

ESTUDO COMPARADO DE SISTEMAS TRIBUTÁRIOS

Luciana Gualda e Oliveira¹

RESUMO:

O presente artigo versa sobre a importância do estudo comparativo dos Sistemas Tributários frente às políticas econômicas internacionais que decorrem da globalização. Mostra, de forma sucinta, a importância do estudo comparado, seus métodos, famílias jurídicas e alguns sistemas tributários que são analisados com o intuito de fazer ver, aos advogados, juristas, legisladores a importância de se proceder ao estudo de direito comparado em matéria tributária, de modo a construir regramento pátrio integrado tanto à política econômica internacional quanto à necessidade das crescentes demandas sociais.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Comparado. Sistemas Tributários.

ABSTRACT:

The present article deals the importance of the Comparative Study of Tax Systems for the States, understanding the globalization process as well as the international economic policies. Shows the importance of the comparative law study, its methods, some tax systems that are analyzed with the intention of make to show, to the lawyers, judges, legislators, the real importance of the comparative tax law, so that to construct the internal laws integrated to the international economic policy and to the necessity of the increasing social demands.

KEYWORDS: Comparative Law. Tax Systems.

¹ Luciana Gualda e Oliveira é especialista em Direito Tributário pelo ICAT/UDF, mestranda em Direito pela Universidade Católica de Brasília e advogada do escritório Deoclécio Dias Borges & Advogados Associados.

SUMÁRIO

1. Introdução
2. Direito Comparado
 - 2.1. Origem
 - 2.2. Definição
 - 2.3. Importância
 - 2.4. Dificuldades
3. Métodos do Direito Comparado
4. Sistemas Jurídicos/Família Jurídicas
 - 4.1. *Commom Law*
 - 4.2. Romano-germânico
 - 4.3. Direito Oriental
 - 4.4. Direito Islâmico
5. Importância do Estudo dos Sistemas/Modelos Tributários
6. Sistemas/Modelos Tributários
 - 6.1. Estados Unidos da América
 - 6.2. Canadá
 - 6.3. Bolívia
 - 6.4. Chile
 - 6.5. Brasil
 - 6.6. Paraguai
 - 6.7. Uruguai
 - 6.8. Argentina
7. Conclusão
8. Referências

1. Introdução

O presente artigo mostra, de forma sucinta, a importância do Direito Tributário Comparado frente o atual estágio de transações comerciais internacionais existentes, observando que, a integração econômica, realidade na União Européia, é mecanismo que pode ser seguido por outros blocos que vivem, atualmente, fase de integração mais modesta, como o Mercosul. Porém, nota-se, que a inserção dos países na economia globalizada prescinde de transformações na estrutura política e tributária dos mesmos, levando o estudo do Direito Comparado a uma maior compreensão dos institutos de direito

tributários alienígenas, das tendências, de modelos diferenciados, de forma a proceder análise do Sistema Tributário Brasileiro e adequá-lo a nova ordem econômica.

Para tal, em um primeiro momento, informa-se a origem do direito comparado, definição, objeto, fontes, bem como importância do mesmo ante a nova realidade econômica globalizada, as dificuldades existentes no estudo do direito comparado e seus métodos.

Posteriormente, passa-se a descrição das Famílias Jurídicas, sem a intenção de esgotá-las, para tratar da importância do estudo dos diferentes Sistemas Tributários, em seguida descreve-se, sucintamente, alguns desses sistemas, além de quadro comparativo (advindo de estudo de direito tributário comparado) que sintetiza os tributos arrecadados na Brasil, Argentina, Paraguai, Uruguai, demonstrando, na prática, que sem o estudo do direito comparado, pelos métodos que lhe são próprios, não é possível compreender, e mesmo propor soluções para que os problemas decorrentes do comércio internacional sejam minimizados.

2. Direito Comparado

2.1. Origem

De acordo com ANCEL² o estudo comparativo do Direito remonta à Antiguidade Clássica (Grécia e Esparta), cujo objetivo era o de conhecer outras leis antes de elaborar a de seus “Estados”. Somente no Século XVIII é que Montesquieu sistematiza o conhecimento das outras legislações. Contudo, o

² ANCEL, Marc. **Utilidades e Métodos do Direito Comparado**. Tradução de Sérgio José Porto. Porto Alegre: Editora Fabris, 1980.

Direito Comparado toma forma em 1900, no I Congresso Internacional de Direito Comparado realizado em Paris, onde são definidas as suas funções e finalidades.

Passa, sucintamente, o Direito comparado por três fases: a primeira que objetivava o conhecimento de outras legislações a fim de conceber a regulação dos países que emergiam, após os conflitos mundiais. Em um segundo momento, o Direito Comparado serviria à unificação do Direito, dada a vontade de se realizar o bem-estar mundial, o que se verificou impossível. Por último, o interesse pelo Direito Comparado, foi entendido como mecanismo de cooperação internacional no plano jurídico, entendendo as diversas relações econômicas existentes ante a nova ordem globalizada.

2.2. Definição

Definir o Direito Comparado é tarefa árdua, e ainda não se encontra na doutrina existente, definição pacífica sobre a questão, assim, como bem entende DAVID ao afirmar que “no se ha producido el acuerdo sobre el concepto, ni la definición, ni el método, ni la función del Derecho Comparado”.³ No mesmo sentido, entende DANTAS⁴: “a comparação, não impede que ainda hoje permaneçam de pé todos os problemas de natureza epistemológica que envolvem o Direito Comparado, a começar pela sua denominação [...]”.

³ DAVID, René. **Tratado de derecho civil comparado: introducción al estudio de los derechos extranjeros y al método comparativo**. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1953, p. 4.

⁴ DANTAS, Ivo. **Direito constitucional comparado: introdução, teoria e metodologia**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 9.

GUTTERRIDGE⁵ afirma que o direito comparado tem função muito maior do que a descrição de ordenamento jurídico alienígena, quer seja a de descobrir tendências jurídicas ou mesmo influenciar que as mesmas ocorram, analisando mais que o Direito, alcançando as estruturas estatais estudadas (econômicas, políticas, culturais, sociais). Divide o direito comparado em descritivo – sendo que por meio deste se faz análise de direitos de países, verificando as divergências; e, direito comparado aplicado, que sintetiza as semelhanças e diferenças encontradas, por meio de método comparativo. Já RIVERO⁶ aponta o direito comparado como meio de descoberta do próprio direito nacional.

De certo, há dificuldade em se definir o Direito Comparado, porém, em nada isso afeta dizer que este, em uma acepção mais moderna, tem como objeto o exame das fontes de Direito existentes entre dois ou mais Estados. Porém, ainda que avance sobre o entendimento do objeto do direito comparado, que anteriormente era restrita apenas a legislação existente, o posicionamento de ampliar as fontes merece atenção no sentido de que a análise sobre essas deve ser realizada de forma transdisciplinar, ou seja, deve ser contextualizada; imprescindível, dessa forma, a análise do contexto social, político, econômico que, como bem diz FARIA⁷: “forjaram” as relações existentes no âmbito das sociedades.

⁵ GUTTERRIDGE, H. C. **El Derecho Comparado – Introducción al método comparativo en la investigación y en el estudio del derecho**. Barcelona: Artes Gráficas Rafael Salvá, 1954.

⁶ RIVERO, Jean . **Curso de Direito Administrativo Comparado**. São Paulo: RT, 1995.

⁷ FARIA, José Eduardo. **O Direito na Economia Globalizada**. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

De acordo com SACCO⁸ “a comparação não deve comportar uma valoração, quer positiva, quer negativa, vale dizer, favorável ou crítica, das outras instituições. A comparação deve, pois, ser imparcial”.

Antes de adentrar a análise dos métodos do Direito Comparado, já posicionando pela doutrina que entende o Direito Comparado enquanto Ciência, faz-se necessário apontar que existe divergência doutrinária, parte considera o Direito Comparado como método, afirmando que não se encontra, no mesmo, todos os requisitos necessários para ser definido enquanto ciência, e outra parte da doutrina o entende como ciência. Sem adentrar no mérito da questão, mesmo porque não faz parte do presente estudo, passa-se a explicitar a importância e as dificuldades em relação ao estudo do Direito Comparado, para, em um segundo momento tecer comentários sobre seus métodos, os sistemas jurídicos, e, por fim, proceder a uma visão geral de alguns dos sistemas tributários existentes.

2.3. Importância

A importância do Direito Comparado pode estar calcada em interesses pessoais, no sentido de aprimoramento de conhecimento, porém, esse não é seu maior objetivo ou importância. Hoje, era da globalização, as relações econômicas, e, portanto, jurídicas permeiam vários Estados, sendo o estudo do Direito Comparado obrigatório para se alcançar e compreender os mais diversos mecanismos regulatórios existentes no planeta. Vê-se, que a integração por processos de constituição de blocos regionais que vão desde

⁸ SACCO, Rodolfo, *apud* BARBOSA, Salomão Almeida. As relações internacionais na constituição da Argentina. Artigo publicado no site http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/artigos/tributario/ives_gandra.htm, acesso em 28/03/2007.

zona de livre comércio à união econômica, traduz a necessidade de crescente harmonização dos sistemas jurídicos, e para tal, há necessidade de se compreender os sistemas, seus institutos, além de outros aspectos sociais, econômicos e políticos que irão interferir na produção legislativa. Dessa forma, o direito comparado passa a ser “meio e uma expressão da cooperação internacional no plano jurídico”.⁹

ANCEL¹⁰ traduz a importância do estudo do Direito Comparado, mostrando as seguintes proposições:

- a) apesar da diversidade das legislações, existe uma universalidade do direito;
- b) o conhecimento do direito estrangeiro é frequentemente indispensável ao advogado, ao juiz e ao árbitro;
- c) permite ao jurista uma melhor compreensão do direito nacional, cujas características particulares se evidenciam, muito mais, mediante uma comparação com o direito estrangeiro;
- d) o método comparativo é indispensável ao estudo da História do Direito e da Filosofia do Direito;
- e) nenhuma legislação nacional pode dispensar o conhecimento das legislações estrangeiras.

2.4. Dificuldades

As dificuldades no estudo do Direito Comparado, estão, quase sempre, ligadas a problemas relacionados a língua ou em relação às fontes que se pretende comparar. Os sistemas jurídicos não são ordenados da mesma forma, e não apresentam os mesmos institutos, portanto, proceder a uma comparação sem se conhecer profundamente os sistemas que se pretende comparar pode levar a conclusões falsas, além do que, alguns institutos não encontram paralelo em todos os sistemas e são específicos à uma única realidade.

⁹ Cf. ANCEL, Marc, op. cit., p. 140.

¹⁰ Idem, p. 17-18.

Porém, é mister que qualquer abordagem comparativa tenha início a partir da compreensão do todo dos sistemas que se quer comparar, para que em um segundo momento, se proceda a comparação mais específica. Exemplificando a dificuldade de não proceder do modo anteriormente mencionado, poder-se-ia estudar o imposto incidente sobre a renda das pessoas físicas nos Estados Unidos da América e no Brasil e concluir, equivocadamente, que naquele o imposto seria muito maior comparativamente ao do Brasil, analisadas as alíquotas e bases de cálculo aplicáveis, uma vez que pode e é cobrado, como, por exemplo, no Estado de Nova Iorque nas esferas municipal, estadual e federal. Vê-se que, nessa comparação, é necessário verificar vários aspectos, como a base de cálculo, isenções, tributação de não residentes, entre outras.

Ainda, em relação à língua, a mera tradução equivocada de termos leva a grandes discrepâncias, porém pode ser sanada quando se verifica o objetivo do instituto. Outro problema referente à língua, é que em sua maioria, existem instituições que não são encontradas em todos os ordenamentos, conforme cita GODOY¹¹ “Como verteríamos para o inglês expressões como litisconsórcio facultativo, suspensão de exigibilidade do crédito tributário por força de reclamações e recursos na esfera administrativa, exceção de pré-executividade, agravo retido, certidão positiva com efeitos de negativa?”

Porém, as dificuldades podem ser minimizadas pelo uso adequado dos métodos de comparação, organizando os elementos de forma que a

¹¹ GODOY, Arnaldo Sampaio de M. **Direito Tributário Comparado e Tratados Internacionais**. Porto Alegre: Editora Fabris, 2005.

comparação seja fiel, atentando, também, para a imparcialidade, já retratada anteriormente, pois não cabe juízo de valor no estudo comparativo.

3. Métodos do Direito Comparado

Não se pode falar em um único método para o Direito Comparado, pois o mesmo depende do objeto de pesquisa, e de outros fatores a serem determinados pelo investigador. Têm-se, pois a coexistência de vários métodos que podem, a depender do que se pretende, ser aplicados pelo estudioso do Direito Comparado.

Entende-se que a análise pode ser feita sob dois prismas, sendo denominada comparação vertical aquela que objetiva o estudo da sucessão de institutos ou sistemas jurídicos, ou seja, considerada mera justaposição de direitos nacionais e, também, por meio da comparação horizontal, comparando fatos de dois ou mais sistemas políticos, analisando uma dada questão sobre diferentes ângulos. É de se ressaltar que o método misto aponta para a utilização das comparações horizontal e vertical, possibilitando análise histórica dos institutos sem perder de vista a análise do que se pretende comparar dentro do sistema jurídico, observando todos os componentes que afetam o objeto de estudo comparado.

Além dos métodos dispostos anteriormente, a doutrina aponta a existência da macrocomparação e da microcomparação. Na macrocomparação realiza-se a comparação entre sistemas jurídicos em sua totalidade. Não se busca realizar a comparação de todos os sistemas jurídicos, muito menos todos os elementos constantes nos sistemas jurídicos, mas sim, realiza, de forma geral, a classificação dos sistemas jurídicos (comparação entre sistemas

jurídicos; agrupamento dos sistemas jurídicos; e, por último a comparação entre as famílias de direitos). Em contrapartida, a microcomparação é especializada, compara institutos específicos dos sistemas jurídicos.

Uma posição adversa é informada por CAPPELLETTI citado na obra de DANTAS:

El derecho comparado es, en realidad, un método (Rechtsvergleichung [comparación jurídica] y no vergleichendes Recht [derecho que compara], según la terminología alemana, más apropiada); es, en suma, una manera de analizar el derecho de dos o más sistemas jurídicos diversos: así, existe quella que podemos llamar ‘micro-comparación’, cuando la comparación se efectúa en el ámbito de ordenamientos que pertenecen a la misma ‘familia jurídica’ (por ejemplo, entre Francia e Itália), o bien, ‘macro-comparación’, si el análisis comparativo se conduce a caballo entre dos o más familias jurídicas, por ejemplo, entre un ordenamiento del Civil Law, como el de Italia, y uno del Common Law, como el de Inglaterra.¹²

Porém, inobstante a escolha por um ou outro método, o fato é que há, em menor ou maior grau, a aplicação de mais de um método para se obter resultado satisfatório em qualquer que seja a análise comparativa.

4. Sistemas Jurídicos/Família Jurídicas

O Sistema Jurídico, como bem pondera ANCEL¹³, é “um conjunto mais ou menos amplo de legislações nacionais, unidas por uma comunidade de origem, fontes, de concepções fundamentais, de métodos e de processos de desenvolvimento”. Várias são as formas de classificação que podem ser adotadas, por exemplo, utilizando áreas geográficas, como Sistema Jurídico da União Européia, do Mercosul, dos Países Andinos, dos Países Latinos. Pode-se levar em consideração a história dos Estados, e, também, a classificação

¹² CAPPELLETTI, Mauro *Apud* DANTAS, Ivo. Direito Comparado como Ciência. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, a.34 n. 134,: abril/jun 2007, p. 234.

¹³ Cf. ANCEL, Marc, op. cit., p. 58.

pode ser realizada considerando a forma como as normas se apresentam, se há prevalência dos costumes sobre a norma escrita, ou o inverso. De fato, faz-se necessário tratar dos grandes sistemas jurídicos existentes, sem, contudo, ter a pretensão de abarcar todos.

Verifica-se que a própria classificação das Famílias Jurídicas ou Sistemas Jurídicos nasce do estudo de Direito Comparado, conforme ressalta GODOY:

A definição de grupos jurídicos exige que se formulem racional ou intuitivamente justaposições dos modelos normativos com questões de desenvolvimento histórico, de modo de raciocínio jurídico, de formatação específica de instituições jurídicas, de regime de fontes do direito e de aspectos ideológicos de muita importância[...].¹⁴

Dessa forma, ressalta-se as maiores Famílias Jurídicas, analisadas no item seguintes.

4.1. Common Law

O *Common Law* nasce das decisões dos juízes na Inglaterra na Alta Idade Média, e surpreendentemente era totalmente falado, pelo simples fato de que, à época, os Juízes não sabiam escrever (fato este que é mencionado no livro de ANCEL¹⁵). O modelo do *Common Law* servia à economia da época, protegendo os direitos de propriedade, por meio de institutos que asseguravam esse direito, além de estimular o mercado com medidas que fomentariam este tornando-o mais eficiente.

O Rei, por meio de Juízes ditava o direito no País, observando o precedente, que se trata de vinculação dos casos posteriores às decisões proferidas no mesmo sentido anteriormente. Entretanto se não houvesse caso

¹⁴ Cf. GODOY, Arnaldo S. de M, op. cit., p. 38.

¹⁵ Cf. ANCEL, Marc, op. cit.

anterior julgado, usava-se de discricionariedade. O pleito de qualquer Direito, pelo homem comum, somente era dirigido aos juízes com anuência do Chanceler, que poderia conceder a autorização (*writ*) para que esse recorresse as Cortes Reais. Assim, pela prolação de decisões emanadas, surge o nascimento do Direito, que vai sendo construído de acordo com as decisões e, a fim de dar estabilidade ao sistema, de acordo com a regra de obrigatoriedade de observância aos precedentes.

O segundo grau de jurisdição era possível sendo proferida pelo Chanceler baseando-se na equidade, solução nem sempre jurídica. Dessa forma, o Direito Inglês, conforme ANCEL¹⁶ “teria, desde então, uma estrutura tripartida compreendendo: a *commom law*, fonte essencial, a *equity*, que a corrige, e a *statute law*, lei escrita resultante do Parlamento”.

Esse sistema é atualmente encontrado em outros Estados como: EUA¹⁷, Canadá¹⁸, Austrália, Nova Zelândia, Índia, principalmente naqueles que foram colonizados pela Inglaterra. São sistemas que têm como característica principal a obrigatoriedade de se observar o precedente.

4.2. Romano-germânico

Origina-se do Direito Romano durante a Alta Idade Média sendo o direito que regula o comércio (*lex mercatoria*), estrutura as codificações modernas, baseia-se no positivismo, representando modelo de justiça. Tem no código sua fonte primária, sendo que a doutrina, por meio de interpretações

¹⁶ Idem, p. 62.

¹⁷ Exceto o estado da Louisiana, cujo Sistema Jurídico é o românico-germânico.

¹⁸ O Canadá adota Sistema Híbrido, Commom Law e Civil Law.

dos códigos, constrói a mensagem do legislador, extinguindo lacunas e antinomias possíveis da lei. O Sistema romano-germânico é a base dos Direitos: Francês, Italiano, Alemão, Português, dos Países da América Latina, entre outros.

4.3. Direito Oriental

O Direito chinês originou-se da religião, privilegiando a família, estabelecendo para o povo uma lei uniforme, cuja matéria penal era bastante severa, os mais abastados não se regiam por essa lei universal, mas pela honra. Dessa forma, conviviam dois Direitos, o *li* para os ricos e o *fa*, para os pobres. Porém, esse modelo sofreu modificações no decorrer dos tempos, e com a revolução comunista, liderada por Mao Tse Tung (1949), os partidos tomaram o lugar das leis, e após a abertura da sociedade ao capitalismo, ainda persiste um Estado altamente intervencionista.

O Direito Chinês influenciou o Direito Japonês, também oriundo da religião (budismo), sendo que na metade do século XIX abriu ao mercado internacional, e na Era Meiji, verifica-se movimento de modernização, quando “o direito japonês se ocidentaliza”¹⁹. Observa-se a introdução de novo modelo tributário em contrapartida às antigas taxas sobre ocupação de terras. Após a Segunda Guerra Mundial, sob a égide dos Estados Unidos, surge um novo Direito, e em 1970 reformas permitem a conjugação do sistema jurídico do Japão a sua realidade em relação ao mercado internacional. Tem Constituição e mais outros seis códigos (civil, penal, comercial, de processo penal e de processo civil) redigidos de acordo com a tradição romano-germânica. Possui

¹⁹ Cf. GODOY, Arnaldo S. de M, op. cit., p. 55.

direito societário e tributário bastante desenvolvido, direito trabalhista de cunho contratual, onde impera a livre negociação entre empregados e empregadores.

4.4. Direito Islâmico

O Direito Islâmico também tem fundamentação religiosa (pregação do profeta Maomé), portanto de cunho autoritário, sua principal característica é que não está adstrito a um único território, pois acompanha o islã onde quer que este esteja. Aduz o conceito de *Sharia*, que determina ao que crê, o que pode ou não ser feito e também o *Figh* que aponta os caminhos que devem ser seguidos. Tem como principal fonte o Alcorão, posteriormente o *Suna* que são os atos e pregações de Maomé, o *Idjma* que traduz o consenso da doutrina e, por último a *Qyia*, que são as reflexões por analogia.

Em relação ao Direito Tributário, existe o *Zakat* que é extrafiscal destinado aos mais carentes, forma de desconcentração da renda. Esse é o modelo tradicional, como são vários os Estados Muçulmanos, cada qual, de acordo com maior ou menor grau de relação com os Estados de cultura romano-germânica e do *commom law*, sofrem adaptações.

Existem outros Sistemas Jurídicos, mas não cabe, no presente trabalho citar todos, apenas demonstrar, sem a pretensão de exaurir o tema, que são os mais variados possíveis, e que existem pontos comuns entre eles permitindo algum tipo de classificação sob uma mesma Família Jurídica.

Cabe, após breve relato dos Sistemas Jurídicos, demonstrar a importância do estudo dos Sistemas Tributários, para posteriormente, apresentar, sem a intenção de esgotar o assunto, alguns dos Sistemas

Tributários, como o dos Estados Unidos, Canadá, bem como de alguns Países da América Latina.

5. Importância do Estudo Comparado dos Sistemas/Modelos Tributários

A importância do estudo comparado dos sistemas tributários é fácil de ser compreendida e abordada. Podemos entendê-la sob dois aspectos: a importância para os Estados e para os contribuintes.

Para os Estados, verifica-se que existem estudos profundos no âmbito de Organismos Internacionais, como a Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE), Organização Mundial do Comércio (OMC), tratando de políticas que são adotadas pelos países desenvolvidos e que podem ser consideradas pelos demais países em desenvolvimento, observando as peculiaridades existentes nestes. Esses estudos mostram que os sistemas tributários dos países desenvolvidos, ainda que não sejam uniformes, apresentam características comuns como coeficiente fiscal alto, porém com contrapartida melhor por parte do Estado. A média de coeficiente fiscal dos países membros da OCDE é por volta de 43% em relação ao PIB. Os Estados Unidos da América e o Japão possuem coeficiente mais baixo, e os países escandinavos mais alto que a média da OCDE. Pode haver, nos países desenvolvidos a preponderância de determinados impostos sobre os demais, porém não há desequilíbrio no sentido de incidirem quase que totalmente sobre única base tributável.

Nos países em desenvolvimento o coeficiente fiscal médio está entre 15 a 20% do PIB, porém, observa-se que países como o Brasil apresentam carga tributária mais elevada. Outra característica é de que os tributos não são

equilibrados em relação às bases tributáveis, preponderam os impostos indiretos, cuja administração é mais fácil.

Dessa forma, para os Estados, a importância do estudo comparativo dos sistemas tributários reside, conforme explicita FALCÃO²⁰, na “necessidade de se buscar mecanismos de convergência com vistas à eliminação de possíveis obstáculos ao livre fluxo internacional de investimento, bens e serviços”, possibilitando assim, o enriquecimento maior dos países desenvolvidos e a corrida perversa dos países em desenvolvimento pela inserção na economia internacional.

Para os contribuintes, tal estudo serve principalmente para minimizar ou eliminar o ônus tributário por meio de planejamento tributário internacional, que requer aprofundado estudo dos sistemas tributários e dos de tratados internacionais em matéria tributária. Para os demais, cidadãos comuns, principalmente de países em desenvolvimento, estudar comparativamente os sistemas tributários na melhor perspectiva servirá para iluminar alguma liderança que levante a multidão dos desgraçados a exercer, senão a cidadania, ao menos a indignação por arcarem, solitariamente, com o ônus de Estados falidos.

Por fim, segue breve relato dos sistemas tributários de alguns países, utilizados sem a pretensão de abarcar todas as variáveis, mas informando, na prática, a importância que o estudo desses sistemas representa atualmente.

²⁰ FALCÃO, Maurim de Almeida. **Desenvolvimento Econômico e Expansão dos Sistemas Tributários**. IN trabalho apresentado no XIII Congresso Nacional de Pós-Graduação em Direito – Anais do CONPEDI. Florianópolis: novembro de 2004, p. 1.

6. Sistemas/Modelos Tributários

6.1. Estados Unidos da América

O Sistema Tributário norte-americano está disposto na Constituição do País, principalmente na 16ª emenda, que autorizou em 1913 a instituição do imposto de renda; no *Internal Revenue Code*, que trata-se de código do imposto de renda, e nas *Treasury Regulations*, que são as regulamentações emanadas do Tesouro, que se prestam a interpretação do *Internal Revenue Code*. Ainda, têm-se os *Revenues Rules* que são orientações mais específicas emanadas da administração fazendária e as orientações diretas aos contribuintes (*Private Letter Rulings*) que são respostas as consultas realizadas. Também, entendem como fonte do Direito Tributário, os precedentes e as discussões legislativas que precedem a instituição das normas tributárias. Cabe ao fisco, ainda, baseado no conceito de *business purpose*, desconsiderar as transações que apenas minimizem a carga tributária do contribuinte, sem real propósito negocial.

O Sistema Tributário é balizado pela idéia do *voluntary compliance*, onde se espera que os contribuintes informem todos os ganhos a serem tributados em nome do bem comum, desconhece institutos como fato gerador, obrigação tributária principal e acessória, entre outros. Os Estados Unidos da América adota como critério de delimitação de competência tributária internacional a nacionalidade, que consiste em tributar os rendimentos dos nacionais independente da residência ou local onde foram auferidos. A crítica que se coloca é de que a utilização de tal critério opõe-se a idéia de justiça ao

tributar indivíduos que não se beneficiam dos serviços que o Estado presta, porém, a mesma é rebatida pela proteção que o nacional dispõe no exterior.

Grande parte da receita advém do imposto de renda, cuja hipótese de incidência, para a pessoa física, é a percepção de rendimentos de capital e da remuneração pelo trabalho. Para as pessoas jurídicas tributam-se vendas e serviços, sendo permitidos descontos dos custos e despesas operacionais. Existe imposto federal incidente sobre a folha de pagamento (*payroll tax*) cuja destinação é a seguridade social. Cobra-se ainda, imposto sobre doações (*gift taxes*) e transferências de bens (*estate taxes*), esses impostos são altíssimos chegando a alíquotas de 55%.

O imposto sobre consumo é de competência estadual (*sales tax*) que incide sobre o consumidor final, sendo a principal fonte de receitas dos estados norte-americanos, os valores são destacados do preço do produto. A regressividade desse imposto é minimizada pela distribuição de selos de isenção aos menos favorecidos. Ainda, de competência estadual tem-se o imposto sobre a venda de propriedade (*transfer tax on the sale of property*), e sobre a titularidade da propriedade (*property tax on ownership of real property*) que podem ser cobrados pelos municípios, cujas base de cálculo e alíquotas são indicadas pelas comunidades, e têm destinação específica. Os *franchise taxes*, também são cobrados por alguns estados, que são, conforme informa GODOY²¹ “impostos de franquia, relativos à concessão de privilégios para que o contribuinte realize negócios, em alguns estados da federação”. Os municípios, por sua vez, cobram um imposto de renda municipal.

²¹ Cf. GODOY, Arnaldo S. de M, op. cit., p. 71.

Como tanto estados quanto distritos e federação podem instituir e cobrar o imposto de renda (exemplo típico é o caso da cidade de Nova Iorque), o contribuinte tem direito à dedução na esfera federal dos valores já pagos aos estados e distritos.

Segue, abaixo, a título ilustrativo, tabelas representando (Tabela 1) as receitas tributárias arrecadadas pelos Estados dos EUA no ano de 2006 e (Tabela 2) quadro comparativo da carga tributária de países em relação ao PIB em 2004.

State Government Tax Collections: 2006
(Amounts in thousands)

Item	United States
	Amount
Total taxes	706,334,858
Property taxes (Propriedade)	11,737,504
Sales and gross receipts (vendas)	330,033,159
General sales and gross receipts	226,523,438
Selective sales taxes	103,509,721
Alcoholic beverages	4,925,400
Amusements (divertimento)	5,535,873
Insurance premiums	15,404,875
Motor fuels	35,754,616
Pari-mutuels	304,093
Public utilities	11,392,697
Tobacco products	14,479,660
Other selective sales	15,712,507
Licenses	45,273,416
Alcoholic beverages	406,224
Amusements	262,450
Corporation	7,577,211
Hunting and fishing	1,323,595
Motor vehicle	19,015,063
Motor vehicle operators	2,138,447
Public utility	465,046

Occupation and business, NEC	13,352,922
Other licenses	732,458
Income taxes	291,762,762
Individual income	244,370,415
Corporation net income	47,392,347
Other taxes	27,528,017
Death and gift	4,746,672
Documentary and stock transfer	11,897,762
Severance	10,660,498
Other	223,085

Tabela 1 – total de receitas tributárias auferidas pelos EUA em 2006. (exceto os governos locais – distritos) – valores em milhões.²²

PAÍS	CARGA TRIBUTÁRIA %/PIB
PERU	15,2
CHILE	18,7
ARGENTINA	25,2
EUA	24,8
CORÉIA DO SUL	25,3
ÍNDIA	20,3
BRASIL	37,8

Tabela 2 – Carga tributária em relação ao PIB - Fonte: FMI, 2004²³

6.2. Canadá

O Canadá não tem Constituição unificada, existem vários atos constitutivos, e um sistema jurídico híbrido com características da *commom law* e do modelo romano-germânico. Em relação ao Sistema Tributário, o Ato Constitucional de 1867 determina a competência tributária aos poderes

²² Tabela 1 – total de receitas tributárias auferidas pelos EUA em 2006. (exceto o Distrito de Columbia e demais governos locais – distritos) – valores em milhões.

<http://www.census.gov/govs/statetax/0600usstax.html>. Acesso em 22 de abril de 2007.

²³ Tabela 2 - Carga tributária em relação ao PIB - Fonte: FMI, 2004²³ <http://www.imf.org>. Acesso em 22 de abril de 2007.

legislativo nacional, que é bicameral (Casa dos Comuns e Senado) e provincial, e ambos podem tributar de acordo com as suas necessidades. Não há limitações ao poder de tributar, embora na Carta de Direitos e Liberdades reconheçam o princípio da legalidade, e princípios subliminares que tratam da destinação dos recursos arrecadados.

São tributadas as rendas de residentes e não-residentes, bem como os rendimentos estrangeiros, sendo progressivo possuindo quatro alíquotas distintas, sendo dedutíveis despesas médicas e despesas com dependentes de forma limitada, doações a entidades filantrópicas autorizam crédito em relação ao Imposto de Renda devido. O *Income Tax Act* regula o Imposto de Renda, informando as hipóteses de incidência do imposto, as deduções possíveis, de forma pormenorizada, as sanções aplicáveis pelo não cumprimento das obrigações acessórias, consubstanciadas em multas pesadas e prisão e, ainda, o modelo de processo administrativo fiscal e coleta de provas. No tocante ao imposto de renda das pessoas jurídicas, são permitidas deduções em relação à depreciação de bens. As doações são isentas e há tributação dos ganhos de capitais e legados. Sobre a base tributável - consumo aplica-se o VAT (*Nacional Value-Added Tax*) imposto de valor agregado nacional. Existem regras duras para se coibir a evasão fiscal, e não há a figura do sigilo fiscal.

6.3. Bolívia

A Bolívia tributa as atividades tendo como fundamento sua importância econômica (minerais, metais e hidrocarburetos), além de tributar bens de consumo prejudiciais à saúde. Os impostos são: sobre as empresas que atuem com minerais e metais; sobre a renda líquida anual dos resultados financeiros

na atividade de hidrocarburetos; IVA - sobre o consumo, incidente sobre os bens móveis, a prestação de serviços e a importação, sendo isenta a exportação; sobre a renda de pessoas físicas (trabalho e/ou capital); sobre a comercialização e a importação de determinados bens (cigarros e bebidas alcoólicas); sobre o patrimônio líquido das empresas; sobre a propriedade imóvel e de veículos automotores.

6.4. Chile

Quanto ao Chile, verificam-se os seguintes impostos: sobre rendimentos ainda não auferidos e sobre rendimentos já auferidos; IVA - sobre comercialização, a prestação de serviços e a importação; *impuesto a los tabacos e a los combustibles* - sobre o consumo desses produtos; e imposto sobre o valor fiscal e comercial do imóvel.

Antes de realizar breve análise dos Sistemas Tributários do Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai, é interessante trazer estudo comparado de tributos incidentes sobre o consumo e a renda das pessoas jurídicas desses Estados, conforme se depreende das tabelas expostas na obra de AMARAL²⁴, conforme se segue:

Imposto incidente sobre o consumo:

	BRASIL	ARGENTINA	URUGUAI	PARAGUAI
Competência Tributária	Estados	Governo central	Governo central	Governo central
Imposto	ICMS	IVA	IVA	IVA
Fato Imponível	Circulação de Mercadorias, Importação, e Prestação de	Fornecimento de Mercadorias e Serviços e Importação	Fornecimento de Mercadorias e Serviços (excetuaados os	Fornecimento de Mercadorias e Serviços e Importação

²⁴ AMARAL, Antônio Carlos R. do. **Visão Global da Fiscalidade no Mercosul: Tributação do Consumo e da Renda**. In MARTINS, Ives Gandra da S. (coord.). O Direito Tributário no MERCOSUL. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 37/39 e 79/80. Tabela ligeiramente alterada da original.

	Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação		bancários) e Importação	
Importação	Tributada	Tributada	Tributada	Tributada
Exportação	Não tributada (inclusive primários e semi-elaborados a partir da LC 87/96)	Não tributada (Alíquota "0")	Não Tributada	Não tributada ((Alíquota "0"), exceto certos serviços
Base de Cálculo	Preço do Produto ou Serviço, com ajustes	Preço do Produto ou Serviço, com ajustes	Preço do Produto ou Serviço	Preço do Produto ou Serviço, com ajustes
Alíquota	7% a 25%	18%	22% (alíquota básica) 12% (alíquota reduzida)	10%
Princípios Destino/Origem	Destino no comércio internacional (plenamente a partir da LC 87/96) e misto origem/destino nas operações interestaduais	Destino	Destino	Destino
Base econômica	Consumo (a partir da LC 87/96)	Consumo	Consumo	Consumo
Contribuinte	Comerciante, Industrial e Importador (pessoas físicas ou jurídicas) e prestador de serviços de transporte e de comunicação)	Comerciante, Industrial e Importador (pessoas físicas ou jurídicas) e prestador de serviços em geral	Comerciante, Industrial e Importador (pessoas físicas ou jurídicas) e prestador de serviços em geral	Comerciante, Industrial e Importador (pessoas físicas ou jurídicas) e prestador de serviços em geral

Impostos que incidem indiretamente sobre o consumo:

	BRASIL	ARGENTINA	URUGUAI	PARAGUAI
Imposto	IPI	Imposto sobre consumo específico	Imposto sobre o Consumo de Certas Mercadorias	Imposto Seletivo ao Consumo
Fato Gerador	Saída do estabelecimento industrial; no caso da importação, ingresso no país	Saída do estabelecimento industrial; no caso da importação, ingresso no país	Primeira venda ou importação	Importação de certas mercadorias; no caso de produtos nacionais, na primeira venda.
Alíquotas	De 0% a 365,63%	De 2,5% a 66%	De 0% a 102%	Petróleo: 50%; Outros: 5% a

				10%
Base de cálculo	Preço da venda; no caso de importação, preço mais tributos e encargos	Preço da venda; no caso de importação 130% do preço, mais Imposto de Importação	Preço real ou pauta mínima	Preço da venda, excluindo o IVA. Preço mais tributos e custos de importação, de acordo com o produto.

Quadro comparativo entre a tributação da renda das Pessoas Jurídicas no Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai:

	BRASIL	ARGENTINA	URUGUAI	PARAGUAI
Base de cálculo	Lucro contábil ajustado 15% mais adicional de IR de 10% (para o que exceder a R\$ 240.000,00/ano)	Lucro contábil ajustado 30% empresas locais, inclusive filiais e subsidiárias de empresas estrangeiras (30% bancos)	Lucro contábil ajustado 30% empresas locais, inclusive filiais e subsidiárias de empresas estrangeiras	Lucro contábil ajustado 30% empresas locais, 35% empresas estrangeiras, 10% reinvestimentos, forestación e reforestación
Alíquotas	8% Contribuição social para empresas 18% Contribuição social para instituições financeiras			
Critério	Universal, sistema "tax credit" com restrições	Universal, sistema "tax credit" disponível	Renda obtida no Uruguai	Renda obtida no Paraguai
Ajuste inflacionário	Sim, com restrições	Não	Sim, parcialmente	Não
Retenção na fonte lucros e dividendos	0% quando pagos a acionistas estrangeiros e residentes	Isento	Isento quando pagos a residente e 30% quando tributado no país do acionista estrangeiro e quando a retenção no Uruguai gere crédito fiscal naquele país.	5% quando pagos a acionistas estrangeiros
Juros a não residentes	15%	12%	Isento	17,5%
Royalties a não residentes	15%	24%	30%	17,5%
Assistência técnica paga não residentes	15%	18%, 24% ou 27%	30% quando tributado no país do beneficiário e a retenção no Uruguai gere	17,5%

			crédito fiscal naquele país. 30% quando não tributado no país do beneficiário	
--	--	--	--	--

Após exposição de quadro comparativo, passa-se a tecer breve relato dos sistemas tributários dos Estados mencionados no quadro comparativo, conforme se segue.

6.5. Brasil

O Brasil é o único país que dispõe, pormenorizadamente, de matéria tributária em âmbito constitucional, onde se verifica competências, imunidades, limitações ao poder de tributar e espécies tributárias. Determina a competência da União para instituir e cobrar os seguintes impostos: imposto sobre importação; exportação; rendas e proventos de qualquer natureza de pessoa jurídica ou física; produtos industrializados – IPI (seletivo), imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativo a títulos ou valores mobiliários - IOF; imposto sobre grandes fortunas - o qual até o presente momento não foi regulamentado por lei complementar.

Em relação aos impostos Estaduais têm-se: imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, sobre bens móveis, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, não cumulativo, podendo ser seletivo, incidindo sobre as importações, exonerado para as exportações e imposto sobre propriedade de veículos automotores - IPVA. Os impostos dos municípios incidem sobre a propriedade predial e territorial

urbana - IPTU, transmissão inter-vivos - sobre imóveis, sobre serviços de qualquer natureza – ISS.

Resumidamente, segue quadro esquemático de tributos arrecadados no Brasil, lembrando, contudo que o quadro não representa rol taxativo de todos os tributos brasileiros.

- 1- Contribuição à Direção de Portos e Costas (DPC), instituída na década de "40" e atualmente autorizada pelo artigo 38 da Lei 9.537/97
- 2- Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), também chamado "Salário Educação"
- 3- Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA)
- 4- Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT)
- 5- Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (SEBRAE)
- 6- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC)
- 7- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT)
- 8- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI)
- 9- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR)
- 10- Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI)
- 11- Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC)
- 12- Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP)
- 13- Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST)
- 14- Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)
- 15- Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)
- 16- Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)
- 17- Contribuição Sindical Laboral (não se confunde com a Contribuição Confederativa Laboral, vide comentário, abaixo, sobre a Contribuição Sindical Patronal)
- 18- Contribuição Sindical Patronal (não se confunde com a Contribuição Confederativa Patronal, já que a Contribuição Sindical Patronal é obrigatória, pelo artigo 578 da CLT, e a Confederativa foi instituída pelo art. 8º, inciso IV, da Constituição Federal e é obrigatória em função da assembleia do Sindicato que a instituir para seus associados, independentemente da contribuição prevista na CLT)
- 19- Contribuição Social sobre o Faturamento (COFINS)
- 20- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
- 21- Contribuições aos Órgãos de Fiscalização profissional (OAB, CRC, CREA, CRECI, CRE, CRA, etc.)
- 22- Contribuição de Melhoria: por obras de asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto, etc.
- 23- Empréstimos Compulsórios (atualmente não há nenhum em vigor)
- 24- Fundo Aeronáutico (FAER)
- 25- Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)
- 26- Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
- 27- Imposto de Renda (pessoa física e jurídica)

- 28- Imposto sobre a Exportação (IE)
- 29- Imposto sobre a Importação (II)
- 30- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
- 31- Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
- 32- Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR)
- 33- Imposto sobre operações de Crédito, Seguro, Câmbio e relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF)
- 34- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
- 35- Imposto sobre Transmissão Bens Imóveis "Intervivos" (ITBI)
- 36- Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações de Qualquer Natureza (ITCD)
- 37- INSS Autônomos e Empresários
- 38- INSS Empregados
- 39- INSS Patronal
- 40- IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)
- 41- Multas por descumprimento de obrigações acessórias (exemplo: por atrasos de entrega de Declarações Econômico-Fiscais, dentre outras)
- 42- Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
- 43- Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)
- 44- Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro
- 45- Taxa de Coleta de Lixo
- 46- Taxa de Combate a Incêndios
- 47- Taxa de Conservação e Limpeza Pública
- 48- Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)
- 49- Taxa de Iluminação Pública
- 50- Taxa de Licenciamento e Alvará Municipal
- 51- Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)
- 52- Taxas da CVM (Comissão de Valores Mobiliários)
- 53- Taxas de Outorgas (Radiodifusão, Telecomunicações, Transporte Rodoviário e Ferroviário, etc.)
- 54- Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)
- 55- Taxas de Licenças do IBAMA (Instituto Brasileiro do Meio Ambiente)
- 56- Contribuição ao Funrural (INSS do Produtor Rural PF ou PJ)
- 57- Taxas de Fiscalização da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS)
- 58- Taxa de Pesquisa Mineral DNPM (DL 227/67, artigo 20, II e Port. MME 503/99)

Tabela 3 – Tributos por espécie incidentes no Brasil.²⁵ (Fonte: Portal Tributário - <http://www.portaltributario.com.br>) – acesso em 22 de abril de 2007.

²⁵ Tabela 3 – Tributos por espécie incidentes no Brasil. Fonte: Portal Tributário - <http://www.portaltributario.com.br>. Acesso em 22 de abril de 2007.

A quantidade de tributos é descomunal, como se observa da análise da Tabela 3, e não bastasse a confusão antes a todos esses tributos, o Brasil tem carga tributária altíssima, atingindo em 2006²⁶ o patamar 38,80% do PIB, sendo que os tributos federais representaram 27,12%, os estaduais 10,08% e os municipais, 1,6%. Do total da arrecadação, os federais são responsáveis por 69,91%, os estaduais 25,97% e, os municipais 4,12%.

A alta carga tributária percebida no Brasil, leva a conseqüências perversas para àqueles que efetivamente são onerados. Quando trata-se de imposto sobre o consumo, nota-se que, embora regressivo, é aplicado a todos os contribuintes, salvo a incipiente seletividade de produtos de primeira necessidade. Porém, com relação ao Imposto de Renda, verifica-se que, efetivamente, quem arca com o ônus são contribuintes que não possuem mecanismos de planejamento tributário possíveis e até mesmo sofisticados. A alta carga tributária incide quase que unicamente sobre parcela da população que não é a que detém maior fonte de rendimentos, dessa forma pergunta-se a quem o Sistema Tributário Brasileiro atende?

Entende-se, também, que por meio de simples análise dos Sistemas Tributários alijados das políticas econômicas internacionais dos Estados, achar-se-ia, de forma simplória, frente a carga tributária de outros Países Latinos Americanos, que o Brasil é especialmente injusto na captação do imposto sobre a renda e incidente sobre o consumo, àquele por ser efetivamente aplicado à classe dos assalariados e quase que coniventemente

²⁶ Fonte: Folha On Line <http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u114848.shtml> , texto Carga tributária bate recorde e atinge 38,8% do PIB em 2006, publicado em 01/03/2007, acesso em 05/03/2007.

dispensados em relação às grandes riquezas, e neste pela característica regressiva. Porém, a análise do Sistema Tributário deve ser realizado conjuntamente com a política econômica internacional, de forma que, apesar de continuar totalmente injusto, compreende-se que de acordo com as políticas nacionais adotadas (e isso inclui a Tributária) os países se tornam mais ou menos atrativos aos investimentos internacionais, quer sejam diretos ou não. Desse modo, ao desonerar a tributação de um lado, onera-se de outro.

Interessante apontar, ainda que não objeto do presente trabalho, o retratado por GILPIN²⁷, quando aponta críticas feitas as multinacionais, e suas conseqüências para os países hospedeiros quando os mesmos não são desenvolvidos:

[...] muitos afirmam que o investimento direto estrangeiro agrava a má distribuição da renda dos países menos desenvolvidos e reduz o capital disponível para o desenvolvimento mediante a repatriação dos seus lucros e suas condições de acesso ao financiamento local, impedindo, assim, o crescimento do empresariado local.

Porém, o próprio GILPIN²⁸ rebate o efeito maléfico alegando que, apesar das críticas existentes a existência dos investimentos diretos é mais positiva que negativa, informando ainda, que os efeitos maléficos são resultados das políticas dos próprios países em desenvolvimento, refletindo a doutrina liberal na qual se apóia. Em que pese as colocações do autor, é importante ressaltar que as políticas nacionais dos países em desenvolvimento não são escolhidas aleatoriamente, mas contrariamente, são regras que são impostas pelos próprios países desenvolvidos, quer por meio do Fundo

²⁷ GILPIN, Robert. **A economia política das relações internacionais**. Tradução de Sérgio Bath. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2002, p. 275.

²⁸ Idem, p. 275.

Monetário Internacional, ou Banco Mundial, que intermediam os investimentos e os direcionam tão somente à países que estão de acordo com as diretrizes lançadas para a inserção internacional, quer sejam: estabilidade política, econômica (redução do déficit público, conseqüentemente redução dos gastos públicos), segurança jurídica nas relações internacionais, entre outras.

Apesar de interessante o debate, foge ao tema proposto para o presente artigo que é o de apresentar a importância do Direito Comparado na análise dos Sistemas Tributários, portanto, segue-se nesse sentido, verificando outros Sistemas Tributários existentes nos países da América Latina.

6.6. Paraguai

O Paraguai possui sistema tributário simplificado, sendo que a Constituição traz princípios e regras quanto às isenções. Como o país tem grande comércio de gado, há imposto sobre a transferência destes (*impuesto a comercialización interna de ganados vacunos*), além de outros: imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e físicas; sobre as rendas de pessoas físicas em decorrência de sua atividade profissional (*impuesto unificado*); IVA, possuindo lista taxativa com rol de produtos que são tributados no momento da importação não alcançando as diversas etapas do processo produtivo; e *impuesto selectivo al consumo* - que incide sobre o consumo interno.

Verifica-se que no Paraguai, Estado unitário, a competência tributária não é repartida, como no Brasil, tendo o Governo Central como competente para instituir e cobrar tributos. Em relação ao Imposto de Renda é interessante notar que é tributada a totalidade das rendas obtidas no país adotando o princípio da territorialidade e como critério de delimitação de competência

tributária em matéria internacional a fonte, diferentemente do Brasil que adota o princípio da universalidade e o critério da residência.

6.7. Uruguai

O Uruguai também possui sistema tributário simples, as espécies de impostos aplicáveis são: sobre a renda das pessoas jurídicas; IVA, sobre o consumo, não cumulativo, em que possui como fato gerador a circulação de bens, a prestação de serviços e a importação de bens; e, o *imposición a las ganancias de las personas jurídicas* - sobre o patrimônio, tendo como base de cálculo o lucro contábil ajustado; imposto de caráter monofásico, incidindo sobre as importações e não sobre as exportações.

O Uruguai, assim como o Paraguai, em relação ao Imposto de Renda tributa a totalidade das rendas obtidas no país adotando o princípio da territorialidade e o critério da fonte, porém quanto à retenção na fonte lucros e dividendos existe isenção quando pagos a residentes, sendo aplicada alíquota de 30% quando tributado no país do acionista estrangeiro e quando a retenção no Uruguai gere crédito fiscal naquele país.

6.8. Argentina

A Constituição Argentina não sistematizou o direito tributário, porém, dispõe de alguns princípios como da capacidade contributiva, igualdade, vedação ao confisco e determina as competências em matéria tributária, destarte se verificar, na prática, que nem sempre são observadas. A Argentina, assim como o Brasil é uma Federação, e determina a competência em relação aos impostos da seguinte forma: Na esfera Federal tem-se: o *impuesto a las ganancias* - sobre a renda de pessoas físicas ou jurídicas, sendo tributadas as

rendas nacionais e exteriores; *impuesto al valor agregado* - sobre o consumo – IVA não cumulativo; *impuesto sobre consumo específico* - sobre a fabricação de alguns produtos perniciosos à saúde como bebidas alcoólicas, tabaco, sendo arrecadado de forma cumulativa; *impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico* - sobre o patrimônio bruto, alcançando os bens em território nacional ou estrangeiro. Os impostos provinciais por sua vez são: *impuesto sobre los ingresos brutos* - sobre o exercício habitual de atividade comercial, profissões autônomas, indústria, locações de bens, execução de obras e prestação de serviço; *impuesto inmobiliario* - sobre a condição de proprietário, imposto extrafiscal; *impuesto de sellos* - sobre atos jurídicos, tais como contratos, hipotecas.

Vê-se que o IVA é de competência Federal, e não como o ICMS no Brasil que é de competência estadual. Esse é um dos maiores problemas que o Brasil enfrenta em termos de harmonização do imposto incidente sobre o consumo no Mercosul, nos demais países membros a competência para instituir e cobrar é do Governo Central, o que facilita o comércio intrabloco e não traz condições problemáticas que levam à discussões jurisprudenciais e doutrinárias infundáveis, como a questão da possibilidade ou não do Estado Brasileiro conceder isenções sobre, principalmente o ICMS de competência Estadual e o ISS de competência Municipal.

7. Conclusão

Vê-se que o estudo do Direito Comparado passa por fases distintas, desde a idéia de conhecimento de outras regras, passando pela vontade de unificação do Direito, até alcançar o estágio atual que não mais pretende

unificação de um único Direito, mas a harmonização de parte deste que permeia as relações econômicas transnacionais, de forma que leve a uma maior eficiência nas relações comerciais existentes entre os Estados, sem dificultá-las, nesse ínterim, é imperioso que haja uma adequação dos Direitos Tributários dos Estados, ante à economia globalizada. Observa-se que a diversidade de Famílias Jurídicas e de Sistemas ou Normas tributárias existentes é muito extensa, e percebe-se que a economia dos Estados informa a sua base tributável, se renda, capital ou patrimônio.

A complexidade observada em matéria tributária advinda das várias relações econômicas existentes no mundo globalizado, por vezes reguladas por meio de tratados internacionais, além dos investimentos diretos, cujos principais atores são as transnacionais e suas complexas redes de relações com os países hospedeiros, implica na exigência do estudo comparativo dos Sistemas Tributários, dada que a diversidade de regras exaradas necessitam de entendimento e correta aplicação de seu conteúdo, para a realização dos mais diversos objetivos, como favorecer o comércio, reduzir a evasão fiscal internacional, entre outros.

Portanto, verifica-se que a compreensão dos Sistemas Tributários realizada por meio de estudo comparado, permite a feitura de leis mais adequadas aos Estados, levando em consideração tanto a necessidade de inserção destes na economia internacional, quanto de se tentar promover maior justiça social interna aos países, tarefa difícil é a superação do binômio equidade/eficiência. Além disso, entende-se que os problemas de interpretação dos tratados internacionais por parte dos Tribunais dos Estados, somente

serão sanados se o Direito Tributário se socorrer do estudo comparado dos Sistemas Tributários.

8. Referências

AMARAL, Antônio Carlos R. do. **Visão Global da Fiscalidade no Mercosul: Tributação do Consumo e da Renda**. In MARTINS, Ives Gandra da S. (coord.). O Direito Tributário no MERCOSUL. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

ANCEL, Marc. **Utilidades e Métodos do Direito Comparado**. Tradução de Sérgio José Porto. Porto Alegre: Editora Fabris, 1980.

BARBOSA, Salomão Almeida. As relações internacionais na constituição da Argentina. http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/artigos/tributario/ives_gandra.htm. Acesso em 28/03/2007.

DANTAS, Ivo. **Direito constitucional comparado: introdução, teoria e metodologia**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. Direito Comparado como Ciência. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, a. 34, n. 134, abril/jun 2007.

DAVID, René. **Tratado de derecho civil comparado: introducción al estudio de los derechos extranjeros y al método comparativo**. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1953.

FALCÃO, Maurim de Almeida. **Desenvolvimento Econômico e Expansão dos Sistemas Tributários**. IN trabalho apresentado no XIII Congresso Nacional de Pós-Graduação em Direito – Anais do CONPEDI. Florianópolis: novembro de 2004.

FARIA, José Eduardo. **O Direito na Economia Globalizada**. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

GILPIN, Robert. **A economia política das relações internacionais**. Tradução de Sérgio Bath. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2002.

GODOY, Arnaldo Sampaio de M. **Direito Tributário Comparado e Tratados Internacionais**. Porto Alegre: Editora Fabris, 2005.

GUTTERRIDGE, H. C. **El Derecho Comparado – Introducción al método comparativo en la investigación y en el estudio del derecho**. Barcelona: Artes Gráficas Rafael Salvá, 1954.

HEADY, Christopher. Tax Policy in Developing Countries: What Can Be Learned From OECD Experience? Presentation at the Seminar **Taxing Perspectives: A Democratic Approach to Public Finance in Developing Countries**. University of Sussex. Paris: Outubro de 2002.

RIVERO, Jean. **Curso de Direito Administrativo Comparado**. São Paulo: RT, 1995.