

A TRÍPLICE CONVERGÊNCIA DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS

Maurin Almeida Falcão¹

RESUMO:

O presente texto se propõe a identificar os fenômenos responsáveis pela metamorfose dos sistemas tributários que, a partir da eclosão da ordem internacional do pós-guerra, passaram por profundas transformações. A globalização, os movimentos de integração econômica e a contestação do *Welfare State* dariam início a um notável processo de convergência das estruturas tributárias clássicas. A partir deste tríplice movimento, os fatos econômicos ocorridos em um determinado sistema passaram a interessar a mais de um ator da cena internacional. Assim, estavam lançadas as bases de uma nova ordem tributária internacional. Sem dúvida, essa convergência daria a sustentação necessária ao florescimento das relações econômicas internacionais.

PALAVRAS-CHAVE: Sistemas Tributários, Ordem Econômica Internacional do Pós-guerra - Convergência

ABSTRACT:

The present text aims at identifying the responsible phenomena for the metamorphosis of the tax systems which have arisen from the international order of the postwar period, culminating in deep transformations. The globalization, the movements of economic integration and the contestation of the Welfare State would give birth to beginning to a notable process of convergence of the classical structure taxes. Upon this triple movement, the economic issues launched in one determined system started to interest more than one actor of the international scenario. Thus, the bases for a new international tax order were launched. Undoubtfully, this convergence would give the necessary fundament to the bloom of the economic international relations.

KEYWORDS: Tax systems – international economic post-war order - convergence

¹ Doutor em Direito Tributário Internacional pela Universidade de Paris 11-Sud e Professor na Universidade Católica de Brasília.

SUMÁRIO

1. Introdução

2. A construção da ordem internacional do pós-guerra: contextualização histórica da convergência dos sistemas tributários

2.1. A reconstrução econômica e política do pós-guerra: os novos horizontes das relações internacionais

3. Os sistemas tributários e a nova ordem mundial

3.1. A camisa de força da inserção internacional e os efeitos sobre os sistemas tributários

3.2. A harmonização tributária internacional: um instrumento de diálogo tributário

3.2.1. As múltiplas funções da tributação indireta

3.2.2. O viés econômico e social da tributação indireta

3.2.3. Os efeitos da imposição indireta sobre as variáveis macroeconômicas

4. Consolidação e crise do Estado-providência

5. Uma nova ordem tributária internacional?

5.1. O perfil dos sistemas tributários contemporâneos

6. Conclusão

7. Bibliografia

1. Introdução

Confrontados à tríplice exigência dos atores econômicos, políticos e sociais do mundo contemporâneo, os sistemas tributários, enquanto expressão da soberania estatal, tornaram-se permeáveis aos acontecimentos verificados nos amplos horizontes das relações internacionais. Com efeito, as vigorosas diretrizes emanadas pela ordem econômica internacional do pós-guerra, eliminaram a

margem de manobra dos Estados soberanos na condução de suas políticas macroeconômicas. Inegavelmente, o processo de internacionalização do pós-guerra impôs aos sistemas tributários a necessidade de convergência de suas estruturas tradicionais com o intuito de adaptá-las à dinâmica do movimento global de capitais, do multilateralismo e do pujante processo de integração econômica iniciado no continente europeu. Entretanto, é importante ressaltar que não seria possível prosseguir nesta análise sem a discussão acerca da contestação do Estado-providência que, a exemplo dos fenômenos acima, viria a influenciar a arquitetura quase secular dos sistemas tributários. Contudo, esses episódios não ocorreram na mesma época e na mesma intensidade nas economias mundiais. Em realidade, o nível de desenvolvimento econômico, aliado à forte intervenção estatal e à abertura aos mercados externos, atuaria como forças determinantes e definiria, em nível maior ou menor, o grau de repercussão desses movimentos nas economias nacionais. As transformações conhecidas a partir do pós-guerra, repercutiram de forma gradual sobre as economias, sendo que os efeitos ainda ressoavam na última década do século passado.

Em consequência, despontava ao final da primeira metade do Século XX, o imperativo de formulação de uma nova ordem tributária capaz de dar sustentação às transformações internacionais que se delineavam para as economias globais. Sem embargos, o mosaico de sistemas tributários verificado no limiar da nova ordem econômica internacional, se revelava incompatível com a dinâmica dos acontecimentos do pós-guerra. É importante notar que este revés importaria na exclusão de numerosos países do processo de internacionalização que se iniciava. A busca pela inserção internacional no mundo em transformação importaria na abertura dos sistemas tributários às injunções internacionais. Em toda evidência, foi essa necessidade de inserção internacional que proporcionou a gênese de mecanismos de convergência com vistas à compatibilização desse mosaico de sistemas tributários. Assim, antes limitados às suas dimensões territoriais, os sistemas tributários passaram por uma expressiva metamorfose com o início das negociações para a elaboração das convenções internacionais em um encadeamento que permitiu a, partir dos anos cinquenta, a expansão dos

investimentos transnacionais. O início deste percurso permitiria à expansão dos investimentos. Relativamente aos processos de integração econômica, a Europa dos Seis, por ocasião da assinatura do Tratado de Roma em 1954, demonstra a necessidade da harmonização jurídica tributária internacional como o único mecanismo capaz de favorecer a livre circulação de bens e serviços no interior da comunidade.

Por sua vez, a contestação do Estado-providência, cuja consolidação ocorrera a partir do fim do conflito mundial, em 1944, viria a exigir uma conformação dos sistemas tributários, sobretudo, a partir da crise econômica internacional dos anos setenta. O advento dos Estados sociais a partir do surgimento do proletariado no período que seguiu a Revolução Industrial, ainda no Século XIX, foi responsável por transformações significativas nos sistemas tributários. Era preciso financiar o Estado intervencionista. Tendo como origem a expansão desmesurada dos gastos públicos durante o período que seguiu à consolidação do pós-guerra, a contestação do modelo do Estado social era resultante da ira dos economistas neoliberais com as proporções da intervenção estatal e por isso, pregavam a redução do setor público. Por outro lado, a necessidade dos países endividados, em honrar seus compromissos, levaria os organismos internacionais a implementarem os seus receituários de saneamento do Estado. Sem dúvida, o quadro de instabilidade da economia mundial nos anos setenta, demandaria a aplicação de remédios amargos aos países em desenvolvimento. Esse período foi marcado pela adoção de medidas internas duras, dentre elas, o aumento expressivo da carga tributária.

Paralelamente, o incremento da globalização, por meio da expansão das empresas transnacionais e dos investimentos, estaria na origem da adoção de um novo perfil dos sistemas tributários. A criação de mecanismos de atração de investimentos estrangeiros levaria ao deslocamento da tributação sobre a renda proveniente dos ganhos de capital para a tributação sobre o consumo e sobre a renda assalariada. Assim, estavam lançados os mecanismos que constrangeriam os sistemas tributários a um movimento de convergência dentro de um ambiente

submetido à globalização, ao multilateralismo e à integração econômica e, ainda, à contestação do Estado-providência.

Em decorrência, podem-se enumerar três mecanismos principais surgidos como resposta a essas exigências. Primeiramente, as convenções internacionais contra a bitributação da renda internacional. Em segundo, a harmonização tributária internacional como suporte à integração regional. Finalmente, a injunção dos atores internacionais (investidores e organismos internacionais) que, impondo diretrizes e normas de conduta para os gastos públicos, sejam por meio da exigência de tratamentos tributários favorecidos. Esta convergência seria a permissão de entrada na ordem econômica internacional.

Com o objetivo, portanto, de identificar os mecanismos de convergência que permitiram a integração dos sistemas tributários no contexto internacional, este artigo se propõe a descrever, em um primeiro momento, as razões históricas que determinaram a inauguração de um novo período nas relações econômicas internacionais. A Ordem de Versalhes daria a contribuição para o surgimento dos primeiros esforços com vistas à abertura do comércio internacional e ao incremento dos fluxos de investimentos. Com o advento da Sociedade das Nações em 1920, surgiram os primeiros esboços das convenções internacionais contra a bitributação e que conheceriam, a partir daí, um percurso importante de aperfeiçoamento.

Em um segundo momento, o presente trabalho se propõe a analisar os efeitos da inserção dos sistemas tributários na nova ordem mundial. Por isso, será abordado o fenômeno da harmonização tributária internacional não com o intuito de descrevê-la, mas ressaltar o seu alcance político enquanto mecanismo de convergência dos sistemas tributários. Por conseguinte e em decorrência da relação estreita entre este mecanismo e os impostos indiretos, o texto tratará das implicações macroeconômicas do tributo. Tal opção se justifica pelo alcance duplo que a tributação sobre o consumo tem dentro da convergência dos sistemas tributários.

Posteriormente, a consolidação e crise do *Welfare State* será objeto de apreciação com o intuito de ressaltar a importância do debate surgido a partir da crise econômica internacional dos anos setenta. A dimensão do Estado intervencionista tem sido igualmente responsável pelo movimento de adaptação dos sistemas tributários. Essas repercussões têm submetido os Estados a uma outra frente de combate. Como conciliar inserção internacional e redução dos gastos públicos com vistas a uma melhor eficiência? Esse é desafio com o qual se tem deparado diversas economias contemporâneas.

Finalmente, o texto descreverá as injunções internacionais dos atores econômicos sobre as economias mundiais com o intuito de obtenção de atenuação da carga tributária ou impondo disciplina ao setor público, segundo os seus interesses. Inegavelmente, essas variáveis têm determinado a construção paralela de uma nova ordem mundial.

2. A Construção da Ordem Internacional do Pós-Guerra: Contextualização Histórica da Convergência dos Sistemas Tributários

No bojo da reorganização política inscrita na Ordem de Versalhes de 1919, a cooperação social, cultural, e financeira entre as nações, passaram a fazer parte da agenda internacional e figuravam dentre os propósitos das nações de proporcionar uma nova era de paz e de crescimento econômico. Os esforços destinados a levar as grandes questões do debate econômico e político a um plano internacional, foram iniciados com a criação da Sociedade das Nações, em 1920. Sem dúvida, o período que se iniciava viria a lançar, embora de forma precária, as bases de um novo modelo de relação multilateral em um mundo dividido. O incremento do comércio e dos investimentos internacionais parecia demonstrar que a fase mais difícil da economia mundial, aquela que antecedeu a eclosão da Primeira Guerra Mundial, tinha ficado para trás. Em realidade, os esforços empreendidos ao longo dos anos vinte com vistas, principalmente, à abertura do comércio internacional indicavam um novo período de prosperidade e de desenvolvimento econômico. Contudo, a crise nos meios de pagamento

internacionais que, aliada aos problemas econômicos internos das principais economias e, ainda, às perspectivas de um novo conflito de envergadura mundial, contribuiriam para o retrocesso desse cenário otimista. Em consequência, os países se voltaram para os seus problemas internos, dando origem aos nacionalismos, razão da *débâcle* do sistema criado a partir de Versalhes. Começa, dessa forma, o declínio da Sociedade das Nações.

Não apenas o retrocesso político mas também o fechamento das fronteiras ao livre-comércio, viria a contribuir para o surgimento de um período sombrio no plano internacional. A esse panorama, é preciso acrescentar a grande depressão de 1929, cujas consequências geraram um efeito dominó sobre a economia mundial. Os esforços das grandes economias, notadamente dos Estados Unidos, para destravar o comércio mundial durante toda a década de trinta, se revelaram insuficientes para a retomada da abertura comercial.

Não obstante as dificuldades do período entre-guerras, estas viriam a fornecer lições importantes para os formuladores da nova arquitetura das relações internacionais do pós-guerra. A instabilidade política decorrente do inconformismo alemão após os acordos Versalhes, a crise dos meios de pagamentos internacionais e a persistência do protecionismo, levariam os principais atores internacionais a identificar, sob a égide americana, que mecanismos permitiriam a criação de um ambiente de desenvolvimento global, sem os riscos da instabilidade econômica e política. Ora, sem a eliminação desses fatores de desestabilização, não haveria como relançar a economia mundial em bases sólidas e, ao mesmo tempo, contornar os obstáculos que marcaram o período entre-guerras. Sem dificuldades, pode-se afirmar que o mundo havia assimilado as duras lições daquele período, inaugurando uma nova era no cenário internacional.

2.1 – A Reconstrução Econômica e Política Do Pós-Guerra: os Novos Horizontes das Relações Internacionais

Assimiladas as duras lições do entre-guerras e findos os conflitos pelos quais passou a humanidade em período tão breve, é iniciado um novo período

para as relações econômicas e políticas internacionais. Os Estados Unidos, em decorrência de sua contribuição fundamental para o êxito das nações aliadas, convocam os países para o início das negociações com vistas a uma nova ordem econômica. A partir do chamado tripé do desenvolvimento global, assentado na ação de organismos internacionais que, segundo a visão norte-americana, seriam o único meio capaz de garantir a paz mundial, a estabilidade monetária internacional e a ampla abertura do comércio multilateral. Por conseguinte, temos, ao final da Segunda Guerra Mundial, a criação da Organização das Nações Unidas e a Conferência Internacional de Breton Woods que viria a instituir os organismos de regulação econômica internacional. Três anos mais tarde, o estabelecimento de um espaço comercial único no planeta, por meio das propostas inscritas na Carta de Havana de 1947, daria origem ao Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio(GATT), tornando-se, cinquenta anos mais depois, a Organização Mundial do Comércio.

Sem dúvida, estas iniciativas permitiram às principais economias européias, aos Estados Unidos e ao Japão, a construção de um notável desenvolvimento econômico. Durante os “Trinta Gloriosos”, período que durou de 1945 a 1975 e que seria marcado, ainda, pelo deslocamento do eixo tradicional do comércio mundial do Atlântico para o Pacífico. Os “Trinta Gloriosos” findariam somente com a crise econômica internacional dos anos setenta. A explosão dos preços do petróleo, o desemprego nas economias industrializadas e a crise da dívida externa dos países em desenvolvimento, foram responsáveis por um novo quadro econômico e político internacional, como se verá ao longo deste trabalho.

O ambiente global propício ao florescimento das relações econômicas internacionais, nos termos concebidos pelos Estados Unidos, se materializou após 1945. As repercussões desta iniciativa logo se fariam notar. O incremento dos investimentos no exterior que, ao lado da expansão das empresas transnacionais, antes restritas aos seus territórios tradicionais, contribuiria para a retomada da globalização em novas bases. A eliminação das restrições à livre circulação de bens e serviços nos mercados mundiais começava a ocorrer gradualmente. As rodadas de negociações multilaterais levadas a cabo no âmbito do GATT

desarmariam o protecionismo persistente das economias internacionais, o que permitiu o incremento do volume do comércio multilateral.

Com o início do processo de aproximação das economias globais, vislumbrava-se um ambiente no qual fossem eliminadas as restrições que pudessem impedir o desenvolvimento da economia internacional em patamares superiores ao período entre-guerras. Inegavelmente, os mecanismos estavam à disposição das nações que buscavam os meios necessários à sua inserção internacional. Entretanto, para que esta inserção ocorresse, seria preciso que estas nações se adequassem às injunções deste ambiente internacional. Nesse aspecto, a competição global que passou a grassar as diversas economias, de forma independente do seu grau de desenvolvimento, impôs regras de conduta sem as quais não estaria liberado o acesso aos mercados mundiais. O nomadismo do capital e a agressividade das empresas transnacionais determinariam um novo quadro nas relações entre Estados-soberanos. A magnitude e a importância estratégica das empresas transnacionais reduziram a margem de manobra dos Estados no delineamento de suas políticas internas. Como detentoras do capital e dos meios de transferência de tecnologia, estas empresas passaram a percorrer o globo em busca de tratamentos favoráveis. É importante enfatizar que este comportamento se situa na origem da estratégia definida para o desenvolvimento global: a abertura de novos mercados para o escoamento de capitais e da produção intelectual e industrial dos países desenvolvidos.

3. Os Sistemas Tributários e a Nova Ordem Mundial

As transformações ocorridas na cena econômica mundial não pouparam nem mesmo os sistemas tributários. O custo tributário das operações internacionais talvez sejam os primeiros pontos a serem colocados em questão. Indubitavelmente, a influência que os tributos têm sobre a decisão de investimento dos agentes econômicos os coloca em um plano privilegiado. Nesse sentido,

GEFFROY e MARTINEZ sintetizam essa transformação nas estruturas tributárias ao introduzirem novos conceitos decorrentes, justamente, dos efeitos da nova ordem mundial. GEFFROY exprime que o desenvolvimento do comércio internacional e a mundialização da economia transformaram profundamente o quadro territorial dos sistemas tributários. A evolução desse espaço fiscal extra nacional se efetua sob duas perspectivas diferentes. A primeira se refere à soberania estatal em relação aos sistemas tributários. Por sua vez, a segunda, em razão da evolução do quadro comunitário e refere-se à integração dos sistemas tributários. MARTINEZ acrescenta que a aparição de uma nova ordem econômica mundial não poderia elidir a implantação de uma nova ordem tributária internacional, levando-se em conta as especificidades das relações econômicas Norte-Sul.²

O crescimento do poder dos grupos transnacionais, um dos fatos marcantes da globalização, fez com que os sistemas tributários ficassem reféns desse poder reivindicador de benefícios, exonerações e outras facilidades próprias aos detentores do capital necessário ao investimento. Em não sendo atendidos em suas pretensões, esses agentes econômicos promovem um deslocamento injusto dos fluxos produtivos. Dessa forma, em todos os cantos do globo, os sistemas tributários são submetidos à dura realidade da concorrência fiscal. Os Estados são levados a abrir os seus sistemas tributários com o intuito de atrair investimentos e, se integrarem nos mercados externos. BOUVIER advertiu com precisão, que os sistemas tributários não são impermeáveis à integração das economias.³ Para o Centro Interamericano de Administração Tributária, a globalização da economia faz com que as políticas nacionais tenham efeitos além das fronteiras, o que

² Jean-Baptiste **GEFFROY**. Grands problèmes fiscaux contemporains. Paris: Presses Universitaires de France, 1993, p.240-241.

³ Michel **BOUVIER**. Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt. Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1996, p. 137.

provoca mudanças no conceito tradicional de territorialidade: *"....as tendências observadas recentemente nas economias mundiais nos levam à criação de uma organização tributária internacional para a solução das diferenças devidas aos efeitos da externalidade dos sistemas tributários"*.⁴ BOUVIER ressalta mais uma vez que *"...os sistemas tributários dos Estados retroagem uns sobre os outros e em consequência, as decisões tomadas por um Estado ou outro, de modificar ou de conservar o Direito existente, não são neutros no que se refere às economias dos outros"*.⁵

Verificamos, portanto, que esse movimento desprezou a abordagem tradicional das estruturas impositivas e determinou, paralelamente, a introdução mudanças consideráveis na ordem tributária internacional. De par com todas essas transformações, os sistemas tributários foram submetidos à diferentes imposições cujo escopo era o de proporcionar o ambiente jurídico estável que permitisse a expansão dos negócios internacionais e a consolidação dos processos de integração, notadamente o europeu. A essa observação, é importante acrescentar os imperativos de um novo modelo de financiamento do setor público, surgido a partir da contestação do Estado-providência e da necessidade de redução do intervencionismo.

3.1 - A camisa de força da inserção internacional e os efeitos sobre os sistemas tributários

Com toda evidência, pode-ser afirmar que a materialização dos objetivos da ordem do pós-guerra, de um lado, e do outro, a contestação do Estado intervencionista, a ser analisada posteriormente, imporiam a necessidade de adaptação dos sistemas tributários, enquanto variável expressiva da soberania estatal, às novas diretrizes internacionais. Com a aceleração dos fluxos de

⁴ CIAT, FMI. " La tributacion en un contexto de globalizacion economica, el impacto de la globalizacion en la tributacion ". Panamá: 1998.

⁵ Michel BOUVIER, op. cit., p. 137.

investimentos, a explosão das empresas transnacionais, a expansão do comércio internacional e o início dos movimentos de integração econômica, fatos econômicos ocorridos em um determinado território, passaram a interessar a mais de um sistema tributário ou a agentes econômicos no resto do mundo. Nesse aspecto, a necessidade de inserção dos sistemas tributários em um ambiente de competição, passou a obedecer ditames originados na lógica do capital internacional. A oferta de sistemas tributários atrativos viria a contribuir para uma espécie de canibalismo fiscal entre Estados.

A atração de investimentos estrangeiros, sejam eles especulativos ou produtivos que, na verdade, fazem parte da estratégia de um mesmo grupo internacional, levou os países a criarem regimes tributários especiais com o intuito de solucionar a falta de poupança interna. Não sem razão, instalou-se em diversos sistemas tributários, uma competição fiscal desleal, responsável pelo surgimento de externalidades negativas nesses sistemas. Esta situação modificaria de forma significativa, o perfil dos sistemas tributários. Neste caso, a erosão das receitas tributárias obrigaria os Estados a buscar paliativos para o problema. O diagnóstico apontava para a necessidade de reestruturação dos sistemas tributários para adaptá-los às tendências da tributação mundial. Ao atenuar a incidência tributária sobre determinadas categorias de renda, as administrações tributárias foram compelidas a buscar as receitas correspondentes em outras modalidades de tributação. Esse tem sido o movimento dos sistemas tributários internacionais. Sabendo-se que na abordagem analítica dos sistemas impositivos, encontram-se as modalidades de renda, patrimônio e consumo. A opção por tributar ostensivamente uma dessas categorias, seria uma forma de compensação pela perda de receitas tributárias resultante dos inúmeros regimes ou códigos de investimentos que passaram a fazer do universo tributante de vários países em desenvolvimento. Por meio destes instrumentos, os países importadores de capitais sinalizam aos investidores, a sua política tributária no que se refere à tributação dos lucros. A adoção dessas práticas traria um prejuízo importante aos institutos da equidade e da progressividade. Com efeito, privilegiou-se a tributação

sobre a renda assalariada e sobre o consumo em detrimento da tributação sobre os ganhos de capital e sobre o patrimônio.

É consenso que o tributo para o investidor significa custo. Por sua vez, este procura conhecer antecipadamente os custos de suas operações internacionais. Sem a transparência necessária à tomada de decisão, esse investidor dificilmente ousará transpor as suas fronteiras. Por outro lado, o país de destino do investimento definirá, por intermédio dos mecanismos apontados anteriormente, as regras de direito interno aplicáveis. A partir das definições dos efeitos tributários, o investidor poderá decidir para aonde enviará o seu capital. Diante de um leque de possibilidades, escolherá aquele sistema que lhe trará um menor ônus tributário. Tem-se, assim, o início de uma competição entre sistemas tributários. Em face desse quadro desfavorável, os Estados passaram a patrocinar a elaboração de convenções internacionais com vistas à eliminação da bitributação. Sem esse instrumento, os países receptores de investimentos inibiriam o fluxo de capitais em direção aos seus territórios. Como mecanismo de convergência dos sistemas tributários, cabe assinalar que o processo de elaboração do chamado direito convencional conheceu um notável percurso. Conforme o que foi exposto anteriormente, os trabalhos pioneiros desenvolvidos no âmbito da Sociedade das Nações e, posteriormente, os modelos sugeridos pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico-OCDE, consagraram as convenções internacionais contra a dupla tributação da renda, como fonte essencial ao próprio desenvolvimento do Direito Tributário Internacional. Porém, não é apenas esta variável que interfere na decisão do agente econômico. Há que se considerar, ainda, as variáveis macroeconômicas tais como a dimensão do setor público, os níveis de inflação e da taxas de juros, dentre outras, ficando evidenciado os esforços dos Estados no saneamento de suas contas públicas. São esses os parâmetros que evidenciam a fragilidade dos sistemas tributários e do Estado-soberano diante das forças inexoráveis da globalização.

3.2. A Harmonização Tributária Internacional: um Instrumento de Diálogo Tributário

De forma idêntica ao processo recorrido anteriormente, os movimentos de integração econômica têm sido responsáveis, a partir da segunda metade do Século XX, por alterações importantes nos sistemas tributários. A livre circulação de bens e serviços, no âmbito dos mercados integrados, tem exigido dos países envolvidos, um esforço contínuo com vistas à supressão de todo e qualquer obstáculo no interior dos blocos econômicos. A eliminação das diferenças entre os sistemas tributários, com o escopo de favorecer o avanço da integração, proporcionou o surgimento do fenômeno da harmonização tributária internacional. Em realidade, dentre os objetivos deste mecanismo se inscreve a eliminação das disparidades entre os sistemas tributários e que poderiam gerar distorções incompatíveis com os ideais de convergência de economias em transição. O êxito neste empreendimento tem sido observado apenas no que se refere aos impostos indiretos, a partir, principalmente, do exemplo europeu, ficando as demais modalidades tributárias restritas à área de abrangências das convenções internacionais. Sem a harmonização das legislações nacionais, não teria sido possível a abolição das fronteiras européias após a assinatura do Tratado de Maastricht em 1992. Além de permitir a livre circulação de bens e serviços, que só foi possível em razão do estabelecimento de um sistema afinado de troca de informações entre os países membros, a harmonização jurídica eliminou qualquer possibilidade de infração ao princípios da igualdade e da não-discriminação, pedra angular da união política e monetária.

Na lição européia verificamos que a convergência da tributação indireta, por meio da generalização do tributo sobre o valor agregado e da harmonização dos *excises tax*, marcou etapas decisivas na longa marcha iniciada nos anos cinquenta do Século XX. Assinado o Tratado de Roma, que criou a Comunidade Econômica Européia em 1957, as preocupações se voltaram para a supressão

das diversas formas de imposição em cascata, incompatíveis com o projeto do grande mercado europeu.

Ao se estabelecer uma conexão entre os efeitos da globalização sobre os sistemas tributários e os processos de harmonização jurídica internacional, identificamos, de imediato, a proeminência dos tributos indiretos. Na primeira hipótese, essa modalidade de tributação serviu como paliativo às imperfeições da tributação direta, em função do seu potencial arrecadatório. Em decorrência, foi possível às administrações tributárias estabelecer a margem de manobra necessária à delimitação de suas políticas de atração de investimentos. Reforçando este entendimento, há que se considerar que a tendência internacional tem sido a de deslocar a tributação para o consumo, mesmo nos países desenvolvidos, pelas razões anteriormente expostas. Na segunda hipótese, as virtudes da tributação indireta verificadas acima, ressaltaram a importância da harmonização com vistas à facilitação dos fluxos de bens e serviços, aproximando ainda mais, as estruturas econômicas e jurídicas nas zonas de integração.

3.2.1. As Múltiplas Funções da Tributação Indireta

SHOUP afirmou que o imposto sobre o consumo era somente uma teoria na literatura das finanças públicas na primeira metade do século passado, conhecendo, posteriormente, um crescimento explosivo inesperado.⁶ Sua importância na estrutura econômica de diversos países ultrapassou todas as expectativas. Na medida em que o montante das receitas proporcionadas pelo tributo começou a ter uma amplitude superior a das outras modalidades de imposição, os Estados vislumbraram um cenário econômico otimista, pelas razões demonstradas adiante.

A origem da tributação moderna sobre o consumo decorre da contribuição dos estudos de SHOUP que propunha, ainda nos anos trinta do Século XX, o esboço de uma taxação do valor agregado pelas empresas, em seus circuitos de

⁶ Carl S. **SHOUP**. " Choosing among Types of VATS ", p. 03-16 in : Value Added Taxation in Developing Countries. Washington: The World Bank, 1990.

produção. Os resultados obtidos na pesquisa, inspiraram o francês Maurice LAURÉ a propor o modelo se espalhou pelo mundo contemporâneo. Trata-se de notável contribuição ao aperfeiçoamento da tributação sobre o consumo uma vez que sua característica principal seria a neutralidade do imposto nos circuitos econômicos. Assim, em 1954, a França começou a aplicar essa modalidade somente no comércio atacadista. A partir de 1968 a mesma foi estendida a todo comércio varejista, coincidindo com a sua generalização na Europa dos Seis.

Por isso, torna-se necessário, mais uma vez, enfatizar o papel do imposto sobre o consumo nos processos de integração regional. Preliminarmente, deve-se consolidar a idéia segundo a qual a criação dos mercados comuns não poderia acontecer sem a intervenção da harmonização dos impostos sobre o consumo. As repercussões dessa imposição sobre os segmentos econômicos e sociais a colocam em posição privilegiada quando se iniciam as discussões para a criação de um mercado comum. Sob esse prisma, a harmonização da TVA é uma dos pontos de partida para toda iniciativa de integração por ser um símbolo das liberdades indispensáveis à abolição das fronteiras no interior do mercado. Ao mesmo tempo, favorece o desenvolvimento da concorrência em condições de igualdade. Dessa forma, a tributação indireta torna-se essencial para responder às necessidades de se criar um meio coerente do ponto de vista econômico e social.

Sendo, pois, inegável a importância dessa modalidade de imposição, no plano nacional ou comunitário, as clivagens em relação à imposição direta e outros elementos não menos importantes tais como a regressividade, a equidade e a eficiência das estruturas, merecem uma análise a parte.

3.2.2. - O Viés econômico e Social da Tributação indireta

As considerações preliminares sobre a matéria estão voltadas para as clivagens decorrentes do dilema: taxação direta x taxação indireta. Com efeito, a questão sobre qual mecanismo de imposição privilegiar em face da justiça fiscal, tem suscitado debates contraditórios nas mais diversas correntes do pensamento político-econômico. Numerosos autores apontam o imposto sobre o consumo

como sendo excessivamente regressivo. Apesar de sua considerável expansão, GALBRAITH notou em sua obra *"The affluent society"*, que esse êxito não alcançou a área social, por essa razão pregava uma maior participação das receitas desse imposto, em programas sociais.⁷ A propósito dessa expansão, a OCDE, através de consistente estudo, assinalou que o aumento dos impostos gerais sobre o consumo tornou-se um método privilegiado para incrementar as receitas tributárias, em diversos países membros da instituição, em detrimento da imposição sobre a renda.⁸

Entretanto, verificamos uma quase unanimidade na crítica a essa primazia dos impostos indiretos. Por exemplo, DI MALTA, de forma inexorável, demonstra todo seu inconformismo com esse quadro ao exprimir que o imposto sobre o consumo *"é um paliativo da fragilidade do imposto sobre a renda, tendo em vista que esse último é propício à fraude fiscal e a exonerações ou a incentivos exagerados, inspirados mais pela demagogia eleitoral que pela preocupação de justiça fiscal"*.⁹ BASLÉ¹⁰ afirma haver justiça fiscal somente na imposição direta e por sua vez, BROCHIER,¹¹ no seu célebre estudo sobre sistemas tributários dos países em desenvolvimento, acrescenta que razões de ordem econômica, administrativa e política, influenciam a escolha pela imposição indireta. Menos eficaz para corrigir as desigualdades na repartição das riquezas, o imposto tem, entretanto, caráter mais redistributivo e mais equânime ao atingir a renda que escapou à imposição direta e a seletividade decorrente da multiplicidade das alíquotas.

Qualquer que seja a abordagem, o tributo se constitui em um fenômeno social, um fato político, econômico, administrativo e ideológico. As repercussões que o mesmo engendra em diversos segmentos, fazem dele um apreciável instrumento de política macroeconômica e de correção das imperfeições do jogo

⁷ Fernando de ALMEIDA, Carlos LAVALLE DA SILVA. "A tributação sobre o consumo no Brasil". Conjuntura Econômica, 1995, p. 25.

⁸ OCDE. "Les impôts sur la consommation". *Les Cahiers français: Impôts et réforme fiscales* 274, 1996.

⁹ Pierre DI MALTA. *Droit fiscal européen comparé...* Paris: Presses Universitaires de France, 1995.

¹⁰ Maurice BASLÉ. *Systèmes fiscaux*. Paris: Daloz, 1989.

¹¹ Hubert BROCHIER. "Les problèmes de l'impôt indirect dans les pays en voie de développement". *Revue de Science Financière* 3, 1965.

da concorrência nos mercados. Nesse mesmo diapasão, FOUCAULD destaca os efeitos nocivos de uma alta de preços e do aumento dos custos de produção, decorrentes de variações nas alíquotas do imposto, susceptíveis de desencadear, uma espiral preços-salários que pode levar ao crescimento da inflação.¹² Para **BROCHIER**, os mecanismos de imposição indireta podem provocar não somente um aumento geral dos preços, mas também repercussões sociais causadas pelos efeitos regressivo na repartição da renda, fato esse mais grave nas economias em desenvolvimento.¹³

3.2.3. Os Efeitos da Imposição Indireta Sobre as Variáveis Macroeconômicas

Conclui-se que a imposição indireta é considerada a mais sensível em face do universo econômico e social que a compõem, sobretudo por favorecer comportamentos considerados macroeconomicamente úteis. STERDYNIAK assegura que em razão dos fatores econômicos terem um lugar fundamental na evolução e no rendimento dos sistemas tributários, sobretudo dos países desenvolvidos, o imposto é levado a remediar os desequilíbrios macroeconômicos conjunturais ou estruturais.¹⁴ Extremamente útil para desencadear determinados efeitos macroeconômicos, o imposto pode ser utilizado, por exemplo, para diminuir ou incitar o consumo de certos produtos ou serviços, segundo as diretrizes da conjuntura econômica e social. O debate sobre o tema da filosofia fiscal marca a diferença entre os conceitos de rentabilidade ou de justiça social desse tributo. Dessa forma, busca-se o que seria um sistema tributário ótimo por intermédio dos princípios de equidade social e da eficiência econômica. Trata-se, em realidade, de uma coexistência difícil. Do ponto de vista da equidade social, seria necessário, por exemplo, dispor de um número maior de alíquotas que poderia significar, contudo, uma ineficiência econômica e administrativa de um determinado sistema tributário. Por isso, acredita-se que essa otimização constitui-se em um grande

¹² Jean-Baptiste de FOUCAULD. "Les effets économiques d'une hausse de la TVA ". Les Cahiers français: Impôts et réforme fiscales 274, 1996.

¹³ Hubert BROCHIER, op. cit., p. 376.

¹⁴ Henri STERDYNIAK et al, op. cit., p. 41.

desafio. Os países desenvolvidos têm buscado o equilíbrio desse binômio, o que não ocorre nos países de menor desenvolvimento.

Outra variável importante da imposição indireta, diz respeito à sua influência sobre a decisão de consumir e a de poupar. BROCHIER afirma que a decisão de adiar o consumo de certo bem ou serviço, faz com que o consumidor se beneficie dos juros levando-se em conta que uma parte de sua renda não foi submetida ao imposto indireto. O autor ressalta ainda que isso permitira alcançar certos grupos ou indivíduos que, por motivos administrativos ou sociais, não poderiam ser taxados diretamente. As repercussões da carga do imposto indireto na renda dos consumidores têm sido objeto de diversos estudos. STERDYNIAK, por exemplo, demonstrou que o imposto sobre o consumo permite ainda evitar a bitributação dos ganhos decorrentes dessas aplicações em poupança.¹⁵ Pesquisas realizadas em 1975, na Universidade de São Paulo constatou-se que a carga tributária suportada pelas famílias mais pobres, no consumo de bens e serviços, era duas vezes superior às das famílias com renda mais elevada.¹⁶

Em análise desenvolvida sobre o tema, VALLEE questionou se a carga tributária do imposto sobre o consumo seria realmente suportada pelo contribuinte. Para a autora, existe a possibilidade de se repercutir a carga do imposto sobre uma reivindicação salarial que, por sua vez, torna-se uma variável capaz de produzir alta nos preços. Isso faz com que essas repercussões em cadeia, impeçam de se determinar quem suporta realmente o imposto. Essa conclusão de VALLEE seria aplicável somente no caso de uma economia estável, com baixos níveis inflacionários.¹⁷ O entendimento expendido por VALLEE vai ao encontro do conceito de FOUCAULD sobre a espiral preço-salário. A relação entre os salários e a TVA, como indicou o autor, faz com que o consumidor, sobre o qual a carga do imposto é infligida, busque uma forma de repercutir essa última sobre os fatores de produção através das reivindicações salariais.¹⁸ Para FOUCAULD, outras conseqüências negativas podem advir dessa espiral. Por exemplo, a diminuição

¹⁵ Henri STERDYNIAK et al., op. cit., p. 47.

¹⁶ Cláudia C. C. ERIS et al. *Finanças Públicas*. São Paulo: FIPE/Livraria Pioneira Editora, 1983.

¹⁷ Annie VALLEE, *Economie des.....*, op. cit., p. 187.

¹⁸ Jean-Baptiste de FOUCAULD, op. cit., p. 23.

do consumo devido ao fato de que os consumidores são levados a poupar uma parte de sua renda para preservarem o seu patrimônio.

Em um outro desdobramento dessa abordagem, o modelo macroeconômico keynesiano sugere que uma baixa no imposto para favorecer a diminuição dos preços, provocaria um impacto favorável sobre a competitividade e estimularia o processo de crescimento desinflationista. Os preços ao consumo sendo suscetíveis à modificações ou variações das alíquotas, seriam necessárias simulações macroeconômicas com a finalidade de se medir a amplitude dessas repercussões sobre o mercado e as incidências sobre a decisão dos consumidores. Em compensação, a alta do imposto levaria à diminuição do poder aquisitivo dos consumidores e, em consequência, à recessão em razão do desaquecimento do consumo.

Se a abordagem econômica do imposto suscitou numerosas manifestações, o viés social conheceu também importante desenvolvimento. Várias correntes doutrinárias, com o intuito de buscar uma maior justiça fiscal, propuseram soluções que, no entanto não encontraram respaldo devido ao pragmatismo e ao excessivo conservadorismo das administrações. A guisa de exemplo, pode ser citado o projeto do imposto único sobre a despesa global, publicado em 1955 pelo economista de origem austro-húngara, Nicholas KALDOR(1908-1986). Essa proposição tinha o inconveniente de exigir a aplicação de alíquotas elevadas e implicaria em mudanças profundas nos hábitos fiscais dos contribuintes, o que contribuiu para a sua rejeição. A essência dessas proposições foi retomada anos mais tarde, pelo também economista, James MEAD mas, como no exemplo precedente, foi igualmente rejeitada.

CRUSIUS também formulou uma preocupação com o viés social da tributação indireta ao discorrer sobre os instrumentos de equidade e de repartição contidos no tributo. A autora enfatizou que a tendência regressiva dos impostos indiretos que, aliada à sua primazia no conjunto das receitas tributárias, é incompatível com uma sociedade articulada e democrática e contrária à noção do Estado como promotor do bem-estar coletivo. **CRUSIUS** dá livre curso à sua

preocupação ao preconizar que somente o aumento da qualidade ou da quantidade das despesas públicas no campo social, sobretudo nas áreas de saúde e educação, poderá ser capaz de produzir resultados significativos em relação à equidade.¹⁹ Ao afirmar que a abordagem do imposto como instrumento de política macroeconômica faz da despesa pública, uma variável da política orçamentária, VALLEE²⁰ se junta a CRUSIUS, o que só consolida a afirmativa de que o gasto público deve ser utilizado para reduzir o impacto regressivo da imposição indireta.

4. Consolidação e Crise do Estado-Providência

Paralelamente ao processo de consolidação da ordem econômica internacional do pós-guerra, os países passaram, a partir de 1945, por um fortalecimento do Estado do Bem-estar Social ou Estado Providência. O efeito deslocamento, que explica a expansão dos gastos públicos em momentos de grande comoção nacional ou de conflitos, enfim, de eventos que venham a causar perdas para os indivíduos no que se refere ao seu bem-estar ou à sua segurança, são acompanhados de aumentos expressivos nos gastos públicos com vistas a aportar um paliativo às agruras vividas por uma determinada sociedade. Após o fim do grande conflito bélico que abalou o continente europeu, os países passaram a fortalecer os sistemas de proteção social, fato este que estaria na origem do expressivo crescimento do Estado ocorrido após 1945.

Para uma melhor compreensão deste fenômeno, seria preciso voltar ao Século XIX, onde o surgimento do proletariado, em consequência da Revolução Industrial, inauguraria um novo relacionamento entre capital e trabalho. As falhas do mercado liberal na oferta do bem-estar econômico aos indivíduos, exigiu a presença do Estado com vistas a suprir estas lacunas. O advento do Estado intervencionista, por meio das funções de alocação, distribuição e estabilização, seria responsável pela gênese de uma rica produção jurídica voltada para a

¹⁹ Yeda **CRUSIUS**, op. cit., p. 8.

²⁰ Annie **VALLEE**, Economie des....., op. cit., p. 65.

questão social e que conheceria seu apogeu na Alemanha de Bismarck. A burocracia social alemã abriria uma nova era para os Estados intervencionistas e pregaria que somente o Estado seria o provedor natural das necessidades dos indivíduos.

Adentrando no Século XX e abandonando o progresso social ocorrido na República de Weimar, na mesma Alemanha, temos a afirmação do pensamento intervencionista em Keynes em um momento de profundas crises cíclicas na economia mundial. Os anos trinta, como descritos acima, foram marcados por momentos de crise econômica internacional, de desemprego e de instabilidade política. Segundo Keynes, somente a ação do Estado seria capaz de eliminar essas tensões. Tem-se aí as razões teóricas para o aprofundamento da ação do Estado e que talvez tenha dado suporte à expansão dos gastos públicos após a Segunda Guerra Mundial. Dessa forma, ficaria justificado o efeito deslocamento mencionado anteriormente. A conjunção desses fatores e a necessidade de eliminação da precariedade, por exemplo, reuniria de uma vez por todas, os argumentos necessários a uma maior intervenção do Estado. Como figura de proa desta investida sobre o mercado, pode-se apontar o Plano Beveridge na Inglaterra de 1945. Com efeito, a concretização do *Welfare State* inglês, a exemplo da Sozialpolitik alemã do final do Século XIX, difundiria um novo modelo social, o qual alargaria os limites intervenção estatal.

Todavia, o financiamento deste Estado assistencialista não ocorreria sem o incremento das contribuições sociais dentre a maioria dos países da OCDE. No período compreendido entre a década de cinquenta e os anos setenta, as contribuições sociais aumentara de aproximadamente 25% para 48%, a sua participação nos montantes arrecadados. Em realidade, esta investida sobre o mercado suscitaria, ainda nos anos quarenta, o início de um importante debate acerca do intervencionismo estatal. Liderados pelos economistas da chamada Escola Austríaca, tendo como figura de proa Friedrich von Hayek que, ao publicar a obra “O caminho da servidão”, em 1945, agruparia as correntes favoráveis à retomada dos ideais do liberalismo do Século XIX. Ao se insurgir contra as falsas promessas de liberdade oferecidas pelo Estado social, Hayek entendia que aquele

caminho de subserviência a este Estado levaria todos à servidão e a eliminação da livre iniciativa. A materialização do pensamento “hayekiano” ocorreria com a fundação da Sociedade do Mont Pèlerin, pequena cidade situada na Suíça, que passou a reunir economistas, notadamente os americanos que, anos mais tarde, por meio de suas idéias, influenciaram o comportamento econômico de diversos países. Pode-se citar, principalmente, a Escola do *Public Choice*, capitaneada por James Buchanan e a Escola de Chicago, cujo expoente, Milton Friedman, teve as suas idéias difundidas aplicadas em diversos países, principalmente a partir da crise econômica internacional dos anos setenta.

É importante destacar que tanto Hayek como Ludwig von Mises, outro expoente da Escola Austríaca, tiveram, ainda nos anos vinte, uma visão antecipada das mazelas que poderiam advir em função dos excessos intervencionistas dos Estados contemporâneos. Talvez, influenciados pelo socialismo de cátedra alemão, sobretudo nos avanços sociais verificados na República de Weimar, ao final da Primeira Guerra Mundial, estes dois economistas anteviram com clarividência, os problemas que afetariam as economias mundiais.

A coincidência nefasta entre o fim dos “Trinta Gloriosos” e a contestação do Estado social, na primeira metade dos anos setenta, revigoraram os ideais da Sociedade do Mont Pèlerin. A partir daí, passou-se a discutir o tamanho do Estado e a retomada dos ideais de mercado. Assim, a onda neoliberal passou a fazer da agenda internacional e os países, principalmente aqueles de menor desenvolvimento, tiveram que convergir rumo às novas exigências de inserção nos mercados globais. O fim do Estado-providência se anunciava como próximo.

Em consequência, um novo modelo de Estado emergiu das idéias preconizadas por esses economistas. A redução do tamanho do Estado e o saneamento das finanças públicas imporiam sacrifícios em escala global. A conformação do Estado às imposições dos organismos internacionais e à globalização, mudaria definitivamente o quadro da tributação contemporânea. A contenção dos gastos

públicos e o aumento da carga tributária criaram um ambiente desfavorável à sociedade em suas diversas classes.

Outra coincidência nefasta ocorrida, foi o aumento expressivo da urbanização ocorrido em diversos países em desenvolvimento, o que decretou, de uma vez por todas, a degradação dos bens públicos ofertados. A esse quadro sombrio, deve se somar a incompatibilidade entre as conquistas sociais ocorridas em diversos países. Decorrentes dos processos de redemocratização, estas conquistas foram positivadas nas cartas constitucionais, contudo, não puderam se materializar em um ambiente de contenção dos gastos públicos.

Nesse universo de contradições, restou aos Estados a via pragmática na condução das políticas públicas indispensáveis às três esferas da intervenção estatal. Talvez, o lado amargo da ordem econômica internacional do pós-guerra tenha contribuído para esse panorama de incertezas. A inclusão dos problemas internos na agenda internacional restringiu o amplo campo de manobras de que dispunham os Estados soberanos.

5. Em Direção a uma Nova Ordem Tributária Internacional?

Após a descrição do percurso histórico que marcou a expansão dos sistemas tributários, é importante observar que o surgimento de uma nova ordem tributária internacional viria a definir, igualmente, o aparecimento de um Direito Tributário Internacional como delimitador de um quadro jurídico voltado para o incremento das relações econômicas internacionais. Os limites da competência tributária internacional se inseriam entre as necessidades de um novo marco restritivo à soberania tributária internacional. De forma natural, a própria evolução das relações econômicas internacionais ditaria esses limites. O direito convencional encontraria as suas fontes principais a partir das negociações que culminariam no estabelecimento de modelos de convenções internacionais. Estas sendo definidas como o instrumento capaz de permitir o incremento do comércio e dos investimentos internacionais.

A luta incansável da OCDE em favor da neutralidade dos sistemas tributários e os esforços precedentes, iniciados com a Sociedade das Nações, conforme ressaltado acima, contribuiriam para o surgimento de uma fonte importante do direito convencional. É inegável que o advento das convenções internacionais contra a bitributação, calcado no princípio da não-discriminação, se revelou o único meio de garantir a transparência e a segurança necessárias aos investidores internacionais. De fato, ao conhecer previamente as regras tributárias incidentes sobre os seus investimentos, os agentes econômicos se lançaram em uma corrida em busca de mercados atraentes. Como resultado de sua própria evolução, as convenções internacionais passaram a incorporar cláusulas relativas à luta contra a evasão tributária internacional, satisfazendo, dessa forma, os Estados contratantes que, a partir daí, tiveram também assegurados os seus direitos de acompanhar o deslocamento de seus contribuintes nos mercados internacionais e a geração da binacional. Assim, por intermédio da cooperação administrativa internacional, os Estados cederam, mais uma vez, parte da sua soberania tributária. A assistência administrativa impôs a necessidade de troca de informações, o que viabilizaria, em acréscimo, a convergência dos sistemas tributários.

Se por um lado, a concretização do direito convencional favorecia a aproximação, por outro, se revelava um mecanismo de adoção quase que obrigatória com vistas à inserção dos países na ordem global. Na esteira da globalização, da integração econômica e da contestação do *Welfare State*, a extraterritorialidade dos sistemas tributários resulta da relação estreita entre estes e a dinâmica das estruturas econômicas. Por diversas vezes colocada em um plano inferior ou até mesmo retirada do debate, a questão tributária não poderia jamais ser desassociada da evolução das estruturas econômicas internacionais. A tributação é, portanto, um mecanismo de incremento das relações econômicas internacionais. Conforme enfatizado anteriormente, seria possível atribuir ao fenômeno tributário, um tríplice objetivo no contexto internacional. O primeiro estaria relacionado com a própria necessidade de eliminação da bitributação, sem dúvida, o fim primordial das convenções internacionais. O segundo viés seria

aquele de permitir ao investidor o conhecimento prévio das regras do jogo às quais estariam submetidos os seus investimentos. Finalmente, a expansão da assistência administrativa internacional completaria essa tríade.

A conjugação de todas estas variáveis, levou, inexoravelmente, ao reconhecimento de uma nova ordem tributária internacional que, rompendo as fronteiras tradicionais, desprezou toda e qualquer forma de manutenção de sistemas tributários circunscritos às jurisdições clássicas.

5.1. O perfil dos Sistemas Tributários Contemporâneos

A modernização dos sistemas tributários não foi marcada apenas pelos acontecimentos descritos até agora. O surgimento da sociedade industrial do pós-guerra criaria novas possibilidades de tributação para os Estados. A passagem da economia agrícola para a economia industrial e o forte processo de urbanização abriria novas perspectivas de tributação. Até mesmo a contestação desta sociedade industrial contribuiria para o surgimento, nos anos sessenta, do debate sobre as questões ambientais. Propostas tendentes à criação de impostos a que seriam exigidos dos responsáveis pela geração de externalidades negativas surgiriam a partir daquele período. Esta seria a base do princípio do poluidor-pagador e que ganharia um espaço importante na tributação contemporânea, a partir de então.

A definição das tendências dos sistemas tributários alcança variáveis cujas razões provêm de diversos horizontes. Os desafios que afligem os Estados soberanos se originam não apenas no fenômeno da globalização ou nas exigências de inserção internacional, mas também na busca do equilíbrio entre equidade e eficiência. A abordagem analítica dos sistemas tributários nos leva às hipóteses tradicionais de tributação, quais seja, o patrimônio, a renda e o consumo. A análise construída a partir da interpretação destes parâmetros, permitiria uma melhor compreensão dos sistemas tributários. Ora, a opção por uma ou outra modalidade de tributação revela o grau de inserção ou de justiça fiscal do sistema tributário.

As estruturas dos sistemas tributários têm representado um papel duplo na definição da política fiscal. A imposição dos organismos internacionais que, ao lado da lógica do capital internacional, vem sendo confrontada à necessidade de manutenção do Estado social. A fricção que ocorre nos sistemas tributários é resultante, justamente, destes antagonismos. A mobilidade das bases tributáveis é outro aspecto que tem determinado novos perfis na tributação da renda internacional. Ora, o contribuinte globalizado podendo fazer recurso ao princípio da legítima economia de tributos, pode se deslocar pelo globo na busca de países com tributação favorecida. Em face desta constatação, os Estados são obrigados a adotar medidas de atração de investimentos, em prejuízos dos contribuintes não-globalizados que, em última instância, arcam com os custos tributários de tais medidas.

Diante desse dilema, as questões relativas à progressividade, por exemplo, perdem importância em proveito de um sistema tributário competitivo e inserido internacionalmente. A introdução voluntária de desigualdades nos sistemas tributários não culminou, felizmente, em uma luta entre classes. Porém, tem sido responsável por um novo perfil dos sistemas tributários internacionais. Agrava ainda mais esse quadro, a contestação do Estado social que vai de par com a adequação dos sistemas tributários às necessidades de redução dos gastos públicos, à predominância da tributação sobre a renda assalariada e sobre o consumo. A esse quadro pessimista, é preciso acrescentar, ainda, a curva ascendente da carga tributária.

Todo esse processo, alicerçado, talvez, no modelo teórico do neoliberalismo, denota a influência das escolas norte-americanas na construção do novo papel do Estado. A intervenção social do Estado na perspectiva neoliberal, limitada pelas diretrizes do Consenso de Washington, atingiu com força, os sistemas tributários das economias em desenvolvimento. A modelagem do Estado, após a crise econômica internacional dos anos setenta decorreu, então, da ingerência dos organismos econômicos internacionais que passaram a definir um novo quadro econômico, político e social. A estratégia do binômio

tributação/gasto público viria a influenciar, sobremaneira, o cotidiano dos indivíduos, resultando na redução significativa do seu bem-estar.

A tentativa de compreensão das tendências dos sistemas tributários parece, a princípio, uma árdua tarefa. Contudo, ao se analisar as transformações aportadas pelos fenômenos tratados exaustivamente acima, constata-se que os sistemas tributários têm tomado o caminho da regressividade. Isto não se deve somente ao predomínio da tributação indireta mas também ao pragmatismo que tem caracterizado, notadamente, os países de menor escala econômica. Sem dúvida, dentre os atrativos da tributação indireta pode-se apontar o seu caráter indolor, a comodidade da administração tributária em controlar um universo infinitamente inferior que aquele da tributação direta e, ainda, o condão que a imposição tem de alcançar as rendas que escaparam da tributação específica. Esses argumentos têm levado os estudiosos da matéria a declarar que esta modalidade seria a invenção fiscal do Século XX. Todavia, seus efeitos econômicos sociais estão longe de alcançar a unanimidade.

Sem quaisquer obstáculos, vê-se que a tributação indireta revelou-se um excelente utensílio, servindo ao mesmo tempo às injunções internacionais, pois uma vez tendo sido atenuada a tributação sobre a renda e o patrimônio, o tributo surge de forma espontânea como substituto das receitas tributárias abandonadas em prol da inserção internacional. Além disso, tem sido a modalidade tributária preferida para a concretização dos processos de integração econômica por meio da harmonização tributária que se revelou, neste caso, como um notável instrumento de liberdade dos fatores de produção.

6. Conclusão

Pela análise precedente, pode-se afirmar que os sistemas tributários experimentaram a partir da construção da ordem econômica do pós-guerra, um expressivo processo de convergência com vistas a atender os imperativos da globalização, da integração econômica e da contestação do Estado-providência.

Esses fenômenos foram responsáveis pela eliminação das fronteiras tributárias tradicionais, revelando uma permeabilidade aos eventos ocorridos na cena internacional. A tríplice convergência dos sistemas tributários decorre, portanto, de um amplo movimento compulsório que afetou, principalmente, os Estados contemporâneos. Ao trazer um novo conceito de soberania fiscal, abalou os alicerces das sociedades contemporâneas ao impor padrões que colocaram em discussão o papel do Estado. Não obstante o poder deste de elaborar os seus sistemas de imposição, estes seriam adequados a uma ordem global caracterizada pela competição e pelas desigualdades. Esses parâmetros passaram a guiar, a partir dos episódios do pós-guerra, a estruturação dos atuais sistemas tributários. Em definitivo, a elaboração de uma ordem econômica internacional não poderia prescindir do movimento de adaptação dos sistemas tributários às injunções provenientes de todos os azimutes.

7. BIBLIOGRAFIA

- BASLÉ, Maurice. - Systèmes fiscaux. - Paris: Dalloz, 1989. - 188 p. - (Mémentos Dalloz.)
- BELANGER, Gérard. - « Le fédéralisme fiscal ou comment concevoir l'harmonisation ». - Revue française de Finances publiques 20, 1987, p. 99-112. (Fédéralisme et finances publiques)
- BOUVIER, Michel. - Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt. - Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1996. - 212 p.
- BROCHIER, Hubert. - « Les problèmes de l'impôt indirect dans les pays en voie de développement ». - Paris: Revue de Science Financière 3, 1965, p. 370-385.
- CASTEL, Robert. - Les métamorphoses de la question sociale. - Paris: Fayard, 1995.
- CHESNAIS, F. - La mondialisation du capital. - 9a. ed. - Paris: Syros, 1997.
- CIAT, FMI. - "La tributación en un contexto de globalización económica, el impacto de la globalización en la tributación". Panamá: CIAT, 1998. - 9 p.
- CORREIA, Arlindo. - « O IVA na União Européia - as dificuldades do processo de harmonização ». - Sequência, estudos jurídicos e políticos 31, 1995, p. 42-53.
- CRUSIUS, Yeda. - "O Mercosul e os sistemas tributários nacionais". - Tributação em revista 12, 1995, p. 5-12.
- DERSIN, Arthur. - Fiscalité des plus-values d'entreprise - Problèmes d'harmonisation européenne. - Bruxelles: Editions de l'Université de Bruxelles, 1975. - 282 p.

EGRET, Georges. - La TVA. - 3e. ed. - Paris: Presses Universitaires de France, 1989. - 127 p. - (Collection Que sais-je?)

ESPING-ANDERSEN, Gösta. - Les trois mondes de l'État-providence. Essai sur le capitalisme moderne. - Paris: PUF, 1999.

FALCÃO, Maurin Almeida. - "A contribuição da TVA no processo de integração europeia". I Fórum Mercosul, Rio de Janeiro: UERJ, 2000.

FALCÃO, Maurin Almeida. Desenvolvimento econômico e expansão dos sistemas tributários. - Anais do XIII CONPEDI, Florianópolis: 2004.

FOUCAULD, Jean-Baptiste de. - « Les effets économiques d'une hausse de la TVA ». - Les Cahiers français: Impôts et réforme fiscale 274, 1996, p. 23.

FURTADO, Celso. - O capitalismo global. - São Paulo: Editora Terra e Paz, 1999. - 83 P.

GEFFROY, Jean-Baptiste. - Grands problèmes fiscaux contemporains. - Paris: Presses Universitaires de France, 1993. - 671 p. - (Collection Droit Fondamental.)

GILLIS, Malcolm. SHOUP, Carl S., SICAT, Gerardo. - « Lessons for Developing Countries », p. 219-232 in : Value Added Taxation in Developing Countries / sous la direction de Carls S. Shoup et al. - Washington: The World Bank, 1990. - 237 p. - (A World Bank Symposium.)

HAYEK, F. A. von. - O caminho da servidão. - Porto Alegre: Globo, 1977.

HINRICHS, Harley H. - A general theory of tax structure change during economic development. - Cambridge: Harvard Law Scholl, 1966.

JANTSCHER, Milka Casanegra de,). - « Administering the VAT », p. 171-179 in : Value Added Taxation in Developing Countries / sous la direction de Carls S. Shoup et al. - Washington: The World Bank, 1990. - 237 p. - (A World Bank Symposium.)

LEMONS, Maria Teresa. - « Linhas gerais do novo sistema comum de IVA apresentadas pela Comissão Europeia ». - Ciência e técnica fiscal, 1996, p. 49-61.

MARTINEZ, Jean-Claude. - Les conventions de double imposition. - Paris: Litec, 1986.

MISES, Ludwig von. - Uma Crítica ao Intervencionismo. - Rio de Janeiro, Instituto Liberal, 1987.

OCDE. - Consumption tax trends. - Paris: OCDE, 1995. - 53 p.

PETRELLA, Riccardo. - "Mondialisation et politiques économiques et sociales ", p. 73-77 in : Mondialisation et citoyenneté / sob a direção de Jean Pierre Michiels, Dimitri Uzunidis. - Paris: Éditions l'Harmattan, 1999. - 239 p.

PHILIPPE, Jean-Jacques. -La TVA à l'heure européenne. - Paris: Editions LITEC, 1993. - 383 p

PIERSON, Paul. - Dismantling the Welfare State? Cambridge: Cambridge University Press, 1994.

ROSANVALON, Pierre. - La crise de l'état-providence. - PARIS: Seuil, 1992.

ROSANVALLON, Pierre. - Le retour de la question sociale. - Paris: Seuil, 1995.

SAINT-PAUL R. - « Les limites à l'harmonisation internationale des fiscalités ». - Revue de Science Financière 4, 1965, p. 615-641.

SHOUP, Carl S.. - Fiscal harmonization in common markets. - New York and London: Columbia University Press, 1967, 2 vols. - 1.067 p.

SHOUP, Carl S. - « Choosing among Types of VATs », p. 03-16 in : Value Added Taxation in Developing Countries / sous la direction de Carl S. Shoup et al. - Washington: The World Bank, 1990. - 237 p. - (A World Bank Symposium.)

STRECK, Lênio Luiz, MORAIS, José Luiz Bolzan de. – Ciência Política e Teoria Geral do Estado. – Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2001.

TILBERY Henry. - Tributação e integração na América Latina. - São Paulo: José Bushatshy Editor, 1971. - 180 p.

TOMASSINI, Luciano. - « Globalização e regionalismo ». - Política externa 2, 1995, p. 150-152

VALLÉE, Annie. – Économie des systèmes fiscaux comparés. – Paris: Presses Universitaires de France, 1994.

VALLÉE, Annie. – Les systèmes fiscaux. – Paris: Éditions du Seuil, 2000.

VILLEMOT, Dominique. - L'harmonisation fiscale européenne. - 2e. ed. - Paris: Presses Universitaires de France, 1995. - 127 p. - (Collection Que sais-je?)

XAVIER DE BASTO, José Guilherme. - A tributação do consumo e a sua coordenação internacional. - Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991. - 309 p.

WOLF, Martin. - « Le mythe de l'économie globale ». - Problèmes économiques 2.474, 1996, p. 14-15.