

**CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NOS ESTADOS UNIDOS
DA AMÉRICA: alguns tópicos relevantes***

**CHARACTERISTICS OF THE TAX SYSTEM IN THE UNITED STATES OF
AMERICA: some relevant topics**

José Eduardo Sabo Paes**
Marcos Roberto de Oliveira***

RESUMO: O presente artigo busca apresentar, panoramicamente, algumas características do sistema tributário norte-americano, em suas feições material e procedimental, desde os postulados fundantes da ordem jurídica tributária, passando pela divisão de competências entre os entes políticos e pelo federalismo fiscal de repartição das receitas tributárias, até a execução fiscal e o contencioso judicial em matéria tributária, sem a pretensão de aprofundamento nos subtemas sobre os quais discorre. Busca observar, assim, uma das missões do estudioso do Direito Comparado, qual seja, o conhecimento do ordenamento jurídico do país estrangeiro, contudo, neste artigo, em uma contemplação singelamente panorâmica e especificamente na seara tributária.

Palavras-chave: Características. Sistema. Tributário. Estados. Unidos. América. Aspectos. Materiais. Procedimentais.

ABSTRACT: This article seeks to present, pan, some features of the u.s. tax system, in its material and procedural features, without the pretension of deepening in the sub-themes on which talks. Since the postulates of legal tax order he wrote, through the division of competences between the political entities and the fiscal federalism allocation of tax revenues to the tax enforcement and litigation in tax matters. Notes, therefore, one of the missions of the scholar of comparative law, which is the knowledge of the foreign legal system, however, in this article, in a panoramic and quite simply contemplation specifically in the tax field.

Keywords: Features. System. Tributary. States. United. America. Aspects. Materials. Procedural.

* Artigo recebido em: 13/09/2015

Artigo aceito em: 29/11/2015

** José Eduardo Sabo Paes Doutor pela Universidade Complutense de Madri, coordenador do NEPATS- Núcleo de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor da Universidade Católica de Brasília, onde é professor do programa de mestrado em Direito. **E-mail: sabo@mpdft.mp.br**

***Mestrando em Direito Internacional, Econômico e Tributário pela Universidade Católica de Brasília - UCB. Especialista em Direito Público pela Universidade de Brasília - UNB. Procurador na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **E-mail: m.estrela7@yahoo.com.br**

1. INTRODUÇÃO

Como explanado nas doutrinas pátria e estrangeira, o Direito Comparado cumpre a grave missão de aproximação, de aperfeiçoamento e de contribuição para a evolução das ordens jurídicas nacionais, fornecendo desde subsídios para a compreensão dos pontos semelhantes e díspares entre os ordenamentos objeto de estudo até o descortinamento dos elementos estruturais determinantes dessas mesmas ordens internas, chegando à inovação científica da definição dos grandes sistemas ou famílias jurídicas, bem como da visão ou concepção comparada, e não meramente isolada (o que é muito diferente), dos ordenamentos estudados.

Na realização dessa missão própria do Direito Comparado, tarefa básica e imprescindível é a do estudo da ordem jurídica que se pretende envolver na comparação. Tal atividade investigativa, como todas as outras, pode ser desenvolvida de diversas formas, sendo uma delas aquela que se propõe a partir de uma visão panorâmica do ordenamento investigado, para, somente depois, realizar os aprofundamentos que se mostrem necessários e na medida do interesse que tenha a proposta de estudo sobre cada setor daquela dada ordem interna. Pois bem, o presente artigo se propõe a atuar dessa forma, apresentando algumas características básicas do sistema tributário dos Estados Unidos da América sem se aprofundar nos subtemas estudados, pois tal aprofundamento será buscado em etapa posterior da investigação, a qual já faz parte dos planos do autor.

O interesse comparatista pelo ordenamento jurídico tributário dos Estados Unidos da América, para além da importância econômica e do incontestável poder de influência política mundial desse país, dá-se, juridicamente, pelo fato de se tratar de uma ordem jurídica de raiz *common law*, fundada na importância dos precedentes e em postulados de construção jurisprudencial, diversamente da índole *civil law* do nosso País, tão dependente do direito legislado, das construções carentes de técnica do nosso Parlamento.

Nada obstante não seja objeto deste trabalho a realização de uma comparação com a ordem jurídica tributária do Brasil, ver-se-ão pontos de aproximação e diversas características de distinção presentes no sistema tributário estadunidense. Apenas para mencionar alguns destes últimos, veremos a divisão de competências entre os entes políticos permitindo a atuação de mais de uma esfera sobre a mesma base de incidência e mediante a instituição do mesmo imposto; o condicionamento de destinação de receitas nas transferências do produto da arrecadação; a força da função extrafiscal na tributação ambiental, inclusive mediante as desonerações estimuladoras de comportamento ambientalmente favorável; os condicionamentos para a discussão judicial em algumas instâncias, bem como o poder da fiscalização tributária naquele país, especialmente mediante uma verdadeira execução fiscal administrativa.

Ao final, espera o autor que esse estudo inicial, com os suportes doutrinários utilizados, já suscite a reflexão acerca dos nossos institutos e instituições jurídico- tributários, com a pretensão não de mera desconstrução maniqueísta, mas sim de discussão, evolução e aperfeiçoamento, como sempre propõe todo estudo de Direito Comparado.

2. IMPORTÂNCIA DO ESTUDO JURÍDICO COMPARADO

Em um mundo cada vez mais economicamente globalizado, de relações econômicas, políticas e sociais transnacionalizadas, equivoca-se fatalmente quem olvida a relevância do estudo dos ordenamentos jurídicos estrangeiros e do seu cotejo com o nacional ou com as demais ordens, em uma busca evolutiva de aprimoramento, de expansão de conhecimentos e de refinamento das soluções para as mais diversas questões jurídicas. Tal constatação se faz presente em diversas áreas do conhecimento humano, não se mostrando diferente no campo

do Direito e, mais especificamente para este trabalho, no ramo do Direito Tributário.

Marc Ancel, ao discorrer acerca da importância e dos resultados oferecidos pelo estudo comparado, no que não se distancia, em essência, da doutrina de Leontin Constantinesco, enfatiza:

“O direito comparado revela, destarte, a relatividade do direito nacional existente. Ele conduz, portanto, a superar a simples formulação da norma escrita, como a única consideração da lei territorial ou da técnica jurídica específica.”¹

Também Norberto Bobbio, demonstrando os relacionamentos temporais, espaciais e materiais entre os ordenamentos jurídicos, faz o seguinte alerta, *in verbis*:

“O caso em que pode parecer que o estudo das relações entre ordenamentos não tenha muita matéria de exame é o da relação entre ordenamentos que têm validade espacial diferente, como é o caso de dois Estados cujas normas valem dentro de limites espaciais (o chamado território) bem definidos. Poder-se-ia pensar que aqui deveria ser aplicada a figura da exclusão recíproca: e, na realidade, os Estados consideram-se independentes uns dos outros, dotados de um poder originário e autônomo que lhe assegura a não-ingerência no seu reservado domínio por parte de outros Estados. Mas há uma série de casos em que também o Estado recorre a normas de um outro Estado para resolver algumas controvérsias.”²

Ao tratar do engajamento dos sistemas e das relações tributárias nessa “nova ordem mundial”, Maurin Falcão assim ministra:

“As transformações ocorridas na cena econômica mundial não pouparam nem mesmo os sistemas tributários. Os custos tributários das operações internacionais talvez sejam os primeiros pontos a serem colocados em

¹ ANCEL, Marc. *Utilidade e métodos do Direito Comparado*. Tradução de Sérgio José Porto: Porto Alegre, Fabris, 1980, p. 141.

² BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10ª Ed. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora UNB, 1999, p. 178.

questão. Indubitavelmente, a influência que os tributos têm sobre a decisão de investimento dos agentes econômicos os coloca em um plano privilegiado.”³

Assim, incontroversos são o interesse, a utilidade e a importância do estudo e da comparação das ordens jurídicas, o que se evidencia ainda mais quando se tem como objeto de estudo ordenamentos de famílias distintas, como, no caso presente, o Direito Tributário dos Estados Unidos da América, de raiz *common law*, em relação ao ordenamento brasileiro, pertencente ao sistema *civil law*.

E, nesse ponto, não se trata de evidenciar somente as divergências, mas também as convergências, em nome do objetivo maior de evolução e aprimoramento. Tratando desses dois grandes sistemas, o Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Dário Moura Vicente, menciona diversos aspectos de aproximação e de distanciamento, como, por exemplo, em suas palavras:

“Vem daqui o lugar proeminente conferido à jurisprudência nos sistemas de *Common Law*, que a elevam à condição de fonte primordial de Direito através da força vinculativa reconhecida aos precedentes judiciais. Já as normas legais possuem nesses sistemas carácter excepcional; e quando existem revestem-se de um grau de abstracção notoriamente inferior ao das normas legais dos sistemas romano-germânicos.”⁴

[...]

“A convergência entre os sistemas jurídicos em exame deu-se também, posto que de forma mais mitigada, no Brasil, onde se manifestou sobretudo no Direito Constitucional.”⁵

³ FALCÃO, Maurin Almeida. *Desenvolvimento econômico e expansão dos sistemas tributários*. Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/83.pdf>. Acesso em: 02 dez. 2013, p. 10.

⁴ VICENTE, Dário Moura. *O lugar dos sistemas jurídicos lusófonos entre as famílias jurídicas*. In *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Martim de Albuquerque*. Coimbra, 2010, p. 11.

⁵ VICENTE. *Op. cit.*, p. 16.

Portanto, nada obstante não se busque, nesta fase de elaboração deste trabalho, uma atividade comparativa, mas sim um estudo de pontos relevantes do sistema tributário nos EUA, a relevância de perquirir ordenamento jurídico distinto do nacional é incombatiável, ainda que não se esteja na etapa de efetiva comparação, servindo sempre à reflexão evolutiva e ao aperfeiçoamento a partir do que nos é estranho, em certa medida. Nesse rumo, passemos à exposição, ainda que breve e objetiva, de algumas características materiais e procedimentais desse sistema tributário.

3. ASPECTOS MATERIAIS

3.1. Tributação e sua forte relação com as guerras.

Quando se estuda o sistema tributário dos Estados Unidos e as oscilações da sua carga tributária, constata-se uma inequívoca relação da intensificação das exações com as guerras porque passou esse país e suas consequências econômicas. Com efeito, no século XVIII, o próprio movimento que culminou na independência das treze colônias já teve a sua origem na imposição de pesados encargos tributários por parte da Inglaterra, instituindo tributos sobre o chá, o açúcar e a circulação de mercadorias, levando a população a resistir sob o manto do primado de que não pode haver tributação sem representação (*no taxation whitout representation*).

No século XIX, o imposto de renda também surgiu nos Estados Unidos, em sua primeira instituição, na gestão do Presidente Abraham Lincoln, em virtude da guerra civil entre o norte industrial e liberal e o sul agrícola e escravocrata daquele país, com a finalidade de angariar recursos para financiar o poderio bélico daquele

primeiro grupo. Esse imposto também contribuiu para os dispêndios da Primeira e da Segunda Grande Guerra Mundial, chegando à elevada alíquota de 77%.⁶

Esses são apenas alguns dos vários exemplos da relação existente entre o comportamento da tributação e as demandas dos esforços de guerra nos Estados Unidos.

3.2. Alguns pressupostos principiológicos e fontes normativas.

Fazendo *jus* à tradição *common law*, o ordenamento jurídico tributário dos EUA apresenta, em seu alicerce, como postulados diretivos, condicionadores e hermenêuticos, vários pressupostos principiológicos, dentre os quais podemos destacar o *voluntary compliance*.⁷ Por este, espera-se do contribuinte, como compromisso geral e básico, que informe todos os ganhos auferidos e fatos econômicos realizados dos quais resulte a tributação, em uma atitude de zelo pelo bem comum.

O direito tributário norte-americano também é orientado por doutrinas que influenciam todo o entendimento acerca da tributação. Queremos aqui destacar as seguintes: *i) the substance over form doctrine*; *ii) the business purpose doctrine* e *iii) the step transaction doctrine*.

A teoria da substância sobre a forma (*the substance over form doctrine*) atribui à substância do negócio jurídico valor preponderante para a determinação da realidade e, por conseguinte, da tributação do fato econômico, em detrimento das formalidades realizadas ou eleitas pelos contribuintes, podendo estas ser desqualificadas ou desconsideradas pelo fisco. Embora a legislação reconheça

⁶ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário nos Estados Unidos*. São Paulo: Lex Editora, 2004, pp. 17 e 22.

⁷ GODOY. *Op. cit.*, p. 25.

relevo à forma dos negócios jurídicos e permita uma diversidade delas na concretização das operações, os tribunais, para os fins tributários, precisam olhar para além da forma eleita e alcançar a substância, o verdadeiro conteúdo de cada negócio.⁸

A doutrina do propósito negocial (*the business purpose doctrine*) encara com desconfiança os negócios jurídicos que não evidenciam o seu propósito negocial, que possuam objetivos eminentemente de planejamento tributário, de mera economia de tributos, desconsiderando aqueles que buscam exclusivamente diminuir os encargos tributários. As operações realizadas pelos contribuintes devem assumir o seu objetivo negocial ou econômico ligado a razões intrínsecas ao negócio e não meramente a finalidade de economia de tributos.⁹

Já pela chamada doutrina da transação-etapa (*the step transaction doctrine*), os tribunais devem se atentar para o efetivo resultado final de operações em cadeia, intervindo naqueles intermediários (etapas) em que o contribuinte busca caracterizar a ausência de valor econômico ou de fato gerador tributário. Entendem que, se os negócios jurídicos (ou suas etapas) são interdependentes e buscam um fim específico, deverão ser compreendidos em seu conjunto, desconsiderando a ausência de efeitos tributários em determinadas etapas.¹⁰

Essas teorias formam um conjunto doutrinário que busca evitar a evasão ou elisão pela utilização das formas ou pelo mero planejamento tributário que

⁸ RIBEIRO, Pedro Melo Pouchain. *As doutrinas judiciais no Direito Tributário norte-americano: fundamentos para sua compreensão*. Publicações da Escola da AGU: 1º Curso de introdução ao direito americano: *Fundamental of US Law Course* - Escola da Advocacia-Geral da União Ministro Victor Nunes Leal - Ano III, n. 12, (set./out. 2011). Brasília: EAGU, 2011, pp. 316-317.

⁹ RIBEIRO. *Op. cit.*, pp. 318-319.

¹⁰ LOPES, Carlos Côrtes Vieira. *Breves considerações acerca do sistema tributário nos Estados Unidos da América*. Publicações da Escola da AGU: 1º Curso de introdução ao direito americano: *Fundamental of US Law Course* - Escola da Advocacia-Geral da União Ministro Victor Nunes Leal - Ano III, n. 12, (set./out. 2011). Brasília: EAGU, 2011, p. 68.

disfarce o real conteúdo dos negócios jurídicos. Foram definidas a partir do caso *Gregory v. Helvering*, julgado pela Suprema Corte, em 1935, considerado o *leading case* da interpretação econômica do direito tributário.¹¹

No que tange às fontes normativas, vale destacar que, embora seja de sistema *common law* e respeite a força dos precedentes, nos EUA, há uma extensa legislação infraconstitucional acerca da tributação, especialmente do imposto de renda, com o *Internal Revenue Code - IRC*, que poderíamos chamar de Código do Imposto de Renda, previsto no título 26 do Código dos Estados Unidos, contando, em 2011, com mais de duas mil páginas.¹²

Podemos destacar as seguintes fontes normativas tributárias:¹³

a) A Constituição - com quase 230 (duzentos e trinta) anos e contando apenas 27 (vinte e sete) emendas – especialmente a partir da sua 16^a. Emenda, em 1913, que autorizou a instituição do Imposto de Renda.

b) *Internal Revenue Code* – Código do Imposto de Renda ou Código de Receita Interna, que reúne os decretos de receitas e é organizado pela Administração Tributária norte-americana, o *Internal Revenue Service – IRS*.¹⁴

c) *Treasury Regulations* – regulamentações emanadas do Tesouro, que interpretam e detalham o *Internal Revenue Code*.

d) *Revenues Rules* – orientações mais específicas emanadas da administração fazendária e orientações diretas aos contribuintes (*Private Letter Rulings*), em forma de respostas às consultas formuladas por estes.

e) Os precedentes – a força do precedente formata o entendimento constitucional; a Suprema corte decide questões concretas e os seus Juízes

¹¹ RIBEIRO. *Op. cit.*, p. 314.

¹² LOPES. *Op. cit.*, p. 67.

¹³ LOPES. *Op. cit.*, p. 67.

¹⁴ GODOY. *Op. cit.*, p. 101.

decidem quais casos levar a julgamento. Como já afirmado, há as doutrinas judiciais que conduzem a própria aplicação da legislação tributária e a compreensão dos fatos econômicos, relevando o conteúdo efetivo e a essência dos negócios jurídicos.

3.3. Divisão de competências tributárias.

A estrutura fiscal dos EUA é descentralizada mais fortemente pelo lado dos gastos do que pelo das receitas, o que evidencia a importância das transferências intergovernamentais e das questões que respeitam ao federalismo norte-americano. O sistema tributário norte-americano e a sua estrutura refletem a natureza do federalismo do país, apresentando uma especialização tributária por nível de governo, sendo: a renda a base tributária federal; o consumo, a estadual e a propriedade a base da tributação local. No contexto consolidado, os impostos predominantes são o Imposto de Renda, o imposto sobre a folha de pagamentos (contribuição previdenciária) e os impostos sobre vendas (consumo). Quando se compara a receita arrecadada dos EUA com o orçamento da sua Administração Tributária, constata-se que aquele país tem um dos menores custos de arrecadação do mundo.¹⁵

O sistema tributário dos EUA se utiliza da *teoria das fontes mútuas de receita*, pela qual a mesma base econômica pode ser tributada pelos diversos entes político-administrativos (federal, estaduais, cidades (*cities*), condados (*counties*) e distritos escolares (*school districts*)). Caso típico é o da renda, tributada concorrentemente em vários níveis de governo, também as contribuições

¹⁵ LEGEMANN, Eugênio e BORDIN, Luís Carlos Vitali. *A tributação nos países do NAFTA (EUA, México e Canadá)*. Disponível em: revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/download/964/1268. Acesso em: 26 nov. 2013, p. 318.

previdenciárias e o imposto sobre vendas a varejo aplicado concorrentemente entre estados e entes locais.

Na divisão de competências tributárias, o governo federal deve estar investido dos poderes básicos de tributação. Os poderes tributários dos Estados são inerentes aos seus direitos de autonomia federativa e se baseiam na doutrina do poder residual. Há, contudo, certos limites jurídicos, como a imunidade recíproca entre os entes tributantes (comum a todos); a não tributação das exportações e importações (regulação tributária do comércio exterior fica com o governo federal); o estado somente pode tributar em sua jurisdição etc.

Os entes locais, como não são da estrutura da federação (“criaturas do Estado”, apelidam alguns), recebem o seu poder tributário dos estados. Nada obstante, na prática, esse poder constitucional derivado assume relevância fiscal.

O critério da nacionalidade é utilizado na delimitação da competência tributária internacional, o que não está imune às críticas daqueles que entendem haver injustiça fiscal nesse critério ao tributar pessoas que não se beneficiam dos serviços que o Estado presta, o que evidencia uma argumentação segundo o princípio da equivalência ou do imposto-troca ou ainda imposto-preço. Já o Estado, por sua vez, alega que oferece proteção ao nacional onde quer que esteja, inclusive no exterior.

No que respeita à composição da carga tributária e à sua evolução no século XX, observa-se, na esfera federal, uma preponderância dos impostos indiretos até a Primeira Guerra Mundial, o que se alterou no início da década de 20, com a introdução definitiva do Imposto de Renda - IR em 1913, passando este a fornecer 60% (sessenta por cento) da receita federal total.¹⁶ Com a depressão econômica, a renda nacional teve um declínio, sendo acompanhado pelo IR nos

¹⁶ LEGEMANN e BORDIN. *Op. cit.*, p. 324.

anos 30. Em 1935, foi instituído o tributo sobre a folha de pagamentos, com a criação do sistema previdenciário social. O financiamento da Segunda Guerra Mundial provocou a segunda expansão do IR, especialmente sobre as pessoas físicas. Nas décadas seguintes, o IR e o imposto sobre a folha de pagamentos se consolidaram como as principais fontes tributárias federais; houve diminuição do IR das pessoas jurídicas e a massificação (de imposto sobre os ricos para imposto de massas) e aumento do IR das pessoas físicas.

Nos estados, houve a diminuição da tributação da propriedade e o aumento da importância dos impostos sobre as vendas e sobre a renda, especialmente sobre as vendas a varejo, passando esta a ser a principal fonte tributária dos Estados. No nível local, embora se tenha verificado um aumento da tributação da renda e das vendas, a propriedade foi e continua sendo a principal fonte dos entes locais.

Na composição da carga tributária, podemos destacar os seguintes tributos:¹⁷

a) Imposto de Renda (*individual e corporate income tax*) – grande parte da receita advém desse tributo, principal fonte no âmbito federal. Sua hipótese de incidência para pessoas físicas é a percepção de rendimentos de capital e de remuneração do trabalho; para pessoas jurídicas, as vendas e os serviços, deduzidos custos e despesas operacionais. Seus sujeitos ativos são tanto o ente federal, quanto os estados e os distritos (exemplo: cidade de Nova Iorque), podendo o contribuinte deduzir, na esfera federal, o que pagou aos distritos e estados.

Suas alíquotas, na esfera federal, variaram sensivelmente durante o século XX, especialmente a do IR das pessoas físicas, iniciando em 1%, chegando a 65%

¹⁷ LOPES. *Op. cit.*, p. 66.

(1914/1924) e 91% (1941 a 1945) nos períodos de guerra e pós-guerra e descendo para 28% a 33% (1986).¹⁸ Em 2011, a tabela desse imposto estabelecia as alíquotas de 15% (quinze por cento) - *renda até US\$ 50.000,00* - até 39% (trinta por cento) para as pessoas jurídicas. Já para as pessoas físicas, as alíquotas iam de 10% (dez por cento) - *renda até US\$ 8.500,00* - até 35% (trinta e cinco por cento), portanto, sem faixa de isenção.¹⁹ Há, em regra, uma interpretação ampla para o conceito de renda e restritiva para as deduções.

b) Imposto federal sobre a folha de pagamentos (*payroll tax*) – destina-se à seguridade social.

c) Impostos sobre doações (*gift taxes*) e transferências (*estate taxes*) de bens – as alíquotas chegam a 55%.

d) Imposto sobre consumo (*sales tax*) – de competência estadual, incide sobre o consumidor final, constituindo a principal fonte de receita dos estados, sendo que seus valores são destacados do preço dos produtos. A regressividade desse imposto é minimizada pela distribuição de selos de isenção aos menos favorecidos.

e) Imposto sobre a venda de propriedade (*transfer tax on the sale of property*) e imposto sobre a titularidade de propriedade (*property tax on ownership of real property*) – de competência dos estados, mas podem ser cobrados pelos municípios, sendo que as comunidades indicam a base de cálculo e as alíquotas.

f) Impostos de franquia (*franchise taxes*) – cobrados por alguns estados, são relativos à concessão de privilégios para que o contribuinte realize determinados negócios no território estadual.

Esses são alguns dos principais tributos instituídos no ordenamento jurídico dos Estados Unidos da América.

¹⁸ LEGEMANN e BORDIN. *Op. cit.*, p. 326.

¹⁹ LOPES. *Op. cit.*, p. 69.

3.4. Federalismo fiscal.

Os EUA, país com 9.372.610 quilômetros quadrados, com mais de 309 milhões de habitantes, formam uma federação constituída por um governo federal e por 50 (cinquenta) estados.²⁰ Cada estado compartilha suas funções fiscais com governos locais de vários tipos, como condados, cidades, distritos escolares, outros distritos dedicados à prestação de serviços específicos, chegando, segundo LAGEMANN e BORDIN, a mais de 80.000 unidades.²¹ Sem desconsiderar as oscilações, a federação dos EUA desenvolveu-se, de forma geral, em uma perspectiva relativamente mais descentralizada, se comparada à estrutura fiscal de outras federações.

A sua estrutura fiscal original foi formulada com o objetivo de dedicar maior proteção às posições dos estados e de assegurar uma minimização do poder fiscal do governo federal. Contudo, essa tendência logo se alterou com a Constituição de 1788, até mesmo em virtude da sua flexibilidade com relação à previsão das responsabilidades fiscais, bem como em face da vitória dos federalistas, da concentração dos grandes programas sociais no governo central (como a previdência social a partir dos anos 30) e das necessidades dos períodos de guerra e pós-guerra.²²

Destaca-se, no federalismo fiscal norte-americano, sem desconsiderar a existência das imunidades recíprocas, a característica da concorrência de competências entre as esferas de governo, segundo o princípio das fontes mútuas de receita, como já mencionado neste trabalho. Há tributação concorrente nos três

²⁰ WIKIPÉDIA (disponível em http://pt.wikipedia.org/wiki/Estados_Unidos, acessado em 03.12.2013).

²¹ LAGEMANN e BORDIN. *Op. cit.*, p. 339.

²² LAGEMANN e BORDIN. *Op. cit.*, p. 339.

níveis de governo no caso do Imposto de Renda e nas contribuições previdenciárias; nas vendas a varejo, concorrem estados e entes locais.

No caso das transferências de recursos entre as esferas governamentais, há, em alguns aspectos, certa semelhança com o caso brasileiro, pois governo federal transfere receitas aos estados e aos entes locais, enquanto os estados transferem a estes últimos.

Também nos EUA gera polêmica o sistema de repartição de receitas mediante transferências, em face da dependência que passam a ter os entes subnacionais em relação a esses recursos e em virtude da tendência de centralização do sistema tributário. Ocorre que lá há um ingrediente que intensifica essas discussões, qual seja, o da condicionalidade ou não no uso dos recursos transferidos ou partilhados (transferências condicionadas a propósitos específicos). Predominam as transferências condicionadas a certas finalidades ou a determinadas áreas das despesas públicas, sendo realizadas ou transferências em bloco, que são relacionadas a uma atividade específica, ou transferências por categorias (*categorical grants*), referentes a partes de uma atividade específica.

Nessas relações fisco-financeiras intergovernamentais, no federalismo norte-americano, aplica-se o mecanismo de equalização fiscal, com o objetivo de reduzir as disparidades regionais provocadas por uma distribuição desigual de recursos naturais, de bases industriais e agrícolas etc, o que se busca atingir mediante transferências verticais de recursos (de uma esfera para outra) e horizontais (entre governos semelhantes).

Além disso, há os mecanismos de equalização da capacidade fiscal (nas receitas) e equalização de *performance* fiscal (nas despesas).²³ No primeiro, busca-se destinar recursos suficientes às unidades receptoras para garantir a provisão de

²³ LEGEMANN e BORDIN. *Op. cit.*, p. 341.

serviços compatíveis com o que seria determinada unidade administrativa padrão. Nesse mecanismo de equalização da capacidade fiscal são utilizadas as transferências gerais ou incondicionadas. Já a equalização de *performance* fiscal busca especificar os padrões de gastos em determinadas áreas funcionais dos governos receptores de recursos, o que se busca realizar pelas transferências condicionadas ou vinculadas. Essa espécie de transferência é a que predomina nos EUA; assim, evidencia-se que o seu federalismo fiscal adota a equalização de *performance* fiscal.

3.5. Tributação ambiental.

Para a OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômica, o tributo ambiental é aquele cuja base de cálculo remeta ao agente poluidor ou ao comportamento poluente.²⁴ Nesse sentido, é controversa a identificação de tributo eminentemente ambiental no Brasil, o que não nega a existência de tributos ambientalmente orientados, ou seja, que exercem, mesmo que por via oblíqua, a função extrafiscal de preservação ambiental, como é o caso do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR, que congrega, em sua base de cálculo, vários elementos que contribuem para um meio ambiente sustentável.

Os princípios jurídicos ambientais do *pagador poluidor* e do *protetor receptor* são de aplicação corrente no Brasil, como se verifica na Lei de Política Nacional do Meio Ambiente (Lei nº 6.938/81, artigo 4º) e em diversas medidas de políticas públicas regionais e locais. Contudo, ainda se ressenete de uma utilização

²⁴ ABREU, Rafaela Franco. *A tributação ambiental no Brasil e nos Estados Unidos – uma análise comparativa*. Publicações da Escola da AGU: 1º Curso de introdução ao direito americano: *Fundamental of US Law Course* - Escola da Advocacia-Geral da União Ministro Victor Nunes Leal - Ano III, n. 13, (set./out. 2011). Brasília: EAGU, 2011, p. 241.

mais efetiva e eficiente dos instrumentos tributários para a proibição e o estímulo de comportamentos em busca da manutenção de um meio ambiente sustentável, o qual é elevado ao *status* de direito fundamental e bem de uso comum do povo (artigo 225 da Constituição Federal) e princípio da ordem econômica (artigo 170, inciso IV, da Carta da República).

Nos Estados Unidos, embora de origem *common law* o seu ordenamento jurídico, há diversas disposições legais que se utilizam de instrumentos tributários com o viés de garantia da preservação do meio ambiente, chegando a instituir verdadeiros tributos ambientais. Podemos citar, como exemplos: ²⁵

a) Adicional de 0,12% do IR de pessoa jurídica - como imposto ambiental (Seção 59^a - *Environmental Tax* – do IRC – *Internal Revenue Code*).

b) Imposto sobre determinados produtos químicos potencialmente danosos ao meio ambiente (*Tax on Certain Chemicals*), como Benzeno, Butano, Metano, Óxido de Chumbo etc. (Seção 4661 do IRC).

c) Imposto sobre petróleo bruto e seus derivados - *Tax on Petroleum* (Seção 4611 do IRC).

d) Imposto sobre certas substâncias químicas importadas – na maioria, produtos químicos prejudiciais ao meio ambiente – *Tax on Certain Imported Substances* (Seção 4671 do IRC).

e) Imposto sobre veículos com alto consumo de combustível, cobrado dos fabricantes – *Gas Guzzler Tax* – (Seção 4064 do IRC).

Ainda há, em nível estadual ou local, cobranças como a taxa variável conforme a quantidade de resíduos sólidos produzidos pelos contribuintes (Califórnia, Iowa, Minnesota, Oregon etc.), buscando incentivar o consumo consciente, a reciclagem e a reutilização.

²⁵ ABREU. *Op.cit.*, pp. 243-246.

Esse país também possui uma forte política de desonerações tributárias por práticas favoráveis à conservação do meio ambiente, em aplicação clara do princípio do protetor receptor. Podemos mencionar, como meros exemplos: ²⁶

a) Deduções do IRPJ e IRPF dos gastos com recuperação ambiental de instalações industriais e comerciais abandonadas – *brownfields* (Seção 198 do IRC).

b) Créditos nos casos de construção ou reforma de residências dotadas de eficiência energética, instalação residencial de equipamentos para captação e utilização de energia solar, eólica ou geotermal, fabricação de eletrodomésticos com eficiência energéticas, dentre outras medidas.

c) Créditos para pessoas jurídicas pela produção de energia por fontes renováveis e por auto-suficiência energética (Seções 45 e 48 IRC).

d) Créditos pelo sequestro de carbono e por investimento em tecnologias com baixa emissão de carbono.

Como se verifica, a utilização da função extrafiscal com objetivos de preservação ambiental se mostra consideravelmente audaciosa e desenvolvida nos Estados Unidos, ressentindo o Brasil ainda dessa postura consciente do Estado.

4. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS E PROCESSUAIS

4.1. Administração tributária e suas relações com os contribuintes.

4.1.1. Na esfera administrativa.

A administração tributária nos EUA fica a cargo do *Internal Revenue Service* - *IRS* ou *The Service* ou simplesmente *Service*.²⁷ Como já afirmado neste trabalho, a

²⁶ ABREU. *Op.cit.*, pp. 247-250.

²⁷ GODOY. *Op. cit.*, p. 25.

relação com o contribuinte é baseada na *voluntary compliance*, partindo-se do princípio de que o contribuinte, honesta e naturalmente, oferta os fatos econômicos à tributação, realizando autolançamentos (*self-assessment*), utilizando-se, intensamente, do expediente das declarações confeccionadas e apresentadas pelos contribuintes. Trabalha-se, com intensidade também, a técnica de recolhimentos na fonte. Há aplicações de sanções extremamente severas aos sonegadores, estando presente, no ideário da população, o famoso caso *Al Capone*. Dá-se publicidade à ação fiscalizadora da agência do imposto de renda.

Contribuintes e administração tributária federal, especialmente quanto ao imposto de renda, se relacionam diretamente, em regra, em cinco momentos procedimentais: *i*) confecção de declarações (*returns*); *ii*) averiguação de informações prestadas (*examinations e audits*); *iii*) confirmação de dados apresentados, inclusive mediante o recurso à quebra de sigilo (*disclosure*); *iv*) lançamento e apuração de diferenças (*assessments*) e *v*) acordos e parcelamentos (*settlements*). Tudo parte da premissa de adesão, aquiescência e obediência voluntária dos contribuintes (*voluntary compliance*).²⁸

Na atuação dos servidores fazendários, há um estatuto, uma declaração de direitos dos contribuintes a se observar. Há procedimentos de prestação de esclarecimentos, antes dos lançamentos pelo fisco, podendo o contribuinte apresentar-se sozinho, acompanhado de advogado ou contador ou fazer-se representar por terceira pessoa. As audiências ou entrevistas com agentes do fisco são realizadas sob juramento (*under oath*); o ônus da prova (*burden of proof*) é do contribuinte. O contribuinte pode pedir revisão administrativa do lançamento; há o exercício do direito de defesa administrativa, que pode ir até as fases recursais nos escritórios de apelações administrativas. Persistindo o inconformismo, pode o

²⁸ GODOY. *Op. cit.*, pp. 41-43.

autuado recorrer ao Judiciário, mediante a satisfação de alguns requisitos, como, em alguns casos, o depósito de valores.

4.1.2. Na esfera judicial.

A matéria tributária federal pode ser discutida em três jurisdições: *Tax Court*, *District Court* e *Court of Claims*.²⁹ Sobrepassando a todos está a Suprema Corte.

A *Tax Court* é o foro escolhido pela maioria dos contribuintes, é a mais usada jurisdição para as discussões tributárias, especialmente porque nessa jurisdição não se exige depósito ou pagamento prévio dos valores questionados como condição de admissibilidade da demanda (cláusula *solve et repete*), por isso também conhecido como “corte do homem pobre”. Trata-se de tribunal especializado em matérias tributárias, cabendo recurso para a *Court of Appeals* da residência do contribuinte.

As *District Courts* são espécies de varas judiciais federais, de jurisdição de primeira instância. Exigem a regra de exaustão (exaurimento da esfera administrativa) e a cláusula *solve et repete*, podendo haver julgamento por Tribunal do Júri. Seus juízes são indicados pelo Presidente da República, com oitiva e aprovação do Senado. São cerca de 95 espalhadas pelo país. Também cabível recurso para a *Court of Appeals* da residência do devedor demandante.³⁰

Já a *Court of Federal Claims*, localizada em Washington, trabalha com juízes itinerantes, que viajam pelo país resolvendo causas em matéria tributária. Também há a exigência da *solve et repete*, cabendo recurso para a *Court of Appeals* do circuito federal, em Washington.

²⁹ GODOY. *Op. cit.*, p. 59.

³⁰ GODOY. *Op. cit.*, pp. 60-63.

4.2. A utilização de meios alternativos para a resolução de conflitos.

Nos EUA, os chamados *Alternative Dispute Resolution – ADR* são verdadeiros instrumentos de política pública, adotados pelo governo americano com o objetivo de evitar a sobrecarga do Judiciário, sendo disciplina obrigatória na maioria das faculdades norte-americanas. Há várias modalidades, como transação (*transation*), a mediação (*mediate*), a arbitragem (*arbitration*), a avaliação do caso (*case evaluation*), a conciliação (*conciliation*) e o parcelamento.

A transação em matéria tributária, como modalidade alternativa de solução de conflitos, busca a recuperação de valores de percepção pouco provável, ficando a cargo do IRS, atuando pelos institutos *closing agreement* e *settlement of tax dispute* (previsão no parágrafo 7121 do IRC e na *Tax Court Rule 124*). Também há a proposta qualificada de transação (*qualified offer*), que precede a sua efetivação, sendo formalizada pelo contribuinte e já produzindo efeitos imediatos, independentemente da apreciação do IRS, que fará posterior análise, podendo haver rejeição.³¹

No Brasil, como se sabe, há a previsão, a ser regulamentada, no Código Tributário Nacional – CTN, em seus artigos 156, inciso III, e 171. Vale mencionar a existência do Projeto de Lei nº 5.082/2009, que tem gerado críticas sob os argumentos da possibilidade de estímulo à sonegação e da indisponibilidade do interesse público, o que, segundo o Superior Tribunal de Justiça (REsp. nº 929121/MT), seria afastado pela previsão em lei.

A arbitragem e a mediação também são aplicadas em casos que estão em sede de recurso administrativos, sendo opcionais e processadas confidencialmente.

³¹ LOPES. *Op. cit.*, p. 70.

Já os parcelamentos são previstos em diversas modalidades, contudo, há vários requisitos exigidos dos contribuintes, como garantias, não reincidência etc., a depender do caso e dos valores, sendo cobradas taxas para a efetivação dos acordos.

4.3. Execução Fiscal.

Há dois meios de execução do crédito tributário nos EUA: um administrativo (*administrative collection procedure*) e outro judicial (*foreclosure action*). O primeiro se mostra bem mais célere, menos custoso e mais eficiente que o segundo e é levado a cabo pelos temidos agentes do IRS.³²

Os agentes do IRS selecionam os créditos com maior possibilidade de recuperação. Na busca da satisfação de tais créditos, realizam incursões graves na vida do devedor, penhorando bens, bloqueando investimentos e valores em contas bancárias, podendo até mesmo vir a realizar prisões. O devedor evita a execução a todo custo, em face dos desdobramentos patrimoniais que pode sofrer e das consequências penais. A judicialização da execução fiscal se torna exceção em vez de regra.³³

No caso brasileiro, a instituição da execução administrativa foi veiculada nos Projetos de Lei nº 2.412/2007 e 5.080/2009. A Ordem dos Advogados do Brasil – OAB se posicionou contra, sob a alegação de que há lesão a direitos fundamentais, como aqueles previstos pelo 5º, inciso XXXV (ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal), e inciso LIV (inafastabilidade da atuação jurisdicional). Vale mencionar que, como cediço, o inciso XXXV não diz que o devido processo legal exigido constitucionalmente deva ser somente

³² LOPES. *Op. cit.*, p. 72.

³³ GODOY. *Op. cit.*, pp. 69-72.

judicial, até mesmo porque pode ser entendido, antes, como exigência de um devido processo legal substantivo, para afastar aquele meramente formal, o que também pode ser contemplado na esfera administrativa. Ademais, quanto ao inciso LIV, não se pode olvidar que os projetos em questão garantem a possibilidade de embargos ao Judiciário.³⁴

5. CONCLUSÃO

Apresentamos no presente trabalho, de forma breve e objetiva, algumas características relevantes do sistema tributário dos Estados Unidos da América, sem a pretensão, como alertado no início, de realizar, neste artigo, um cotejo, uma comparação dos aspectos correspondentes do sistema tributário brasileiro. Nada obstante, ainda que não se produza expressamente essa comparação, ainda assim, o conhecimento comparado se produz, até mesmo intuitivamente, pois aqueles que conhecem o ordenamento jurídico tributário do Brasil ou de outros países realizará uma atividade mental de confronto, de distanciamentos e aproximações, de abono ou de refutação, produzindo uma crítica construtiva de evolução e de aprimoramento da ordem interna com que convive, bem como de instigação ao estudo e de expansão do conhecimento individual. Essas as principais propostas deste trabalho.

Vê-se que toda postura maniqueísta ou de aprovação total em relação à ordem jurídica interna será equivocada e contraproducente, pois há o que se aprender e aprimorar dos dois lados.

Com efeito, o nosso sistema tributário possui um valioso e minucioso estatuto constitucional dos contribuintes, o qual, expurgados os excessos, oferece-

³⁴ LOPES. *Op. cit.*, p. 74.

nos maior segurança e, no mínimo, ferramentas expressas de resistência e de proteção ante os excessos estatais. Temos um delineamento constitucional de competências tributárias entre as pessoas políticas de direito público interno que oferece maior estabilidade ao próprio pacto federativo e à subsistência harmônica do Estado. A função extrafiscal da tributação, em seus diversos aspectos, como o regulatório e o social, encontra berço de respeito na Carta da República, desde o primado do consentimento, passando pelos fundamentos e objetivos do Estado Social de Direito, até as diversas previsões de atuação dos instrumentos tributários em benefício de finalidades não arrecadatórias.

Mas o sistema estadunidense também apresenta suas diversas virtudes. Vimos uma dinâmica jurídica e menos engessamento na força dos precedentes, nas doutrinas construídas pelos tribunais e na intensa legislação técnica infraconstitucional. Percebemos uma diversificada setorização na estrutura administrativa dos EUA, com os seus condados, cidades, distritos escolares etc., o que possibilita uma melhor percepção dos gastos públicos mediante a aplicação do produto arrecadado, em um federalismo que busca primar pela responsabilidade na destinação das verbas tributárias, inclusive em sede de um sistema de transferências financeiras condicionadas.

Também há que se destacar a tributação ambiental norte americana, com a sua prática de oneração das condutas danosas e desoneração dos comportamentos benéficos ao meio ambiente sustentável. Evidenciou-se um corajoso esquema de utilização de meios alternativos para a solução de conflitos na seara tributária, com vista a estabilizar as relações e tornar efetiva a prática arrecadatória.

Nas relações entre Estado e contribuintes, descortinou-se uma Administração Tributária forte, com poderes efetivos e eficientes, em busca de um Estado persuasivo e de práticas eficazes e em nome do respeito pelos que

cumprem as suas obrigações tributárias em face daqueles que pretendam se tornar devedores contumazes e se locupletar ilegitimamente.

Verificou-se uma execução fiscal administrativa eficaz e eficiente, que torna a Administração Tributária menos morosa, mais útil e com um custo de arrecadação muito menor que o do Brasil, diminuindo sensivelmente a demanda pelo Judiciário e demonstrando, para nós, o que já temos expressamente em nossa Constituição Federal, ou seja, que o devido processo legal não é, necessariamente, o judicial, mas também pode ser garantido na esfera extrajudicial, desde que se exija do Estado e dos administrados o cumprimento da sua missão constitucional, da cidadania multidimensional, em sua plenitude.

Com esses subsídios colhidos dos valiosos trabalhos doutrinários objeto da pesquisa realizada, esperamos ter contribuído para uma reflexão inicial de autocrítica, de atitude evolutiva e de aprimoramento, em uma postura cognitiva comparativa, ainda que em um estado intuitivo, de projeção mental inevitável para aqueles que, deparando-se com o novo, não resistam ao pensar questionador e de aprendizagem.

6. REFERÊNCIAS

ABREU, Rafaela Franco. *A tributação ambiental no Brasil e nos Estados Unidos – uma análise comparativa*. Publicações da Escola da AGU: 1º Curso de introdução ao direito americano: *Fundamental of US Law Course* - Escola da Advocacia-Geral da União Ministro Victor Nunes Leal - Ano III, n. 13, (set./out. 2011). Brasília: EAGU, 2011

ANCEL, Marc. *Utilidade e métodos do Direito Comparado*. Tradução de Sérgio José Porto: Porto Alegre, Fabris, 1980.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10ª Ed. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora UNB, 1999.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil (1988)*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acessado em: 20 jun. 2013.

CONSTANTINESCO, Leontin-Jean. *Tratado de direito comparado: introdução ao direito comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

DWECK, Ruth Helena. *Federalismo Fiscal – Experiências Distintas: Estados Unidos e Brasil*. Disponível em: http://www.uff.br/econ/download/tds/UFF_TD182.pdf. Acesso em: 30 nov. 2013.

FALCÃO, Maurin Almeida. *A tríplice convergência dos sistemas tributários*. Disponível em: <http://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/viewFile/4461/2775>. Acesso em: 30 nov. 2013.

FALCÃO, Maurin Almeida. *Desenvolvimento econômico e expansão dos sistemas tributários*. Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/83.pdf>. Acesso em: 02 dez. 2013.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário nos Estados Unidos*. São Paulo: Lex Editora, 2004.

LEGEMANN, Eugênio e BORDIN, Luís Carlos Vitali. *A tributação nos países do NAFTA (EUA, México e Canadá)*. Disponível em: revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/download/964/1268. Acesso em: 26 nov. 2013.

LOPES, Carlos Côrtes Vieira. *Breves considerações acerca do sistema tributário nos Estados Unidos da América*. Publicações da Escola da AGU: 1º Curso de introdução ao direito americano: *Fundamental of US Law Course* - Escola da Advocacia-Geral da União Ministro Victor Nunes Leal - Ano III, n. 12, (set./out. 2011). Brasília: EAGU, 2011.

MONTEIRO, Guilherme Fortes e GONÇALVES, Eduardo da Silva. *A aplicação da common law no Brasil: diferenças e afinidades*. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?artigo_id=11647&n_link=revista_artigos_leitura. Acesso em: 25 nov. 2013.

OLIVEIRA, Luciana Gualda. *Estudo comparado de sistemas tributários*. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília. Disponível em: <http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/2607/1597>. Acesso em: 30 nov. 2013.

RIBEIRO, Pedro Melo Pouchain. *As doutrinas judiciais no Direito Tributário norte-americano: fundamentos para sua compreensão*. Publicações da Escola da AGU: 1º Curso de introdução ao direito americano: *Fundamental of US Law Course* - Escola da Advocacia-Geral da União Ministro Victor Nunes Leal - Ano III, n. 12, (set./out. 2011). Brasília: EAGU, 2011.

VICENTE, Dário Moura. *O lugar dos sistemas jurídicos lusófonos entre as famílias jurídicas*. In *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Martim de Albuquerque*. Coimbra, 2010, pp. 401-429.

WIKIPÉDIA (disponível em http://pt.wikipedia.org/wiki/Estados_Unidos, acessado em 03.12.2013)

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. 7ª Ed. Rio de Janeiro. Forense, 2010.