistemas tributários da América Latina e o Projeto de Harmonização Tributária para aquela região: Organización de Los Estados americanos. *Programa Conjunto de Tributación OEA/BID*. Departamento de Asuntos Económicos. Unión Panamericana. Secretaría General de la Organización de Los Estados Americanos, Washington D.C., 106 páginas.

<sup>56</sup> O estudo comparativo sobre os regimes jurídicos das infrações e sanções em matéria tributária previstos nos sistemas tributários da Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Equador, México e Peru: “Las Infracciones y Sanciones Tributarias en los países miembros de la ALALC. Análisis Compa-

parativo sobre as classificações de tributos adotadas por cada país da América Latina<sup>57</sup>.

Além disso, para verificar periodicamente a eficiência de seu método, o Programa Conjunto de Tributação publicou regularmente os “Relatórios Gerais (*Informes Generales*)”, que se constituíram em relatórios gerais sobre os progressos na legislação tributária vivenciados nos sistemas tributários dos países-alvo desde o início do Programa, a exemplo do Brasil, da Argentina, da Bolívia, da Costa Rica, de El Salvador, da Guatemala, de Honduras, da Nicarágua, da Colômbia, do Chile, do Equador, do Haiti, do México, do Panamá, do Paraguai, do Peru, da República Dominicana, de Trindade e Tobago, do Uruguai e da Venezuela<sup>58</sup>.

Contudo, nos anos seguintes, infelizmente, o Programa Conjunto de Tributação não teve a continuidade esperada, sobretudo pelos problemas políticos internos vivenciados nos Países-membros da Alalc. Após longo período de relativa estagnação e instabilidade do processo integrativo latino-americano, e que consequentemente afetou a continuidade do Programa Conjunto de Tributação, a Alalc foi substituída no início da década de 1980 pelo Tratado de Montevidéu, que instituiu a Associação Latino-Americana de Integração (Aladi). No entanto, a Aladi também não logrou o êxito almejado, devido, sobretudo, à possibilidade de, como previsto no artigo 7º do Tratado, estabelecer-se a criação de acordos regionais entre os seus participantes, que por sua vez redirecionou as políticas integrativas latino-americanas, culminando nas formações regionais de integração econômica, a exemplo do Mercosul.

Apesar desses fatores, o Programa Conjunto de Tributação merece destaque especial por engendrar um amplo programa de estudos e políticas voltado a concretizar a harmonização tributária latino-americana e o desenvolvimento econômico da região, servindo de referência, ainda que técnica, para futuros esforços integrativos.

Evidentemente, existiram outros esforços técnicos ou acadêmicos posteriores concentrados no aperfeiçoamento dos mecanismos de harmonização tributária internacional, especialmente nas últimas décadas, mas que não foram alvos de maior reflexão neste estudo, que priorizou os antecedentes históricos da teoria da harmonização tributária internacional em suas primeiras décadas de criação (década de 1950 à década de 1970). Contudo, para eventual interesse do leitor, convém assinalar alguns relevantes estudos - relativamente recentes - sobre a harmonização tributária internacional: (a) o “Informe sobre a harmonização dos impos-

rativo del las Normas de Derecho Tributario Represivo del Modelo de Código Tributario para América Latina con las de los Códigos Vigentes. Documentación Técnica”. *Programa Conjunto de Tributación OEA/BID*. Secretaria General. Organización de los Estados Americanos. UP/G.15/34. 20 de maio de 1971.

<sup>57</sup> Também foi produzido o estudo técnico denominado “Clasificación Latinoamericana Común de los Ingresos Tributarios y Paratributarios (CLASIT)”. *Programa Conjunto de Tributación OEA/BID*. UP/G.15/23. 25 de junho de 1970. Secretaria General. Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C.

<sup>58</sup> “Reformas Tributárias en America Latina - 1966-1967. Informes Generales”. UP/G.15/10. 30 de junho de 1967. *Programa Conjunto de Tributación*. Unión Panamericana. Secretaría General de la Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C.

tos gerais sobre o consumo no Mercosul<sup>59</sup>; (b) o *Ruding Committee*, organizado no seio da União Europeia, em 1992, para oferecer estudo sobre a viabilidade de uma proposta de harmonização dos tributos diretos (sobre o patrimônio e a renda), entre os países-membros europeus<sup>60</sup>; (c) a ampla produção bibliográfica e jurisprudencial europeia, as normativas comunitárias (a exemplo das Diretivas IVA), bem como recentes estudos técnicos publicados no seio da União Europeia; (d) estudos técnicos elaborados por *experts* do BID para a harmonização tributária dos impostos indiretos na Comunidade Andina das Nações<sup>61</sup>; e (e) estudos recen-

<sup>59</sup> Em 1993, foi nomeada uma Comissão técnica destinada ao estudo dos impostos indiretos existentes pelos quatro membros do Mercosul, Brasil, Uruguai, Paraguai e Argentina, com o objetivo de identificar as diferenças entre os sistemas tributários dos países-membros, e elaborar propostas de harmonização tributária com a finalidade de alcançar o “Mercado Comum”. A Comissão de Aspectos Tributários foi integrada por membros dos Governos da Argentina, do Brasil, do Paraguai e do Uruguai, e o relatório elaborado pelos citados estudiosos foi denominado “Informe sobre la armonización de los impuestos generales al consumo en el Mercosur”, finalizado em dezembro de 1994. A Comissão de Aspectos Tributários que redigiu o Relatório foi composta pelos seguintes membros: (a) delegação da Argentina: *Juan Carlos Ranno; Rodolfo Alberto Balbi*; (b) delegação do Brasil: *Eugenio Lagemann, Newton Repiza de Oliveira, Luís Carlos Vitali Bordin. Paulo Roberto Valdez Silveira*; (c) Delegação do Paraguai: *Castor Acosta Melgarejo*; (d) Delegação do Uruguai: *David Eibe, María del Rosario Berriel e Marta Pachiotti*. Comissão de Aspectos Tributários. “Informe sobre la Armonización de los Impuestos Generales al Consumo en el Mercosur. Anexo”. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA - Value Added Tax - VAT. Brasil - Mercosul - União Europeia*. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário/Rumo, 1995, pp. 217 e ss. Embora seja de domínio público, o *Informe* produzido pela Comissão não teve a divulgação esperada, motivo pelo qual Antonio Carlos Rodrigues do Amaral decidiu publicá-lo como anexo à sua obra, garantindo a divulgação do trabalho em terras brasileiras (AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA - Value Added Tax - VAT. Brasil - Mercosul - União Europeia. Op. cit.*, pp. 217-288).

<sup>60</sup> No início da década de 1990 foi constituído um comitê de especialistas, o “Ruding Committee”, que teve a missão específica de identificar princípios básicos destinados à estruturação de um projeto para um regime fiscal comunitário dos impostos diretos na União Europeia, na época recém-criada pelo Tratado de *Maastricht*. O Comitê visava verificar a conveniência de eventual política de harmonização tributária dos impostos diretos, combatendo a distorção originada pelas diferenças legislativas, sobretudo no que tange ao imposto de renda sobre pessoas jurídicas nos sistemas tributários europeus. Contudo, quando o Comitê concluiu seu trabalho técnico em 1992, declarou que uma harmonização total dos regimes de tributação sobre impostos diretos (leia-se impostos de renda sobre a pessoa jurídica) não seria necessário e nem conveniente para o recém-formado mercado comum europeu. Ao contrário, entendeu o Comitê que seria mais conveniente trabalhar com mínimas intervenções para eliminar distorções ou discriminações gritantes. Foram posteriormente estabelecidas algumas diretivas comunitárias no intuito de garantir e viabilizar algumas disposições e sugestões feitas pelo *Ruding Committee*, no sentido de melhor estruturar as relações do Direito Tributário Internacional entre os países-membros, o que reforçou o caráter nacional do imposto sobre a renda nos países europeus, cada qual guardando suas próprias peculiaridades (UCKMAR, *Victor*. “Sobre a harmonização tributária nos países da Comunidade Econômica Europeia.” *Direito Tributário - Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Coordenado por Luís Eduardo Schoueri; e Fernando Aurelio Zilveti. São Paulo: Dialética, 1998, p. 290; COELHO, Sacha Calmon Navarro. “O Imposto de Renda - Progressividade - Situação na Europa dos doze (CEE) - Comparação com o Brasil - Rendimentos para uma Reforma tributária justa e eficaz”. In: MARTINS, Ives Gandra. *Imposto de Renda. Conceitos, Princípios e Comentários (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Atlas, 1996, p. 125).

<sup>61</sup> A Comunidade Andina das Nações, desde 1998, já vinha apresentando negociações e estudos para verificar a viabilidade de um IVA harmonizado entre todas as nações da comunidade. O BID, nesse aspecto, teve papel de destaque - junto com a Secretaria Geral da Comunidade Andina -, auxiliando nas negociações anteriores ao acordo assinado por Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela, e elaborando os estudos técnicos destinados a analisar os sistemas tributários atuais dos cinco países e as possibilidades - e estratégias - para a harmonização. O procedimento

tes publicados pelo Ciat - Centro Interamericano de Administraciones Tributárias, especialmente no intuito de harmonizar a legislação tributária de seus países-membros<sup>62</sup>.

A exposição histórica de alguns dos trabalhos mais relevantes produzidos entre a década de 1950 e 1970 transparece em relevância neste estudo voltado aos primórdios da teoria da harmonização tributária internacional - até porque alguns deles foram muito pouco estudados - ou mesmo divulgados - no Brasil.

## 7. Considerações Finais: a Política determina a Teoria ou seria o Contrário?

Como foi possível observar na leitura do presente trabalho, a origem histórica da teoria da harmonização tributária internacional apresenta interessantes contornos, que ora se aproximam de uma perspectiva eminentemente teórica focada na construção de um “novo capítulo” da teoria das finanças públicas, em sua perspectiva internacional, ora consubstanciando-se em uma perspectiva política, isto é, de conjunto de políticas tributárias direcionadas a determinado objetivo, qual seja a política tributária integrativa em blocos econômicos.

Mas nem sempre o surgimento de uma disciplina - seja própria das ciências econômicas, ou mesmo das ciências jurídicas-, tem facilidade no reconhecimento de suas origens históricas sem superar preconceitos teóricos - ou mesmo políticos - adquiridos ao longo do processo de maturação - algumas vezes viciante - que algumas disciplinas acabam incorporando. Assim, não é raro encontrar obstáculos na identificação de autores que reconhecem que o surgimento e amadurecimento de determinada disciplina acadêmica dificilmente poderia ser viabilizado

de harmonização tributária dos impostos indiretos foi consolidado com a aprovação das Decisões números 599 e 600 sobre a “Harmonização de Aspectos Substanciais e Procedimentos Tipo Valor Agregado e Harmonização de Impostos Seletivos de Consumo (IVA e impostos seletivos) através da Comissão da Comunidade Andina”. O Acordo foi denominado “Harmonização dos Impostos Indiretos”. Em 1999, a SG da CAN contactou o BID para a elaboração de um estudo técnico, dividido em duas partes - assemelhado ao *Informe Newmark* -, sendo a primeira destinada a apresentar um parecer sobre a situação atual das estruturas tributárias dos países-membros, para verificarem as diferenças existentes, e a segunda visando a elaboração de propostas de harmonização para esses impostos. O primeiro estudo foi intitulado “A Harmonização Tributária dos Impostos Indiretos nos Países da Comunidade Andina”, e foi entregue em setembro de 1999 para a SG (MINAYA, Luis Alberto Arias; e VEJA, Mauricio Plazas. *La Armonización Tributaria de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina*. Elaboración de Recomendaciones y Normativas sobre Armonización de Tributos Indirectos. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe. Buenos Aires, Mayo, 2002, p. 89). Já o segundo estudo - mais completo - apresentou uma análise mais detalhada sobre a situação atual e as perspectivas de harmonização do IVA - e impostos específicos sobre o consumo MINAYA, Luis Alberto Arias; VILLELA, Luiz; BARREIX, Alberto; VALENCIA, Alexis. *La Armonización de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina*. Iniciativa Especial de Comercio y Integración. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración y Programas Regionales. División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos. Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe. Buenos Aires. Enero, 2005, p. 19).

<sup>62</sup> Com esse intuito, o Ciat passou a publicar estudos elaborados por *experts* no assunto. Ainda, destacam-se os “modelos de legislação-padrão” elaborados pelo Ciat, com o objetivo de fornecer *standards* para a harmonização tributária em seus países integrantes (“Ciat Model Agreement on the Exchange of Tax Information/Inter-American Center of Tax Administrations - Ciat”; “Ciat Model Code of Conduct/Inter-American Center of Tax Administrations - Ciat. S.I: Ciat, 2005; *Modelo de Código Tributário - Ciat*. 1ª ed. Panamá - Secretaria executiva, 1997, 143 páginas.

sem considerar o contexto histórico, político, econômico e social em que foi produzida.

Tais peculiaridades motivaram a elaboração desse sucinto estudo, cujo enfoque se deu em uma perspectiva eminentemente histórica, colacionando alguns elementos determinantes para o desenvolvimento inicial da harmonização tributária internacional, seja em sua perspectiva teórica (enquanto capítulo das finanças públicas) seja em sua perspectiva política (enquanto política tributária voltada à integração econômica regional), sem maiores preocupações com o “estado da arte” contemporâneo da disciplina.

Espera-se que esse sucinto relato contendo algumas das principais contribuições históricas para o desenvolvimento da harmonização tributária internacional sirva para a divulgação desse relevante material de pesquisa, bem como inspire outros estudiosos a buscarem essas indispensáveis fontes de estudo para a matéria, recordando as conquistas passadas da harmonização tributária internacional, mas com olhos nas perspectivas futuras de um campo de estudo que possui infinitas possibilidades de desenvolvimento, seja no seu aspecto teórico, seja no seu substrato político.