

**Harmonização Tributária no Mercosul :
Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica no
Brasil e Argentina**

Avelino Dorini Primo

**Dissertação apresentada no Curso de Pós-Graduação em Direito da
Universidade Federal de Santa Catarina como requisito à obtenção do
título de Mestre em Ciências Humanas – Especialidade Direito.**

Orientador : Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Joaçaba

1999

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

A dissertação **Harmonização Tributária no Mercosul : Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica no Brasil e Argentina**

elaborada por **Avelino Dorini Primo**

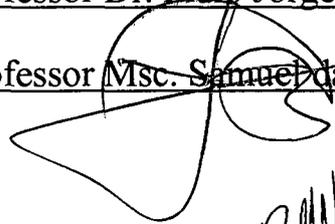
e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora, foi julgada adequada para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

Florianópolis, em 28 de Setembro de 1999

Banca Examinadora


Professor Dr. Ubaldo Cesar Balthazar - Presidente

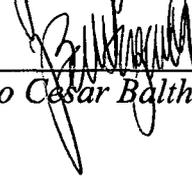

Professor Dr. Indio Jorge Zavarizi - Membro


Professor Msc. Samuel da Silva Mattos - Membro

Professor Orientador:


Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Coordenador do curso:


Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

“A aprovação do presente trabalho acadêmico não significa o endosso do professor orientador, da Banca Examinadora e do CPGD/UFSC à ideologia que o fundamenta ou nele é exposta”.

Para os meus filhos, **Rodrigo e Cristiane.**

Para **Vera**, companheira desta e de outras jornadas.

AGRADECIMENTOS

Aos meus familiares, pela compreensão e apoio inestimáveis.

Ao professor Ubaldo Cesar Balthazar, pela orientação e apoio emprestado nesta caminhada.

Ao professor Indio Zavarizi, pelo interesse e sugestões.

Ao professor Ezequiel Gurgacz, pela gentileza e solicitude na revisão gramatical.

Ao professor Aristides Cimadon, pelo favor e presteza na revisão metodológica.

Ao professor Orides Mezzaroba, pela dedicação incansável e indispensável ao bom êxito do Mestrado, em Joaçaba.

À professora Ana Rita Ribas Dourado, pela gentileza na tradução e por sugestões idiomáticas oferecidas.

A Vânia Pellizzaro, pelo inestimável auxílio na obtenção de bibliografia na Argentina.

A Elisabete Carlesso, pela simpatia e auxílio.

Aos amigos e colegas do Mestrado, pelo apoio e incentivo.

Aos meus alunos da Universidade do Oeste de Santa Catarina, pelo estímulo.

Aos amigos e colegas da Delegacia da Receita Federal de Joaçaba, pelo valioso auxílio e sugestões oferecidas.

Aos colegas da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, pela troca de experiência e apoio moral.

Aos que colaboraram de uma forma ou de outra para a consecução deste trabalho, porventura não nominados, perdão pela falha e minha eterna gratidão.

SUMÁRIO

RESUMO	IX
ABSTRACT	X
INTRODUÇÃO	01
CAPÍTULO I : SISTEMAS TRIBUTÁRIOS BRASILEIRO E ARGENTINO : BREVE ENFOQUE	05
1.1. Sistema Tributário Brasileiro	05
1.1.1. Impostos da União	12
1.1.2. Impostos dos Estados e do Distrito Federal	18
1.1.3. Impostos dos Municípios	21
1.2. Sistema Tributário Argentino	24
1.2.1. Impostos do Estado Federal	29
1.2.2. Impostos Provinciais	36
1.2.3. Impostos Municipais	38
CAPÍTULO II : HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA NOS MERCADOS COMUNS	40
2.1. Conceito de Harmonização :	40
2.2. Opções, Objetivos e Critérios de Harmonização	44
2.3. Coordenação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica	48
2.3.1. Princípios Aplicáveis	48
2.3.2. Critérios de coordenação	51
2.3.3. A neutralidade na localização dos recursos	54

3.5.4. Despesas não dedutíveis ou parcialmente dedutíveis	102
3.6. Tributação do Capital	103
3.7. Tratamento de dividendos recebidos de empresas sujeitas ao imposto	103
3.8. Tratamento dispensado às empresas locais, vinculadas, e matrizes locais e suas sucursais	103
3.8.1. Contribuintes do exterior, que recebam rendas por prestações realizadas no país	104
3.8.2. Atos celebrados com a pessoa que direta ou indiretamente a controla desde o exterior	105
3.9. Normas sobre a fusão e reorganização de empresas	107
3.10. Alíquotas aplicáveis sobre a renda das empresas	108
3.10.1. Aplicação das alíquotas na Argentina	108
3.10.2. Aplicação das alíquotas no Brasil	108
3.11. Regime de deduções computáveis para determinar a renda líquida	110
3.11.1. Provisões e Reservas	111
3.11.2. Depreciações e Amortizações	111
CONSIDERAÇÕES FINAIS	118
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	126

RESUMO

Esta dissertação tem por objeto estudar a tributação pelo Imposto sobre Renda Pessoa Jurídica no Brasil e na Argentina, enquanto parceiros de um Mercado Comum, procurando detectar a necessidade de harmonização tributária, para consecução do pretense objetivo de uma efetiva integração em prol do MERCOSUL.

A harmonização tributária não significa necessariamente positivar normas idênticas, mas sim alterar o próprio ordenamento jurídico-tributário para se ajustar aos dos demais parceiros, proporcionando resultados de imputação que redundem numa “carga tributária” equivalente, de forma que, para o investidor do MERCOSUL, seja indiferente em qual dos países esteja investindo pois o efeito tributário será o mesmo.

A necessidade de harmonização tributária evidenciou-se como meio hábil para evitar as distorções decorrentes das diferentes imputações, pois prejudicam o fluxo normal de investimentos, bens e serviços entre os Membros desta Entidade.

A pesquisa revelou também que tais fatores estão inseridos num processo global e dinâmico de fluxo de investimentos, resultando numa distribuição desigual do investimento, com privilegiamento dos países que, em função das distorções provocadas pelo desequilíbrio na imposição tributária, apresentem resultado (lucro) mais atrativo.

O objetivo deste trabalho é, portanto, a partir de uma visão geral dos Sistemas Tributários do Brasil e da Argentina, enquanto signatários da Carta de Assunção, e, especificamente, através de um estudo comparativo da gravação impositiva sobre a Renda da Pessoa Jurídica, nos dois países, evidenciar a necessidade da adoção de medidas para atingir o suposto objetivo de harmonização tributária, visando alcançar uma desejável neutralidade fiscal.

A dissertação compreende três capítulos, seguidos das considerações finais. Trata-se de uma análise interpretativa e explicativa, partindo dos Sistemas Tributários do Brasil e da Argentina, da imputação relativa ao Imposto sobre a Renda e da necessidade de harmonização tributária, para evitar distorções no fluxo de fatores que inviabilizem o MERCOSUL, realizada mediante pesquisa bibliográfica e documental, seguindo o método dedutivo.

O primeiro capítulo trata do Sistema Tributário do Brasil e da Argentina, em breve enfoque. O segundo capítulo versa sobre a Harmonização do Imposto sobre Renda Pessoa Jurídica em Mercados Comuns. O terceiro capítulo se ocupa de uma ilustração empírica do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica no Brasil e na Argentina, num quadro comparativo.

Nas considerações finais são sintetizados os resultados do estudo desenvolvido, enfatizando que a harmonização da imposição tributária é vital para evitar distorções no fluxo de fatores no MERCOSUL, e que, em alcançada a neutralidade tributária, tornar-se-á indiferente ao investidor, em qual dos países desenvolva suas atividades ou aplique seus recursos, pois o “custo tributário” será equivalente.

ABSTRACT

This dissertation aims to study taxation on the Corporation Income Tax in Brazil and Argentina as partners in a Common Market, trying to detect the necessity of a tributary equalization to carry out the desired objective of an effective integration pro-MERCOSUL.

Tributary equalization doesn't necessarily mean to keep identical models, but to change the juridical-tributary arrangement itself to adjust to the other partners, providing results of imputation that redound to an equivalent "tributary load" so that it can be indifferent to the MERCOSUL investor whether he invests in either of those countries since the taxation effect will be the same.

The necessity of tributary equalization became evident as a means to avoid distortions arisen by the different imputations, for they harm the normal flow of investments, assets and services among the Members of this Entity.

The research has also revealed that those factors are inserted in a global and dynamic process of investment flow, resulting in an unequal distribution of investment, giving privilege to the countries that due to the distortions provoked by the unbalanced taxation imposition present a more attractive result (profit).

The purpose of this work is, therefore, from a global view of the Brazilian and Argentinean Taxation Systems, while signatories of the Asuncion Letter, and specifically through a comparative study of the imposed recording on the Corporation Income Tax in the two countries, to make evident the need to add measures to reach the objective of tributary equalization, aiming to get to a desirable fiscal neutrality.

The dissertation comprehends three chapters followed by the final considerations. It is an interpretative and explanatory analysis starting at the Taxation Systems of Brazil and Argentina, the relative imputation of the Taxes on Income and the necessity of tributary equalization, to avoid distortions on the flow of factors that threaten the viability of MERCOSUL, performed through bibliographic and documentary research, following the deductive method.

The first chapter deals with a brief overview of the Taxation Systems of Brazil and Argentina. The second chapter is about the Equalization of the Corporation Income Tax in Common Markets. The third chapter deals with an empirical illustration on the Corporation Income Tax in Brazil and Argentina in a comparative chart.

On the final considerations there is the summarizing of the results of the study that was developed emphasizing that the equalization of tributary imposition is vital to avoid distortions on the flow of factors in MERCOSUL, and that once tributary neutralization is reached, it will be indifferent to the investor in which country he will develop his activities or apply his resources, since the "tributary cost" will be equivalent.

INTRODUÇÃO

O objeto da presente dissertação é a imputação pelo Imposto sobre Renda de Pessoa Jurídica no Brasil¹ e na Argentina, com o privilegiamento do estudo do Sistema Tributário e principais características deste tributo direto em cada um dos dois países, bem como das distorções provocadas no fluxo de fatores e os riscos para o MERCOSUL, em consequência da falta de uma harmonização tributária.

Sabe-se que “harmonizar” não significa necessariamente positivar normas iguais, mas sim alterar o próprio ordenamento jurídico-tributário para se ajustar aos dos demais parceiros, proporcionando resultados de imputação que redundem numa “carga tributária” equivalente, de forma que para o investidor do MERCOSUL seja indiferente em qual dos países esteja investindo, pois o efeito tributário será o mesmo.

A harmonização tributária vem se destacando entre as grandes preocupações dos parceiros, pois as distorções que as imposições tributárias diferenciadas geram no fluxo de investimentos e na dinâmica de um Mercado Comum são determinantes para sua sobrevivência como entidade.

Registra-se, como dificuldade adicional, a peculiar característica da matéria tributária que, pelo seu dinamismo, torna obsoletas muitas das disposições mesmo que de vigência recente, pelas modificações e atualizações constantes a que estão sujeitas.

¹ O Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, previsto na competência tributária da União (Art. 153, inciso III, Constituição da República Federativa do Brasil, Promulgada em 5 de Outubro de 1988), é também denominado na doutrina “Imposto de Renda”, ou conforme a sigla IRPJ.

Sabendo-se que a imputação dos impostos diretos, mormente o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), recebe um tratamento bastante diferenciado se comparados os Sistemas Tributários brasileiro e argentino, tem-se que uma tentativa de harmonização é fundamental para a esperada neutralidade da “carga tributária” na atração de investimentos, enquanto membros de um Mercado Comum.

Esta pesquisa não tem a pretensão de exaurir o assunto, mesmo porque o envolvimento de contribuintes residentes no país, empresas estrangeiras com estabelecimento fixo no país, residentes no exterior, transferência de recursos, bens e serviços entre países, remessa de lucros, preço de transferência, retorno de investimentos estrangeiros, renda nacional, renda mundial, entre outros, tornam a matéria extremamente extensa e complexa.

A escassa bibliografia disponível representou séria dificuldade para a realização da pesquisa proposta, com limitações as mais variadas para alcançar o objetivo proposto.

Procura-se identificar os principais conceitos e princípios que orientam os sistemas adotados, e suprir as deficiências bibliográficas mediante a comparação de dispositivos legais. Daí ter resultado numa forma mais ou menos esquemática de apresentação desta pesquisa.

Registre-se que o dinamismo das relações econômicas e tributárias, pressupõe alterações muito freqüentes nas normas positivadas, resultando que, ao longo da pesquisa e até a defesa, muitos dispositivos legais analisados já estarão superados. Porém, é o preço a ser pago quando se trabalha nesta área do direito.

As significativas divergências das legislações disciplinando o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) parecem indicar a necessidade da criação de um *organismo supranacional*, com a finalidade de estudar minuciosamente e propor alterações nos aspectos de maior impacto na distorção que tais diferenças provocam, não se excluindo a hipótese do estabelecimento de uma norma geral tributária comum.

Uma mudança de paradigma é indispensável, se realmente pretendida uma harmonização tributária, e que seja ela de tal consistência que proporcione neutralidade tributária que, de tão efetiva, torne-se irrelevante para o investidor a opção pelo país membro onde esteja operando ou tenha alocado seu investimento, pois sofrerá idêntica “carga tributária”.

É útil iniciar este estudo pela análise comparativa de dois ou mais sistemas nacionais. Devido à importância econômica, no bloco de países do MERCOSUL, Brasil e Argentina mereceram atenção especial, aparecendo como foco central deste trabalho.

Trata-se de uma análise interpretativa e comparativa, partindo dos Sistemas Tributários do Brasil e da Argentina, relativamente à imputação do IRPJ, e da necessidade de harmonização tributária, para evitar distorções no fluxo de fatores que inviabilizem o MERCOSUL.

A estrutura da dissertação compreende três capítulos, seguidos das considerações finais.

No primeiro capítulo buscou-se demonstrar a estrutura e aspectos mais relevantes dos Sistemas Tributários do Brasil e da Argentina, em breve enfoque.

No segundo capítulo abordou-se a Harmonização do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica em Mercados Comuns. Em razão da escassa

literatura sul americana a respeito do assunto, tanto no campo teórico quanto no crítico, buscou-se também em autores americanos e europeus, que tratam da vitoriosa experiência da União Européia, subsídios para reflexão sobre a harmonização tributária numa entidade análoga ao MERCOSUL, hoje denominada União Européia.

No terceiro capítulo, por meio de ilustração empírica do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica no Brasil e na Argentina, tratou-se de, a partir da leitura das normas legais, descrever comparativamente conceitos, princípios e outros aspectos relevantes deste tipo tributário.

Nas considerações finais são sintetizados os resultados do estudo desenvolvido ao longo dos três capítulos.

Para analisar o situação atual dos sistemas tributários, das indicações de necessidade de harmonização, e do imposto específico, foi utilizada na presente dissertação a pesquisa bibliográfica e documental.

Apesar de a pesquisa bibliográfica estar centrada na harmonização do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, matéria do Direito Tributário, porém com relevante interesse da política econômica, foram aproveitadas contribuições de outras disciplinas.

As citações das obras em idioma estrangeiro foram realizadas a partir de tradução de responsabilidade do autor, com expressa referência à fonte utilizada.

Por derradeiro, registra-se que, por ser a atitude mais apropriada para este tipo de pesquisa, não se primou pela absoluta originalidade, embora esta se tenha revelado na própria escolha do tema eleito como objeto da dissertação.

CAPÍTULO I

SISTEMAS TRIBUTÁRIOS BRASILEIRO E ARGENTINO: BREVE ENFOQUE

1.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Sistema Tributário Brasileiro diferencia-se sobremaneira dos demais sistemas tributários adotados pelos parceiros de MERCOSUL não só quanto aos tipos tributários, como também pela forma do tratamento dispensado pela Constituição da República Federativa do Brasil ao assunto, numa percepção clara de FERNANDES¹ :

Dos quatro países que formam o MERCOSUL, o Brasil, como já foi ressaltado, é o único que possui, em nível constitucional, um sistema tributário organizado e exaustivo. Querem alguns juristas brasileiros, até, que o Capítulo I, do Título VI da Constituição Federal, que trata do sistema tributário nacional, esgote o assunto, ainda que não sejam normas de eficácia plena atribuindo às normas tributárias infraconstitucionais a instituição e os procedimentos administrativos que cercam a cobrança de tributos.

E, concordando com aquela corrente de pensamento, prossegue em assertivas bastante claras, expondo convicto que:

¹ FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema Tributário do Mercosul - O processo de harmonização das legislações tributárias*. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1.997, p. 88.

Realmente as normas tributárias constitucionais, tal como estão na Constituição de 1988, são capazes de fornecer aos seus usuários os principais elementos do tributo, basicamente, a hipótese de incidência (ou o fato gerador, como ensina a maior parte da doutrina), a base de cálculo e os sujeitos. E é sob esse prisma que enfocaremos o sistema tributário brasileiro².

Diferentemente das constituições dos demais membros do MERCOSUL, a Constituição da República Federativa do Brasil dedica um capítulo inteiro para tratar deste assunto.³

A Constituição citada não só relacionou um a um todos os tributos que podem ser instituídos, motivo pelo qual se diz que o Sistema Tributário Brasileiro é rígido quanto aos impostos, como também traçou os princípios constitucionais tributários a serem observados tanto na edição das Normas Gerais de Direito Tributário,⁴ quanto na instituição dos tributos que, pelo princípio da competência tributária privativa,⁵ só poderão fazê-lo as pessoas políticas autorizadas pela Carta Magna.

Destacamos alguns do artigo 150, da Carta Magna, por expressarem os princípios da: legalidade (inc. I); isonomia (inc. II): irretroatividade (inc. II, a); anterioridade; (inc. III, b); não efeito de confisco (inc. IV). Encontram-se expressos também os princípios da personalidade e da capacidade contributiva no artigo 145, § 1.º; da não-cumulatividade nos artigos 153, § 3.º, II, e 155, § 2.º, I (referindo-se ao imposto sobre produtos

² Idem, p. 89.

³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Título VI, Cap. I. Do Sistema Tributário Nacional.

⁴ Idem, art. 146, Remeteu à lei complementar regulamentar as Normas Gerais de Direito Tributário, que é apresentada em forma de código, denominado "Código Tributário Nacional."

⁵ Idem, artigos 153, 155 e 156.

industrializados - IPI e ao 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 – ICMS, respectivamente); da seletividade no artigo 153, § 3.º, I; e da progressividade nos artigos 153, §§ 2.º, I, e 4.º, e 156, § 1.º (referindo-se ao IR - imposto sobre a renda e ao IPTU - imposto predial e territorial urbano respectivamente).

A Constituição da República Federativa do Brasil prevê também uma série de exclusões do crédito tributário, e pelo fato de estar contido no texto da Lei Fundamental, muitos tributaristas têm posicionamentos divergentes acerca da natureza jurídica da imunidade.⁶ Citamos apenas, como exemplo, a definição que emprestamos de VITTÓRIO CASSONE⁷ defendendo que a imunidade é uma *limitação constitucional ao poder de tributar*. Outras correntes, em que aparecem tributaristas como RUY BARBOSA NOGUEIRA⁸, pregam ser uma *isenção qualificada em nível constitucional*, enquanto outros, a exemplo de PAULO BARROS DE CARVALHO⁹, preferem classificar a natureza jurídica da imunidade como *exclusão da competência tributária*.

Numa leitura crítica da imunidade tributária contida na Carta Magna poderão ser identificados três tipos, quais sejam:

⁶ FERNANDES, Edison Carlos, op. cit., p. 89.

⁷ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 11 ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 117.

⁸ NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário* (apud FERNANDES, op. cit., p. 89).

⁹ CARVALHO, Paulo Barros. *Curso de Direito Tributário* (apud FERNANDES, op. cit., p. 89).

a) Imunidade da pessoa:

A Constituição citada em seu Art. 150, inciso VI, alíneas a, b e c, elege pessoas (templos de qualquer culto, partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos), que não serão alcançadas pelo poder das Entidades Tributantes de exigir impostos que menciona.

b) Imunidade do produto:

No art. 150, inciso VI, alínea d, da Lei Maior brasileira, estão listados alguns produtos sobre os quais está vedada a tributação (livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão).

c) Imunidade da operação (com relação ao IPI): temos no art. 153, § 3.º, inciso III a determinação de que o Imposto Sobre Produtos Industrializados, "*não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior*".

Ainda sobre o sistema tributário brasileiro, FERNANDES diz:

Talvez pretendendo ser realmente exaustivo, o legislador constituinte já elencou as espécies tributárias que comporiam toda a estrutura impositiva do Estado brasileiro. Assim, encontramos na combinação dos arts. 145, 148 e 149, o rol de tributos escolhidos:

1 - impostos;

2 - taxas;

3 - contribuições de melhoria;

4 - contribuições: - sociais;

- de intervenção no domínio econômico;

- de interesse de categorias profissionais e econômicas;

5 - empréstimos compulsório¹⁰.

Em função do tratamento que a Carta Magna dispensou, elencando no artigo 145, apenas *impostos, taxas e contribuições de melhoria*, surgiram correntes doutrinárias defendendo a classificação dos tributos no país apenas nestas três espécies tributárias, entendendo não se tratar de espécies tributárias distintas, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Ambas seriam espécies tributárias que ora se revestem da natureza de impostos ora de taxas.¹¹

EDISON CARLOS FERNANDES¹² não acredita ser esta a melhor doutrina de vez que “a CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL previu cinco espécies tributárias”, (as acima elencadas) e prossegue afirmando que se o art. 145 já mencionado acima, descreve “apenas três espécies é porque estas são de competência concorrente entre União, Estados e Distrito Federal e Municípios”, enquanto que “o empréstimo compulsório, previsto no art. 148, e as contribuições especiais, previstas nos arts. 149 e 196, § 6.º, são da competência impositiva apenas da União”.

Segundo lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹³, as “pessoas políticas possuem uma série de competências. Dentre elas, ocupa posição de destaque a competência tributária que, adiantamos, é a faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*, tributos. Trata-se de uma competência originária que busca seu fundamento de validade na própria Constituição”.

¹⁰ FERNANDES, Edison Carlos, op. cit., p. 89-90.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*, apud FERNANDES, op. cit., p. 90.

¹² FERNANDES, Edison Carlos, op. cit., p. 90.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 6.ª ed. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 257

Daí a afirmativa de FERNANDES de que a "função precípua das normas tributárias de nível constitucional é a distribuição das competências para tributar"¹⁴.

É compreensível que, pelo fato de cada país ter sua forma específica de organização e uma estrutura de Estado diferente, segundo modelos espostados em suas Constituições, deve-se verificar cada caso especificamente para melhor compreender-se as competências tributárias e os tributos envolvidos.

Assim, a Carta Magna brasileira já em seu artigo 1.º estabelece que a República Federativa do Brasil é "formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal".

A competência para instituir e arrecadar tributos atribuída pela Lei Maior aos municípios, além é claro dos Estados-membros e da própria União, é um elemento a mais para ser estudado quando o assunto é o sistema tributário brasileiro.

Não é objeto desta pesquisa estudar a natureza jurídica dos municípios. Deve porém ser considerada a feliz colocação, do autor anteriormente citado¹⁵, quanto ao pensamento de juristas sobre o significado do já citado artigo 1.º da CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Diz ele que "com base nesse dispositivo, e em outros dispersos, pretendem alguns juristas, proclamar a natureza orgânica federativa dos municípios brasileiros," dos quais é líder HELY LOPES MEIRELLES :

¹⁴ FERNANDES, Edison Carlos, op. cit., p. 90.

¹⁵ Idem, ibidem.

No regime constitucional vigente não nos parece que a autonomia municipal seja delegação do Estado-membro ao Município para promover a sua administração. É mais que uma delegação; é faculdade política, reconhecida na própria Constituição da República. Há, pois, um minimum de autonomia constitucional assegurado ao Município, e para cuja utilização não depende da Comuna de qualquer delegação do Estado-membro¹⁶.

Este entendimento não é aceito por outros juristas conforme manifestação de JOSÉ AFONSO DA SILVA¹⁷. Parece não ser oportuno adentrar-se com profundidade neste campo. No dizer de FERNANDES:

O que nos interessa é demonstrar que a organização municipal entrou na distribuição de competência tributária, recebendo, portanto, junto à União, aos Estados e ao Distrito Federal, o poder (ou faculdade) de criar tributos in abstracto.

Assim lhe assegura o art. 30, III CF-88, quando preceitua que compete aos Municípios instituir e arrecadar os tributos de sua competência, tributos estes que, como se verá, estão inscritos no art. 156 da mesma Carta. E é com mais este elemento que deve ser estudado o sistema tributário brasileiro¹⁸.

Por outro prisma, como facilmente observado, está distribuída pelo Diploma Básico, a competência para tributar espécies semelhantes por todas as entidades tributantes, quer seja a União, Estados e Distrito Federal ou

¹⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 6 ed. São Paulo : Malheiros, 1993.

¹⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo : RT, 1990.

¹⁸ FERNANDES, Edison Carlos, op. cit., p. 91.

Municípios no que se refere ao consumo, IPI, ICMS e ISS (imposto sobre serviço de qualquer natureza) respectivamente e sobre o patrimônio onde aparecem o ITR (imposto territorial rural), IPVA (imposto sobre a propriedade de veículos automotores) e o IPTU (imposto predial e territorial urbano) obedecendo à mesma ordem de competência.

É oportuno frisar que o critério lógico e integrado de instituição, fiscalização e cobrança de tributos, não foi considerado para fins de distribuição das competências tributárias, mas sim estabelecidas as competências, seguindo a tradição da legislação brasileira e não os critérios já mencionados.

Feitas estas considerações, passa-se a verificar, por esfera de competência, as atribuições contidas na Carta Magna, estabelecendo como e quais impostos poderão ser instituídos pela União.

1.1.1. Impostos da União

O artigo 153 da Constituição da República Federativa do Brasil diz que "Compete à União instituir impostos sobre:", e lista em seu inciso I, o *Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros*, e no inciso II, o *Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados*. Estes são conhecidos como impostos sobre o comércio exterior, cuja simplicidade nos permite visualizar no próprio nome os elementos de que necessitamos, para formação de uma idéia a respeito, o que dispensa outras colocações.

O inciso III do mesmo diploma autoriza a instituição do *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Imposto este objeto maior desta dissertação e que merecerá atenção especial e enfoque direto ao longo de todo o trabalho aqui desenvolvido.

Coube a lei complementar definir "*renda*" e "*proventos de qualquer natureza*" através da lei 5.172/66¹⁹, que estabelece o Código Tributário Nacional, lei esta, que apesar de sua origem como lei ordinária, foi elevada ao *status* de lei complementar, e, com esta qualidade jurídica, recepcionada pela Constituição de 1988.

A definição a que nos referimos no parágrafo anterior está contida no artigo 43 da lei acima mencionada que assim proclama: - renda é "o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos". - proventos de qualquer natureza, de forma exclusiva, como "os acréscimos patrimoniais não compreendidos" no conceito anterior.

Com base na definição dada para "renda", fica claro que tanto a pessoa física quanto a pessoa jurídica são alcançadas por este tributo; que no tocante à pessoa física, há alíquotas progressivas de acordo com o nível de renda. No que concerne à pessoa jurídica, através de adicionais incidentes a partir de determinado lucro contábil, ajustado por um mecanismo de exclusões e adições. Todavia, existe uma antecipação mensal (duodécimos) por conta do lucro a ser apurado na forma acima descrita.

A correção monetária do balanço adotada por muitos anos como mecanismo de atualização monetária das demonstrações financeiras, era

¹⁹ BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Código Tributário Nacional. São Paulo : Saraiva, 1999. (publicada no Diário Oficial da União, de 27 de outubro de 1966, retificada em 31 de outubro de 1966. Por força do art. 7º do Ato Complementar n.º 36, de 13 de março de 1967, passou , incluídas as alterações posteriores, a denominar-se CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.)

feita com a utilização de indexadores econômicos, uma espécie de moeda constante, que variaram de nome e forma de cálculo do coeficiente ao longo dos anos.

Geralmente a mudança vinha acompanhada de um “pacote econômico” culminando no atual indexador, denominado UFIR (Unidade Fiscal de Referência).

Estes indexadores, ou moeda constante, tinham por objetivo “purificar” os valores deturpados ao longo do exercício, bem como dos saldos de balanços anteriores, pelos altos índices de inflação existentes à época, mantendo mais ou menos constante o poder de compra.

Com o advento da Lei n.º 9.149/95, fruto da estabilidade econômica alcançada a partir do *Plano Real*²⁰, extingue-se a indexação da economia e também a correção monetária das demonstrações financeiras.

Também o prejuízo fiscal que até 1995 tinha um prazo de 5 anos para aproveitamento, a partir de então foi limitado para compensação de prejuízos a um máximo de 30% do lucro real do exercício (lucro contábil ajustado). Todavia, sem a limitação de prazo para compensação antes existente.

FERNANDES destaca ainda a ingerência da União na tributação sobre o consumo através do imposto sobre produtos industrializados, observando que existem duas correntes doutrinárias: uma defendendo que o Fato Gerador da obrigação tributária é a *circulação do produto industrializado*, enquanto a outra sustenta que a incidência é sobre o *processo de industrialização*.

²⁰ Plano de estabilização econômica implementado em 1.º de julho de 1994 e que alcançou e mantém até o presente momento uma aparente estabilidade da economia, com baixos índices inflacionários.

O art. 153, § 3º da Constituição da República Federativa do Brasil, estabelece condições específicas a serem observadas pela lei ordinária competente para a instituição do imposto em tela, determinando que tenha um caráter seletivo, seja não-cumulativo (compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores) e imune nas operações de exportação.

Entretanto, o referido imposto poderá ser majorado no decorrer do exercício de acordo com o interesse da política fiscal do Governo Federal, por estar excepcionado no art. 150, § 1º da Constituição da República Federativa do Brasil, do princípio da anterioridade (anualidade), previsto na alínea "b" do inciso III do artigo 150 da CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL que reproduzimos:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

§ 1.º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV (refere-se ao Imposto sobre Produto Industrializado) e V, e 154, II."

Já o inciso V do mesmo artigo, da Carta Magna, prevê a instituição do tributo conhecido por IOF, que é o *imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários*. Inclui-se com exclusividade na competência deste imposto a tributação do ouro quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, sendo que a incidência se dará uma única vez na operação de origem, conforme art. 153, § 5.º da citada norma.

A ingerência da União, através do tributo, alcança também o campo patrimonial e imobiliário, quando a Carta Magna estabelece no inciso VI do artigo em tela, o *imposto sobre a propriedade territorial rural*, tributo com características da progressividade, na medida do cumprimento da função social da propriedade. Ou seja, quanto maior a utilização do solo, menor o nível de tributação, aumentando a carga na mesma proporção da subutilização, até o nível máximo que se dá quando o imóvel for utilizado apenas com fins especulativos.

Quanto ao *imposto sobre grandes fortunas*, previsto no art. 153, inciso VII, da referida norma, até o presente momento não é exigido, pois deveria ter sido instituído por Lei Complementar (a Lei Complementar é o documento normativo instituído pelo Congresso Nacional, de caráter nacional, e não meramente federal, cuja aprovação exige quorum qualificado de maioria absoluta, ou seja, 50% dos votos mais um dos membros integrantes, e não apenas dos presentes à votação, das duas casas, Câmara dos Deputados e Senado Federal). Estabelece a Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988:

*“Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:
II - leis complementares.*

Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.”

Ou seja, a norma que deveria, em primeiro lugar, definir o que é Grande fortuna para efeito de ser alcançada por este imposto ainda não foi editada e não existem, até o momento, projetos com tal providência em discussão na casa legislativa (o imposto sobre grandes fortunas, como o próprio nome já esclarece, incidirá somente sobre detentores do poder

econômico, talvez aí esteja o real motivo de não ter sido implementado até a data deste trabalho).

Ao que parece, um caminho menos difícil foi tomado com a instituição da Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira – CPMF (que é cobrada através da rede bancária, diretamente da conta corrente do contribuinte, aplicando-se cumulativamente, um percentual sobre o valor de cada movimentação financeira), tributo este que nasceu como provisório, porém normas foram alteradas, novas normas criadas e o "provisório" sofreu uma "metamorfose", sinalizando no sentido de transformar-se em "permanente", pois já aprovadas alterações e prorrogações para mais alguns exercícios financeiros.

A União foi brindada ainda com a competência residual para instituir novos impostos além dos listados expressamente na Carta Magna, desde que respeitadas as regras ali contidas²¹.

Quanto aos impostos extraordinários de guerra, que fazem parte da mesma competência tributária residual, sua supressão, que já está determinada, deverá ser gradativa uma vez cessadas as causas de sua criação.

Assim sendo, dentro da competência tributária privativa da União, além da CPMF (contribuição com todas a natureza jurídica de imposto), temos mais 07(sete) impostos elencados pela Constituição da República Federativa do Brasil, perfazendo um total de 08 (oito), dos quais, apenas 07 (sete) estão sendo exigidos, de vez que o imposto sobre grandes fortunas, conforme retro verificado, ainda não foi instituído.

²¹ União tem competência residual para instituir através de lei complementar, novos impostos, desde que sejam não cumulativos, e tenham Base de Cálculo e Fato Gerador não coincidente com os dos demais impostos já previstos na Norma Fundamental.

1.1.2. Impostos dos Estados e do Distrito Federal

O artigo 155 da Constituição da República Federativa do Brasil, traz o rol dos impostos de competência estadual e do Distrito Federal, que são divididos em três diferentes espécies tributárias, as quais veremos com rápidas palavras uma a uma.

Imposto sobre transmissão 'causa mortis' e doação, de quaisquer bens e direitos, imposto este previsto no inciso I do referido artigo que alcança os imóveis transmitidos a título não oneroso além dos bens e direitos que tenham sua propriedade transferida a título gratuito.

Quanto ao imposto arrolado no inciso II, é denominado *Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS*, ainda que as operações ou prestações se iniciem no exterior.

É um típico imposto sobre o consumo, e a principal fonte arrecadadora das Unidades Federadas, incidindo sobre os serviços especificados no próprio nome do tributo, de vez que a grande maioria dos serviços estão listados em lei complementar que remete à competência tributária municipal, incidindo sobre eles apenas o *Imposto sobre serviços qualquer natureza - ISS*, de competência dos municípios e do Distrito Federal.

É de ROQUE ANTONIO CARRAZZA a identificação de cinco hipóteses de incidência do ICMS, que pela relevância devem ser citadas :²²

- a) operações mercantis, relativas à circulação de mercadorias;

²² CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo : Malheiros, 1994, p. 22.

- b) serviços de transporte, restritos aos interestaduais e intermunicipais;
- c) serviços de comunicação;
- d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica;
- e) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Tantos foram os incisos do § 2.º do artigo 155 da CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL disciplinando o ICMS que chega dar a idéia de um verdadeiro "regulamento".

Porém, destaca-se um que parece ser dos mais importantes que é o que determina o caráter não-cumulativo deste imposto, "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".

Essa não-cumulatividade do ICMS tem gerado a crença de que se trata de um imposto sobre o valor agregado, ou *imposto sobre o valor adicionado - IVA*, inclusive pela utilização de termos análogos até na própria Declaração de Informação Econômica Fiscal - DIEF²³ quando fala em "valor agregado em cada município".

Entretanto não devem ser confundidas as duas formas de tributação, e muito menos acreditar-se serem elas idênticas, ou produzirem o mesmo ônus e/ou carga tributária em operações idênticas.

²³ Demonstrativo de Informações Econômico Fiscais, que é entregue anualmente ao fisco estadual retratando os montantes das operações do exercício, e apurando-se o "Valor Agregado" para fins de cálculo do coeficiente de participação de cada município no rateio do bolo da arrecadação do ICMS.

Em FERNANDES²⁴, encontram-se quadros e tabelas onde estão destacadas as diferenças entre o sistema de créditos e débitos do ICMS, com a incidência sobre o *quantum* adicionado do IVA.

Por tratar-se de um imposto de competência dos Estados membros e do Distrito Federal, a previdente constituição estabeleceu algumas regras para evitar se travasse a perniciosa "*guerra fiscal*" entre eles, delegando ao Senado Federal a atribuição de estabelecer, através de resolução, a alíquota mínima a ser praticada pelas entidades tributantes.

Da mesma forma, nas operações interestaduais a alíquota praticada deverá ser menor que a interna de forma a transferir parte da receita tributária ao Estado consumidor.

Para exemplificar a afirmação que acabamos de fazer, demonstramos:

Alíquota interna 17%, alíquota interestadual 12%, a diferença de 5% é recolhida para os cofres do Estado destinatário da mercadoria quando da comercialização naquela Unidade Federada nos casos normais, e no momento da saída do Estado de origem no caso de estar aquele produto sob o regime de Substituição Tributária (pagamento antecipado, na fonte, de todo ICMS que seria gerado nas operações subsequentes até o final da cadeia de comercialização, ou seja a preços de consumidor final).

Por não ser este tributo o principal alvo deste trabalho, deixa-se de discutir outros itens que influem no montante e forma de incidência tributária, como também os casos de isenção, não-incidência, diferimento, imunidade e substituição tributária, destacando-se apenas a incidência nas

²⁴ FERNANDES, Edison Carlos, op. cit., p. 95.

operações de importações e a imunidade, por determinação constitucional, nas exportações para o exterior do país de produtos industrializados.

Alerta-se para o caso específico do ouro, pois quando este é definido como ativo financeiro, somente será tributado pelo IOF uma única vez pela alíquota de 1%.

Outro caso de competência das Unidades Federadas e do Distrito Federal na tributação do patrimônio é feita através do *imposto sobre a propriedade de veículos automotores*, conhecido pela sigla IPVA, que tem incidência anual, ou seja, cumulativa ou em "cascata" no jargão tributário, para o sujeito passivo pessoa jurídica.

1.1.3. Impostos dos Municípios

Em primeiro lugar, queremos deixar claro que toda vez que falarmos de competência tributária municipal devemos estender as mesmas prerrogativas ao Distrito Federal, pois o art. 147 da CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL estabelece competência para instituição e cobrança dos tributos municipais aos mesmos, *in verbis*:

"Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais."

Prosseguindo na exposição das competências tributárias distribuídas pela Constituição da República Federativa do Brasil nas três esferas das entidades estatais, chega-se às menores células, porém não de menor

importância, denominadas municípios, onde encontra-se competência tributária privativa para instituir três impostos, quais sejam:

Imposto predial e territorial urbano – IPTU, disposto no inciso I, do art. 156 da Constituição da República Federativa do Brasil, é o imposto municipal de ingerência na tributação do patrimônio. É cobrado anualmente dos proprietários de imóveis localizados dentro do perímetro urbano do município, pois os imóveis localizados fora do perímetro urbano estarão sujeitos ao *imposto territorial rural - ITR*, que é de competência da União.

Imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição – ITIV, disposto no inciso II, do art. 156 da Constituição mencionada acima, sobre o qual buscou-se em FERNANDES, algumas considerações a respeito:

"Em primeiro lugar, ele grava a transmissão 'inter vivos' (já vimos que a 'causa mortis' é gravada por imposto estadual). Depois, a transmissão deve ser onerosa, ainda que a qualquer título. Entendemos enquadrar-se aqui a compra e venda e a permuta, equiparada pelo Código Civil brasileiro àquela (art. 1.164). Por fim, compreende apenas bens imóveis, quer sejam por natureza quer por acessão física (p. ex.: um maquinário, um trator, vendido junto com a fazenda), e direitos sobre imóveis (compromisso de compra e venda), exceto os de garantia (hipoteca, penhor e anticrese) ²⁵.

De forma simplista, poder-se-ia dizer até que o antigo *imposto de transmissão de bens imóveis - ITBI*, que era de competência Estadual, sofreu uma cisão quando da edição da Carta Magna em 1988, remetendo para

²⁵ FERNANDES, Edison Carlos, op. cit., p. 100.

competência estadual a transmissão não onerosa e para a esfera municipal a transmissão onerosa, com a previsão de instituição do *imposto sobre a transmissão “causa mortis” e doação de quaisquer bens ou direitos - ITCMD* e do *imposto sobre a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição - ITIV*, respectivamente.

Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar – ISS, disposto no inciso III, do art. 156 da Carta Magna, é imposto sobre consumo incidente sobre os serviços de qualquer natureza, definidos como tal em lei complementar (Lista de Serviços sobre os quais incide o ISS, publicada como Anexo da Lei Complementar n.º 56 de 15 de Dezembro de 1987), ou seja, não compreendidos na incidência do ICMS.

Apesar da expressão "*serviços de qualquer natureza*", a Lei Maior, faz a ressalva de que para efeito de incidência do ISS, somente serão considerados serviços aqueles definidos em Lei Complementar.

Em outras palavras, para efeito de incidência do ISS somente são considerados os serviços que constarem da referida lista, não importando que tal consumo tenha a natureza de serviço. No mesmo sentido, tem sido as reiteradas decisões dos tribunais reconhecendo ser a *lista de serviços* taxativa, como pode ser observado no acórdão 38.582, publicado no Diário da Justiça do Estado de Santa Catarina - DJESC n.º 8.617 – p. 06 - 06/11/92, *in verbis*:

“Apelação cível n. 38.582, de Itajaí.

Relator: Des. Francisco Oliveira Filho.

*EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS DO DEVEDOR -
TÍTULO HÍDIGO - VERBA ESTIPENDIAL ADEQUADA - RECURSOS
IMPROVIDOS.*

Em face do Decreto-lei n. 834, de 08.08.1969, eficaz é a alteração do parágrafo 2o., do art. 8o., do Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968. Daí, o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não declinados na lista específica, 'fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias.'²⁶

1.2. SISTEMA TRIBUTÁRIO ARGENTINO

Tal qual fizemos no caso brasileiro, vamos basear nosso estudo nas normas constitucionais daquele país.

Ao contrário da brasileira, a Constituição da República Argentina não traz em seu bojo a ordem jurídico-tributária sistematizada, utilizando-se de dispositivos que adotam expressamente alguns princípios tributários.

O princípio da "capacidade contributiva" está estabelecido já no artigo 4.º daquele diploma quando diz que o Governo Federal "provê os gastos da Nação com [...] as demais contribuições que equitativa e proporcionalmente à população imponha o Congresso geral".

HELIO JUAN ZARINI, expressa com clareza o significado de *capacidade contributiva* ao conceituar:

Em matéria tributária, o montante da imposição deve ser proporcional à capacidade contributiva de quem a paga; quer dizer que se

²⁶ TJSC. Acórdão 38.582. Des. Francisco Oliveira Filho. DJ n.º 8.617, Florianópolis, 06 de Novembro de 1992, p. 6.

*vincula com a riqueza da população (de cada contribuinte). O conceito de proporcionalidade inclui o de progressividade*²⁷.

Uma preocupação das constituições tanto brasileira quanto argentina é vedar a utilização do tributo como forma de confisco, sendo que em ambas está contido o princípio da não confiscatoriedade, ou razoabilidade do tributo²⁸, entendimento extraído da exegese do próprio artigo 4.º da Carta Magna argentina.

De acordo com o autor mencionado, deverão ser analisados de forma combinada os artigos 4º e 17, pois quando este último estabelece que o "confisco de bens fica apagado para sempre do Código Penal argentino", não está limitando apenas a sanção penal, mas sim de forma ampla alcançando toda a legislação argentina.

Pela clareza com que é colocado o assunto, transcreve-se as próprias palavras do doutrinador ao afirmar que "O artigo comentado suprime o confisco como pena que se aplica a uma pessoa condenada por delito. Sem embargo, a interpretação desta cláusula deve ser ampla: o confisco está abolido não só do Código Penal mas sim de toda a legislação argentina.

O confisco também pode provir de abusos da imposição de impostos, contribuições e taxas. Neste caso gravam a propriedade, em circunstâncias não extraordinárias, absorvendo uma parte substancial daquela. Assim se viola a equidade e se afeta arbitrariamente o direito de propriedade"²⁹.

²⁷ ZARINI, Helio Juan. *Análisis de la Constitución nacional*. 3ª ed. Buenos Aires : Editorial Astrea, 1991, p. 34.

²⁸ Idem, *ibidem*.

²⁹ ZARINI, Helio Juan, *op. cit.*, p. 109.

O princípio da igualdade jurídica consagrado no art. 16 termina por afirmar que a "igualdade é a base do imposto e das cargas públicas"³⁰. Assim se pronunciando, acaba por estabelecer o princípio da isonomia tributária. Como nos ensina HELIO JUAN ZARINI, "a igualdade proclamada pelo artigo comentado não significa igualitarismo, ou seja, uma igualdade absoluta e rígida dos homens, que desconheça as diferenciações naturais que existem na constituição física, no sexo, no sentido de esforço, nas aptidões, na fortuna, nos bens, etc., das pessoas; modalidades estas que se devem ter em conta para uma melhor administração da justiça.

Como sustentou a Corte Suprema, o princípio de igualdade não impede que o legislador contemple de forma distinta situações que se lhe apresentem diferentes a sua consideração.

Desta maneira, pode criar categorias, grupos de classificação razoáveis entre pressupostos que considere distintos, sempre que essas discriminações não sejam arbitrárias, nem respondam a um propósito de hostilidade contra pessoas ou grupos, ou signifiquem indevido favor ou privilégio pessoal ou setorial"³¹.

Ao contrário do que ocorre na sistema tributário brasileiro, a constituição argentina determina que os impostos diretos são de competência tributária das províncias, ficando o Estado Federal com os impostos indiretos, com algumas ressalvas para o caso de segurança e ou defesa nacional, que apesar de apenas ampliar a competência do Estado Federal

³⁰ZARINI, Helio Juan. *Análisis de la Constitución nacional*. 3 ed. Buenos Aires : Editorial Astrea, 1991, *apud* FERNANDES, Edison Carlos, op. cit., p. 70.

³¹ Idem, *ibidem*.

para os tributos diretos, de certa forma lembra a previsão brasileira para a instituição do *imposto extraordinário de guerra*.

FERNANDES nos traz com bastante clareza o que realmente ocorre na prática e a forma como está distribuída a competência tributária na Argentina ao afirmar que esta "Decorre da combinação dos arts. 104 e 67, inc. 2.º, entre outros, da seguinte distribuição: o imposto sobre a renda é de competência tributária das províncias, e como exceção, e de forma ocasional ("sempre que a defesa, a segurança comum e o bem geral do Estado o exijam"- 67, inc. 2.º), ao Estado Federal; já os impostos indiretos são divididos em duas espécies, cada qual com sua competência: os indiretos aduaneiros, exclusivos do Estado federal, e os indiretos internos (basicamente sobre o consumo), cuja competência é concorrente entre as províncias e a Federação."

Contudo, o jurista argentino HÉCTOR VILLEGAS alerta que a "realidade demonstra, sem embargo, que a delimitação constitucional não se cumpre na prática, já que os gravames indiretos mais importantes (imposto interno sobre o consumo, valor agregado) são legislados e arrecadados exclusivamente pela Nação, enquanto que a legislação e arrecadação dos impostos diretos fundamentais 'originariamente provinciais' têm deixado de ser transitórios em virtude de prorrogações que se repetem há muitos anos sem vistas de se modificarem, como no caso do imposto que grava as rendas (antes '*impuesto a los réditos*' e agora '*impuesto a las ganancias*')"³².

³² VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 5ª ed. Buenos Aires : Depalma, 1994, *apud* FERNANDES, Edison Carlos, op. cit., p. 70 e 71.

No que se refere aos municípios, ao contrário do caso brasileiro onde estes figuram em igualdade com os demais, pois este ordenamento estatal está agraciado na própria Constituição Federal, quando trata do Sistema Tributário Nacional, na Argentina, como tal sistema não existe, a competência acabou sendo reconhecida pela Suprema Corte de Justiça.

Para uma melhor visualização, transcrevemos o artigo da Constituição argentina que cuida da forma federal de Estado, que assim se expressa:

"Art. 5.º - Cada província ditará para si uma Constituição subordinada ao sistema representativo republicano, de acordo com os princípios, declarações e garantias da Constituição nacional; e que assegure sua administração de justiça, seu regime municipal, e a educação primária. Subordinadas estas condições ao Governo Federal, garante a cada província o gozo e o exercício de suas instituições".

Outro não é o entendimento do jurista BENITEZ GOMEZ, que ao tratar da competência tributária municipal argentina assim se manifesta: "Com base no art. 5.º da Constituição, os Municípios têm surgido como um terceiro grau do ordenamento estatal. Seus poderes tributários têm sido discutidos na doutrina, entendendo a Suprema Corte de Justiça que eles exercem faculdades impositivas na medida que lhes assegurem este poder as constituições e leis provinciais, no uso de um direito primordial de autonomia provincial"³³.

³³ GOMEZ, Juan Alberto Benitez. *Problemas tributários que plantea el MERCOSUR*. Facultad de Derecho de la Universidad de la República : Montevideo, 1993, *apud* FERNANDES, Edison Carlos, *op. cit.*, p. 71.

1.2.1. Impostos do Estado federal

O *impuesto a las ganancias*, segundo nos ensina SANTIAGO MARTIN GALLO, "não é outra coisa que uma forma de imposição à renda"³⁴. Incide sobre todos os rendimentos auferidos por residentes na Argentina, tanto pessoas físicas como jurídicas, mesmo que fruto de bens ou negócios jurídicos realizados naquele país.

Quanto ao aspecto espacial, o critério adotado foi o do princípio da extra-territorialidade ou incidência sobre a renda mundial, significando que todas as rendas locais ou auferidas no exterior por residentes na Argentina, são Fatos Geradores do *impuesto a las ganancias* e geram obrigação tributária no país. O mesmo tratamento é dado aos estrangeiros que auferem rendas no país.

Tanto as pessoas jurídicas constituídas na Argentina quanto as filiais de empresas estrangeiras que se estabeleçam no país, são consideradas residentes, e portanto sujeitas aos respectivo tratamento tributário.

Ressalte-se que dos países membros do MERCOSUL, até 1997, a Argentina era o único que adotava o critério da renda mundial, porém, a partir de 1997 o Brasil também passou a adotar o mesmo critério. Tratava-se de uma novidade também naquele país, visto que tal critério somente foi adotado há pouco mais de 6 (seis) anos, com o advento da Lei n. 24.083, de 13 de abril de 1992.

Várias são as formas de renda previstas pela legislação, "dentre elas a proveniente do solo, do próprio capital, do comércio, da indústria e do

³⁴ GALLO, Santiago Martin. *Breve reseña del sistema tributario argentino*. Apostila TRIBUTAC, elaborada em junho de 1993. Fonte : Câmara de Comércio Brasil-Argentina (mimeo), p. 02.

trabalho. A base de cálculo deste imposto é o que se denomina *ganancia imponible*: consiste na renda bruta (*ganancia bruta*) subtraídos os gastos previstos em lei, tendo, então, a renda líquida. Esta renda líquida (*ganancia neta*) sofre algumas adições e exclusões legais, chegando-se, enfim, à renda imponible. Assemelha-se ao cálculo do lucro real da legislação brasileira"³⁵.

À exceção dos dividendos das sociedades de capital, que são isentas do *impuesto a las ganancias*, as sociedades de capital e as pessoas físicas sofrem a incidência do referido tributo. No que se refere às sociedades de pessoas, entende a legislação que ao tributar o lucro dividido entre os sócios já estará automaticamente gravando a totalidade da renda.

Tal qual no caso brasileiro, também na legislação Argentina existe a previsão legal, de retenção na fonte do imposto sobre o ganho³⁶. Entretanto, no que se refere à compensação de prejuízos fiscais, somente poderá ser feita dentro de um prazo máximo de 5 anos.

Segundo o mesmo autor, apesar de teoricamente abolida a correção monetária na Argentina, a partir de 1992, com o advento da Lei n. 21.894, "alterou-se a legislação tributária específica desse imposto a fim de permitir a correção monetária das demonstrações financeiras, cujo procedimento é o seguinte: do total do ativo selecionam-se os conceitos que constituem ativos não monetários e que, por consequência, não estão expostos à inflação, tais como: os imóveis, os bens móveis amortizáveis, etc. Do que restar, exclui-se o passivo (basicamente suas dívidas). O saldo será atualizado mediante a aplicação do índice oficial de variação de preços"³⁷.

³⁵ FERNANDES, Edison Carlos, op. cit., p. 72.

³⁶ Idem, ibidem.

³⁷ Idem, ibidem.

O Estado federal cobra também um imposto sobre o consumo, ou seja, o IVA, sigla conhecida do *impuesto al valor agregado*, que "É um imposto real, posto que seu fato imponible não leva em conta as condições pessoais dos sujeitos passivos, interessando só a natureza das operações, negócios e contratações que contém seus fatos imponíveis"³⁸. Tem como fato gerador: a) vendas de coisas móveis; b) obras, locações e serviços expressamente previstos em lei, realizados no território nacional; e c) importações.

Ao contrário da brasileira, a legislação tributária argentina é pautada pela *interpretação econômica*. Segundo VILLEGAS, a "interpretação segundo a realidade econômica se baseia em que o critério para distribuir a carga tributária surge de uma valoração política da capacidade contributiva que o legislador efetuou tendo em conta precisamente a *realidade econômica*. Sendo assim, só se logrará descobrir o verdadeiro 'sentido e alcance' da lei, recorrendo a essa mesma *realidade econômica* que se quis apreender no momento gerador do tributo"³⁹.

O entendimento do autor citado, é de que com "esta característica o sistema tributário argentino traz, como mais expressiva consequência, a impossibilidade da *elisão fiscal*"⁴⁰. Esta, segundo OLIVEIRA, "consiste em evitar (portanto antecipadamente) obrigação fiscal ainda não existente"⁴¹, ou seja, *evitar* a ocorrência de um fato gerador, o que é, obviamente, um procedimento lícito. Corroborando com esta assertiva, RICARDO PRATES ensina que a "elisão fiscal pressupõe, assim, a licitude do comportamento

³⁸ VILLEGAS, Héctor, op. cit., p. 671.

³⁹ Idem, op. cit., p. 170-171.

⁴⁰ FERNANDES, Edison Carlos, op. cit., p. 74.

⁴¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo : RT, 1977, p. 296.

que vise à economia de tributos, haja vista que, por toda a parte, tem-se como admissível a liberdade de o contribuinte planejar os seus negócios do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal"⁴². Entretanto, pelo sistema argentino de tributação o planejamento fiscal se torna inexecutável.

Normalmente os impostos sobre o consumo, nas diversas modalidades existentes no mundo, quer seja IVA, ICMS (o sistema de débitos e créditos do ICMS, pode gerar uma carga tributária diferente do IVA, mesmo que a alíquota seja idêntica, dependendo dos benefícios fiscais em operações anteriores e ou futuras conforme foi exemplificado quando da exposição do Sistema Tributário Brasileiro), têm em comum a não-cumulatividade, que tem por escopo tributar apenas o valor acrescido, ou adicionado em cada operação, de forma que no final da cadeia de comercialização, tenha uma incidência efetiva no montante quantificado pela alíquota aplicada sobre aquela *base de cálculo*, pois do contrário, o efeito *casca* (nova incidência a cada operação), redundaria em um percentual muito acima da carga tributária efetiva pretendida.

Para maior clareza, formula-se exemplos de duas diferentes formas de cálculo do IVA:

Supondo-se que a alíquota aplicável seja de 10% e a cadeia de comercialização compreenda uma indústria que vende por \$ 30, uma empresa atacadista que vende por \$ 50 e uma varejista que vende ao consumidor final por \$ 80.

⁴² PRATES, Ricardo Martins. Interpretação tributária e a questão da evasão fiscal. Belo Horizonte : Del Rey, 1992, p. 53.

\$ 30	\$ 3	\$ 50	\$ 2	\$ 80	\$ 3
Indús- tria	imposto devido	Atacado	imposto devido	Varejo	imposto devido
			\$ 50 - \$ 30 = \$ 20		\$ 80 - \$ 50 = \$ 30

Não é esta a fórmula utilizada pelo sistema argentino, pois este faz uso da conta gráfica de débitos e créditos fiscais, que funciona mais ou menos nos moldes do ICMS brasileiro. Vejamos o exemplo dado por VILLEGAS: "um comerciante adquire um produto na soma de A 100, ante o qual se lhe cobra A 18 mais, supondo uma alíquota de 18%. Dito comerciante deseja fixar um preço de A 220, soma a qual deverá agregar A 39,6, que é os 18% da alíquota do IVA. O crédito fiscal consiste, no exemplo dado, na soma de A 18 que o comerciante pagou como valor do imposto ao adquirir a mercadoria. O débito fiscal consiste na soma de A 39,6 que é os 18% sobre o importe de sua venda líquida. Restando do débito fiscal o crédito fiscal (A 39,6 - A 18), obtém-se a soma que deve pagar o comerciante ao fisco como valor do imposto (A 21,6)"⁴³.

Aproveita-se para inserir um quadro de visualização e o comentário de FERNANDES a respeito.

A 100... →	...(A 18)...→	...A 220...→	...(A 21,6)...→	...consumidor final
Atacado	imposto devido	varejo	imposto devido	
		(A 39,6 - A 18 = A 21,6)		

⁴³ VILLEGAS, Héctor, op. cit., p. 673.

Como pode ser observado, a última soma (A 21,6) representa, exatamente, os 18% da alíquota incidente sobre o valor agregado à mercadoria ou seja, (A 220 - A 100 = A 120).

Muito embora a semelhança acentuada entre os dois sistemas, pode-se assegurar que os montantes serão diferentes em algumas ocasiões específicas, dependendo das concessões de isenção em etapas da circulação da mercadoria ou de diferenças entre as alíquotas aplicáveis entre etapas.

Seguindo uma tendência mundial, a legislação argentina prevê também mais um tipo de imposto sobre o consumo, além do IVA. É denominado *impuesto sobre consumo específico*⁴⁴, conhecido como *imposto interno*. Este tributo, ao contrário do IVA é um imposto cumulativo (incide a cada operação, sem levar a crédito o imposto pago anteriormente sobre a mesma mercadoria), recaindo sobre o produtor ou importador de produtos que especifica, como por exemplo: tabaco, bebidas alcoólicas e perfumes.

Os impostos sobre a *importação e a exportação*, também de competência do Estado federal, dispensam maiores comentários. A carga tributária representada pelos impostos sobre o comércio exterior, como acontece em praticamente todos os países, depende da política econômica e fiscal na sua fixação.

Outro tributo sobre produtos específicos previsto na legislação platina é o *imposto sobre a transferência de combustíveis*, tendo como sujeito passivo os refinadores, importadores ou comerciantes de

⁴⁴ O Japão, EUA, países europeus, entre muitos outros, também adotam sistema semelhante, ou seja, imposto específico sobre o consumo de determinados produtos, geralmente supérfluos, como bebidas, perfumaria e tabaco – Ver obras: GOMI, Yuji. *Guide to Japanese Taxes 1993-94*. Tokyo : Zaikei Shôhō Sha, 1993, pg. 321. e BIRD, Richard M. and OLDMAN, Oliver. *Taxation in Developing Countries*. 4th ed. Baltimore : The Johns Hopkins University Press, 1990, pg. 345-354.

combustíveis líquidos e derivados de hidrocarbônicos e de gás natural, tendo como base de cálculo o preço do litro ou do metro cúbico, respectivamente.

Ainda na competência do Estado federal, encontramos o *impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico*, denominado também de imposto sobre o patrimônio bruto. É um tributo global "que alcança os bens, tanto localizados no território nacional como no estrangeiro, das pessoas físicas e sucessões indivisas, sem, contudo, computar as dívidas dos sujeitos passivos. É um imposto periódico, pois se paga a cada 31 de dezembro, e pessoal, recaindo sobre o titular dos bens. Seu fato gerador consiste 'na posse por pessoas físicas e sucessões indivisas domiciliadas ou radicadas no país ou no estrangeiro, de um patrimônio bruto conformado pelos bens que a lei indica. Estes bens não devem estar alcançados pelo imposto sobre os ativos'.⁴⁵ Estes bens também não devem estar ligados ao processo produtivo do sujeito passivo. Outra característica é a previsão da substituição tributária: as pessoas, quer naturais quer jurídicas, e as sucessões indivisas domiciliadas na Argentina, ou lá radicadas, que tenham condomínio, com posse, uso ou qualquer outra forma de ligação com bens que pertençam a titulares estrangeiros sujeitos a este imposto, respondem como substitutos"⁴⁶.

⁴⁵ VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 5ª ed. Buenos Aires : Depalma, 1994, *apud* FERNANDES, Edison Carlos, *op. cit.*, p. 76.

⁴⁶ FERNANDES, Edison Carlos, *op. cit.*, p. 77.

1.2.2. Impostos Provinciais

A República Argentina é política, administrativa e juridicamente dividida em províncias, que se constituem em unidades federadas, que lembram a federação de estados do Brasil.

Três são as manifestações de capacidade contributiva que as províncias têm competência para legislar tributariamente, por decorrência da estrutura federal do Estado argentino. São elas:

- a) receita bruta de atividade econômica;
- b) propriedade de imóveis;
- c) transações privadas.

O *impuesto sobre los ingresos brutos*, que é também conhecido como *Turnover*, grava a primeira das três áreas acima citadas, ou seja, a receita bruta de atividade econômica, especificamente quanto ao exercício habitual de atividade da indústria, comércio, locações de bens, profissões autônomas, execução de obras e prestação de serviços.

Imposto este, que apesar de incidir sobre áreas próprias do IVA, pela exigência que faz, em muito se distancia daquele, como ensina DANIEL PORCARO, "à diferença do IVA, é um imposto plurifásico cumulativo que grava toda operação onerosa desenvolvida com caráter habitual"⁴⁷

A demonstração da capacidade contributiva, condição primeira para que determinada pessoa, física ou jurídica, seja alcançada pela legislação

⁴⁷ PORCARO, Daniel. *El régimen tributario en los países del MERCOSUR*. Conferência proferida no VII Congresso Nacional da FEA-USP, realizado em julho de 1995.

argentina como geradora de tributo, é a prática habitual, regular ou permanente de uma atividade com fins lucrativos.

Não se está afirmando que é necessário obtenção de lucro para que a obrigação tributária se aperfeiçoe, pois "pode ocorrer que durante determinado período o exercício de uma atividade normalmente lucrativa apresente prejuízo (por exemplo, ante a magnitude dos gastos durante o período), não obstante o qual e ao haver ingresso bruto, o contribuinte deve pagar o imposto"⁴⁸. Fica entendido que "sua base de cálculo, portanto, é o montante da receita bruta oriunda de vendas, serviços ou locações, ou qualquer outra fonte de faturamento, excluindo-se, todavia, o relativo ao IVA."⁴⁹.

As alíquotas aplicáveis não são uniformes, pelo contrário, variam de acordo com as diversas atividades econômicas. Por se tratar de um imposto provincial, quando as operações se desenvolvem parcialmente em um território e parcialmente em outro, existe a necessidade de se evitar a dupla tributação. Para resolver este problema, existe "um convênio entre todas as jurisdições do país, denominado Convênio Multilateral, que tem por finalidade fundamental evitar a dupla imposição e que facilita o ingresso dos gravames quando o contribuinte se encontra radicado em uma jurisdição e exerce também sua atividade em outras"⁵⁰.

O *impuesto inmobiliario*, outro tributo de competência provincial, cobrado sobre a propriedade de imóveis, tem características similares a um misto de dois tributos brasileiros, o ITR e IPTU, de vez que é um tributo

⁴⁸ VILLEGAS, Héctor, op. cit., p. 701.

⁴⁹ FERNANDES, Edison Carlos, op. cit., p. 77.

⁵⁰ GALLO, Santiago Martín, op. cit., p. 04.

real, que tem como base de cálculo o valor fiscal do imóvel. Apesar de o tributo recair sobre o bem, "há uma tendência a subjetivá-lo arrecadando-o de forma progressiva. Além disso, exerce a função extrafiscal, pois há incentivos, na forma de isenções, para, por exemplo, fomentar a pequena propriedade"⁵¹.

Para o autor mencionado, os adicionais são outra característica marcante deste imposto, pois estes adicionais "gravam terrenos baldios, ou seja, aqueles em que não há construções ou utilização, bem como o *ausentismo*, que se trata de um adicional para o proprietário residente fora do país".

1.2.3. Impostos Municipais

Também os municípios argentinos exigem alguns impostos, tais como o *impuesto sobre inmuebles*, cobrado aplicando-se um percentual sobre o valor venal dos bens imóveis, localizados normalmente dentro dos perímetros urbanos das cidades. À primeira vista, poderia gerar uma certa confusão com o *impuesto inmobiliario*, de competência provincial.

Fazem parte da competência municipal mais alguns tributos, tais como as taxas de serviços municipais e as taxas de licença.

Esta breve passagem, principalmente no que se refere ao tributos municipais, deve-se ao fato de não serem estes o objeto central deste trabalho.

⁵¹ FERNANDES, Edison Carlos, op. cit., p. 78.

No Capítulo II, estuda-se a harmonização tributária em Mercados Comuns.

CAPÍTULO II

HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA NOS MERCADOS COMUNS

2.1. Conceito de Harmonização

Para uma boa compreensão do problema, imprescindível iniciar este capítulo trazendo a lume alguns conceitos de mercado comum, basilares para o mercado comum do sul e obviamente definições do que seja a harmonização fiscal.

UBALDO CESAR BALTHAZAR¹ analisou com extrema felicidade os conceitos de base para a formação de um mercado comum. Etribando-se na experiência da União Européia ensina que “o Mercado comum é visto *lato sensu* como equivalente de ‘Comunidade Econômica’, isto é, enquanto entidade econômica.” Completa a idéia afirmando que tal comunidade dá a idéia de um “espaço sem fronteiras interiores” que explica tratar-se de “uma entidade econômica funcionando como um mercado nacional que se caracteriza por uma livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais (é o que se denomina “as quatro liberdades”) e que assegura aos operadores econômicos a possibilidade de agir em um clima de concorrência

¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Análise dos conceitos de base preliminares à idéia de um mercado comum no cone sul*. Florianópolis : Seqüência n.º 29, Dezembro de 1995, p. 9-22.

que não seja alterado nem pelo comportamento das empresa, nem por efeito de medidas tomadas pelo poder público.”

Já, “a noção de ‘Mercado Comum’ *stricto sensu* apreende-se pelo seu objeto. Para alcançar um regime de sã concorrência, é preciso aplicar o método de ação onde o objetivo é, além da realização da união aduaneira, o estabelecimento de regras harmonizadas no campo fiscal.”²

Ciente de que cada Estado desenvolve um projeto econômico próprio, BALTHAZAR chama atenção para a necessidade de aproximação das políticas econômicas afirmando que “a aproximação tem por finalidade evitar as perturbações e distorções provocadas pelas políticas autônomas dos Estados membros sobre a economia dos outros Estados membros ou para os objetivos comuns da CEE.”³

UBALDO CESAR BALTHAZAR alerta ser precipitado considerar como sinônimos os conceitos utilizados para “harmonização”, “coordenação” e “aproximação”, reconhece entretanto a dificuldade em se fazer uma distinção rígida entre tais expressões.

Porém, ensina que “não podemos considerar estas expressões como sendo noções estanques, divididas por barreiras semânticas. Por que a aproximação constitui um princípio e um método de ação, dos quais fazem parte a coordenação e a harmonização das legislações.”⁴

São do autor citadas as afirmações de que “para harmonizar, ou coordenar as legislações, é preciso aproximá-las, torná-las semelhantes ou similares quanto a seu conteúdo. A aproximação é o meio de realizar a coordenação e a harmonização das legislações.”

² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. op. cit., p. 09.

³ Idem, p. 12.

⁴ Idem, p. 19.

É importante também fazer a devida distinção entre harmonização e unificação, pois unificar as legislações fiscais implicaria na “adoção de um só sistema jurídico para todos os Estados membros, incluindo tanto os princípios fundamentais do direito fiscal quanto os sistemas de imposição, a unificação de alíquotas, as isenções, ou ainda toda a administração fiscal, todos os pequenos detalhes que fazem toda a complexidade do Direito Fiscal.”⁵

Como o objetivo fiscal do mercado comum é a harmonização de suas legislações tributárias, do que realmente necessitam os Estados membros é aproximar suas cargas e as estruturas fiscais umas das outras, porém sem a necessidade de sua unificação.

É BALTHAZAR quem leciona que a “harmonização fiscal não significa portanto unificação fiscal. Não significa a abolição de todos os problemas de concorrência ou o estabelecimento de um regime perfeito e igualitário, sem qualquer divergência entre os Estados membros, o que caracterizaria, precisamente, a unificação.”⁶

Ainda buscando conceituar a harmonização tributária, socorre-se em CARL SHOUP que definiu a harmonização tributária como sendo “qualquer troca nos sistemas de finanças públicas dos países membros de um mercado comum ou área de livre comércio, cujo fim é impulsionar os propósitos dessa união econômica”⁷.

Concorda-se que é uma definição sumamente genérica, porém, pode-se assinalar que se refere aos sistemas de finanças públicas. Portanto a

⁵ Idem, p. 21.

⁶ Idem, ibidem.

⁷ SHOUP, Carl. *Public Finance*. Chicago : Aldine, 1969, p. 640.

harmonização fiscal abarca não somente a política de ingressos, compreende também a política de gastos.

Uma definição mais específica pode ser encontrada no Informe Neumark⁸, no qual está assinalado que o objetivo da harmonização fiscal é "estabelecer condições de tributação e gasto público similares as que existiriam dentro de uma economia unificada"⁹, cujo propósito é "eliminar as influências e fatores fiscais que provoquem distorções das condições de competitividade¹⁰".

Ambas as definições se referem a sistemas fiscais, porém o ingrediente mais significativo da definição do professor SHOUP é a eliminação das distorções de competência. Isto significa que a carga tributária dentro de um país deve ser igual para todos os que nele atuam, sem distinção de sua procedência. Não é o mesmo que dizer que os sistemas fiscais sejam iguais.

De acordo com esta idéia, harmonização deve significar para os investidores que a carga fiscal será a mesma não importando em que país se realize.

O professor espanhol FUENTES QUINTANA define a distorção fiscal como:

“A existência de uma discriminação de origem fiscal que altera as condições de concorrência de um mercado, de tal sorte que se provoquem modificações apreciáveis nas correntes normais de tráfego. Deve notar-se a necessidade de um termo de referência para definir a distorção; a

⁸ Informe Neumark. Report of the Fiscal and Financial Committee. The ECC Reports on Tax Harmonization, International Bureau of Fiscal Documentation. Amsterdam : 1963, p. 101 (mimeo).

⁹ Idem, ibidem.

¹⁰ Idem, ibidem..

perturbação que a discriminação introduz requer delimitar a situação de onde se parte e de onde se quer chegar e que se veja alterada ou obstaculizada pela heterogeneidade dos programas de ingressos e gastos públicos."¹¹

Correntes normais de tráfego são fatores econômicos em sua totalidade, sejam bens, capitais ou pessoas.

2.2. Opções, Objetivos e Critérios de Harmonização

Definido o que se entende por harmonização, surge a indagação a respeito das possibilidades para sanar as distorções advindas das diferentes imputações e tratamento dispensados à questão tributária, pelos países parceiros de um mercado comum.

Como bem assinala CALLE SAIZ, "cada forma de realização da cooperação econômica internacional deve fixar (*a priori*), em função dos objetivos que se intentam alcançar, as distorções que se pretendem eliminar e os procedimentos para levar a cabo este processo."¹²

Para vencer o obstáculo que implica a existência de diversos sistemas fiscais, de vez que tantos países se encontram envolvidos, ROBERTO CONDOLEO afirma que "três são as possíveis opções a adotar:

a) A menos ambiciosa é criar mecanismos de compensação e neutralização fiscal, os quais não pretendem evitar as conseqüências dessas distorções mas sim atacar as causas.

¹¹ QUINTANA, Fuentes. *Principios y Estructura de la Imposición*. Madrid : I. R. García Blanco, 1986.

¹² SAIZ, Calle. *El impuesto sobre el valor añadido y la Comunidad Económica Europea*. Madrid : I. E. F., • 1968, p. 43.

b) Na harmonização fiscal, adota-se uma série de medidas que incidem nas causas que geram estas distorções, com o fim de eliminá-las. Isto implica uma integração parcial da atividade financeira dos países componentes.

c) A integração plena dos países membros.

Não obstante, como passo prévio, deverá ser definido o grau de integração que se pretende alcançar, uma União Aduaneira não é o mesmo que um Mercado Comum. Em função deste objetivo determinar-se-ão as distorções e seus possíveis caminhos de solução"¹³.

Cada uma dessas opções constitui-se numa das etapas pelas quais passam os países em um processo de integração, existindo consenso de que, dada a complexidade político-econômica que implica uma integração plena, a harmonização fiscal é a que se impõe como fórmula mais adequada.

A experiência da União Européia (antes Comunidade Econômica Européia) é fonte de subsídios para o MERCOSUL, porém obviamente a implementação depende da vontade política dos Estados Membros, em estabelecer como objetivo um Mercado Comum.

Não se está referindo ao ordenamento sistemático dos distintos tipos de distorções e aos mecanismos paliativos correspondentes; disso já se ocupou a *Teoria da Integração Fiscal Européia*¹⁴. Considera-se, porém, ilustrativo simplesmente mencionar os fenômenos estruturais dos Estados que produzem ditas distorções:

¹³ CONDOLEO, Roberto. *La armonización del impuesto a la renta en los mercados comunes*. Buenos Aires : La Ley - Periódico Económico Tributario, 22/11/96, p. 2.

¹⁴ Informe Neumark, op., cit. p. 101.

- 1) Diferente carga fiscal global;
- 2) Desigualdade na composição do gasto público;
- 3) Desigualdade na estrutura dos sistemas fiscais.

Tal como mencionamos precedentemente, a harmonização tributária é um aspecto da harmonização fiscal, devendo ficar claro que a harmonização não é um objetivo em si mesmo, mas um instrumento para evitar que a disparidade dos sistemas tributários entre os países membros sejam de tal magnitude que provoquem distorções importantes e duradouras no mercado interior comunitário.

O Informe Neumark para a UE, ao traçar os objetivos da harmonização assim se manifesta:

Consiste em incentivar a interação da competência de forma que a integração e o crescimento econômico dos seis países possa conseguir-se de maneira simultânea e gradual. Não é um problema dos sistemas tributários, mas sim dos efeitos e da incidência dos impostos existentes em cada país sobre os processos de integração e crescimento econômico¹⁵.

Em termos econômicos, como demonstram JUAN FRANCISCO CORONA e FRANCISCO VALERA, a livre circulação de capitais afeta três princípios fundamentais conforme segue:

a) Eficiência no uso dos fatores produtivos, precisamente a ineficiência se produz pela falta de neutralidade na importação e exportação de capitais, entendendo-se por neutralidade o fato de minimizar o efeito distorcedor do sistema tributário na tomada de decisões.

¹⁵ Idem, op., cit. p. 102.

b) Equidade, não no sentido tradicional de capacidade contributiva, mas sim como princípio de política social que intenta compensar desequilíbrios nacionais e regionais.

c) Incerteza dos agentes econômicos que se encontram sujeitos às mudanças das estruturas econômicas e industriais de cada país¹⁶

Os distintos critérios de harmonização devem ser estabelecidos segundo o grau de intensidade que se pretenda.

Para alguns o conceito é equivalente a "igualdade", e significa idênticos impostos e idênticas alíquotas e bases.

Outros, como DOUGLAS DOSSER, preferem o enfoque "diferencial"¹⁷ que pressupõe uma sorte de coordenação das políticas fiscais para conseguir os objetivos específicos de uma política econômica. Definidas previamente as metas, analisam-se as distorções e as possíveis soluções, avaliando os aspectos positivos e negativos das medidas fiscais a considerar em prol das metas fixadas.

Para outros, ainda, implica um conceito de "standardização" (padronização), ou seja, constituem-se impostos idênticos mas com tipos de gravames diferentes. Da mesma forma que o enfoque "diferencial"¹⁸, determinam-se previamente os objetivos, porém, à diferença deste, tais objetivos não são fixados pelo Estado Comunitário, no qual se usam critérios gerais ideais tais como a eficácia e a equidade.

Cada um desses critérios oferece aspectos positivos e negativos; o enfoque "diferencial", sendo os objetivos fixados pela comunidade, supõe

¹⁶ CORONA, Juan Francisco e VALERA, Francisco. *La Armonización fiscal en la Comunidad Europea*. Barcelona : Editorial Ariel SA, 1989.

¹⁷ DOSSER, Douglas. *Economic Analysis of Tax Harmonization: Fiscal Harmonization in Common Market*. Vol. 1. Columbia University Press, 1967. p. 37.

¹⁸ Idem, p. 46.

um benefício real para os países membros. Não surgem problemas de diferenças entre eles, como poderia surgir no enfoque "standard" (Padrão), cujos objetivos são gerais e abstratos. Além disso, um conceito de "igualdade" é muito provável que seja "anti-harmonizante" (criaria na prática uma desarmonia entre os Estados membros) já que ao aplicar impostos e tipos idênticos, alguns Estados, possivelmente, tenham mais ingressos do que necessitam e outros menos.

Estes aspectos fazem com que o enfoque "diferencial" seja considerado como o mais apto na tarefa de buscar a harmonização fiscal.

Acredita-se estar claro que um dos fins econômicos perseguidos por meio da harmonização fiscal é a eficiência na utilização dos fatores produtivos e que a eficiência implica conseguir a *neutralidade tributária*, querendo dizer que os impostos não devem influenciar nas decisões de investimentos dos indivíduos. Para tanto, a carga tributária deve ser a mesma, não importando qual seja o país onde desempenhe sua atividade.

2.3. Coordenação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica

2.3.1. Princípios aplicáveis

A mobilidade do capital entre distintos países gera uma variedade de problemas na tributação sobre a renda, fazendo necessária uma coordenação das políticas tributárias entre eles, como também a aplicação de medidas unilaterais.

O objetivo é evitar as distorções que em matéria tributária afetam o fluxo de investimentos, dando causa a problemas que abrangem principalmente estes três aspectos:

- 1) o tratamento das rendas obtidas pelos investidores estrangeiros;
- 2) a neutralidade tributária com respeito à localização dos investimentos;
- 3) a equidade com relação aos contribuintes.

São basicamente dois os princípios de tributação da renda, ao menos no mundo capitalista¹⁹, quais sejam:

a) o princípio da territorialidade (fonte), que consiste em gravar todas as rendas geradas dentro do território de uma nação, independentemente de quem as obtenha;

b) o princípio da universalidade (residência), que consiste em gravar todas as rendas dos residentes de um país, não importando onde tenham sido geradas.

¹⁹ Alguns países, por suas políticas econômicas ou forma de governo peculiares, não legislam da mesma forma. Citamos como exemplo o Reino do Camboja, Cuba, além de alguns chamados "paraísos fiscais".

O Reino do Camboja é um caso impar, pois até 1993 não existia sistema tributário organizado, sendo que o governo cobrava um imposto de consumo e outro sobre o lucro, porém apenas sobre os produtos vendidos no mercado local. Atualmente estão trabalhando na organização e implantação efetiva de alguns impostos principalmente sobre a renda e o consumo. Com relação aos demais, é exigido um valor fixado em dólares americanos, cobrado das empresas estrangeiras que exploram madeira naquele país. Vide THEOURN, Pan Bun. Kingdom of Cambodia - International Taxation. in : *Papers on Taxation.- Seminar on Taxation (General Tax Course)*. Tokyo : National Tax Administration – JICA, 1993, p. 29-35.

Porém, um dos casos mais interessantes é o da China, pois seu sistema tributário, praticamente inexistente, limita-se a tributação da renda e de um imposto consolidado, similar ao imposto sobre o consumo. Entretanto, o que mais chama a atenção é a diferença de imputação, pois a tributação média para os contribuintes estrangeiros é de 10%, enquanto que para os contribuintes chineses o percentual impositivo chega a 40%, num claro tratamento desigual que favorece o capital e o investidor externo. Vide ZHI-BO, Wang. China – International Taxation. in : *Papers on Taxation. Seminar on Taxation (General Tax Course)*. Tokyo : National Tax Administration – JICA, 1993, p. 17-28.

Na maioria dos casos, aplica-se uma combinação de ambos os princípios, ao mesmo tempo em que se grava com o princípio da fonte as rendas obtidas pelos não residentes, aplica-se o princípio de residência para os cidadãos residentes no país.

É preciso, no entanto, definir o princípio que seja mais conveniente diante da mobilidade do capital.

O princípio da fonte reflete em maior medida o aspecto territorial de onde se origina a renda do que o sujeito beneficiário. Por esta e outras razões de índole administrativa, não são todas as rendas que se enquadram para aplicação deste princípio.

Sendo o imposto do tipo pessoal com alíquotas progressivas, deduções e isenções, adequadas ao contribuinte residente, deve gravar e cobrar as rendas também dos não residentes, mesmo com todas as dificuldades administrativas que isso implica. Este problema pode ser atenuado mediante o sistema de retenção na fonte, apesar de ser uma solução parcial, já que são gravadas a uma taxa proporcional e somente aplicadas quando se distribuem os lucros através de uma empresa, não no momento em que são gerados.

Por isso, sustentava MUSGRAVE,

"é recomendável aplicar um imposto de renda que recaia sobre as sociedades, dado que se podem gravar a uma alíquota proporcional adequada, cobrado mais próximo da fonte de renda, além de aplicá-la sobre toda a renda, esteja distribuída ou não"²⁰.

²⁰ MUSGRAVE, Peggy B. *Fiscal Harmonization in Common Market*. Columbia University Press, 1967 apud CONDOLEO, Roberto, op. cit., p. 2.

2.3.2. Critérios de coordenação

Tendo sido enunciados os possíveis princípios de imposição de um imposto de renda, é interessante analisar quais são os critérios a considerar para avaliar a política tributária e ver os métodos e sistemas cujas características melhor se enquadram em uma coordenação impositiva. É o que será proposto a seguir.

CONDOLEO considera como mais significativos para a coordenação, os seguintes critérios:

“1- a equidade interjurisdicional;

2- a neutralidade na localização dos investimentos;

3- a equidade com referência aos contribuintes.”²¹

Na continuação, serão analisados individualmente cada um dos três critérios por ele destacados:

a) Equidade interjurisdicional

Esse princípio significa estabelecer com precisão o marco da gravabilidade das rendas geradas pelo fluxo de fatores entre países.

Sendo universalmente aceito que o país de origem detém prioridade para exigir dos não residentes o imposto sobre a renda gerada em seu território, deverá o país de residência destes, desde que aplique esse princípio, autorizar a dedução do imposto pago na origem, quando da imposição na sua legislação.

Para tanto, a divisão jurisdicional deverá ser determinada pela:

²¹ CONDOLEO, Roberto, op. cit., p. 2.

- 1 - definição territorial que tenha o país de origem;
- 2 - a alíquota de imposição.

Tais elementos merecem, neste momento, detida análise, por serem determinantes na divisão jurisdicional:

1) Da definição territorial

A definição territorial é um problema cuja importância e dificuldade sofrem um incremento na mesma proporção do aumento da integração e do movimento de capitais.

Indubitavelmente, qualquer fórmula que se aplique não é exata, porém é uma alternativa entre outras possíveis. Numa fórmula matemática destas características, parâmetros como a de incidência aplicada em cada um deles precisa ser considerada.

Para esclarecer melhor a questão, cita-se a denominada "fórmula de Massachussetts, que dá igual ponderação aos três parâmetros que considera, a situação dos ativos, o valor dos salários e as vendas"²².

No campo teórico é possível exigir que uma empresa mantenha contabilidade separada segundo a geografia de seus negócios, o que seria sumamente complicado, e além do mais estaria sofrendo incidência pelas distintas pautas de valoração dos ativos que fixam cada uma das legislações. A condição necessária é a que todas as jurisdições apliquem a mesma fórmula.

Os conceitos precedentes correspondem a países cujo imposto é de caráter local. Apesar de se mostrar como experiência muito interessante por

²² Idem, ibidem.

se tratar de distintos países, entende-se que, pelo menos numa primeira etapa, a definição territorial não deve exceder ao limite geográfico.

2) Da alíquota

Para alcançar a equidade, não há dúvida, os Estados devem acordar a alíquota, e o critério mais adequado seria que fosse uniforme em todos eles.

Uma norma freqüentemente invocada é a mesma que se aplica nos tratados internacionais com relação a retenções sobre lucros, dividendos ou salários dos residentes estrangeiros. Este critério, porém, é de duvidosa aplicação para o caso, dado que as prerrogativas são distintas das que prevalecem nos tratados, fundamentalmente em relação à necessidade de ingressos públicos e à equidade contributiva.

Para resolver este impasse ROBERTO CONDOLEO sugere que

(...) Este problema poderia resolver-se estabelecendo certos impostos com alíquotas compatíveis com o critério da equidade interjurisdicional; os salários e as rendas empresariais são adequadas a estes fins, ambos poderiam integrar-se com um imposto de renda para residentes com a finalidade de que este imposto não se some aos anteriores, deixando o imposto de renda individual para aplicar pelo princípio da residência, desta forma permitiria uma diferenciação estrutural e de alíquota.

Outro critério seria que a jurisdição de origem grave as rendas em função do subsídio, dado pelo governo, nos casos originados, por meio de serviços subsidiados"²³.

O próprio CONDOLEO admite dificuldade na aplicação desses critérios de coordenação tendentes a atingir a equidade interjurisdicional,

²³ Idem, ibidem..

explicando que "o problema de implementar de forma eqüitativa é um dos maiores obstáculos na sua aplicação"²⁴.

2.3.3. A neutralidade na localização dos recursos

O sistema impositivo não deveria incidir sobre as decisões de investimento desde o ponto de vista territorial, ou seja, para um investidor residente no país *A* deveria ser indiferente realizar o mesmo investimento no país *A* ou no país *B*.

A menos que todos os países apliquem o princípio de origem e a mesma taxa efetiva, este objetivo não pode ser alcançado a não ser que se aplique o conceito (princípio) da residência.

A regra de eficiência requer que neste caso se aplique um sistema impositivo global, com total crédito de imposto pelas rendas de fonte estrangeiras.

Tendo-se em conta que a jurisdição de origem é a que tem prioridade para exigir imposto sobre as rendas geradas em seu território, é a jurisdição de residência do investidor a encarregada de alcançar esta eqüidade, já que deve prever em sua legislação a aplicação do crédito do imposto pelas rendas geradas no exterior.

Assim sendo, onde a legislação aplica tanto o princípio da fonte quanto da residência haverá dupla imposição sobre os residentes. Tal como visto precedentemente, a jurisdição do residente é quem tem a responsabilidade de aliviar a carga da dupla imposição.

²⁴ Idem, ibidem.

O grau de atenuação dependerá do método que se aplique, e ela será completa se permitir o cômputo total do imposto já pago no exterior, diminuindo se o cômputo for parcial ou com limitações, aplicando-se uma dedução apenas de parte do imposto pago.

2.3.4. A equidade relativa aos contribuintes

A equidade relativa aos contribuintes está relacionada com a capacidade contributiva das pessoas, sendo necessária a aplicação do princípio de residência, ao passo que a jurisdição em que corresponde a residência do sujeito é a responsável em alcançá-la.

Deve-se ter como parâmetro a situação econômica do contribuinte, traduzindo-se através de deduções do tipo pessoal, isenções e a alíquota a aplicar em função da escala progressiva. Neste caso, a equidade pode ser adequada razoavelmente pelo país de residência do indivíduo, dado que cada jurisdição tenderá a um conceito próprio acerca da capacidade contributiva de seus residentes.

Estes critérios constituem objetivos que, na relação tributária entre os Estados, deve prevalecer para o desenho de seus próprios sistemas.

2.3.5. Pautas de equidade e neutralidade

Trata-se de um sistema em que nos países *A* e *B* as alíquotas do imposto societário são diferentes, de tal forma que a pauta de equidade interjurisdicional não seja factível. Mesmo assim, é possível conseguir-se a neutralidade no que concerne à atração de investimentos.

Para que isto ocorra, ambos os países devem ter um sistema integrado entre o imposto societário e a imposição individual, baseado no princípio de residência e com crédito do imposto empresarial.

Para ficar mais claro o esquema da neutralidade delineado, CONDOLEO²⁵ considerou dois países, *A* e *B*, ambos tendo integrado o imposto empresarial com a imposição pessoal. Suponha-se que o imposto das empresas esteja sujeito a uma alíquota de 25% no país *A* e de 20% no país *B* e que as pessoas físicas estejam gravadas em 50% e 30% respectivamente; a renda obtida será representada por (*Y*), a empresa no país de origem da renda por (*Ya*) e a residência dos titulares da mesma será representada por (*Yab*):

	País A		País B	
	YAA	YAB	YBA	YBB
Renda obtida	100	100	100	100
Imposição no país A				
- Pessoa Jurídica	25	25	--	--
- Pessoas Físicas	(50-25)= 25	--	(50-20)= 30	--
Imposição no país B				
- Pessoa Jurídica	--	--	20	20
- Pessoas Físicas	--	(30-25)= 5	--	(30-20)= 10
Total	50	30	50	30

Como pode ser observado, para um residente no país *A* é indiferente investir no seu país ou em *B*, o mesmo se sucedendo com um residente no país *B*, caso opte por investir no país *A*.

²⁵ CONDOLEO, Roberto, op. cit., p. 3.

Esta neutralidade se mantém enquanto se considere a totalidade das rendas societárias, estejam distribuídas ou não; caso contrário se produz uma distorção na proporção das rendas retidas e o diferencial de taxa.

Um outro exemplo poderá deixar mais clara a situação. O esquema e a alíquota são similares ao caso anterior, alterada somente a importância da renda obtida para evitar confusão pela similaridade das cifras:²⁶

	País A		País B	
	XAA	XAB	XBA	XBB
Renda obtida	200	200	200	200
Distribuída	100	100	100	100
Imposição no país A				
- Pessoa Jurídica	50	50	--	--
- Pessoas Físicas	0	--	(50-20)= 30	--
Imposição no país B				
- Pessoa Jurídica	--	--	40	40
- Pessoas Físicas	--	(30-25)= 5	--	(30-20)= 10
Total	50	55	70	50

Nestas condições, tanto a um residente de A quanto de B será gerada uma carga tributária distinta de acordo com o investimento feito em seu próprio país ou no exterior.

Com base nestas constatações, ROBERTO CONDOLEO conclui:

(...) na ausência de uma completa integração entre os benefícios empresariais e o sistema de imputação das rendas, na declaração de seus titulares, o diferencial de alíquota nas rendas da pessoa jurídica não somente viola a equidade interjurisdicional, como também a neutralidade na localização territorial dos investimentos e a equidade em relação à capacidade contributiva²⁷.

²⁶ Idem, ibidem.

²⁷ Idem, ibidem..

2.4. Efeitos econômicos

Para melhor visualização deste efeito, foi necessário proceder a uma separação, verificando-se primeiro os aspectos teóricos e depois um comparativo entre a taxa efetiva e a nominal.

2.4.1. Aspectos teóricos

Novamente, a bem da clareza do assunto, são apresentados alguns casos hipotéticos, seguidos das necessárias conclusões.

a) Um caso hipotético

Analisando uma situação entre dois países nos quais se estabelece um imposto sobre a renda, sendo em um país a alíquota real mais alta que no outro, pretende-se determinar quais seriam os efeitos do investimento e que medidas podem ser tomadas para conseguir a neutralidade impositiva.

CONDOLEO utiliza novamente o sistema de quadros de visualização, sugerindo que seja considerado novamente como exemplo o caso dos países *A* e *B* que, antes de fixar um imposto, têm equilíbrio na balança de pagamentos sem restrições comerciais ou de pagamentos. A partir de determinado momento cada um deles adota um imposto sobre a renda, sendo a alíquota no país *A* maior que a do país *B* ($t_a > t_b$); sendo os tipos de câmbio fixos e a política monetária, em ambos, discricional e flexível.

Os resultados da aplicação dos impostos dependerão do efeito destes sobre os preços relativos internacionais de mercadorias e fatores; o imposto se aplica tanto nos setores que competem a cada país, como no comércio

exterior e por conseguinte distinguem entre o setor local, que produz mercadorias com uma limitada condição de importação e o setor comercial que produz mercadoria para exportação ou em condições com as importações. Assim mesmo se assume a mobilidade do capital e a imobilidade da mão de obra.

Para maior clareza, ilustra-se o problema com exemplos de casos hipotéticos desenvolvidos por CONDOLEO²⁸:

Caso 1. Imposto sobre a renda não transferível

Exemplo numérico:

	País A		País B
Vendas	100		100
Custo	70		70
Lucro Bruto	30		30
Imposto 50%	15	Imposto 25%	7.5
Lucro Líquido	15		22.5

Neste caso, a renda do capital no país A se vê diminuída mais do que no país B pelo efeito impositivo; o volume do intercâmbio comercial pode declinar como conseqüência destas redistribuições internacionais de recurso, porém não produzem distorções no mercado de bens, dado que o imposto não foi trasladado em nenhum dos países. A distorção se produz no mercado internacional de capitais.

As medidas neutralizadoras poderiam ser as seguintes:

- a - igualdade das taxas de ambos os países;
- b - um imposto sobre os investimentos estrangeiros no país B.

²⁸ Idem, ibidem.

Isso implica que no país *B*, gera-se um imposto que, somado com o imposto sobre renda, equipara ao imposto no país *A*, de tal maneira que para um residente no país *A*, é indiferente investir em seu país ou no *B*.

Este imposto adicional pode ser instrumentalizado como um complemento do imposto de renda sobre os lucros, ou como um imposto de renda sobre os dividendos.

Caso 2. Imposto de renda. Operações futuras:

Neste caso é necessário distinguir se o imposto é transferido aos bens que são comercializados no mercado interno ou internacional, ou em ambos.

No caso dos bens comercializados internacionalmente podem, por sua vez, ser consideradas duas possibilidades:

- a - não se pode transferir o imposto em nenhum dos dois países;
- b – pode-se transferir em ambos os países o tipo menor dos dois impostos.

Caso 2.a.

*Exemplo numérico:*²⁹

	País <i>A</i>		País <i>B</i>	
	Local	Internacional	Local	Internacional
Vendas	130	100	110	100
Custo	<u>70</u>	<u>70</u>	<u>70</u>	<u>70</u>
Lucro	60	30	40	30
Imposto	<u>30</u>	<u>15</u>	<u>10</u>	<u>7.5</u>
Lucro Líquido	30	15	30	22.5

²⁹ Idem, ibidem.

O preço no mercado local de ambos os países se vê gravado pelo imposto de renda de seus respectivos países, de modo que seus efeitos serão os seguintes:

a - motiva-se a deixar os recursos em bens comercializáveis internacionalmente para voltar-se aos do mercado interno. Este efeito é maior no país *A* do que no *B*, com o mesmo efeito de se aplicar um imposto que grava o comércio internacional;

b - este efeito de redistribuição de recursos internos tenderá a reduzir o volume do comércio, criando um déficit na balança comercial do país *A*, sendo acompanhado por um fluxo de capitais de *A* para *B*.

Neste caso, as medidas neutralizadoras a adotar seriam as seguintes:

1 - aplicar a gravação impositiva segundo o país de residência, para elidir as distorções sobre o fluxo de capitais;

2 - a redução do imposto sobre as exportações que implique igualar a rentabilidade entre os produtos destinados ao mercado local aos níveis da internacional; a complementação com um imposto compensatório às importações no país importador, tendo este o objetivo de equilibrar o maior preço originado pela transferência do imposto de renda.

Sem embargo, isto não evitará em ambos os países a transferência de recursos do mercado de comércio exterior ao mercado local de produtos, que é provavelmente a distorção maior. Seria necessário uma redução do imposto sobre a renda dos setores relacionados com os bens de importação e exportação.

Caso 2.b. O imposto se transfere até o tipo menor em ambos os países:

*Exemplo numérico:*³⁰

	País A		País B	
	Local	Internacional	Local	Internacional
Vendas	130	110	110	110
Custo	<u>70</u>	<u>70</u>	<u>70</u>	<u>70</u>
Lucro	60	40	40	40
Imposto	<u>30</u>	<u>20</u>	<u>10</u>	<u>10</u>
Lucro Líquido	30	20	30	30

Neste exemplo se pode ver claramente que apesar de o país A diminuir a distorção entre o setor local e internacional, pela transferência parcial, alguma distorção ainda persiste e será mais ou menos significativa de acordo com a diferença de alíquotas entre ambos os países; quanto maior seja o *spread* (variação de índices em determinado período), mais importante será a distorção.

No país B se pode observar que, sendo igual a rentabilidade de um e outro setor, não haverá deslocamento interno de recursos.

Neste caso, a neutralidade se restitui pelo uso das medidas impositivas aduaneiras (diminuindo nas exportações, imposto compensatório sobre importações), ou pelo nivelamento das taxas impositivas.

³⁰ Idem, *ibidem*

Caso 3. Imposto sobre a renda - Operações já realizadas (fonte):

Exemplo numérico³¹:

	País A	País B
Vendas	100	100
Custo	<u>55</u>	<u>70</u>
Lucro Bruto	45	30
Imposto	22.5	7.5
Lucro Líquido	22.5	22.5

Quando o imposto sobre a renda se reflete num pagamento menor de salários, não se produzem os efeitos sobre o fluxo internacional de fatores, já que se presume que a mão de obra se apresenta sem mobilidade e o imposto não diminui a renda do capital.

Deve-se aplicar o critério da fonte em vez do critério de país de residência, complementado por um sistema de isenções (exceções) impositivas para os investidores estrangeiros no país de residência destes; não se requer acordos aduaneiros (de fronteira) para os artigos comercializados.

Caso 4. Imposto sobre a renda com benefícios fiscais - Não transferíveis:

Exemplo numérico³²:

	País A	País B
Vendas	100	100
Custo	<u>70</u>	<u>70</u>
Lucro Bruto	30	30
Imposto	15	7.5
Lucro Líquido	15	22.5
Recuperação Imposto (isenção)	7.5	0
Resultado Final	22.5	22.5

³¹ Idem, ibidem.

³² Idem, ibidem.

Nesse caso, não se produzirão movimentos no fluxo de bens nem de capital, dado que o imposto de *A* é igualado por um benefício fiscal (recuperação do imposto), resultando que a rentabilidade seja a mesma em ambos os países.

Da mesma forma que no caso anterior, deve-se aplicar o critério da fonte complementado por isenções impositivas no país de residência para os investidores estrangeiros, sem necessidade de aplicar medidas aduaneiras.

Caso 5. Imposto sobre a renda com benefícios fiscais - Transferíveis para o futuro:

À semelhança do caso 2.b, o imposto é transferido integralmente aos produtos do mercado local, porém somente até alcançar o menor dos dois impostos sobre os bens objeto de comércio internacional. A diferença do tipo entre os dois países é equiparada no país *A* com uma redução de custo através de recuperação de tributos (benefício fiscal).

O efeito mais significativo será o aliciamento para que o capital se transfira do país *B* até o setor local do país *A*.

Para eliminar esta distorção, a medida adequada seria reduzir ou suprimir, no país *A*, os benefícios ao seu setor local, até o nível que equipare ao imposto do país *B*.

b) Conclusões

Importante esclarecer inicialmente que CONDOLEO extraiu os casos e quadros da obra de MUSGRAVE, por isso a coincidência do segundo se reportar aos casos e quadros retro apresentados.

Daí por que, segundo MUSGRAVE, "os casos analisados supõem que a incidência dos tributos e os benefícios é simétrica em ambos os países, sendo factível armar um quadro combinando as distintas situações e avaliar seus efeitos, com o objetivo de propor as medidas adequadas"³³.

Num quadro numérico somente pode ser observado o aspecto do fluxo internacional de capital.

O caso hipotético se refere a uma empresa que opera fora de seu país, analisado sob várias circunstâncias de incidências e benefícios fiscais e operando também em seu país sob uma determinada condição, com um imposto sobre a renda local que não seja repassado para os preços e não tem benefícios fiscais.

A questão a ser considerada deve obter uma resposta sobre que medidas devem ser tomadas pelo país *A*, sob cada uma das circunstâncias observadas, para que o lucro líquido da empresa que atua em outro país tenha o mesmo resultado se desenvolvesse a atividade no país *A*.

É imperativo que para qualquer um dos casos se imponha o critério de país de residência e os distintos métodos a aplicar dependerão da incidência do imposto e dos benefícios fiscais do país *B*.

O método do crédito de imposto é apropriado quando no país *B* não se transfere o imposto para os preços e não se aplicam benefícios fiscais, tais como recuperação de tributos.

³³ MUSGRAVE, Peggy B. *Fiscal Harmonization in Common Market*. in CARL SHOUP, Columbia University Press, 1967, vol. 11, p. 229.

2.4.2. Taxa efetiva *versus* taxa nominal

Considerando o conceito de harmonização como diferenciação e tendo bem claro que no imposto sobre a renda o objetivo de harmonizar se cumpre sempre que para um investidor o resultado seja indistinto se investir num ou noutro país, sem dúvida o que interessará é a taxa efetiva e não a taxa nominal. Nesta ordem CONDELEO busca definir as distintas taxas.

Os elementos que se considera são os seguintes:³⁴

t = alíquota

PN = renda; conceito contábil

DN = deduções legais

PS = PN - DN. conceito padrão.

TR = imposto efetivamente pago.

PR = benefícios informados.

a - taxa nominal legal, que é a alíquota estabelecida pela lei = t;

b - taxa efetiva legal: $(t \times PS) / PN$;³⁵

c - taxa legal efetiva padronizada: $(t \times PS) / OS$;³⁶

d - alíquota efetiva aparente: TR/PR .

Quando se analisa a legislação dos distintos países que pretendem constituir um mercado comum, o primeiro elemento que chama a atenção é a alíquota legal, mesmo que a alíquota nominal pareça ilusória à luz dos elementos de um imposto que o podem desnaturar.

³⁴ CONDOLEO, Roberto, op. cit., p. 4.

³⁵ Esta taxa é uma função, não somente de taxa nominal, mas também de todos os conceitos particulares para determinar a renda tributável.

³⁶ Esta é uma taxa onde o ingresso líquido se define de acordo com conceitos normativos ideais no lugar dos conceitos contábeis.

Assim, podemos mencionar o conceito de renda que cada país define, eximindo do cômputo das amortizações a dedução de juros e royalties, considerando-se ainda o método de transferência de prejuízos e, qual o sistema de ajuste pela inflação é adotado para o pagamento do imposto.

Estes elementos, entre outros, fazem com que, ao avaliar a rentabilidade de um projeto de investimento, a carga tributária tenha um peso real muito diferente do que mencionam as leis e tenha variações mais que importantes entre as nações.

Por este motivo, interessa trabalhar com alíquotas efetivas, dentro das quais se resume a incidência dos conceitos mencionados.

É uma forma interessante de observar os componentes causadores das maiores distorções que requerem ser harmonizadas.

Este conceito leva a revisar a idéia de que dois países que aplicam o critério da fonte devem ter a mesma legislação. Com a introdução do conceito de taxa efetiva pode-se aperfeiçoar a idéia afirmando que se dois países aplicam este critério, a taxa efetiva de sua imposição deve ser a mesma.

2.4.3. Análise dos elementos de maior incidência na taxa efetiva

Estes elementos requerem uma análise que contemplem diferentes aspectos tais como:

a) As harmonizações:

Qualquer sistema de harmonização utilizado incidirá na taxa efetiva, dependendo da estrutura dos ativos das empresas e da porcentagem de depreciação.

Os pontos mais significativos são:³⁷

a - o método de depreciação (linear, soma de dígitos de anos ou depreciação acelerada);

b - período de depreciação;

c - incentivos (créditos);

d - perdas em excesso do custo original (Tratamento de melhorias e conservação);

e - base de avaliação dos ativos depreciáveis e possíveis reavaliações.

Quanto aos períodos de depreciação, deve ser considerada a vida útil do bem ou, dito de outra forma, o percentual de amortização anual deve ser similar em todos os países. Caso se permitam depreciações superiores ao ponto médio nos primeiros anos, a distorção será grande.

O esquema pressupõe que a transferência de prejuízos não tem limitações, porém deve ser considerado que as limitações de quantidades de anos para transferir, bem como dos métodos utilizados, são igualmente geradores de distorções importantes.

O período fiscal pressupõe que o ciclo econômico de uma atividade é de um ano. Existem no entanto, atividades ou investimentos nos primeiros

³⁷ Idem, ibidem.

anos cujo ciclo econômico é de médio a longo prazo, como é o caso das indústrias extrativas (petróleo, gás, minérios, etc.). Poderia ser conveniente neste casos permitir que as depreciações se computem a partir dos períodos que geram ingressos. O objetivo é evitar que o limite de anos no cômputo das depreciações gere uma carga impositiva sobre os lucros muito acima do real.

Existem também fatores de depreciação não mensuráveis, como a obsolescência tecnológica, ou o uso intensivo do bem.

Também é importante analisar o valor da base que se toma para depreciação, pois devem ser incluídos os impostos indiretos e diferenças de câmbio.

Dentro deste tema, não se encontram somente os ativos fixos, mas também outro ponto importante, qual seja, as despesas com pesquisa e desenvolvimento, incluindo-se as despesas pré-operacionais diferidas. Deve também ser definido se os parâmetros a serem aplicados são padrão, se permitem deduções aceleradas ou isenções por determinado período sobre porcentagens a fixar dos lucros que se destinem a esta rubrica.

b) Avaliação de inventários:

Atribui-se à avaliação de inventários uma grande incidência sobre a taxa efetiva; mesmo assim, considera-se duvidosa sua significância pelo traslado permanente sobre os custos nos sucessivos períodos fiscais.

Existem, entretanto, aspectos para ressaltar que bens podem ser motivo de distorção, apesar de que não é objetivo deste trabalho mencionar as facilidades ou dificuldades dos diferentes sistemas de avaliação.

Considera-se conveniente que, sobre este tópico, tenha-se em conta os seguintes fatores:³⁸

a - Evitar gerar lucros por variações de preços.

Neste caso, trata-se de aplicar valores de reposição ou manter o sistema de valor de compra quando os preços de reposição diminuem.

b - Caso se pretenda manter os valores do estoque atualizados, quando a diferença for significativa (+ de 10%), permita-se constituir uma reserva por determinada quantidade de anos para fazer frente a uma redução de preços. A parte não absorvida seria tributável no final daquele período, denominado de reserva.

c) Criação de reservas livres de imposto:

Seriam reservas com fins determinados, criadas por um período de anos, ao final dos quais as diferenças não utilizadas sofreriam gravação impositiva.

A diferença para flutuação de preços, já mencionada anteriormente, existe para cobrir riscos não assegurados ou perdas e danos sobre bens do ativo.

d) Deduções de juros:

Como regra geral, as leis tributárias não permitem deduzir os juros do capital próprio, ao contrário dos juros pagos a terceiros. Entretanto, são estabelecidos limites à dedução destes últimos.

³⁸ Idem, ibidem.

Assim, entre dois projetos, com distinta composição de financiamento, aquele cujo componente de capital próprio seja maior, a taxa interna de retorno se verá incidida pela carga tributária em maior medida que aquela que é financiada com capital de terceiros, e, mesmo que ambos sejam financiados da mesma maneira, ainda dependerá das limitações para deduzir os juros impostos pelos distintos países.

Considerando-se que a maioria dos países não permite a dedução de juros do capital próprio, sendo as regras de tributação uniformes para os investidores, como pode ser observado, a maior distorção se produz quando num país a dedução é ilimitada e no outro existem limites.

e) Dedutibilidade dos honorários de diretores e gastos empresariais:

Ao se permitir deduzir como custos os pagamentos de honorários aos diretores, é preciso impor limites a estas deduções, motivo pelo qual a diferença entre o limite e o efetivo pagamento se encontra gravada.

Há casos em que estes excedentes são considerados dividendos, dando-se a eles o tratamento que a legislação local adota para os mesmos.

Em outros, discrimina-se entre diretores nacionais e estrangeiros, não somente quanto ao limite, mas também sobre a gravação impositiva do diretor, via retenção na fonte, a qual normalmente significa maior custo para a empresa.

Deverá ser considerada ainda disposições as legais argentinas que distinguem entre a remuneração do indivíduo como diretor e a das funções dos gerentes que desempenham na empresa, não restando dúvidas que se pode observar uma incidência significativa sobre a taxa efetiva.

f) Métodos de integração entre as renda empresarial e as rendas pessoais:

Na afirmação de E. J. REIG, os métodos de integração entre a renda empresarial e as rendas pessoais constitui "o ponto mais importante assinalado como fonte de assimetrias mais profundas entre os distintos Estados membros, nos diversos informes preparados para a UE.

Sua importância está radicada nas distorções que os sistemas geram na atração ou não de capitais"³⁹.

Dentro da CEE⁴⁰ este tema foi trabalhado exaustivamente, e,

numa primeira aproximação foi proposto que os acionistas residentes da Comunidade pudessem tomar totalmente como crédito de imposto, o imposto societário; não se discriminaria entre os acionistas do país e os dos outros países comunitários.

Seria criado um mecanismo pelo qual o país de origem da renda transferia para o país de residência do acionista o crédito do imposto pago no primeiro⁴¹.

Esta proposta foi alvo da crítica de CONDOLEO, ao inferir que

várias são as premissas para propor tal mecanismo, a que consideramos como a mais significativa é que a completa integração entre ambas as rendas evitaria distorcer as decisões empresariais; esta proposta se limitou ao marco teórico.

³⁹ REIG, Enrique Jorge. *Sistema de integración a la renta societaria: Características y efectos económicos*. Buenos Aires : Academia Nacional de Ciencias Económicas, años 1983, reproducido en Derecho Fiscal, t. XXXV, p. 933.

⁴⁰ É usada sigla CEE (Comunidade Económica Européia) porque os fatos narrados são da época em que ainda não havia a hoje denominada União Européia ou UE.

⁴¹ BIRD, Richard M. *Corporate - personal tax integration*. in, CNOSSEN, Sijbren. *Tax Coordination in the European Community*. USA, 1987, p. 232.

Uma segunda proposta partiu da premissa que as rendas de capital deveriam gravar o bem no país onde estas se originam ou no país que residem seus perceptores, para ela, os sistemas impositivos deveriam ser iguais, devendo eximir no país de residência do acionista os dividendos obtidos de sociedades estrangeiras.

Cada uma dessas propostas tem por finalidade a neutralidade na importação e exportação de capitais⁴².

Objetivando dar maior sustentação à suas críticas e afirmações, CONDOLEO socorre-se em PEGGY B. MUSGRAVE, que afirma a existência de uma terceira proposta de métodos de integração entre a renda empresarial e as rendas pessoais, proposta esta que

tem como objetivo a equidade desde o ponto de vista jurisdicional, este requer sistemas impositivos de integração das rendas similares em todos os países componentes; requer uma fórmula de atribuição de rendas entre o país de origem e o que origina o fluxo do capital, de tal maneira que eqüivale a um reconhecimento de interesses⁴³.

Independentemente do sistema que seja adotado,

se os países membros não uniformizarem o tratamento das rendas societárias com as rendas individuais, mais cedo ou mais tarde a competência pelo ingresso de capitais levará a que cada país deva adequar sua legislação em função do resto⁴⁴.

⁴² CONDOLEO, Roberto, op. cit., p. 5.

⁴³ MUSGRAVE, Peggy B. *Interjurisdictional coordination of taxes on capital income*. apud CONDOLEO, op. cit., p. 5.

⁴⁴ CONDOLEO, Roberto, op. cit., p. 5.

g) Ajuste pela inflação:

O fenômeno inflacionário distorce sobremaneira a carga tributária caso o sistema não preveja este efeito econômico.

Um sistema impositivo que não contempla a inflação resultará numa gravação impositiva menos gravosa do que um sistema que a preveja; obviamente o grau de incidência dependerá do coeficiente inflacionário da economia do país.

Mesmo existindo tal previsão, os métodos que a contemplam são variados, gerando distintas incidências, mesmo que o índice de inflação seja de nível exatamente igual, motivo pelo qual se faz necessária a uniformização dos sistemas para evitar as distorções das taxas nominais que cada Estado estabeleça.

As constantes alterações nos critérios de correção monetária das Demonstrações Contábeis (financeiras), dificultam sobremaneira o estabelecimento de parâmetros de avaliação histórica dos reflexos na imputação tributária causado pela inflação.

O problema aparece com maior nitidez quando a inflação da economia apresenta níveis mais elevados; porém, mesmo nos casos de economias com baixos índices inflacionários "entendemos que se requer um ajuste a cada determinada quantidade de períodos fiscais"⁴⁵.

Confirmando tais afirmativas, CONDOLEO menciona que

a experiência argentina demonstra que o ajuste do patrimônio inicial combinado com um ajuste dinâmico que contempla as variações

⁴⁵ Idem, ibidem.

*patrimoniais durante o período fiscal, apesar de sua complexidade, é o método mais apropriado para calcular o efeito da inflação*⁴⁶.

Daí ser possível afirmar que a mera utilização da mesma metodologia não é suficiente para proporcionar o equilíbrio necessário, pois também o tipo de índice aplicado deverá ser uniforme, mesmo sabendo-se que a tendência a longo prazo é um possível nivelamento dos valores.

2.5. A harmonização tributária na União Européia

Apesar da riqueza disponível em termos de bibliografia sobre a União Européia, por não ser o objeto central desta pesquisa, limitar-se-á a um breve histórico e ao Informe Ruding, pela importância com que se revestiu na história da integração no Velho Continente.

2.5.1. O marco legal

O marco legal tem sua origem no *Tratado de Roma*⁴⁷, que tem entre seus objetivos fundamentais a livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais na região.

Com efeito, o artigo 67 daquele tratado estabelece obrigações em diversas etapas para eliminar as restrições que pesam sobre a circulação do capital e as discriminações relacionadas com a nacionalidade ou residência dos investidores, como também quanto ao lugar em que se realizem.

⁴⁶ Idem, ibidem.

⁴⁷ O Tratado de Roma, firmado em 25/03/57, é tido como o marco inicial da Comunidade Econômica Européia - CEE, que após constante evolução transformou-se na atual U.E. União Européia.

O artigo 98 do mesmo tratado faz também referência aos impostos diretos, sendo mais explícito e específico o artigo 100 quanto à necessidade de aproximação da legislação que afeta o livre estabelecimento ou funcionamento do mercado comum; similar orientação é apontada pelo artigo 101 com relação às distorções na competência.

Já o artigo 220 estabelece que os Estados membros deverão negociar para evitar a dupla imposição aos residentes pessoas físicas e jurídicas, enquanto que o artigo 221 exige um tratamento igualitário entre os residentes da U.E. com relação aos investimentos nas empresas de cada país.

Como pode ser observado, a finalidade não é igualar os sistemas fiscais, mas sim aproximá-los, já que as diferenças são oriundas de distintos motivos.

Apesar do muito já trilhado, "a U.E. não avançou o suficiente na harmonização dos impostos diretos, apesar de importantes estudos neste sentido (Informe Neumark - 1962 - Informe Ruding 1992); tal atraso obedece a motivações políticas e sócio-econômicas"⁴⁸.

2.5.2. O Informe Ruding

Este informe foi elaborado por encomenda da Comissão da Comunidade Européia entre os anos de 1991 e 1992. O comitê responsável pela sua elaboração esteve a cargo do prof. Onno Ruding, estando relacionado com a harmonização dos impostos diretos e dos benefícios empresariais. Daí chamar-se simplesmente "Informe Ruding".

⁴⁸ CONDOLEO, Roberto, op. cit., p. 5.

a) Área encomendada:

Segundo CONDOLEO, a área encomendada ao Comitê constituía-se no seguinte:

O comitê deveria responder a três perguntas:

1 - Se existem diferenças na imposição das sociedades e a carga tributária nos negócios entre os países membros que originam distorções, afetando o funcionamento do mercado interno.

2 - Se a primeira resposta for positiva, determinar as medidas a aplicar, levando em consideração a incidência sobre a economia, a união monetária, etc.

Também deve considerar o caso sobre a imposição sobre a renda naqueles sujeitos não societários.

3 - Deveria opinar se as medidas têm como objetivo a harmonização de certos aspectos ou limitar a estrutura impositiva das legislações nacionais⁴⁹.

Em função desta solicitude de interpretar as necessidades, entende-se que a segunda pergunta deveria ser reformulada, passando a indagar: Se é possível eliminar as distorções simplesmente pela interação das forças de mercado e pela competência tributária dos Estados membros, ou, se é necessária uma ação da Comunidade.

Foi esta a idéia que se impôs no Reino Unido, porque entenderam eles que não era necessária uma ação da Comunidade porque os países que não promovessem os necessários ajustes fiscais veriam reduzidos os investimentos externos.

⁴⁹ Idem, ibidem.

Para emitir o seu informe, o Comitê considerou que as soluções propostas deviam respeitar o princípio da equidade, a factibilidade de administrar o sistema a custos razoáveis e o princípio da transparência.

Esta transparência tem importância fundamental porque, em função da competência tributária, os Estados poderiam conceder incentivos fiscais ocultos prejudicando a desejada neutralidade.

b) Conclusões do Comitê:

Dentre as conclusões a que chegou o Comitê destacamos as que estão mais afeitas ao objetivo desta dissertação, quais sejam:

1) Diferenças dos sistemas tributários:

A tarefa realizada pelo Comitê confirmou a existência de grandes diferenças nos sistemas que gravam as empresas, tais como:

(a) as alíquotas do imposto;

No caso das alíquotas, "a diferença não é só no próprio imposto, mas também com relação aos impostos locais ou municipais que se agregam ao imposto central"⁵⁰.

(b) a definição das bases imponíveis;

(c) a retenção na fonte sobre os movimentos de renda obtidos no exterior (dividendos, royalties, etc.) pagos aos não residentes.

⁵⁰ RUDING, Onno. *Informe Ruding*. CEE, Comitê, 1992. (mimeo)

Neste aspecto, não só variam os níveis de imposição, como também distintos são os métodos aplicáveis para evitar os efeitos da dupla tributação e a compensação de prejuízos entre a matriz e as subsidiárias.

Além do exposto, "também se observam diferenças significativas na imposição sobre empreendimentos sem forma societária e na imposição sobre o patrimônio"⁵¹.

2) Impacto das distorções nas decisões do investidor:

Para o investidor estrangeiro, o impacto das distorções é determinante na decisão do local a ser escolhido para investir, principalmente no setor financeiro.

Em décadas passadas, as diferenças impositivas eram atenuadas pela inflação e pelo incremento nas taxas de juros as quais não sofreram redução significativas por iniciativa individual, mas sim resultante de um acordo firmado pela Comunidade.

Ainda com relação às distorções, a recomendação do Comitê seria a de perseguir como objetivo final um sistema tributário comum, e deveriam ser concentrados esforços nas seguintes prioridades:

(a) eliminar as distorções que impedem os investimentos comerciais em outros países e o pagamento de dividendos; precisamente a gravação dos dividendos nos países de origem, por serem a principal razão que atenta contra o fluxo de investimentos;

(b) fixar num nível mínimo as alíquotas e regras comuns na base para evitar uma excessiva competição na atração dos investimento;

⁵¹ Idem, ibidem.

(c) ter a máxima transparência de qualquer incentivo fiscal, sendo preferível incentivos não fiscais.

As medidas propostas deveriam ser implantadas em três etapas, a primeira para fins de 1994, a segunda durante a implementação da união monetária e econômica, e a terceira quando completado o processo de união.

3) Medida para eliminar a dupla tributação sobre o fluxo de capitais:

(a) Com referência à eliminação da dupla imposição sobre os dividendos distribuídos pela filial ou matriz, são propostos as seguintes medidas:

(1) aplicar a diretiva da Comunidade "Matriz-Filial" a todos os sujeitos passivos do Imposto sobre as sociedades, sem considerar a forma jurídica (Fase I) e, posteriormente, estendê-la a todos os empreendedores (Fase II);

(2) estabelecer uma retenção de 30% sobre os dividendos distribuídos pelas sociedades residentes em um Estado comunitário, reduzindo-o a 0% para os possuidores que se identifiquem (fase II);

(3) considera que os métodos de isenção e de imputação podem coexistir, sendo o primeiro melhor pela sua simplicidade administrativa, sempre que seja acompanhado de medidas que façam frente a uma excessiva competência fiscal.

(b) Com relação à transferência por interesses e regras, propõe aplicar a diretiva sobre a matéria, sempre que se tomem medidas que assegurem que estas rendas são gravadas dentro da Comunidade e no país recebedor (Fase I).

(c) Caso a dupla tributação derive de ajuste de preços de transferência, o Comitê recomenda aos Estados membros o Convênio sobre arbitragem e que estabeleçam um procedimento para ajustá-los (Fase I).

(d) Com relação aos prejuízos das matrizes e filiais, propõe a aplicação da Diretiva da Comunidade que permite a compensação de resultados (Fase I), propondo na etapa posterior (fase II) permitir a compensação total de perdas verticais e horizontais nos grupos de sociedades nacionais e por último (fase III) uma compensação de perdas totais dentro dos grupos societários da Comunidade.

(e) Recomenda-se a unificação de políticas comuns no que se refere a tratados bilaterais entre países da Comunidade com terceiros Estados.

4) Medidas relativas ao imposto que afeta as sociedades:

(a) Quanto ao sistema de imposição societária, o Informe⁵² sugere que se faça uma integração do imposto sobre a renda do acionista e formas de evitar a dupla imposição sobre os dividendos.

Considera-se que os distintos sistemas aplicados nos diversos Estados para evitar a dupla imposição sobre os dividendos são uma barreira que fragmenta os mercados de capitais, por isso recomenda unificar os sistemas pelo método clássico ou por uma imputação que não discrimine os dividendos de fontes estrangeiras.

Sugere ainda que ao longo do prazo (fase III), a Comissão estude alternativas para adotar o método de imposição mais apropriado e que este deveria respeitar os seguintes princípios:

⁵² Idem, ibidem.

- 1 - neutralidade entre as diferentes formas jurídicas;*
- 2 - propor a criação de um forte mercado de capitais;*
- 3 - justa distribuição da arrecadação entre o estado da fonte e o de residência do acionista.*

O Comitê desaconselha a aplicação do método de dedução de dividendos dos acionistas não residentes, por ser contrária ao princípio da gravação no estado da fonte.

(b) A alíquota a aplicar:

O Comitê, ao tratar do assunto, considera que a alíquota mínima a aplicar deve ser de 30% (fase I) independentemente da distribuição ou não dos benefícios, elevando-se até uma máxima de 40% (fase II).

A razão para aplicação da alíquota mínima é evitar uma excessiva competência fiscal e a máxima é para evitar distorções no funcionamento do mercado interno.

(c) A base imponível:

As distorções geradas pelas diferentes legislações, além de importantes, são incompatíveis com o bom funcionamento do mercado. Dentre as propostas do Comitê para solução do problema, destacam-se as seguintes:

- (1) tentar para uma convergência entre resultado contábil e impositivo (fase III);
- (2) uniformizar os períodos de amortização de bens;
- (3) excluir juros e dividendos da base imponível.

Com o objetivo de eliminar as distorções criadas nas alternativas de financiamento, propõe eximir os dividendos do imposto pessoal, aplicando um imposto de compensação, eliminando-se a dedução dos juros da base do imposto societário, da mesma forma que as legislações, em geral, não permitem deduzir os dividendos distribuídos.

Paralelamente, eximir do imposto sobre a renda os juros por empréstimos empresariais aplicados nos negócios tributados pelo imposto societário. Desta maneira, iguala-se o tratamento entre juros e dividendos.

(d) Os incentivos fiscais:

Na apreciação da matéria, o Comitê considera preferível as subvenções diretas aos incentivos fiscais. Opina, porém, que estes podem ser legítimos dentro de uma política regional, ou como medida transitória.

Até o final do ano de 1996, as recomendações do Comitê ainda não tinham sido implementadas na UE e aparentemente não existe a intenção de fazê-lo. Por outro lado, o denominado princípio da subsidiariedade⁵³ foi incorporado ao Tratado de Maastricht.

Portanto, o princípio da neutralidade tributária deve agora complementar-se com o princípio da subsidiariedade, permitindo-se desta forma a diversidade, sempre que esteja de acordo com os objetivos do livre comércio e livre competência.

No Capítulo III, far-se-á um estudo comparativo detalhado entre o tributo brasileiro *Imposto de renda Pessoa Jurídica* e o argentino *Impuesto a las ganancias*.

⁵³ O princípio da subsidiariedade tributária significa que aquilo que os Estados membros possam fazer unilateralmente a UE não deve fazê-lo.

CAPÍTULO III

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA NO BRASIL E NA ARGENTINA - QUADRO COMPARATIVO

Neste capítulo será estudado, de forma comparativa, o tratamento tributário disposto nas legislações tributárias do Brasil e da Argentina, procurando identificar não apenas o que dispõe a legislação de cada país, mas também as diferenças no tratamento dispensados em casos, situações ou fatos geradores análogos.

Sabe-se da complexidade gerada nesta área quando envolve contribuintes residentes no país, residentes no estrangeiro, empresas estrangeiras com estabelecimento fixo no país, transferência de recursos, bens e serviços entre nações distintas, remessa de lucros, retorno de investimentos estrangeiros, renda nacional e renda mundial.

Apesar da dificuldade para colocar estes assuntos de maneira clara e inteligível ao leigo e, principalmente pela inexistência de bibliografia tratando do assunto, procura-se identificar todos os pontos diretamente nos dispositivos legais dos dois países, objeto do estudo.

Sem perder de vista o fato de se estar tratando do assunto levando-se em conta o fato de serem países membros do MERCOSUL, estudar as diferenças existentes é um primeiro passo na detecção das distorções provocadas, indicando caminhos para uma possível harmonização das

legislações tributárias, necessária para se atingir a *neutralidade tributária*¹ dentro de um mercado comum.

Registre-se, por oportuno, que as informações, elementos e conceitos utilizados neste capítulo, a exceção das fontes citadas no texto, foram desenvolvidos a partir da leitura direta das legislações tributárias brasileira e argentina citadas na bibliografia, daí a omissão na citação das mesmas no desenvolvimento desta parte do trabalho.

3.1. Conceito de renda aplicável às empresas

O tratamento tributário dado pelo Brasil para o cálculo da renda aplicável às empresas é bem distinto do modelo argentino, pois, no caso brasileiro, são computadas todas as receitas operacionais ou não operacionais e também os ganhos de capital. A atividade rural é alvo de tratamento diferenciado das demais atividades, estando excluída para efeito de cálculo da receita. A *renda variável*², por seu turno, é declarada em separado e as *rendas fixas*³, por estarem sujeitas à retenção do imposto na fonte, não se acham incluídas naquela soma.

Na Argentina, todavia, o cálculo do valor do imposto sobre a renda da pessoa jurídica inclui somente as receitas operacionais, excluindo-se todas as demais receitas.

¹ Por neutralidade tributária entende-se como o equilíbrio da carga tributária sofrida, de forma que, para o investidor estrangeiro, seja indiferente em qual país aplica seus recursos, pois o retorno será idêntico.

² Rendimento que no momento da aplicação não se conhece o resultado. Sofre uma imputação de 10% sobre o lucro. Caso ocorram prejuízos, poderão ser acumulados e compensados nos meses seguintes. Ex. investimento no mercado de ações.

³ Rendimento que já se conhece o resultado no momento da aplicação. Ex. aplicações pré-fixadas, Certificado de Depósito Bancário.

O Brasil adota um sistema que propicia tratamento diferenciado para os contribuintes considerados Microempresa⁴ e Empresa de Pequeno Porte⁵, as quais poderão optar pelo pagamento de um percentual sobre a receita bruta do ano calendário, sistema este denominado SIMPLES⁶; Na Argentina, até recentemente, todos os contribuintes, independentemente do porte, eram submetidos aos mesmos critérios. A partir de julho de 1998, porém, com a edição da Ley 24.977, publicada em 06/07/98, adotaram-se critérios que lembram em muito o sistema já há algum tempo adotado pela lei brasileira.

Ressalte-se que, no caso de opção pelo SIMPLES, o Contribuinte que auferir, no ano calendário, receita bruta inferior a R\$ 120.000,00 estará enquadrado como Microempresa, significando que, na Partilha dos Valores Pagos de conformidade com a Lei n.º 9.317/96, op. cit., inciso I do art. 23, o percentual relativo ao Imposto Sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, será igual a 0% (zero por cento); enquanto contribuintes enquadrados como Empresas de Pequeno Porte terão uma pequena incidência do IRPJ, este último entra na partilha em percentuais progressivos⁷ sobre o valor pago.

De qualquer forma, a partilha dos valores pagos não faz diferença alguma para o contribuinte, pois o percentual sobre a receita bruta obedece aos índices estabelecidos no art. 23 da Lei n.º 9.317/96 (Lei do SIMPLES).

⁴ O Art. 2.º, inciso I da Lei n.º 9.317/96 considera Microempresa, a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais)

⁵ O Art. 2.º, inciso II da Lei n.º 9.317/96 considera Empresa de Pequeno Porte a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e igual ou inferior a R\$ 720.000,00 (setecentos e vinte mil reais).

⁶ SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições, sistema pelo qual o contribuinte paga mensalmente um percentual sobre a receita bruta acumulada no ano calendário, cujo valor é partilhado em percentuais variáveis entre os diversos tributos. Aprovado pela Lei n.º 9.317 de 05 de Dezembro de 1996, publicada no DOU de 06/12/96, p. 25.973/7.

⁷ BRASIL. LEI n.º 9.317, de 05 de dezembro de 1996, art. 23, inciso II.

É inegável a vantagem do contribuinte em optar pelo SIMPLES, mas o enquadramento no sistema não é automático, pelo contrário, existe uma gama de restrições e vedações à opção contidas no art. 9.º da Lei n.º 9.317/96 da Lei das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte "SIMPLES".

Os contribuintes que não optarem pelo sistema SIMPLES, ou estejam, por disposição legal, impedidos de fazê-lo, poderão beneficiar-se de uma modalidade de declaração simplificada, na qual ao contribuinte é facultado declarar a renda de forma presumida, ou seja, o imposto é calculado aplicando-se um determinado coeficiente⁸ sobre a receita bruta. Importante esclarecer que as sociedades de capital aberto e as empresas estrangeiras não poderão adotar este procedimento.

O vizinho país do Prata, recentemente, promoveu alteração no tratamento tributário dado aos pequenos contribuintes que em muito se assemelha ao vigente no sistema brasileiro e que se poderia chamar de "SIMPLES ARGENTINO"⁹.

O enquadramento nesse novo sistema se dá de acordo com uma tabela progressiva com oito categorias (níveis) considerando-se diversos fatores, tais como, receita bruta, tamanho físico da empresa em m² de área construída, consumo anual de energia elétrica e preço unitário das operações, conforme tabela contida no art. 7º do anexo, da Lei Federal Argentina n.º 24.977/98, que assim dispõe:

⁸ Percentual determinado pela Administração Tributária, aplicável quando da declaração na modalidade de renda presumida.

⁹ Ley 24.977, Sancionada em 03/06/98, Promulgada em 02/07/98 e Publicada no Boletim Oficial em 06/07/98, instituindo o "Regimen simplificado para pequeños contribuyentes".

ARTICULO 7º- Se establecen ocho (8) categorías de contribuyentes, de acuerdo a los ingresos brutos anuales, a las magnitudes físicas y al precio unitario de las ventas, obras, locaciones o prestaciones de servicios, que se indican a continuación:

CATEGORIA	INGRESOS BRUTOS	SUPERFICIE AFECTADA A LA ACTIVIDAD	ENERGIA ELECTRICA CONSUMIDA ANUALMENTE	PRECIO UNITARIO
<i>0</i>	<i>hasta \$ 12.000</i>	<i>hasta 20 m2</i>	<i>hasta 2000 kw</i>	<i>hasta \$ 100</i>
<i>I</i>	<i>hasta \$ 24.000</i>	<i>hasta 30 m2</i>	<i>hasta 3300 kw</i>	<i>hasta \$ 150</i>
<i>II</i>	<i>hasta \$ 36.000</i>	<i>hasta 45 m2</i>	<i>hasta 5000 kw</i>	<i>hasta \$ 220</i>
<i>III</i>	<i>hasta \$ 48.000</i>	<i>hasta 60 m2</i>	<i>hasta 6700 kw</i>	<i>hasta \$ 300</i>
<i>IV</i>	<i>hasta \$ 72.000</i>	<i>hasta 85 m2</i>	<i>hasta 10.000 kw</i>	<i>hasta \$ 430</i>
<i>V</i>	<i>hasta \$ 96.000</i>	<i>hasta 110 m2</i>	<i>hasta 13.000 kw</i>	<i>hasta \$ 580</i>
<i>VI</i>	<i>hasta \$ 120.000</i>	<i>hasta 150 m2</i>	<i>hasta 16.500 kw</i>	<i>hasta \$ 720</i>
<i>VII</i>	<i>hasta \$ 144.000</i>	<i>hasta 200 m2</i>	<i>hasta 20.000 kw</i>	<i>hasta \$ 870</i>

Os contribuintes enquadrados nas diversas categorias da tabela acima deverão pagar, mensalmente, a título de *Impuesto a las Ganancias* (Imposto sobre a Renda) e do *Impuesto al Valor Agregado*¹⁰, um valor fixo de acordo com a tabela contida no artigo 9.º do anexo à Lei 24.977/98, que para maior clareza inserimos:

“ARTICULO 9º- El impuesto integrado que por cada categoría deberá integrarse mensualmente, es el siguiente:

¹⁰ IVA - Imposto sobre o valor agregado, não cumulativo, incide sobre a circulação de bens e serviços de competência do Governo central.

<i>CATEGORIA</i>	<i>IMPORTE MENSUAL</i>
<i>0</i>	<i>\$ 33</i>
<i>I</i>	<i>\$ 39</i>
<i>II</i>	<i>\$ 75</i>
<i>III</i>	<i>\$ 118</i>
<i>IV</i>	<i>\$ 194</i>
<i>V</i>	<i>\$ 284</i>
<i>VI</i>	<i>\$ 373</i>
<i>VII</i>	<i>\$ 464</i>

O sistema de distribuição ou rateio interno da receita para satisfação das diversas espécies ou tipos tributários não dependerão de indicação feita pelo contribuinte, como aliás, ocorre no sistema brasileiro: O contribuinte paga o valor correspondente à sua classificação e a fazenda pública se encarrega da distribuição da receita a quem de direito.

Os pequenos contribuintes agropecuários do país vizinho também podem optar pelo regime simplificado desde que se enquadrem nos parâmetros estabelecidos no Título IV do anexo da Lei 24.977 de 03/06/98, os quais foram divididos em oito (08) categorias de acordo com a receita bruta, pela citada lei, que assim dispõe:

“ARTICULO 37 - En el presente régimen se establecen ocho (8) categorías de contribuyentes, de acuerdo a los siguientes ingresos brutos anuales:

<i>CATEGORIA</i>	<i>INGRESOS BRUTOS HASTA</i>
<i>0</i>	<i>12.000</i>
<i>I</i>	<i>24.000</i>
<i>II</i>	<i>36.000</i>
<i>III</i>	<i>48.000</i>
<i>IV</i>	<i>72.000</i>
<i>V</i>	<i>96.000</i>
<i>VI</i>	<i>120.000</i>
<i>VII</i>	<i>144.000</i>

O valor mensal a pagar como imposto integrado será efetuado de acordo com a categoria em que for enquadrado, conforme contido na tabela do artigo 38 do diploma legal, conforme abaixo transcrito:

ARTICULO 38 - El impuesto integrado sustitutivo del impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias que deberá ingresarse será el siguiente:

<i>CATEGORIA</i>	<i>IMPORTE MENSUAL</i>
<i>0</i>	.
<i>I</i>	\$ 39
<i>II</i>	\$ 75
<i>III</i>	\$ 118
<i>IV</i>	\$ 194
<i>V</i>	\$ 284
<i>VI</i>	\$ 373
<i>VII</i>	\$ 464

Com tais medidas, o país vizinho, conforme dissemos, muda o tratamento tributário dado aos pequenos contribuintes, adotando modelo muito semelhante ao sistema SIMPLES, há três anos adotado pelo Brasil. Tal procedimento demonstra, na prática, um encaminhamento no sentido da harmonização tributária.

3.2. Critérios Jurisdicionais

Os critérios jurisdicionais, extraídos da legislação do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica do Brasil e da Argentina, hoje adotados por ambos, se fundam no princípio da universalidade, ou princípio da residência, pelo qual as empresas constituídas no país ou sucursais de empresas estrangeiras (residentes), terão todas as receitas obtidas no país ou no exterior tributadas no país. Para o Brasil a adoção deste princípio é novidade, pois até 1996 era adotado o critério territorial ou de origem, sendo que a tributação incidia

exclusivamente sobre as receitas obtidas dentro do país. Porém, a partir do exercício de 1997, o Brasil, com a edição da Lei n.º 9.430 de 17/12/96, adotou o critério da residência.

Quando o contribuinte é uma empresa não residente¹¹, tanto o Brasil quanto a Argentina tributam somente as rendas obtidas dentro de seus respectivos territórios.

Quando o sujeito passivo tenha sofrido tributação análoga no exterior, no cálculo do montante devido no país, é lícito aos residentes¹² abater do imposto devido o que foi gravado fora, até o limite que seria devido em função daquela imputação¹³.

3.3. Períodos fiscais e métodos de imputação da renda

Os métodos de imputação da renda e os períodos fiscais adotados são peculiares em cada uma das nações em tela, pois na Argentina o lapso de tempo considerado "período fiscal" para efeito de apuração do imposto é sempre de 12 (doze) meses, enquanto que, no Brasil, as opções oferecidas ao contribuinte são variadas, podendo este último optar pela apuração mensal, trimestral ou anual.

No conceito geral de imputação nota-se sensível diferença, pois na Argentina não se incluem na apuração do exercício, as vendas de

¹¹ As empresas são denominadas não residentes quando domiciliadas (sediadas) no exterior, e apenas auferirem rendas no país.

¹² Estabelecidos ou domiciliados no Brasil ou na Argentina.

¹³ Caso a gravação de renda externa incremente em R\$ 10 o valor a pagar no país, este será o limite a deduzir a título de imposto já pago no exterior.

mercadorias com prazos superiores a 10 meses que adentrem a outro exercício, excluindo também, outros bens, em que as prestações se prolonguem por mais de um período fiscal.

Enquanto na legislação brasileira é um pouco mais abrangente, visto que são diversas as exceções à imputação, tais como os contratos de construção com prazo de execução superior a um ano; contratos com prazo maior de um ano firmados com Pessoas de Direito Público; venda de Ativo Permanente em que o preço é recebido no todo ou em parte após o término do período fiscal; e mais, no caso de tributos pagos, estes são dedutíveis.

Outro aspecto a ser estudado é o que se refere ao custo computável dos bens realizados, objeto do próximo tópico.

3.4. Critérios para estabelecer o custo computável dos bens realizados

Para se estabelecer o custo computável dos bens realizados, quer sejam bens de troca, de uso, intangíveis ou outros, são utilizados métodos de avaliação dos bens de troca existentes no final do período e critérios para estabelecer o custo dos bens de uso e outros bens, para determinar o resultado impositivo quando da sua realização.

O estudo comparado das legislações dos dois países, objeto do presente trabalho, permite visualizar diferentes métodos utilizados para avaliação dos bens de troca existentes no final do exercício, quais sejam:

a) Mercadorias adquiridas:

A legislação argentina prevê a utilização do custo da última compra pelo valor nominal, se comprada nos últimos dois meses e, se comprada

anteriormente, pelo valor atualizado¹⁴, enquanto a brasileira manda computar pelo custo de aquisição mais recente ou pelo valor de mercado quando este for menor (somente para quem declara a renda com base no lucro real). Caso o contribuinte possua inventário permanente poderá optar pela utilização do custo médio ponderado ou custo das últimas compras.

b) Produtos Elaborados:

Quanto aos produtos elaborados a lei do país vizinho determina que, havendo sistema que permita determinar o custo de produção, este se integrará com os materiais, mão de obra e gastos de fabricação no mesmo critério estabelecido para as mercadorias. Na ausência de sistema de custo, deverá ser adotado o preço de venda dos últimos dois meses, deduzido o valor dos gastos com a venda e a margem de lucro contida no preço, ou o valor nominal da última venda atualizado, se for anterior aquele espaço de tempo.

Sendo utilizado sistema contábil integrado com a contabilidade de custos, no Brasil a avaliação será pelo custo real de produção, podendo o contribuinte optar entre o custo de produção mais recente ou o custo médio ponderado de produção. Caso o contribuinte não adote sistema de custo, conforme acima descrito, aplica-se o índice de 70% sobre o maior preço de venda do período base.

¹⁴ Disposição legal argentina dispõe que só é aplicável correção monetária sobre o valor dos bens adquiridos até 31/03/92.

c) Produtos em curso de elaboração:

Para os produtos ainda em processo de industrialização (não acabados), a Argentina utiliza o mesmo critério aplicado aos produtos elaborados, descontando, porém, o percentual que falta para produto acabado, enquanto que, no Brasil, caso o contribuinte possua sistema de custos integrado, o critério é o mesmo dos produtos acabados: caso não tenha sistema de custos integrado, poderá optar entre: aplicar uma vez e meia o maior custo das matérias primas adquiridas no período, ou lançar o equivalente a 80% do valor que teria o produto acabado.

d) Agropecuária:

O sistema utilizado pelo Brasil é muito simples, pois a avaliação é feita pelo valor dos preços correntes de mercado, conforme as práticas usadas para cada tipo de atividade.

Na Argentina o sistema é bem mais complexo, pois em se tratando da categoria *gado de invernada* (gado pronto para o abate, não se destina à recria) é computado o preço da praça menos as despesas de venda. Quando se tratar de *gado para recria* (caso as existências corresponderem à categoria mais vendida nos últimos seis meses), será tomado como valor, 60% do preço médio ponderado obtido na dita categoria.

Nas demais categorias, o valor é obtido aplicando-se uma tabela de coeficientes publicada pela Administração tributária sobre o preço da categoria mais vendida.

e) Imóveis para Revenda:

No Brasil é computado o valor de incorporação corrigido monetariamente (somente para quem declara com base no Lucro Real), enquanto a legislação do vizinho do Prata determina que seja computado o valor de aquisição, atualizado monetariamente (a atualização de valores do solo só se efetua sobre os bens adquiridos antes de 31/03/92).

O critério para estabelecer o custo dos bens de uso e outros bens, na determinação do resultado impositivo, quando da sua realização, segue a mesma metodologia aplicada nos métodos de avaliação para determinar o resultado impositivo, quando da sua realização retro estudados.

3.5. Regime de deduções computáveis para determinar a renda líquida

As deduções autorizadas para determinação do valor imputável são de diversas matizes, merecendo tratamento diferenciado de país para país conforme demonstra o estudo comparativo, por espécie, que se segue:

3.5.1. Gastos dedutíveis pelo princípio da causalidade baseado na renda tributada obtida, e no efeito patrimonial

Os gastos dedutíveis podem ser efetuados no próprio país ou no exterior, porém o tratamento é diferenciado entre um e outro, como também as demais despesas, remunerações, salários, comissões, etc., Senão vejamos:

a) Gastos no país:

Para que a dedução seja admitida na Argentina, deverão ser considerados os gastos inerentes ao giro dos negócios efetuados para obter, manter e conservar as rendas tributadas, enquanto que no Brasil, admite-se a dedução de todos os gastos operacionais necessários para o desenvolvimento da sua atividade, bem como os utilizados para manter a fonte produtora.

b) Gastos no exterior:

A legislação brasileira é muito mais benevolente que a da vizinha do sul, pois admite a dedução de todos os gastos que tenham sido efetuados com o objetivo de promover ou incrementar a exportação de produtos manufaturados. Enquanto na Argentina só podem ser deduzidos os gastos efetuados para obter receitas tributáveis.

c) Impostos:

Somente os impostos que recaiam sobre bens que produzem a renda são dedutíveis na Argentina, excluindo-se, portanto, o Imposto sobre a Renda e o Imposto sobre os terrenos baldios. Registra-se que no Brasil não existe o Imposto sobre terrenos baldios, e, à exceção do imposto de renda, todos os demais impostos são dedutíveis no mesmo exercício em que são pagos, ou seja, pelo regime de caixa.

d) Despesas de Publicidade:

As despesas com publicidade são integralmente dedutíveis pela legislação Argentina, porém a brasileira somente autoriza as que estiverem relacionadas com a atividade da empresa, mesmo no que se refere às

amostras¹⁵, não podendo ser superiores a 5% da quantidade vendida daquele produto.

e) Remuneração de diretores que atuem no exterior:

Somente a legislação Argentina admite deduções referentes à remuneração de diretores que atuem no exterior, assim mesmo limitada a até 12,5% do lucro, se o restante for distribuído como dividendos, ou até 2,5% do lucro, se não houver dividendos.

f) Honorários de assessoramento pagos no exterior:

Também neste item somente na Argentina é admitida a dedução, porém limitada a 5% do valor investido em função daquele assessoramento.

g) Honorários e Serviços Pessoais:

As despesas de honorários e serviços pessoais são integralmente dedutíveis em ambos os países.

3.5.2 - Despesas dedutíveis que não seguem estritamente o princípio da causalidade

Além das despesas que seguem o princípio da causalidade acima apontadas, existem outras que não o seguem. Como as *Doações e Liberalidades*, que a legislação brasileira admite quando destinadas para empresas públicas, organizações de empregados e instituições de caridade,

¹⁵ Quantidades e/ou embalagens diminutas do produto, distribuído graciosamente, que signifiquem apenas promoção/publicidade do produto, objetivando levar ao conhecimento do futuro consumidor, geralmente, um novo produto.

sem a imposição de limites para tal liberalidade. No caso argentino, é admitida dedução de doações feitas ao Estado e a Instituições beneficentes, assim mesmo, porém, somente até o limite de 5% do lucro líquido.

Pelas *Perdas Extraordinárias*, a norma Argentina abriga apenas as ocorridas por casos fortuitos ou força maior sobre os bens que produzem a renda. Já o Brasil adota o princípio da inexistência de culpa da empresa no sinistro como elemento autorizativo da dedução.

As *Perdas por Delitos* são dedutíveis na Argentina somente quando foram originadas por empregados, e, exclusivamente sobre os bens que produzem a renda. Enquanto no Brasil é admitida em qualquer caso, desde que haja denúncia do delito

Chama atenção, pela subjetividade, as condições de dedutibilidade das *Despesas de Representação*, pois na Argentina são admitidas dentro de limites fixados pela Administração tributária e, desde que confiáveis, entretanto, como não existe na legislação argentina uma definição do que seja "confiável", a aceitação ou não da despesa de representação como dedutível é muito subjetiva. Por seu lado a legislação brasileira autoriza a dedução dentro de limites de "moderado valor" e desde que seja provada sua "necessidade", porém não conceitua o que seja valor moderado e nem indica os elementos que servem de prova da necessidade da despesa, para efeito de dedução.

No que se refere ao *Prejuízo Fiscal do Exercício*, a legislação pátria autoriza a dedução dos ocorridos nos últimos quatro (04) anos, enquanto a argentina admite até os últimos cinco (5) anos.

Quanto às *despesas com pesquisa e com assistência ao pessoal e com salários e honorários profissionais*, podem ser deduzidas integralmente, nos dois países.

3.5.3. Despesas cuja dedução é limitada ou condicionada

A DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA – DGI (órgão análogo à Secretaria da Receita Federal no Brasil) argentina fixa em caráter geral os limites aceitos para dedução das despesas de locomoção, mesmo que existam documentos que provem a ocorrência desta despesa em valores muito superiores ao dedutível. No Brasil ocorre o contrário, pois o limite só é aplicado se não houver documentos probatórios da despesa, caso contrário, a possibilidade de dedução a este título é ilimitada.

Quanto aos valores pagos sob a rubrica de *Comissão pela exportação ou importação*, na Argentina, são dedutíveis se considerada justa ou razoável. É, portanto, uma condição subjetiva, de vez que não está definido o que seja justo e razoável, gerando insegurança ao contribuinte. No Brasil, é exigida a comprovação de que eram necessárias para exportar; afastando, dessa forma, a possibilidade de dedução das comissões nas importações.

No caso das *Gratificações ao pessoal*, pagas de forma usual e até a data de entrega da declaração anual, no vizinho platino, são integralmente dedutíveis. Enquanto no Brasil não são dedutíveis as pagas aos diretores e administradores, porém, respeitado um limite estabelecido na própria lei, é autorizada a dedução das gratificações pagas aos demais sócios e funcionários, além de alcançar seu intento com o simples provisionamento, que, ao contrário do que ocorre na Argentina, não precisam ser pagas antes

da entrega da Declaração anual, basta serem provisionadas no balanço, para pagamento no futuro, para gerar direito à dedução.

Enquanto só na Argentina é autorizada a dedução dos *Planos de seguro para aposentadoria*, até um limite por empregado, montante este, definido pela DGI, o *Pró labore de diretor ou sócio* só é dedutível no Brasil, porém condicionada a que o sócio tenha efetiva participação na administração da empresa. Mesmo assim, a referida dedução deve observar os seguintes limites: a) até 15 vezes o limite de isenção do Imposto de Renda; b) até 8 vezes a remuneração individual; c) até 50% do lucro real.

Os *Honorários de diretores de sociedades de capital* têm sua dedução autorizada por ambos os países, sendo que na Argentina é limitada em 25% do lucro contábil por diretor ou o valor fixo publicado definido pela DGI, o que for maior. Nossa legislação limita a dedução em até 15 vezes o maior valor não tributável pelo Imposto de Renda do trabalho assalariado.

Tanto Brasil quanto Argentina admitem a dedução da *Remuneração de cônjuges e parentes*, desde que provada a efetiva participação de serviços, sendo que na segunda, existe ainda a exigência de que o serviço seja efetivo, usual e desde que não exceda o valor pago ao empregado de maior nível.

As *Despesas de capacitação do pessoal* são dedutíveis em ambos os países, porém, no Brasil, tal autorização é condicionada a que os programas sejam aprovados pelo Ministério do Trabalho.

3.5.4. Despesas não dedutíveis ou parcialmente dedutíveis

Não são dedutíveis, nos dois parceiros de MERCOSUL, o *Imposto de Renda e o lucro destinado para capitalização ou reservas*, bem como os *ganhos de capital investidos por titular ou sócio da empresa e as retiradas ou distribuição de lucros*.

No que concerne às *despesas com operações ilícitas*, a legislação Argentina fala em não deduzir o prejuízo ou despesa líquida, a brasileira prevê apenas que a despesa não é dedutível, não esclarecendo quanto aos prejuízos porventura ocorridos em tais operações.

Em ambos os países é vedada a dedução das *despesas incorridas na obtenção de rendas isentas*, enquanto que as *multas por infrações fiscais*, ao contrário do que ocorre na Argentina, no Brasil não são dedutíveis.

Finalmente, quanto às *despesas incorridas na obtenção de rendas que são parcialmente tributadas*, na Argentina é utilizado o critério da proporcionalidade da renda bruta de cada fonte (calculada a proporção entre a renda bruta isenta e a tributada), excluindo-se do cômputo de isentas os valores recebidos a título de restituição de imposto, em função das exportações não tributadas dentro do conceito de *reintegros* (devolução ou restituição de isenções dos impostos pagos em operações internas tributadas. Ex.: IVA já pago nas circulações internas é restituído nas exportações isentas). O Brasil limita-se a aplicar o critério da proporcionalidade entre receita isenta e a tributada.

3.6. Tributação do Capital

A tributação do capital, pela importância e influência na determinação do local de investimento, provoca distorções na pretendida neutralidade tributária dentro de uma comunidade econômica. Numa pequena análise, observam-se tratamentos bem diferenciados dados a este assunto pelos países objeto deste trabalho.

3.7. Tratamento de dividendos recebidos de empresas sujeitas ao imposto

Quanto aos dividendos recebidos por empresas constituídas no país sujeitas ao Imposto de Renda, a lei argentina determina que esta receita não deve incorporar-se como renda tributável pelo Imposto de Renda e nem sujeitá-la à retenção na fonte. Por sua vez a legislação brasileira considera os dividendos, computáveis como receita, para fins de apuração do lucro operacional.

3.8. Tratamento dispensado às empresas locais, vinculadas, e matrizes locais e suas sucursais

O tratamento tributário dispensado às empresas locais, vinculadas e as matrizes locais e suas sucursais, depende de diversos fatores que concorrem para o enquadramento nos diversos aspectos discriminados na legislação de cada um dos dois países. Entre outros, influi sobremaneira o

destino dado aos lucros, se a residentes no país, ou se remetidos ao exterior conforme se demonstra a seguir:

3.8.1. Contribuintes do exterior, que recebam rendas por prestações realizadas no país

As sociedades, empresas ou beneficiários do exterior sem estabelecimentos estáveis, que recebam rendas por prestações realizadas no país, são tributados na Argentina considerando-se que o benefício líquido é estabelecido com base em presunção que não admita prova em contrário e que determina uma tributação líquida efetiva sobre o montante das operações que vai de 10,5 até 27% de acordo com o conceito de lucro. E mais, o valor pago deverá ser submetido à retenção na fonte, tendo este caráter único e definitivo. Caso o benefício seja proveniente de dividendos pagos ou creditados por filiais ou sucursais não será efetuada a retenção na fonte.

Para possibilitar uma melhor visualização do tratamento tributário dispensado pela legislação pátria às remessas ao exterior, optou-se pela separação dos casos específicos nos itens seguintes:

a) Os valores remetidos ao exterior a título de lucros, juros e amortizações, regalias, assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, estão sujeitos à alíquota de 25% de tributação exclusiva na fonte.

b) No caso de contratos de arrendamento de bens de capital produzidos no exterior, a alíquota aplicável sobre as remessas é de 2,5% quando o valor do contrato for inferior a 75% do custo do bem, e de 5% nos demais casos.

c) Para as sociedades de investimentos isentas, a alíquota aplicável é de 15% sobre o valor remetido, ou seja, somente para as sociedades que são isentas do próprio Imposto de Renda.

d) Os dividendos remetidos ao exterior são submetidos a retenção na fonte pela alíquota de 15%.

e) Sobre os dividendos líquidos efetivamente remetidos para o exterior é aplicado, ainda, um imposto suplementar sempre que a média das remessas em um triênio exceda a 12% do capital e reinvestimentos registrados no Banco Central. A alíquota aplicável é progressiva de acordo com o quanto excedeu dos 12% acima mencionados, conforme tabela abaixo:

Excedentes	Alíquota aplicável
Entre 12 e 15%	40%
Mais de 15 até 25%	50%
Mais de 25%	60%

3.8.2. Atos celebrados com a pessoa que direta ou indiretamente a controla desde o exterior

A Argentina considera os atos celebrados com a pessoa que direta ou indiretamente a controla desde o exterior como celebrados entre partes independentes, desde que as prestações se ajustem às práticas normais de

mercado entre independentes, caso contrário as prestações se tratam pelas regras normais que regulam o aporte e o lucro.

Pelo lado brasileiro, não são dedutíveis as despesas que representem benefícios para a matriz ou empresa domiciliada no exterior que mantenha direta ou indiretamente o controle do capital da sucursal. Existe, porém, exceção, já que é permitido deduzir as remessas para o exterior resultantes dos pagamentos de assistência técnica prestada pela casa que mantenha direta ou indiretamente o controle do capital com direito a voto, sempre que se trate de contratos registrados no Instituto de Propriedade Industrial e no Banco Central, a partir de 1.992.

Apesar das alíquotas representarem carga tributária diferente, pois no Brasil é de 15%, mais um adicional de 10% quando incidir Contribuição Social sobre o lucro, e na Argentina é de 35%, não existe diferenciação entre empresas constituídas no país ou não, de vez que sobre o lucro são aplicadas alíquotas uniformes, ou seja, no mesmo nível de tributação das locais.

Para a lei argentina, os *estabelecimentos organizados no país na forma de empresa estável*, os *estabelecimentos pertencentes a sociedades de qualquer natureza constituídas no estrangeiro ou a pessoas físicas residentes no exterior*, o capital ou investidor estrangeiro, revestem-se da condição de contribuintes diretos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, enquanto no Brasil, elege-se para o mesmo tratamento, as *filiais, sucursais, agências ou representações no país, de pessoas jurídicas com sede no exterior*, sendo que atualmente ambos utilizam o critério jurisdicional da universalidade (renda mundial).

3.9. Normas sobre a fusão e reorganização de empresas

Uma série de normas foram positivadas em razão da tendência mundial, principalmente entre as grandes, da fusão e reorganização de empresas corporações (quase diariamente noticiadas na imprensa), que perseguem uma maior capacidade competitiva, indispensável numa economia globalizada, e que muitas vezes se apresenta como a única alternativa de sobrevivência. Em razão de dois parceiros adotarem medidas não coincidentes para enfrentar o problema, procura-se facilitar o estudo abordando-se em cinco áreas distintas:

Quanto à fusão ou incorporação, a legislação argentina estabeleceu, para os *direitos e obrigações transferíveis*, as seguintes normas: a) Os Fatos Geradores que possam vir a ocorrer em função da reorganização não são alcançados pelo imposto. b) Os prejuízos tributáveis das antecessoras são transferíveis. c) Os saldos de deduções especiais do tributo são computados para a sucessora. d) Poderão continuar sendo usadas as isenções por promoções (na Argentina existe a figura da *Franquicia impositiva por promoción*). e) A sucessora continua amortizando os encargos diferidos da anterior. f) Mantém-se o regime de avaliação de bens da antecessora. g) Não poderão ser alterados os valores dos ativos fixos pelos efeitos da amortização.

A legislação brasileira é menos detalhista, estabelecendo apenas que a contrapartida do aumento de valor dos bens do ativo, em virtude da atualização, não será computada para determinar o lucro real enquanto mantida na conta de reservas. Na hipótese de aumento do capital social, venda ou troca de destino dos bens e na medida de sua amortização ou baixa, o valor correspondente da reserva incorpora-se ao lucro real.

3.10. Alíquotas aplicáveis sobre a renda das empresas

As diferenças de imputação são expressivas, conforme demonstram as alíquotas aplicáveis em cada país. Por isso, alvo do estudo que se segue:

3.10.1. Aplicação das alíquotas na Argentina

A legislação do vizinho platino estabelece as alíquotas do Imposto sobre a Renda pessoa jurídica da seguinte forma:

a) Sociedades de Capital: a renda das sociedades de capital será tributada aplicando-se uma alíquota de 35% sobre ela.

b) Sociedade de pessoas e empresas unipessoais: trata-se de empresas que não possuem capacidade contributiva própria, de modo que a renda obtida pela sociedade de pessoas é distribuída entre os sócios, os quais pagam o imposto na pessoa física, juntamente com as demais rendas que obtenham. Respeitado o limite de isenção, ou seja, do valor que exceder ao mínimo não imponível¹⁶, será aplicada a alíquota de acordo com uma tabela progressiva que varia de 6% até 35% do valor tributável.

3.10.2. Aplicação das alíquotas no Brasil

No lado pátrio, constata-se variáveis de aplicação de alíquotas do Imposto sobre Renda Pessoa Jurídica mais complexas que na Argentina, em

¹⁶ \$ 10.000,00 pesos argentinos (pela paridade fixa equivale a \$10.000 dólares americanos).

função das diversificadas bases imponíveis distinguidas em nossa legislação. Senão, vejamos:

Pessoas que declaram a renda mensal com base no lucro real estarão sujeitos à aplicação de uma alíquota equivalente a:

a) 15% - sobre o lucro da atividade, de outros resultados e ganhos de capital e sobre as receitas obtidas em operações ou contratos de rendas variáveis;

b) 20% - nas aplicações financeiras de renda fixa, cujo imposto será retido na fonte pelo administrador do fundo;

c) 10% - *Adicional do Imposto de Renda* quando o lucro real ultrapassar R\$ 240.000,00 ano, ou R\$ 20.000,00 mês, caso seja apurado em intervalos menores que 12 meses;

d) 12% - a título de Contribuição Social sobre o lucro, calculada sobre o resultado do mês anterior ao da provisão para o imposto de Renda;

Quanto às pessoas jurídicas que declaram a renda mensal com base no lucro presumido da atividade é aplicada uma alíquota de 15% sobre a base de cálculo resultante do somatório dos seguintes percentuais aplicados (Lei n.º 9.249/95, art. 15), de acordo com a atividade do contribuinte, sobre a receita bruta do mês¹⁷ :

1 – 8% na venda de mercadorias e produtos;

¹⁷ HIGUCHI, Iromi, Fabio Hiroshi e Celso H. *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática – Atualizado até 15-01-99*. 24 ed. São Paulo : Atlas, 1999. p. 33-34.

2 – 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

3 – 16% na prestação de serviços de transporte, exceto o de carga que é 8%;

4 – 16% para as instituições financeiras e equiparadas;

5 – 16% na prestação de serviços em geral pelas pessoa jurídicas com receita bruta anual até R\$ 120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte e de profissões regulamentadas (art. 40, Lei n.º 9.250/95);

6 – 32% na prestação de demais serviços.

Ainda com relação aos contribuintes que declaram pelo lucro presumido, está previsto o pagamento da *contribuição social*. O valor da contribuição será o resultante da aplicação de um coeficiente equivalente a 12% sobre a *receita bruta* da atividade da empresa, acrescida dos demais resultados e *ganhos de capital*. Este valor servirá de *base de cálculo* para aplicação da alíquota de 12%.

3.11. Regime de deduções computáveis para determinar a renda líquida

O regime de deduções computáveis para determinar a renda líquida, que é o passo derradeiro na apuração do valor que servirá de base de cálculo para o imposto, não só pela importância, mas principalmente pelos diferentes tratamentos dispensado na lei de ambos os países, merecem estudo mais detalhado:

3.11.1. Provisões e Reservas

No estudo foram identificadas as seguintes condições:

a) Provisão para devedores duvidosos: a legislação argentina oferece duas opções, uma é lançar de forma direta e a outra é criar uma previsão baseada na experiência dos últimos 3 (três) anos; em nosso país a ordem emanada da legislação é provisionar 1,5% do valor dos créditos comerciais.

b) Indenizações por demissão: Somente a legislação argentina apresenta esta possibilidade, quando admite a criação de um fundo de provisão de 2% sobre os salários anuais dos empregados no fechamento do exercício.

c) Provisões matemáticas por riscos de companhias de seguros: novamente neste detalhe apenas a legislação argentina apresenta esta possibilidade quando admite a provisão através de técnicas dos organismos de controle.

d) Provisão para perdas por investimentos: somente a legislação brasileira apresenta esta possibilidade quando admite a provisão no caso de terem transcorridos três anos desde a aquisição e a perda pode ser comprovada como permanente.

3.11.2. Depreciações e Amortizações

O estudo do tratamento dispensado para o lançamento das depreciações e amortizações pode ser assim sintetizado:

a) Depreciação de bens móveis: O vizinho do Prata adota o conceito da depreciação sobre os bens móveis em função da vida útil, dizendo que

existem parâmetros gerais aceitáveis para tal fim, apesar de não especificá-los, enquanto que o Brasil adota o conceito do prazo de expectativa de utilização econômica dos bens móveis (o automóvel por exemplo é de 5 anos, ou seja, depreciação aceita de 20% ao ano). A Receita Federal, órgão a quem a lei autoriza e remete para decidir a respeito, publicou através da IN n.º 162 de 16/01/99, uma relação fixando a taxa de depreciação de centenas de bens¹⁸.

b) Depreciação de bens imóveis: Enquanto a lei argentina adota o percentual fixo de 2% ao ano, a brasileira utiliza o mesmo conceito da depreciação sobre os bens móveis, ou seja, pela expectativa de utilização econômica do bem.

c) Amortização de bens imateriais: ambas as legislações adotam a seguinte premissa: Caso tenham prazo de duração limitada, em função daquele prazo.

d) Amortização de patentes, marcas e similares: se tiver duração limitada é possível deduzir, mas apenas no Brasil.

e) Despesas Pré Operacionais e de Organização: na nação platina são dedutíveis no primeiro exercício ou no espaço de 3 a 5 anos. Em nosso país o prazo é de 5 anos.

Em vista de tais fatos este capítulo leva a refletir sobre uma nova realidade, pois o avanço tecnológico, principalmente no que tange às comunicações, transportes e ao incremento das trocas, tornou acessível e possível a produção multinacional nos cantos mais remotos do planeta; a

¹⁸ HIGUCHI, Iromi, Fabio Hiroshi e Celso H. Op. cit., p. 234.

tradicional planta da indústria mudou de perfil, a terceirização tomou corpo e ganhou espaço a ponto de se tornar pré-requisito para o sucesso da indústria moderna. O investidor, liberado de um anterior nacionalismo romântico, não é limitado mais por fronteiras políticas, nações, países ou continentes; as fronteiras nacionais deixaram de ser marco de atuação, o que realmente importa é o lucro, o *plus* no retorno do investimento efetuado; o consumidor moderno já não escolhe mais o produto pela nacionalidade, mas sim pela qualidade e preço. Estamos vivendo um novo paradigma que vem sepultando antigos dogmas. É uma mudança total de visão político-econômica: é a Globalização¹⁹.

Neste contexto, com o fim da “Guerra Fria” e o agravamento da crise econômica global, onde uma crise na Ásia ou na Rússia afeta todos os continentes, bem como o aumento da competição industrial, comercial e econômica que envolve o mundo todo, muitos países iniciaram processos de aglutinação, no sentido de se aliarem economicamente em grupos regionais, para fortalecer sua posição e poder de barganha frente aos demais países ou grupos de países.

A exemplo da União Européia e NAFTA, os quatro países do Cone Sul (Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai), decidiram aproximar-se economicamente, subscrevendo o que passou a denominar-se “Tratado de Assunção”, embrião do Mercado Comum do Sul, ou “MERCOSUL”.

A tributação e a harmonização tributária em geral se destacam entre as grandes preocupações dos parceiros, pois as distorções que as imposições tributárias diferenciadas geram no fluxo de investimentos e na dinâmica de

¹⁹ Fluxo de fatores, mercadorias, bens, serviços, investimentos e produção em escala mundial, não conhecendo fronteiras nacionais como limite.

um Mercado Comum, são determinantes para sua sobrevivência como entidade.

Registra-se, como dificuldade adicional, a peculiar característica da matéria tributária que, pelo seu dinamismo, torna obsoletas muitas das disposições mesmo que de vigência recente, pelas modificações e atualizações constantes a que estão sujeitas.

Pelo caminho até aqui percorrido, a União Européia é uma grande fonte de experiências que poderão ser aproveitadas para o incremento do MERCOSUL. Quanto maior o grau de integração, maior a possibilidade de harmonização tributária, porém a precaução que tiveram os Estados-Parte de não conferir qualquer caráter supranacional ao mercado comum dificulta o processo de integração dos países do Cone Sul.

O Direito Constitucional Tributário brasileiro, dentre os países do MERCOSUL, é o único que possui um sistema tributário organizado e exaustivo, fornecendo aos operadores os principais elementos dos tributos. O Capítulo I, do Título VI da Constituição Federal, que trata do sistema tributário nacional, só não esgota o assunto porque atribui às normas tributárias infraconstitucionais, ainda que não sejam normas de eficácia plena, a instituição e os procedimentos administrativos que cercam a instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.

A Constituição da República Federativa do Brasil não só relacionou um a um todos os tributos que poderiam ser instituídos, como também inseriu implícita e/ou expressamente os princípios constitucionais tributários a serem observados tanto na edição das Normas Gerais de Direito Tributário, quanto na instituição dos tributos, estes, em geral, pela via Ordinária. Pelo princípio da Competência Tributária Privativa, só poderão ser instituídos pelas pessoas políticas autorizadas pela Carta Magna. Trata-se portanto de

competência originária fulcrada, em seu fundamento de validade, na própria Constituição.

Por sua vez, a Carta Magna da República Argentina não positivou de forma sistematizada a ordem jurídico tributária, o que leva os operadores do Direito a buscarem em todos os seus dispositivos, os que revelam a adoção de princípios tributários implícitos, os quais, em alguns casos, coincidem com princípios consagrados também no Brasil.

Dentre os princípios jurídico-tributários argentinos, destaca-se, por encerrar o fundamento da filosofia tributária daquele país, o princípio da *Capacidade Contributiva*, determinando que a carga tributária deverá guardar proporcionalidade com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Considera-se que o conceito de proporcionalidade inclui o da progressividade, vale dizer, vinculada à riqueza de cada contribuinte.

Quanto ao princípio da não utilização do tributo como forma de confisco, contido expressamente em nossa Carta Magna, no vizinho do Sul o referido é extraído da exegese do dispositivo que proíbe o confisco de forma geral, impedindo que a violação da equidade afete arbitrariamente o direito de propriedade.

Merece ser mencionado, também, o princípio da igualdade tributária, pelo destaque que tem nos dois sistemas tributários ora estudados, assegurando, em ambos, um *tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais, na medida de suas desigualdades*.

Outro aspecto importante a ser mencionado é a forma como o sistema tributário brasileiro acabou por trazer efetividade aos municípios como parceiros do pacto federativo, dando-lhes o poder de criar tributos *in abstracto*, por serem detentores de competência tributária privativa,

enquanto na República do Prata os municípios somente obtiveram competência tributária por força de reconhecimento da Suprema Corte de Justiça.

Nota-se, ainda, uma diferença marcante entre os dois sistemas tributários. Ao contrário do Brasil, a Constituição Argentina atribui às Províncias a Competência Tributária sobre os Impostos Diretos, e ao Estado Federal relativamente aos Impostos Indiretos, ampliada porém sua competência para instituição de Impostos Diretos, nos casos de Segurança e/ou Defesa Nacional. Tais situações são muito semelhantes às disposições que regulam, no Brasil, a instituição do *imposto extraordinário de guerra*.

Constata-se, porém, que na prática, não se cumpre a delimitação constitucional, visto que o Imposto sobre o valor adicionado (IVA) e o Imposto de Renda (*impuesto a las ganancias*), que seriam, o primeiro, de competência concorrente entre as Províncias e o Estado Federal, e o segundo, originariamente de competência das Províncias, têm sido “provisoriamente” legislados e arrecadados exclusivamente pela Nação. Entretanto, tais procedimentos têm deixado de ser transitórios em virtude de “prorrogações” que se vêm repetindo há muitos anos sem perspectivas de mudança.

Até 1996 havia um fator de grande distanciamento entre os sistemas dos países enfocados no que diz respeito aos princípios da Territorialidade e da extra-territorialidade, adotados respectivamente pelo Brasil e Argentina. Enquanto pelo primeiro havia incidência sobre a renda obtida no país, no segundo, era sobre a renda mundial, significando que as rendas locais ou auferidas no exterior por residentes na Argentina são Fatos Geradores do *impuesto a las ganancias* gerando obrigação tributária no país. O mesmo tratamento é dado aos estrangeiros que auferirem rendas na Argentina.

Porém, a partir de 1997, o Brasil, dando um passo importante para a harmonização, adotou o *princípio da universalidade da renda, ou da residência (tributação da renda a nível mundial)*.

Apesar de exigir a apuração com base no lucro real, das pessoas jurídicas que obtiverem rendas no exterior, as novas regras de tributação, visam tão somente a tributar o lucro obtido no exterior, permitida a compensação do imposto pago no país de origem

Oportuno reconhecer que o objetivo do Brasil não foi exatamente uma harmonização com o sistema argentino, mas sim evitar tanto a *Elisão* quanto a *Evasão Fiscal*, que a imputação pelo *Princípio da Fonte* propicia em operações triangulares com países denominados *Paraisos Fiscais* (carga tributária inferior a 20%).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa permitiu identificar, no contexto do MERCOSUL, a problemática da *harmonização tributária*, com recorte para o Imposto Sobre a Renda Pessoa Jurídica no Brasil e na Argentina, chegando às seguintes considerações finais:

1. Os princípios gerais que orientam a imputação nos sistemas tributários brasileiro e argentino são os princípios da *generalidade* e da *universalidade*. Registre-se que até 1996, na imputação da renda, o Brasil adotava o princípio da *territorialidade*.

2. Na ordem jurídico tributária, no âmbito do MERCOSUL, somente o Brasil a tem sistematizada na Constituição que, no Capítulo I, do Título VI, dele se ocupa sob a denominação *Do Sistema Tributário Nacional*.

3. O Brasil tem seus princípios constitucionais tributários expressos na Constituição Federal, já referido no item acima, enquanto na Argentina eles são implícitos e estão distribuídos ao longo da Constituição da República.

4. O Imposto sobre a Renda na Argentina, apesar de ser de competência das províncias, está, já há muitos anos, sendo “provisoriamente” legislado e cobrado pelo Estado Federal, fruto de repetidas “prorrogações”. Em função desta distorção, o grande volume da arrecadação argentina vai direto para os cofres do Estado Federal, que “administra” a distribuição dos recursos para as províncias.

5. Harmonização fiscal implica ter em conta tanto a política de ingressos como de gastos, sendo, portanto, a harmonização tributária um aspecto da harmonização fiscal. Precisamente dentro desta última, encontram-se os impostos do tipo direto, abarcando tanto os impostos de renda federais como locais e os impostos patrimoniais.

6. Dentro dos critérios conceituais de harmonização, dois são relevantes, um que significa igualdade, aplicação dos mesmos impostos com a mesma alíquota e a mesma base, e, outro, que é um conceito diferencial, pelo qual os sistemas tributários podem ser diferentes, mas desenhados em função de objetivos pré-estabelecidos em conjunto. As estruturas sócio-econômicas dos Estados impõem a aplicação de um critério diferencial, não obstante harmonizar signifique eliminar as distorções que constituam barreiras ao livre movimento de bens, serviços, ou fatores de produção (capital e trabalho).

7. No imposto sobre a renda, como regra, considera-se tanto os aspectos que afetam as empresas como as pessoas físicas. Em um mercado comum, entretanto, a elasticidade no fluxo de capitais, os aspectos que afetam estes são de maior relevância, dado que o movimento das pessoas entre os países é estático, de forma que as maiores distorções se produzem nos primeiros.

8. A apreciação com relação ao estatismo no fluxo da mão de obra, é um critério que não deve generalizar-se e merece ser estudado em função das características da região e de acordo com a conjuntura temporal; são sumamente significativos os denominados impostos sobre o trabalho.

9. O princípio de imposição que permite a harmonização como conceito diferencial, é o de residência, não obstante seja recomendável a aplicação conjunta com o princípio da fonte para gravar as rendas originadas em seu território, independentemente do sujeito que as obtenha. Tecnicamente, caso se aplique exclusivamente o princípio da fonte, é preciso que as legislações sejam iguais. Se for aplicado, entretanto, o princípio de residência, não importa que as legislações sejam diferentes. Não obstante, deve ser considerado que a incidência tributária no fluxo de capitais se reflete através da taxa efetiva e não da nominal, pela qual se requer que a primeira seja semelhante entre os Estados membros. Este conceito é muito importante, dado que, ao se aplicar o princípio da fonte, duas legislações que tecnicamente diferem, podem gerar a mesma taxa efetiva.

10. A experiência da UE ensina que primeiro se deve criar o marco institucional do Mercado Comum. Na União Européia, o Tratado de Roma foi a pedra fundamental no qual se expuseram os objetivos políticos e econômicos, implicando consentimento de cada Estado em ceder parte de sua soberania em favor do bem comum.

11. Para se tomar decisões e medidas consensuais, cada Estado deve realizar as modificações necessárias em seus respectivos sistemas tributários, visando a evitar distorções no fluxo de fatores (princípio de subsidiariedade), principalmente do capital, por sua grande mobilidade. A experiência da UE estaria indicando que os países que não fazem uma adequação de suas legislações, tendendo à harmonização com os demais, são castigados pelo próprio mercado através da perda de investimentos já radicados.

12. Em matéria de imposto sobre a renda, os sistemas devem conter duas premissas fundamentais, que são a *Eqüidade interna*, significando que um imposto sobre a renda deve gravar sem discriminar entre seus nacionais e os estrangeiros, e a *Neutralidade na atração de recursos*, no sentido de que um imposto não deve ser discriminativo do investimento. Para um cidadão de um país deve ser indistinto investir em seu país ou em outro da Comunidade.

13. O princípio da capacidade contributiva diferirá de acordo com o sentido de eqüidade de cada Estado, de modo que seus residentes terão distinta carga tributária.

14. As medidas neutralizadoras na atração de recursos dependerão de circunstâncias econômicas, como saber se o imposto é transferível ou não, se a transferência é no destino ou na origem (custo dos fatores), a incidência do comércio exterior (importação e exportação) no movimento total de bens ou se existe recuperação dos impostos no caso de isenções.

15. Os métodos de integração entre a renda empresarial e as rendas pessoais têm sido assinalados como um dos pontos mais importantes que originam assimetrias entre os distintos Estados membros. A eleição do sistema de integração entre a renda empresarial e a renda pessoal dependerá da análise econômica. Isto indica que, apesar de outras experiências serem importantes, é preciso avaliar os aspectos mencionados no caso específico, antes de ser recomendadas medidas concretas.

16. No imposto de renda, interessa a taxa efetiva e não a nominal, isto é, a incidência do tributo sobre o resultado contábil. Três são os

elementos de maior peso: a *taxa nominal*, os *componentes da base imponible* e as *isenções*. Não se levou em consideração os regimes de promoção ou outros incentivos tributários de características similares.

17. Os Estados membros devem homogeneizar pautas para estabelecer incentivos tributários, dado que a fixação unilateral destes gera perturbações importantes nas decisões de investimento. Os incentivos devem ser explícitos e não encobertos.

18. A formação de Mercados Comuns obrigatoriamente gera a necessidade de modificar a legislação societária, unificando os tipos e prevendo a formação de empresas mistas. A proposta é analisar um esquema da distribuição da base imponible baseado numa fórmula que contemple a origem dos ingressos, a localização dos gastos e a situação dos ativos.

19. A harmonização é um processo que demanda tempo para propor e cumprir as etapas necessárias para aproximar as legislações vigentes, devendo definir o âmbito territorial, harmonizar a base imponible, definir o regime a aplicar no sistema de integração entre a renda societária e a pessoal e estabelecer níveis de alíquotas.

20. Tais pressupostos poderiam orientar o processo de harmonização do imposto sobre a renda no MERCOSUL, eliminando-se as distorções provocadas pelo tributo em tela, propiciando desenvolvimento e prosperidade, dentro de um espírito de verdadeira comunidade entre as nações emergentes do Cone Sul do continente americano.

21. A complexidade do assunto tributação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, mormente quando envolve contribuintes

residentes no país, residentes no estrangeiro, empresas estrangeiras com estabelecimento fixo no país, transferência de recursos, bens e serviços entre países, remessa de lucros, preço de transferência, retorno de investimentos estrangeiros, renda nacional, renda mundial, entre outros, não permite, estudar num único trabalho todos os seus aspectos, impondo uma abordagem genérica.

22. O tratamento dado pela legislação do Imposto Sobre a Renda Pessoa Jurídica no Brasil e na Argentina está repleto de diferenças de tratamento, não só objetivas, como também na filosofia de imputação.

23. A pesquisa indica a necessidade premente de harmonização da legislação tributária dos parceiros de MERCOSUL, condição *sine qua non* para a consecução dos ideais de equilíbrio e unificação do mercado nesse bloco econômico.

24. O esforço que tem sido desenvolvido no sentido da consecução da harmonização tributária no MERCOSUL não se ocupou até o momento da harmonização do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, dando atenção apenas à questão aduaneira, que mereceu até um anteprojeto de código, denominado: *Código Tributário Aduaneiro do MERCOSUL*, organizado por Francisco de Assis Munhóz, em 1995.

25. Outra constatação da pesquisa diz respeito à necessidade da criação de um *organismo supranacional*, com a finalidade de estudar minuciosamente as divergências mais significativas das legislações do Imposto Sobre a Renda Pessoa Jurídica, tais como as alíquotas, base de cálculo, sujeição passiva, formas de recolhimento do imposto, isenções,

critérios de dedutibilidade, conceito de preços de transferência, além de outros, e propor formas de harmonização.

26. Neste mesmo sentido, há que se conceber uma *norma geral tributária*, com definições e conceitos que sirvam de referência para todas as legislações tributárias dos países-membros.

27. São muitas as resistências à uma maior integração e harmonização, e das mais variadas matizes, tais como a soberania nacional, crises econômicas, concorrência, políticas de desenvolvimento, protecionismo, entre outras, recomendando-se, em assim sendo, uma certa flexibilidade na introdução e aplicação das novas normas, de modo a não inibir medidas que possam ser entendidas necessárias a cada política nacional. Para viabilizar tal conduta sem atritos, poderiam ser criadas fórmulas de compensação, créditos específicos ou ressarcimento entre os parceiros, quando algum tratamento diferenciado ou especial signifique prejuízo para o outro.

28. Além disso, os diferentes conceitos de imposição e postura tributária que permeiam nossas legislações, constatadas ao longo do estudo, levam à conclusão de que a inexistência de uma efetiva harmonização tributária dificulta sobremaneira o equilíbrio necessário para avanço rumo à integração e à própria sobrevivência do MERCOSUL.

29. Ratifique-se que por “*harmonização*” não se deve entender, necessariamente, editar legislações tributárias iguais, mas obter resultados de imputação que redundem numa “*carga tributária*” equivalente, de forma que para o investidor do MERCOSUL seja indiferente o país de destino de seu

investimento, pois o efeito (ônus) tributário será idêntico, devendo eventual diferença de valor no retorno de seu investimento depender de outras variáveis que não a tributária.

Finalmente, resta expressar séria preocupação com as recentes medidas tomadas pela Argentina, estabelecendo quotas para o ingresso de produtos brasileiros naquele país (têxteis, calçados, etc.), em flagrante violação de princípio basilar de um mercado comum (livre circulação de capital, bens e serviços), pondo em risco sua própria sobrevivência.

Preocupam, também, os projetos da reforma tributária brasileira, em tramitação no Congresso Nacional, que não estão, como deveriam, sendo objeto de estudos em conjunto com os demais parceiros de MERCOSUL. Disto pode resultar que as influências e os fatores fiscais que provocam distorções tendam a se aprofundar, tornando cada vez mais distante o ideal de harmonização tributária, se esta for a real intenção de todos os países membros do MERCOSUL.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARGENTINA. *Ley del Impuesto a las Ganancias. Texto Ordenado por Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97), Anexo I, con las modificaciones introducidas por las Leyes Nros. 24.885 (B.O. 28/11/97), 24.917 (B.O. 31/12/97), 24.919 (B.O. 31/12/97), 25.057 (6/1/99), 25.063 (30/12/98).*

Nota: - Respecto de las alusiones hechas por la ley, acerca de la actualización de diversos conceptos, deberá estarse a lo establecido sobre el particular por la Ley de Convertibilidad N° 23.928 y sus normas reglamentarias y complementarias.

(<http://www.afip.gov.ar/Leyes/ganancia/Ley.htm>)

_____. *Decreto Reglamentario n.º 1.344/98, Anexo (B.O. 25/11/98). Reglamentacion del Impuesto a las ganancias.*

(<http://www.afip.gov.ar/dgi.htm>)

_____. *Decreto n.º 629/92, modificado por el Decreto N° 573/96. Normas Complementarias a la Ley del Impuesto a las Ganancias.*

(<http://www.afip.gov.ar/dgi.htm>)

_____. *Ley N° 25.063, Título V, artículo 6º. Impuesto a la ganancia mínima presunta. (<http://www.afip.gov.ar/dgi.htm>)*

_____. *Ley 24.977/98 - Regimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. (<http://www.afip.gov.ar/monotributo/ley24977.htm>)*

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Análise dos conceitos de base preliminares à idéia de um mercado comum no cone sul. In *Seqüência*. Florianópolis : Seqüência n.º 29, Janeiro de 1995.

BAPTISTA, Luiz Olavo. Solução de Divergências no Mercosul. In *Revista de Informação Legislativa*. Brasília : Senado Federal, n. 124, out./dez. 1.994.

BIRD, Richard M. *Corporate - personal tax integration*. In *Tax Coordination in the European Community*. USA : CNOSSEN, 1987.

BIRD, Richard M. and OLDMAN, Oliver. *Taxation in Developing Countries*. 4 ed. Baltimore, Maryland, USA : The Johns Hoptkins University Press, 1990.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil : Promulgada em 05 de Outubro de 1988*. 21 ed., atualizada e ampliada – São Paulo : Saraiva, 1999.

_____. *Código Tributário Nacional : Lei n.º 5.172, de 25-10-1966, atualizada e acompanhada de Legislação Complementar*. 28 ed. São Paulo : Saraiva, 1999.

_____. *Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte - Atualizado até Março/99*. Brasília : Secretaria da Receita Federal, 1999.

_____. *Lei n.º 9.249, de 26/12/95. Altera a Legislação Imposto de Renda das pessoas jurídicas*.
(<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/outros/lei924995.htm>)

_____. *Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Lei do Ajuste Tributário – Altera a Legislação Tributária Federal*.
(<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/outros/leiajust.htm>)

_____. *Lei 9.532/97 – Altera a Legislação Tributária Federal*.
(http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/outros/lei_953297.htm)

_____. *LEI n.º 9.317, de 05 de dezembro de 1996, DOU de 06/12/96, pág. 25.973/7. Lei das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte “SIMPLES”*.
(<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/outros/micro.htm>)

_____. *Lei n.º 9.718, de 27 de Novembro de 1998, DOU de 28/11/98. Altera Legislação Tributária Federal*.
(<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/outros/lei971898.htm>)

_____. *Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, DOU de 20/01/99, pág. 1/3. Altera Legislação do Imposto de Renda, SIMPLES, etc*.
(<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/outros/lei977999.htm>)

- _____. Manual do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ. In : *Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 1999*, p. 16-56.
(http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/DIPJ/Manual_DIPJ1999.doc)
- _____. *Decreto n.º 3.000 de 26/03/99. Aprova Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99.*
(<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/RIR/default.htm>)
- _____. Ministério das Relações Exteriores. Mercosul-NAFTA : Perspectivas de Relacionamento. In *Política Externa*. São Paulo : Paz e Terra, vol.2, n.1, jun. 1.993.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 6 ed. São Paulo : Malheiros, 1993.
- _____. *ICMS*. São Paulo : Malheiros, 1994.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1.998.
- CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 11 ed. São Paulo : Atlas, 1999.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*. Rio de Janeiro : Forense, 1990.
- CONDOLEO, Roberto. La armonización del impuesto a la renta en los mercados comunes. In : *La Ley – Periódico Económico Tributario*. Buenos Aires : Año V, n.º 121, 22 Nov. 1.996.
- CORREA, Carlos Alberto. Outline of The Tax System in Argentina. In : *Country Report - Seminar on Taxation (General Tax Course)*. Tokyo : National Tax Administration – JICA, 1993.
- CORONA, Juan Francisco e VALERA, Francisco. *La Armonización fiscal en la Comunidad Europea*. Barcelona : Editorial Ariel SA, 1989.

- DOSSER, Douglas. *Economic Analysis of Tax Harmonization: Fiscal Harmonization in Common Market*. Vol. 1. Columbia University Press, 1967.
- FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema Tributário do Mercosul*. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1.997.
- GALLO, Santiago Martin. *Breve reseña del sistema tributario argentino*. Câmara de Comércio Brasil-Argentina. Buenos Aires : Apostila TRIBUTAC, junho 1993 (mimeo).
- GOMEZ, Juan Alberto Benitez. *Problemas tributários que plantea el MERCOSUR*. Faculdade de Direito de la Universidad de la República : Montevideo, 1993.
- GÓMEZ, Teresa. II Jornada tributaria Del Mercosur. In : *Ideas Esenciales volcadas en recientes Seminarios y Congresos*. Buenos Aires : PET/Doctrina, 28 Nov. 1.997.
- _____. II Jornada tributaria Del Mercosur. In : *Ideas Esenciales volcadas en recientes Seminarios y Congresos*. Buenos Aires : PET/Jurisprudencia, 31 Oct. 1.997.
- GOMI, Yuji. *Guide to Japanese Taxes 1993-94*. Tokyo, Japan : Zaikei Shôhô Sha, 1993.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo : Dialética, 1999.
- HIGUCHI, Hiromi, Fábio Hiroshi e Celso H. *Imposto de Renda das Empresas : Interpretação e Prática - Atualizado até 15-01-99*. 24 ed. São Paulo : Atlas, 1999.
- INFORME NEUMARK. Report of the Fiscal and Financial Committee. The ECC Reports on Tax Harmonization, International Bureau of Fiscal Documentation. Amsterdam : 1963 (mimeo).
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 6 ed. São Paulo : Malheiros, 1993.

- MUNHÓZ, Francisco de Assis (Org). *Código Tributário Aduaneiro do Mercosul..* Osasco : FIEO : Francisco de Assis Munhóz, 1.995.
- MUSGRAVE, Peggy B. *Fiscal Harmonization in Common Market.* Columbia University Press, 1967.
- NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário.* 14 ed. São Paulo : Saraiva, 1995.
- PORCARO, Daniel. *El régimen tributário en los países del MERCOSUR.* Conferência proferida no VII Congresso Nacional da FEA-USP, Julho 1995.
- PRATES, Ricardo Martins. *Interpretação Tributária e a Questão da Evasão Fiscal.* Belo Horizonte : Del Rey, 1992.
- QUINTANA, Fuentes. *Principios y Estructura de la Imposición.* Madrid : I. R. García Blanco, 1986.
- REIG, Enrique Jorge. *Sistema de integración a la renta societária: Características y efectos económicos.* Buenos Aires : Academia Nacional de Ciencias Económicas, años 1983.
- _____. La Tributación de la renta en el Mercosur (Personas físicas y Jurídicas). In : *Seminario Intensivo Sobre Regimen Tributário, Penal Tributário Y Previsional Argentino.* Buenos Aires : PET/Siminario Intensivo, primera parte, 28 Nov. 1.997.
- _____. La Tributación de la renta en el Mercosur (Personas físicas y Jurídicas). In : *Seminario Intensivo Sobre Regimen Tributário, Penal Tributário Y Previsional Argentino.* Buenos Aires : PET/Siminario Intensivo, segunda parte, 30 Dec. 1.997.
- RUDING, Onno. *Informe Ruding.* CCE : Comitê, 1992. (mimeo)
- SAIZ, Calle. *El impuesto sobre el valor añadido y la Comunidad Económica Europea.* Madrid : I. E. F., 1968.
- SHOUP, Carl. *Public Finance.* Chicago : Aldine, 1969.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo : RT, 1990.

SOUZA, Rubens Gomes de, citado em OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo : RT, 1977.

THEOURN, Pan Bun. Kingdom of Cambodia - International Taxation. in : *Papers on Taxation - Seminar on Taxation (General Tax Course)*. Tokyo : National Tax Administration – JICA, 1993.

TJSC. Acórdão 38.582. Des. Francisco Oliveira Filho. DJ n.º 8.617, Florianópolis, 06 de Novembro de 1992.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 5 ed. Buenos Aires : Depalma, 1994.

ZARINI, Helio Juan. *Análisis de la Constitución nacional*. 3 ed. Buenos Aires : Editorial Astrea, 1991.

ZHI-BO, Wang, China – International Taxation. in : *Papers on Taxation.- Seminar on Taxation (General Tax Course)*. Tokyo : National Tax Administration – JICA, 1993.