

A HARMONIZAÇÃO FISCAL NO PROCESSO DE INTEGRAÇÃO DA UNIÃO EUROPEIA

Laryssa Medeiros Lucena

Estudante do curso de Relações Internacionais. Universidade
Potiguar – UnP. E-mail: laryssalyryanne@hotmail.com

Andreia Lopes Ribeiro

Estudante do curso de Relações Internacionais. Universidade
Potiguar – UnP. E-mail: andreialcribeiro@hotmail.com

Envio em: Setembro de 2012

Aceite em: Novembro de 2012

Resumo: O presente artigo busca analisar o processo de harmonização das políticas fiscais dos Estados-Membros da União Europeia, através de busca histórica e crítica sobre as iniciativas de coordenação fiscal e de análise minuciosa do Tratado de Maastricht, do Pacto de Estabilidade Econômica e de outros documentos oficiais da União, como também de artigos científicos, para compreender como se desenvolveu a coordenação das políticas fiscais e a influência desse fator na atual crise econômica europeia.

Palavras-chave: Harmonização Fiscal. União Europeia. Soberania Fiscal. Integração Regional.

MATCHING THE FISCAL PROCESS INTEGRATION OF THE EUROPEAN UNION

Abstract: This Article objectives to analyzes the harmonization process of taxation policies of the Member States on European Union through a search over the historical and critical efforts on tax coordination and a thorough analysis of the Maastricht Treaty, Economic Stability Pact and other official EU documents, as well as scientific articles, in order to understand how it developed the coordination of the fiscal policies and its influence in the current economic crisis in Europe.

Keywords: Tax Harmonization. European Union. Fiscal Sovereignty. Regional Integration.

1. INTRODUÇÃO

O processo de integração regional possui muitas dificuldades para se concretizar. No caso da União Europeia, que se encontra na etapa de União Econômica, faz-se necessária a coordenação das políticas econômicas e fiscais para que haja aproveitamento máximo das vantagens que uma união sem barreiras para o comércio, para circulação de bens, pessoas e capital possa trazer. Nesse sentido, a harmonização fiscal se apresenta como fator determinante para o bom funcionamento da União que, a partir do Tratado de Maastricht, posicionou-se com maior perícia em relação às políticas fiscais dos Estados-Membros.

No entanto, a crise econômica, iniciada em 2007, denunciou a fragilidade europeia no tocante à fiscalidade, o que suscitou a busca pelo entendimento de como o tema dos tributos é gerenciado na União Europeia e o reflexo das políticas fiscais aplicadas na economia e no desenvolvimento do processo de integração, suas carências e perspectivas, através de uma pesquisa bibliográfica e documental indireta, a partir de análise de artigos, publicações diversas, doutrinas, leis e documentos da União no tocante às disposições fiscais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. A INTERNACIONALIZAÇÃO E AS QUESTÕES FISCAIS

Os Estados desenvolveram e fizeram uso de prestações pecuniárias compulsórias no curso da história, seja como causa de guerra, fator financiador, ou ainda com a finalidade de subjugar a população do território dominado.

Em 1369, em meio à Guerra dos 100 Anos, nobres ingleses se rebelaram contra as políticas fiscais opressivas de Edward III, o Príncipe Negro. No século XIV, os impostos na Inglaterra cresciam progressivamente, de maneira que os impostos de renda eram cobrados aos ricos e ao clero, os impostos sobre bens móveis aos comerciantes, enquanto que os pobres não contribuía significativamente. A fim de financiar o exército, em 1643, o Parlamento Britânico estabeleceu taxações especiais de consumo relativo a alguns produtos particulares como carnes e grãos. Esses impostos eram regressivos, o que conduziu a várias revoltas da classe trabalhadora rural que teve sua capacidade de compra reduzida pelo aumento dos preços (TAX WORLD, 2012).

Num esforço para defender as terras conquistadas dos franceses no Novo Mundo e saldar as dívidas contraídas com a Guerra dos Sete Anos, a Grã-Bretanha instituiu, em sequência: a

Lei do Açúcar (1764); a Lei da Moeda (1764), desvalorizando o papel-moeda usado nas colônias; a Lei do Aquartelamento (1764), instituindo o fornecimento de alojamento e alimento por parte dos colonos às tropas britânicas; e a Lei do Selo (1765), que determinava a tributação direta sob forma de selo para todas as mercadorias que circulavam nas colônias, como forma de aliviar a economia e a tentativa de independência colonial (PAIVA, 2011).

Neste sentido, os tributos tiveram caráter fundamental e decisório na América Colonial, já que foram eles que levaram os norte-americanos a lutarem contra os britânicos em 1773, o que fez com que a tributação direta fosse impedida pela posterior Constituição dos Estados Unidos, de maneira que a receita do governo se dava pela tributação sobre alguns itens. Em meio a um cenário delicado, no qual as colônias se encontravam afundadas em dívidas contraídas durante a Revolução, o novo governo nacional enfrentava seu primeiro grande teste para a autoridade federal dos Estados Unidos da América (EUA) em 1791, quando o Congresso aprovou uma lei, estabelecendo um imposto para as bebidas destiladas, variável de acordo com a escala de produção. A medida, que deveria impedir o aumento das dívidas, acabou provocando grande revolta por parte dos pequenos produtores, que perdiam na vantagem competitiva em relação aos grandes. A Insurreição do Uísque teve seu fim após forte repressão militar (GLOBAL SECURITY, 2012).

Na segunda metade do século XIX, a Guerra de Secessão (1861-1865) gerou, para os EUA, enormes dívidas e a aprovação da Lei da Receita de 1861, que estabelecia imposto sobre os rendimentos superiores a US\$ 800 e tinha como finalidade ajudar no pagamento das dívidas contraídas durante a guerra. Essa lei, que foi revogada em 1872, deu início ao sistema fiscal moderno nos EUA.

A Primeira Guerra Mundial endividou muitos países que dela participaram, o que também exigiu maior captação de recursos por parte do Estado. Nos EUA, por exemplo, as taxas de impostos foram dobradas e os níveis de isenção foram diminuídos. A economia americana apresentou notável crescimento até a quebra da Bolsa de Nova Iorque em 1929, provocando diminuição na Receita de US\$ 6,6 bilhões em 1920 para 1,9 bilhões até 1932. Na Grã-Bretanha, o Parlamento se dirigiu para uma tributação que suportasse os gastos com a guerra, de forma que o imposto de renda aumentou 24% no período de 1914-1918, e o número de pagantes dobrou (BEATTIE, 2010).

Mantendo a filosofia do Chanceler Sir John Simon, que dizia: “Finanças é o quarto braço de defesa”, a Grã-Bretanha logrou um ônus elevado na tributação desse período, preço pago pela derrota da Alemanha nazista, como também um crescente número de contribuintes pós-Segunda Guerra Mundial. Esse crescimento gerou a necessidade de um sistema mais eficiente de cobrança de impostos denominado *Pay As You Earn* (PAYE), (1944), no qual a coleta anual foi substituída pela retenção do imposto sobre os salários do empregado (ibidem, 2010).

Além das duas grandes guerras, a Guerra Fria¹ também se caracterizou como fator fundamental na economia e, por consequência, no âmbito tributário. A dualidade desse período

1 Guerra Fria é a designação atribuída para marcar o período da história que se inicia em 1945, após o término da Segunda Guerra Mundial e perdura até 1991, com a queda do Muro de Berlim. Esta fase é caracterizada pela bipolaridade no sistema internacional (SI) e protagonizada por Estados Unidos e União Soviética que concentravam os demais países do sistema em torno de seus ideais político-econômicos, sendo eles capitalismo e socialismo, respectivamente (GUERRA FRIA, 2012).

trouxe para seus participantes considerável instabilidade política e econômica, gerando a necessidade de diplomacia forte e atuante, a fim de manter os mercados.

No período pós-guerra Fria, o processo de integração regional entre os países se fortaleceu, e os tributos (tarifas e impostos) passaram a fazer parte dos fatores mais importantes e influentes no tocante às políticas comerciais e econômicas que regem, não só os países, mas também as frentes econômicas formadas pela união desses.

A globalização ia cada vez mais forte, a internacionalização do comércio exigiu maior regulamentação das prestações pecuniárias estabelecidas externamente por cada país. Para isso, criou-se a Organização Mundial do Comércio (OMC), em 1995, a fim de legislar sobre a matéria tributária e harmonizar as políticas tributárias às tendências do mercado de maneira equilibrada, mantendo a estabilidade dos países ricos e proporcionando acesso aos mercados para aqueles que, todavia, estão em desenvolvimento.

2.1.1. Princípio de origem e o princípio do destino no comércio internacional. Tributação equivalente

As principais teorias de tributação são desenvolvidas tomando como base dois grandes objetivos: a equidade e a eficiência. A equidade exige que a cobrança dos tributos aconteça de maneira justa a partir da consideração da capacidade contributiva; enquanto a eficiência trata de garantir que a arrecadação de tributos demande o menor custo possível do Estado (Princípio da Neutralidade Tributária).

Deve-se considerar que a tributação é fundamental para sobrevivência e manutenção do Estado, no entanto, o tributo não deve impactar o preço dos produtos de maneira contraproducente às intenções do mercado. Como esclarece Bassoli (2010), os preços dos produtos devem ser definidos pelo jogo do mercado, e cabe ao Estado o papel de fiscalizar, planejar ou incentivar as atividades econômicas, quando necessário, para refrear economias externas causadas pelo regime de produção. Dessa maneira, torna-se substancial a mínima influência da tributação sobre o preço final dos produtos, e, neste sentido, a neutralidade fiscal exige que, nos mercados, a carga tributária seja economicamente nula. Assim, Basto (1991 *apud* TEIXEIRA, 2002, p. 68) reafirma a neutralidade fiscal dizendo que:

O tributo [...] é neutro nos seus efeitos sobre a produção se não leva os produtores a modificar os seus métodos de produção, isto é, a forma como organizam os seus negócios, e diz-se neutro nos seus efeitos sobre o consumo se não conduz os consumidores a modificar as suas escolhas entre os diferentes bens que procuram.

Considerando estes norteadores, os Estados buscam, dentro de suas perspectivas tributárias, dividir harmonicamente as receitas provenientes de trocas comerciais, provocando o mínimo de alteração causada pelos tributos nessas relações. Para isso, adotam os princípios jurisdicionais de tributação, ou seja, os princípios de origem ou de destino dos tributos. Como jurisdicionais, tais rudimentos se caracterizam por sua aplicação estritamente

determinada sob um território (fronteira fiscal²) sendo estabelecidos de maneira soberana pelo Estado, determinando os limites de incidência dos tributos sobre as trocas comerciais.

Esses princípios intervêm, formando um elo entre os ordenamentos jurídicos dos Estados, delimitando a soberania fiscal dos mesmos e coordenando os tributos sobre o consumo de bens e serviços, evitando, assim, distorções tributárias, como a dupla tributação e a evasão tributária, já que o tributo também pode ser caracterizado como um instrumento de concorrência entre Estados no mercado internacional.

Neste sentido, a adoção do princípio de tributação no Estado de origem fará com que os tributos incidam sobre as mercadorias produzidas internamente, independente do lugar de consumo das mesmas, e não serão tributadas as entradas de mercadorias. Dessa maneira, tributa-se tudo o que é produzido pelo Estado, tanto mercadorias consumidas interna como externamente. O princípio da tributação na origem favorece a livre circulação de bens e serviços, já que não exige a existência de fronteiras fiscais, tornando-o, por isso, o mais indicado para países envolvidos em processos de integração econômica e política, e que também pode ser aplicado no comércio entre Estados independentes, desde que as alíquotas praticadas entre eles sejam as mesmas ou muito próximas, e que a tributação sobre o consumo tenha uma divisão adequada das receitas tributárias (GASSEN, 2007).

Enquanto que, adotando o princípio de tributação no Estado de destino, os bens destinados ao consumo interno (sejam aqueles produzidos ou importados por Estados que apliquem esse princípio) deverão ser tributados, em contrapartida àqueles destinados à exportação, que ficarão isentos. Assim, numa transação comercial, a tributação ocorrerá apenas na importação, fazendo com que as receitas fiquem no Estado importador e não com o produtor (GASSEN, 2007).

A dupla tributação se caracteriza por simultânea incidência de legislação tributária de soberanias distintas sobre um mesmo fato, implicando obrigações semelhantes, que são impostas por mais de um Estado soberano ao mesmo contribuinte (NORONHA, 2008). Ocorre quando o Estado importador tributa mercadorias recebidas, aplicando o princípio de destino, ao passo que os bens também foram tributados no Estado de origem. Esse fenômeno não é vedado por nenhum ordenamento jurídico internacional, porém traz malefícios e dificulta as negociações no comércio internacional, por isso, os agentes internacionais são incentivados a tomar medidas de tratamento da dupla tributação internacional.

No âmbito unilateral, existem três métodos que o país tributante pode aplicar com o objetivo de evitar dupla tributação: a isenção, a imputação e o método da dedução. O método da isenção, podendo ser integral ou progressiva, caracteriza –se pelo fato de o Estado imputar apenas os rendimentos que possuam alguma ligação territorial, deixando de tributar os

2 Segundo Santos (*apud* GASSEN, 2007), “a fronteira fiscal delimita a noção de ‘território fiscal’. Ela é, em princípio, uma fronteira coincidente com a fronteira político-administrativa (e aduaneira) de um Estado, delimitando o espaço da sua soberania fiscal, mas não necessariamente: pode haver, para efeitos de um certo imposto ou grupo de impostos, um território fiscal que não coincide com o território de um Estado. Pode haver um território fiscal pluriestadual, com uma fronteira exterior comum em face de Estados terceiros, resultante de uma política de unificação ou mesmo de harmonização fiscal de um determinado tipo de imposto, território este que sobrepõe aos territórios fiscais nacionais. É o que acontece com o espaço de aplicação territorial do que, por comodidade, se designa de ‘IVA comunitário’”

produzidos fora de suas fronteiras. Enquanto que no método da imputação, o contribuinte tem o direito subjetivo de abater no país um imposto já pago na fonte do rendimento. Essa imputação pode ser integral, quando o contribuinte recebe o valor total do imposto, independentemente se ele for inferior, igual ou superior ao tributo determinado no Estado de residência, e, também, pode ser uma imputação ordinária, fazendo com o que imposto pago no exterior seja dedutível de acordo com o tributo cobrado no Estado de residência, implicando no abatimento parcial do imposto estrangeiro. Por último, há o método da dedução, no qual o tributo descontado no exterior é considerado como despesa pela produção, e o contribuinte pode fazer a dedução da base de cálculo do imposto a ser pago em seu domicílio (NORONHA, 2008).

No entanto, o tratamento à dupla tributação é quase em sua totalidade realizado a partir de acordos bilaterais, implicados em combater os malefícios desse fenômeno tributário. Neste sentido, tomam-se como base a Convenção das Nações Unidas (ONU) e a Convenção da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) para elaboração de tratados que evitem a dupla tributação (Ib. idem, 2008).

2.2. PERSPECTIVAS HISTÓRICAS DA UNIÃO EUROPEIA REFERENTE À HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Em um período marcado por grandes guerras, disputas de poder, recursos e territórios, antagonicamente nasceu uma busca pela cooperação internacional. Primeiramente, a criação da Liga das Nações, no “entre-guerras”, e, posteriormente, a criação da ONU, e, finalmente, a formação de uma aliança que, *a priori*, pretendia a cooperação no tocante aos recursos energéticos, bem como a diminuição da tensão entre potências europeias, como Alemanha e França, o que fez surgir a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA), em 1951. O sentimento que tomava os europeus após a Segunda Guerra Mundial era de que, se as guerras continuassem, a população e os recursos daquela região seriam esgotados. Neste contexto, seis países se reuniram a fim de formular diretrizes que compuseram a CECA, para gerir suas indústrias de carvão e aço de forma conjunta. Naquele momento eram eles: Alemanha, França, Bélgica, Luxemburgo, Itália e Holanda (UNIÃO EUROPEIA, 2012).

A União se mostrou satisfatória e começou a crescer. Em 1957, foi assinado o Tratado de Roma, abrangendo o alcance da CECA a outras áreas da economia e instituindo a Comunidade Europeia de Energia Atômica (CEE ou Euratom) e a Comunidade Econômica Europeia (CEE). Essas comunidades foram criadas diante da necessidade de desenvolver uma nova fonte de energia para os Estados diminuindo assim a dependência dos países membros de terceiros, geradores de petróleo. Ao mesmo tempo, foi constituído o Mercado Comum, objetivando a livre circulação de bens, serviços e pessoas dentro do bloco. A integração dos direitos aduaneiros entre os países membros da CEE, em 1968, marcou a abertura dos mesmos para o livre comércio entre si, e, por conseguinte com o resto do mundo (JABLONSKI, 2012).

Com o crescimento do comércio internacional, fez-se necessária a discussão sobre a criação de uma moeda única na Comunidade. Entre 1970 e 1972, a CEE deu o primeiro passo

nesse sentido: os Estados se comprometeram a limitar as margens de flutuação do câmbio de suas moedas a fim de garantir a estabilidade monetária (UNIÃO EUROPEIA, 2012).

Em 1973, Reino Unido, Dinamarca e Irlanda passaram a integrar a CEE, aumentando o número de Estados-Membros para nove. No ano seguinte foi criado o Fundo Europeu para o Desenvolvimento Regional, visando criar empregos, atrair investimentos, promover o desenvolvimento dos Estados mais pobres e transferir recursos financeiros provenientes dos Estados mais ricos. O número de Estados-Membros aumentou em 1981, com a entrada da Grécia. Em 1986, Portugal e Espanha aderiram ao bloco. Em 1995, entraram Áustria, Suécia e Finlândia; em 2004, houve a entrada do Chipre, Eslováquia, Eslovênia, Estônia, Hungria, Letônia, Lituânia, Malta, Polônia e República Checa, e, por último, em 2007, entraram Romênia e Bulgária (UNIÃO EUROPEIA, 2012).

A democracia da Comunidade teve seu marco em 1979, com a primeira eleição do Parlamento Europeu, anteriormente nomeados pelos parlamentos nacionais. A partir dessa data, os deputados puderam criar grupos políticos, classificados pela corrente (socialista, conservadora, liberal, etc.). A criação do Parlamento Europeu possibilitou a aceleração do desenvolvimento da comunidade. Em 1986, foi assinado o Ato Único Europeu (AUE), que reformou os Tratados constitutivos do bloco, incrementando os segmentos político e jurídico, alcançando-se, de fato, um mercado comum europeu antes de 1993, tendo em vista que o AUE estabeleceu prazos para concretização daquele mercado (ib. idem, 2012).

A denominação União Europeia foi determinada no Tratado de Maastricht³, em 1992, no qual os Estados Membros se comprometeram a cooperar no tocante à Política Exterior, Defesa e Justiça, assuntos internos, como imigração e asilo. Além de serem criados o princípio da subsidiariedade⁴ e uma gama de medidas para a concretização de uma União Econômica e Monetária. Nesse tratado foi instituída a Cidadania da União, paralela às nacionais (ib. idem, 2012).

A criação da Zona do Euro se deu em 2000, quando onze países da União Europeia adotaram essa moeda em suas transações comerciais e financeiras. Para a adoção de uma moeda única, os países integrantes da União Europeia tiveram que harmonizar suas legislações fiscal e tributária, bem como adotar medidas que impedissem dupla tributação⁵ (ib. idem, 2012).

A estrutura de poder e o processo de tomada de decisão dentro na União são caracterizados pelo direito primário e o direito derivado. O primeiro composto pelos tratados que servem de base para todas as medidas tomadas no bloco; e o segundo constituído por regulamentos, decisões e diretivas, que decorrem dos princípios e objetivos determinados nos tratados da União⁶. O Parlamento Europeu, o Conselho Europeu, o Conselho da União Europeia, a Comissão Europeia e o Tribunal de Justiça da União Europeia são as principais

3 Tratado da União Europeia.

4 Princípio que versa sobre a intervenção da União em determinadas situações de competência compartilhada com os Estados-Membros, a fim de aproximar a UE de seus cidadãos (UNIÃO EUROPEIA, 2012).

5 “Uma situação de concurso de normas, em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes.” Nabais (2001)

6 Tratado que institui a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (1952); Tratados de Roma - Tratados CEE e EURATOM (1958); Tratado de Fusão - Tratado de Bruxelas (1967); Ato Único

instituições da UE. Através do processo legislativo ordinário, o Parlamento e o Conselho da União Europeia têm o mesmo peso no que concerne à tomada de decisão em diversas áreas de domínio do bloco, como por exemplo, imigração, energia, governança econômica, transportes, meio-ambiente, etc., atuando conjuntamente, caracterizando o processo de co-decisão (UNIÃO EUROPEIA, 2012).

2.3. O CONCEITO DE HARMONIZAÇÃO FISCAL

Dentro do desafio da integração econômica, as distorções fiscais se apresentam como importante barreira para eliminação de disparidades financeiras e integração de políticas tributárias dos Estados na supressão das divergências causadas pelos preços no processo de unificação dos mercados. Tais distorções fiscais, especialmente na consolidação de integração mais profunda, apresentam-se como resultado do somatório das políticas internas dos Estados.

A harmonização fiscal é, portanto, instrumento facilitador do processo de integração, conforme conceituam os autores Rodriguez e Garcia (2002, *apud* MINA, 2008, p.20):

A Harmonização Fiscal consiste na homogeneidade dos sistemas fiscais nacionais, ou seja, não conduz à unificação dos sistemas fiscais nacionais, mas sim a uma aproximação gradual dos mesmos, conservando os diferentes países um grau de independência no momento de definir a sua política fiscal interna, por outro lado a harmonização não constitui um fim em si mesma, mas apenas um meio com o objetivo de eliminar as distorções tributárias que impedem a construção do mercado interno.

Segundo Pita (2000, *apud*. RAYMUNDO, 2004, p. 138), o processo de harmonização legislativa ocorre a partir da concretização de três níveis:

- Coordenação: resulta na minimização das diferenças normativas das disposições fiscais internas de cada Estado através da determinação de estratégias comuns de integração entre os mercados.
- Harmonização em sentido estrito: é a fase fundamental para a concretização de um Mercado Comum, tendo em vista que significa a adequação das disposições fiscais de cada Estado-Membro a critérios comuns que eliminam as barreiras à liberdade econômica e tornam os sistemas fiscais compatíveis.
- Uniformização: essa última etapa resulta na igualdade das legislações fiscais dos Estados, sugerindo identidade de texto das disposições, que como ressalta Pita, significa “igualar as legislações de um determinado tributo nos aspectos tanto estruturais quanto técnico-formais e referentes a alíquotas” (2000, *apud*. RAYMUNDO, 2004, p. 139).

Pode-se afirmar que a integração é dificultada quando existem os seguintes fenômenos oriundos dessa base de políticas internas: (i) diferença na carga fiscal global entre os Es-

Europeu (1986); Tratado da União Europeia (Tratado de Maastricht de 1993); Tratado de Amsterdã (1999); Tratado de Nice (2003); Tratado de Lisboa (2009). União Europeia, (2012).

tados, quando existam disparidades quantitativas e qualitativas de alguns impostos, (ii) desigualdade estrutural nos sistemas fiscais e (iii) desigualdade na estrutura dos gastos públicos. Dessa maneira, a harmonização fiscal se direciona para eliminar obstáculos ao triunfo da cooperação econômica entre Estados-Parte, sendo um instrumento fundamental para que haja funcionalidade nas iniciativas de integração (RAPOSO, 2005).

O conceito de Harmonização Fiscal está orientado pela doutrina com base nos pressupostos da igualdade, do critério diferencial e do critério *standart*. A igualdade determina que todas as iniciativas devam direcionar para a adoção de impostos iguais nos Estados-Membros enquanto que o critério diferencial entende que políticas econômicas internas devam gerar impostos diversificados entre os Estados em busca de um efeito comum de integração. O critério *standart*, que pressupõe impostos iguais ainda que com taxas diferentes, segue os princípios de equidade e eficácia (Ib. idem, 2005). O mais aceito pela doutrina é o critério diferencial, por ser o que menos fere a soberania dos Estados-Membros em detrimento da coordenação de seus sistemas fiscais.

2.4. A SOBERANIA FISCAL NOS PROCESSOS DE INTEGRAÇÃO

O conceito de soberania vem sendo estudado desde que se estabeleceu a delimitação de territórios e o surgimento do Estado. Há divergências na doutrina sobre seu conceito, e este trabalho abordará três aspectos: o externo, o interno e o territorial, que se complementam de forma harmoniosa. O primeiro aspecto, diz respeito ao poder do Estado de determinar livremente suas relações com outros Estados e entidades internacionais, de modo independente ao controle ou às restrições desses outros Estados. O aspecto interno assegura ao Estado o poder e a competência para legislar, administrar, regular, criar e determinar as instituições que atuaram nessas áreas. O terceiro aspecto da soberania, relativo ao território, prevê a soberania absoluta do Estado dentro de seu território, ou seja, o Estado detém poder de exercer sua autoridade sob o território e tudo que se encontra nele. Este último está presente na Carta nas Nações Unidas, em seu artigo segundo⁷ (MORE, 2012).

Entretanto, a soberania não é apenas parte do direito interno, mas também do direito internacional, principalmente com o surgimento de organismos internacionais, acordos internacionais, processos de integração e internacionalização de economias. Todos esses fatores provocam abertura e flexibilização da soberania dos Estados, uma vez que este conceito vai de encontro, de certa forma, ao que se propõe com um processo de integração. More (2012), abordando soberania⁸, expõe a seguinte realidade:

Este sistema internacional de harmonização de soberanias, tendente à integração econômica e política dos Estados, talvez seja, paradoxalmente, um modelo de proteção e sobrevivência do próprio Estado e de preservação de sua soberania.

⁷ “The Organization and its Members, in pursuit of the Purposes stated in Article 1, shall act in accordance with the following Principles. 1. The Organization is based on the principle of the sovereign equality of all its Members.” *The Charter of the United Nations, 1945.*

⁸ O MODERNO CONCEITO DE SOBERANIA NO ÂMBITO DO DIREITO INTERNACIONAL. Prof. Dr. Rodrigo F More

Abrir mão de sua soberania, em alguns casos, requer muita confiança, do país, em seus parceiros de determinado bloco, tendo em vista que uma série de princípios internos é ferida com a integração da nação com outras culturas, economias, políticas e interesses.

Em um processo de integração, baseando-se em seu propósito, busca-se alinhar políticas em relação à circulação de mercadorias, alíquotas, circulação de pessoas e serviços, ambientais, alfandegários e tributários. Esta última requer atenção especial, haja vista que interfere na arrecadação de receitas dos países, configurando uma das fases mais delicadas do processo de integração (NABAIS, 2001).

A soberania fiscal dos Estados se conceitua como o poder que os mesmos detêm de criar, impor, extinguir, alargar e restringir impostos dentro de seu território. Por muito tempo, a questão dos tributos era tratada como assunto de política interna, grande parte das economias era fechada e as situações, nesse contexto, eram regidas pelo princípio da territorialidade⁹. Entretanto, de acordo com as necessidades que foram surgindo em decorrência da abertura das fronteiras para o comércio exterior, esses Estados realizavam negociações a fim de impedir a dupla tributação e outras situações que prejudicassem o comércio (ibidem, 2001).

Com a internacionalização do comércio, a abertura das economias e o surgimento dos processos de integração, fez-se necessário que os Estados adequassem a legislação concernente aos tributos, como também as convenções internacionais passaram a abordar essas prerrogativas, elegendo aspectos subjetivos diversos da nacionalidade, a saber; o domicílio do contribuinte, sua residência ou sede (ibidem, 2001).

A título de exemplificação para os impostos sobre o rendimento, é observada a residência do beneficiário do rendimento, onde há a tributação do rendimento global do contribuinte, não havendo distinção dos rendimentos oriundos de fonte nacional e dos de fonte externa, uma vez que ele tem por base o princípio da universalidade¹⁰ ou do rendimento mundial; ou o local da produção do rendimento, limitando a tributação aos rendimentos produzidos em território nacional, englobando o princípio da territorialidade.

O Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia¹¹ assegura o respeito à soberania fiscal dos Estados-Membros conforme seu artigo 110:

Nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções.

9 De acordo com este princípio, “as leis tributárias apenas se aplicam aos fatos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem”. Nabais (2001).

10 Também denominado de Base Global, Princípio da Pessoaalidade, Princípio da Renda Mundial ou ainda World-Wide Income Taxation - que melhor atende às exigências de isonomia entre os contribuintes que têm rendas apenas no mercado doméstico e aqueles que atuam em praças financeiras no exterior, favorecendo-se de benefícios fiscais estrangeiros.” Princípios da Tributação Internacional sobre a Renda. Franca Filho (2012).

11 A partir de 1 de Dezembro de 2009, data da entrada em vigor do Tratado de Lisboa: O «Tratado que institui a Comunidade Europeia» passa a chamar-se «Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia» (n.º 1 do artigo 2.º do Tratado de Lisboa).

União Europeia pretende promover a credibilidade do bloco, assim como proporcionar um ambiente de segurança para os Estados-Membros não perderem a sua soberania fiscal, afinal, apesar de estarem integrados de forma irreversível, os países que compõem o bloco têm, cada um, sua própria identidade.

2.5. O PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO FISCAL NA UNIÃO EUROPEIA

A harmonização fiscal na União Europeia foi fundamentada pela linha “h” do artigo 3º do Tratado da Comunidade Europeia que estabelece “a aproximação das legislações dos Estados-Membros na medida do necessário para o funcionamento do mercado comum;”, no entanto, é a partir dos princípios de neutralidade e da não discriminação que as primeiras disposições fiscais do bloco foram desenvolvidas, e tomam forma nos artigos 90º e 93º do Tratado, objetivando a consolidação das iniciativas de União Aduaneira dos artigos 23º e 25º.

Por isso, na tentativa de melhorar as relações entre os Estados-Membros e proporcionar um mercado interno único e coeso, preservando a livre circulação de capitais, bens e serviços e o livre jogo da concorrência, que a União Europeia começou a buscar iniciativas de harmonização para as políticas fiscais dos seus signatários.

Pode-se dizer que esse processo começou a ganhar espaço na pauta dos Estados-Membros através de dois relatórios do Comitê Fiscal e Financeiro das Comunidades Europeias: o Relatório Newmark (1962) e o Relatório Van Den Tempel (1969) (PARLAMENTO, 2001).

Como sinaliza Dourado (1996, *apud* MINA, 2008), o primeiro tinha o objetivo de garantir que a tributação não prejudicasse o desenvolvimento do mercado comum, e para isso elaborou um programa de harmonização em três etapas crescentes: a primeira etapa consistia em harmonizar a tributação dos juros e dividendos; na etapa seguinte, a Comunidade deveria harmonizar os tributos das sociedades e solenizar, entre os Estados-Membros, uma Convenção Multilateral, absorvendo as convenções bilaterais; a terceira, e última etapa, consistia na coordenação da atuação dos governos, no caráter de administradores fiscais, e em medidas compensatórias financeiras centralizadas.

O segundo, o Relatório Van Den Tempel (1969), propunha que deveria haver tributação autônoma do lucro obtido e repartido pela sociedade, a partir do estudo das consequências internacionais dos diferentes métodos de combate à dupla tributação (MINA, 2008).

Neste sentido, a grande preocupação dos relatórios do Comitê estava em que as diferenças legislativas de cada um no tocante às disposições fiscais, funcionassem como entrave frente à proposta de um mercado comum. Como refere Dourado (1996, *apud* Mina, 2008, p. 26):

“A preocupação primordial foi a análise dos efeitos da dupla tributação dos rendimentos de capitais na integração comunitária e em todos eles (os relatórios) a harmonização fiscal foi entendida como um processo dinâmico, concretizável por fases”.

Nos anos seguintes, algumas diretivas importantes foram publicadas pela Comissão a partir de relatórios anteriores. Em 1975, por exemplo, lançou-se a proposta de outro sistema em relação ao imposto sobre as sociedades, definindo através de diretiva que houvesse alinhamento das taxas entre 45% e 55%. Em 1976, o Conselho recebeu a Proposta de Diretiva sobre Eliminação da Dupla Tributação no Caso de Correções de Lucros entre Empresas

Associadas, e aprovou, em 1977, a Diretiva¹² de cooperação entre as administrações fiscais no âmbito dos impostos diretos com o objetivo de reduzir a perda fiscal nos Estados-Membros (MINA, 2008).

Em 1980, através do Relatório sobre as Perspectivas da Convergência dos Sistemas Fiscais¹³, também chamado Relatório Burke, a Comissão encontrou sérias dificuldades no processo de harmonização fiscal na Comunidade, como: a proteção da soberania fiscal (componente fundamental da soberania nacional); o uso de sistemas fiscais como instrumento de implementação de políticas econômicas (incentivos fiscais, controle de gastos públicos); dificuldade na eliminação de disparidades nos sistemas fiscais devido às diferenças nos sistemas econômicos e sociais, entre outros. Tais fatores demonstraram que a convergência tributária na Comunidade Europeia deveria ser um processo lento e gradual (COMISSÃO, 1980).

Em 1990, a Comissão decidiu dar prioridade a medidas práticas de manutenção do Mercado Comum, através das “Orientações em matéria de fiscalidade das empresas” que incluíam as seguintes diretivas:

- Diretiva “fusões” (90/434/CEE), referente ao regime fiscal que deve ser aplicado nas fusões e ganhos de capital entre as sociedades de Estados-Membros;
- Diretiva 90/435/CEE, eliminando a dupla tributação nos dividendos pagos por uma filial a uma empresa-mãe de Estados-Membros diferentes; e
- Convenção 90/436/CEE, referente ao processo de arbitragem que introduz procedimentos relativos à eliminação da dupla tributação para os litígios relativos aos lucros de empresas associadas em Estados-Membros diferentes (PARLAMENTO, 2001).

Nesse contexto, em 1991, foi formado o “Comité Ruding”, composto por um grupo independente de peritos em fiscalidade. Esse apresentou um relatório sinalizando a necessidade de eliminação da dupla tributação, de estabelecer regras comuns culminando numa base tributável mínima para o imposto sobre as sociedades e de garantir transparência nos benefícios fiscais oferecidos para atração de investimento por parte dos Estados-Membros. A Comissão não absorveu todas as propostas do Relatório Ruding, adotando apenas aquelas que tratavam da dupla tributação, enquanto mantiveram o princípio da subsidiariedade sobre a atuação comunitária no tocante à fiscalidade. No ano seguinte, três diretivas foram propostas pela Comissão, sugerindo alterações na diretiva das “fusões”, e enfatizando duas outras diretivas já entregues – referentes aos prejuízos sofridos pelos estabelecimentos permanentes e as filiais, e ao reporte de prejuízos¹⁴ (PARLAMENTO, 2001).

12 Diretiva 77/779/CEE de 19 de Dezembro de 1977.

13 (COM(80) 139), de 26 de Março de 1980.

14 Diretiva de “fusões” (COM(93)293); Diretiva de reporte de prejuízos (COM(84)404); Diretiva sobre prejuízos sofridos pelos estabelecimentos permanentes e as filiais instaladas em Estados-membros diferentes (COM(90)595).

2.5.1. As dificuldades no processo de harmonização

A década de 1990 foi marcada por um grande passo no processo de integração europeia: o estabelecimento de uma União Econômica e Monetária profunda trazida pelo Tratado de Maastricht e a implantação da Eurozona que definiram um novo modelo de expansão e integração econômica desconhecida até então, além de demandar dos países-membros a cessão de parte de suas soberanias em favor da expansão dos mercados e do fortalecimento da Comunidade Europeia e de suas economias após a instável fase da Guerra Fria. Para esse fim, se fez necessária a criação de órgãos e mecanismos capazes de garantir integração harmoniosa, igualitária e sustentável entre os membros participantes.

No âmbito monetário, instituiu-se, em 1998, o Sistema Europeu de Bancos Centrais, composto pelos bancos centrais nacionais (BCN) dos países-membros e tendo como núcleo o Banco Central Europeu (BCE), o qual é responsável pela política monetária da Eurozona. Tem como sua principal finalidade garantir a estabilidade dos preços ao consumidor, objetivando um crescimento sustentável e não inflacionista do Eurosistema. Isso ocorre, sem prejuízo do objetivo de estabilidade de preços, o Sistema Europeu de Bancos Centrais (SEBC) apoiará as políticas econômicas gerais na Comunidade, tendo em vista contribuir para a realização dos objetivos da Comunidade tal como se encontram definidos no artigo 2º (BCE, 2012).

No que diz respeito à política fiscal, não há nenhum órgão, tal qual o BCE, dotado de autonomia para coordenar a fiscalidade entre os países da Eurozona. Desta maneira, os Estados-Membros são independentes para direcionar suas políticas fiscais, tributando sobre os lucros das empresas, os rendimentos pessoais, as poupanças e os rendimentos de capital, como lhe parecer conveniente (BCE, 2012).

Diante desse lastro de coordenação, que poderia impossibilitar o êxito da união econômica, foi firmado o Pacto de Estabilidade e Crescimento. Este estabelece diretrizes para a política econômica, que, em harmonia com o Tratado de Maastricht, garante a não-influência política sobre o BCE, a necessidade de controle dos *déficits* orçamentários dos Estados, e o não-financiamento monetário de tais *déficits*, como também o controle dos gastos públicos dos países.

O Pacto visa manter o déficit orçamentário das autoridades fiscais (governos nacionais) abaixo de 3% do Produto Interno Bruto (PIB), o que representa uma posição orçamentária de ligeiro *superávit*, garantindo o equilíbrio no ciclo econômico e exigindo sólida disciplina fiscal e uma gestão consciente das finanças públicas europeias (ARESTIS, 2003).

Cada Estado-Membro deve tornar acessível seus dados orçamentários para serem analisados e sujeitos aos programas de estabilidade, compostos pelos históricos das relações entre o PIB, a dívidas interna e a despesa orçamentária dos entes estatais, e que serão posteriormente avaliados pelo Conselho de Economia e Finanças (ECOFIN). Caso seja encontrada alguma divergência frente aos valores de referência, o Pacto prevê cláusulas de medidas corretivas que permitam o ajuste do *déficit* excessivo sem que seja aplicada nenhuma pena. No entanto, se o país prosseguir com a despesa acima dos valores permitidos e não se obrigar a aplicar as medidas indicadas, estará sujeito a sanções indicadas pelo artigo 104c(11) do Pacto. Essas sanções se caracterizam, em primeiro plano, por depósitos não remunerados, compostos por uma parte fixa de 0,2% do PIB e uma parte variável de acordo com o *déficit*, pagos ao Conselho de Ministros, e, no caso de não correção do *déficit*

excessivo dentro de um prazo de dois anos, tal depósito pode ser transformado em multa. Se o *déficit* excessivo for consequência de severa recessão (no caso de sofrer queda para 2% do PIB) ou de algum evento incomum, pode ser considerado como algo excepcional e não sofrerá nenhuma sanção. No entanto, apesar de todas essas normativas que visualizam o bom funcionamento da fiscalidade no âmbito comunitário, os Estados-Membros podem decidir não seguir tais diretrizes e fazer uso pleno de sua soberania fiscal, tendo em vista que os tributos possuem caráter determinante na manutenção do Estado.

Dessa maneira, o Pacto entrou em forte crise no ano de 2003 quando a França entrou com uma solicitação de reformulação das regras orçamentárias da UE, tendo em vista que o eixo franco-alemão (formado pelas duas principais economias da UE) havia ultrapassado o limite de déficit em 2002. Eles também estariam dispostos a manter tal excesso com o fim de estimular o crescimento e promover empregos nos respectivos países para os dois anos seguintes, totalizando três anos consecutivos de *déficit* público excessivo.

O Conselho decidiu não punir a França e a Alemanha, pelo *déficit* público excessivo. Apenas solicitou que houvesse esforço político para reduzir os déficits, ou seja, na prática o Pacto foi suspenso para tais países, enquanto que, no mesmo período, países do Leste Europeu entravam na União Econômica com déficits orçamentários elevados. A decisão foi levada ao Tribunal de Justiça Europeu que em 2004 anulou a decisão do ECOFIN (MENEGUIN, 2005).

Em 2005, o Pacto foi submetido a reformulações nas regras preventivas e nas de caráter corretivo. As primeiras estabeleceram que o Estado-Membro definiria seu objetivo orçamentário a médio prazo e que este poderia não estar próximo do valor de equilíbrio ou de *superávit*, como também passou a permitir que os países se desviassem de tal objetivo orçamentário, caso se fizesse necessário economizar no orçamento para a realização de reformas estruturais. No sentido corretivo, as normas definem o conceito de “recessão econômica severa”, sendo está o crescimento negativo do PIB e o crescimento continuado abaixo do PIB potencial. Também são ampliados os prazos para as etapas do Pacto, permitindo que os países permaneçam mais tempo com o *déficit* excessivo (CRUZ; MORAL, 2010).

Em sentido amplo, é possível afirmar que as reformas trouxeram um caráter racional e realista para o Pacto, ajudando os países-membros a cumprir com as obrigações impostas, aproximando-as das necessidades e circunstâncias de cada signatário. No entanto, a elaboração de regras amplas e menos transparentes aumenta as vias de escape para o não cumprimento dessas, demonstrando que houve, na verdade, um afrouxamento da disciplina fiscal da UE (CRUZ; MORAL, 2010).

Dessa forma, é possível perceber a carência europeia no tocante à fiscalidade, por não possuir um órgão regulador e uniformizador das políticas fiscais dos Estados-Membros, o que encerra por enfraquecer a política monetária da União e, por conseguinte, a proposta de uma área de integração harmoniosa e fidedigna ao que é proposto nos tratados.

No contexto da necessidade de direcionamento de políticas que contribuíssem para fortalecer a UE e visando lograr um ambiente harmonioso nos sentidos econômico, fiscal e político, encontra-se, desde 1985, o Livro-Branco, como documento organizador de propostas e soluções e que é de fundamental importância na matéria de fiscalidade da União.

2.5.2. O Livro-Branco

Inicialmente utilizado na Inglaterra, o Livro Branco¹⁵, é um documento produzido pelo Governo para definir os detalhes de futura política em relação a determinado assunto. Um Livro Branco, muitas vezes, serve de base para um projeto de lei a ser submetido ao Parlamento (PARLAMENTO INGLÊS, 2012).

Na União Europeia, o Livro Branco é visto como um documento de posição que apresenta soluções para temas atuais, apresentando políticas a serem empregadas a fim de resolver certa questão e prevenir futuros problemas decorrentes dessas questões (SMITH, 2005). A primeira publicação aconteceu em 1985, sugerindo a realização do mercado interno, promovendo a remoção de barreiras físicas, técnicas e fiscais¹⁶. Desde então, já foram publicados trinta e seis Livros Brancos abordando os mais variados temas, como esporte, desenvolvimento sustentável, infraestrutura, governança, transportes marítimos, entre outros.

Um dos fatores que conduziram à criação do Ato Único Europeu, que entrou em vigor em 1987, foi o Livro Branco de 1985, que pontuou duzentas e setenta e nove medidas legislativas necessárias para a realização do mercado interno, como, também, recomendou a data de 31 de dezembro de 1992 como prazo para a efetivação desse mercado. O que realmente ocorreu, tendo em vista que se estabeleceu o mercado único em 1º de Janeiro de 1993, criando novas competências comunitárias, além de promover uma reforma nas instituições, preparando o ambiente para a integração política e para a União Econômica e Monetária (UNIÃO EUROPEIA, 2012).

2.5.2.1. Derrubando barreiras fiscais

Essa foi uma das propostas do primeiro Livro Branco publicado pela Comissão Europeia, então presidida por Jacques Delors. O documento inicia atentando que, para alcançar o mercado comum, os Estados-Membros teriam que concordar em abolir barreiras de todos os tipos, harmonizar normas, aproximar legislações e estruturas tributárias, fortalecer a cooperação monetária e realizar medidas necessárias de acompanhamento para incentivar as empresas europeias a trabalharem em conjunto.

As medidas propostas ao Conselho da União Europeia pelo Livro Branco foram estabelecidas para serem adotadas a fim de concretizar a formação do mercado comum até o ano de 1992. Os tratados anteriores ao Livro Branco já previam a criação de um mercado único, integrado, livre de restrições à circulação de mercadorias, à livre circulação de pessoas, serviços e capitais, a harmonização de leis – necessárias para o bom funcionamento do mercado comum – e à harmonização dos impostos indiretos no interesse do mercado comum.

A preocupação com as políticas fiscais foi percebida nas tarifas referentes à aduana, os esforços dos órgãos reguladores se concentravam nesse sentido, tanto que a Comissão expõe com orgulho a criação da Pauta Aduaneira Comum dezoito meses antes do progra-

15 Este termo teve origem na Inglaterra, onde se distinguem os relatórios do governo que eram mais extensos – presos em capas azuis e referidos como “livros azuis” – dos mais breves, em papel branco e com o título de “whitepaper” – Tom D. Smith, 2005.

16 *Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council (Milan, 28-29 June 1985). COM(85) 310, Junho de 1985.*

ma de 12 anos estabelecido no Tratado de Roma – por unanimidade no Conselho - da Sexta Diretiva em 1977¹⁷. Mas depois disso esse esforço foi enfraquecido, em parte, através do início da recessão, em parte por falta de confiança e visão.

A Comissão lança uma questão em relação à harmonização fiscal; quão estreita a aproximação das leis fiscais deve ser? No intuito de incentivar o Conselho a analisar todos os fatores e traçar a melhor estratégia, não apenas em curto prazo, mas pensando no futuro.

No Livro Branco de 1985, a Comissão Europeia tratou de forma minuciosa as medidas que deveriam ser tomadas no tocante à abolição dessas barreiras, como intensificar os esforços em completar os trabalhos a respeito da base do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e a estrutura dos impostos sobre o consumo, levando em conta, principalmente, as propostas que a Comissão havia sugerido anteriormente.

2.5.2.2. A Reforma da Comissão Europeia

Em março de 2000, foi publicado um Livro abordando a reforma da Comissão Europeia. Neste momento, a união passava por um grande período de alargamento, houve adesões de novos membros e os órgãos como um todo ficaram sobrecarregados, além de necessitarem de uma reforma para se modernizarem, a globalização já era uma realidade e a idéia de governança global também influenciou as determinações da Comissão. As informações contidas neste Livro foram de tal relevância que em 2001 foi criado o Tratado de Nice, que somente foi assinado em 2003. Da mesma forma, vislumbrando a situação global do momento, a Comissão publicou em 2000 o Livro Branco sobre a Governança Europeia, a fim de implantar as boas práticas da governança e propagar essa idéia por todos os órgãos do bloco e principalmente nos Estados-Membros.

Os cinco princípios básicos da boa governança citados pelo documento, fundamentais para a instituição de uma governança mais democrática, aplicáveis em todos os níveis de governo, são: (i) Abertura: Os órgãos da união deveriam trabalhar de forma mais transparente, utilizando uma linguagem mais acessível, que todos possam compreender, melhorando assim, a confiança dos cidadãos nas instituições reguladoras; (ii) Participação: A interação entre os órgãos se faz necessária, desde a concepção até a execução de medidas. (iii) Responsabilização: Apesar de haver a interação entre os órgãos, cada um deles deve ter suas funções, competências e responsabilidades claramente definidas. Isso também se aplica aos Estados-Membros; (iv) Eficácia: As políticas deverão ser eficazes, oportunas e objetivas. Respondendo às necessidades da união e aplicadas proporcionalmente aos objetivos traçados; (v) Coerência: Tendo em vista todas as mudanças pelas quais a união já passou e aquela que poderá passar, as políticas e medidas devem ser coerentes e compreensíveis (UNIÃO EUROPEIA, 2012).

Esses princípios devem ser empregados como um todo, pois cada um tem sua relevância. Além disso, deve se observar os princípios da subsidiariedade e proporcionalidade.

17 Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme.

Desde então a Comissão vem publicando Livros Brancos quase que todos os anos, abordando temas de grande importância e as medidas propostas nestes documentos são minuciosamente analisadas e empregadas pelos órgãos competentes.

2.5.3. A adoção do IVA

A França, em 1952, adotou o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), como substituição ao imposto sobre a produção. Na União Europeia, a idéia de adoção deste imposto foi marcada pelo ano de 1960, onde a Comissão Europeia requisitou um estudo acerca das alterações a serem introduzidas nas finanças públicas dos Estados-Membros, com o intuito de tornar possível o Mercado Comum como um verdadeiro mercado interno. O Comitê Neumark foi responsável pela realização daquele estudo, e concluiu que era necessário adotar um imposto neutro em relação ao comércio internacional, recomendando a adoção do IVA para tal. Além disso, o Relatório Neumark propôs a adoção do IVA inicialmente para o setor de atacado, podendo ser complementado por um imposto especial para o varejo (CORREIA, 2012).

Como consequência do Relatório Neumark, foi publicada em 1967 a primeira diretiva sobre o IVA, impondo a adoção desse imposto logo em seu artigo primeiro¹⁸, como base da tributação indireta, por todos os Estados-Membros, até janeiro de 1970. A adoção deste entrou em vigor, na França, em 1968. Bélgica e Itália o fizeram após o prazo estabelecido, janeiro de 1971 e janeiro de 1973, respectivamente (NAKAYAMA, 2002).

No mesmo ano foi publicada a segunda diretiva, abordando a *“estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado”*, porém, nessa fase inicial, os Estados-Membros estavam se adequando a essas mudanças e foi necessário um certo tempo para isso ocorrer, tanto que as terceira, quarta e quinta diretivas tratavam sobre a prorrogação dos prazos e assuntos correlatos (CORREIA, 2012).

As mudanças mais significáveis neste sentido vieram com a publicação da sexta Diretiva relacionada ao IVA, em 1977, a qual instituiu o segundo sistema comum do IVA. Essa Diretiva veio completar as duas primeiras e preencher as lacunas deixadas por elas, além de abrigar os países que ingressaram na União naquele período. A principal característica da junção das duas primeiras diretivas com a última é a constituição do conjunto de disposições que possibilitou a uniformização da base tributável. Caracterizando o primeiro imposto comunitário e expondo como os Estados-Membros devem proceder no tocante aos direitos e deveres decorrentes desse tributo, em suas respectivas legislações (ib. idem).

Esta uniformização da base tributável está relacionada à generalidade da aplicação do IVA a todos os bens e serviços do bloco, a fim de evitar a dupla tributação, com a instituição de regras para determinar o lugar da realização do fato tributável (CORREIA, 2012).

Com as disposições dessa diretiva, a aplicação do IVA incidia sobre as entregas de bens e prestações de serviço a título oneroso, realizadas por um sujeito passivo¹⁹ agindo nessa prerrogativa, como também às importações de bens (ib. idem, 2012).

18 “Os Estados membros substituirão o seu sistema atual de impostos sobre o volume de negócios pelo sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado”. Diretiva 67/227/CEE de 11 de Abril de 1967.

19 Segundo informações da União Europeia, sujeito passivo é a pessoa que exerce, de modo independente, em qualquer lugar e independentemente do fim ou de seus resultados, uma das seguintes

O IVA foi um dos dispositivos abordados pelo Livro Branco de 1985. Dentre as medidas indicadas pela Comissão, havia a adoção da imposição desse imposto, no local de procedência, ou seja, as mercadorias e os serviços deveriam ser tributados no país de origem. O imposto é recolhido no Estado-Membro exportador e deduzido no Estado-Membro importador, preservando-se, desta forma, o princípio da atribuição do IVA no país de consumo (NAKAYAMA, 2002).

A Comissão apresentou, em agosto de 1987, um pacote chamado *Cockfield*, nome do Comissário responsável pelo setor fiscal, que trazia as propostas iniciais em relação à tributação na origem e dedução no destino e outras medidas para a abolição das barreiras fiscais. Como já foi explanado anteriormente, o Ato Único Europeu, que resultou do Livro Branco em questão, normatizou essas medidas buscando a eliminação das barreiras fiscais entre os Estados-Membros (CORREIA, 2012).

Entretanto, surgiram algumas controvérsias, pois, com a adoção dessas medidas, os países com *superávit* se beneficiariam e os países deficitários seriam prejudicados na balança das transações comerciais, dentro da União. Então, a Comissão cogitou a criação de um mecanismo de compensação, encarregado de repassar aos países deficitários, o excedente de impostos dos países exportadores líquidos, porém houve dificuldades em estabelecer um órgão competente para realizar essa compensação, e os Estados-Membros eram contra esse método (ib. idem, 2012).

Ao final do ano de 1989, a Presidência da França trouxe uma solução para essa controvérsia. Sugerindo que fosse mantida a tributação no destino por um período transitório, *a priori*, até Dezembro de 1996²⁰ (CORREIA, 2012).

Apesar de a União sempre buscar implementar o sistema de tributação no país de origem, até os dias atuais isso não foi possível. O sistema em vigor distingue as entregas entre sujeitos passivos, ou seja, entre empresas (B2B), e as entregas ou prestações a consumidores finais (B2C) (COMISSÃO EUROPEIA, 2010).

No que tange às operações B2B transfronteiras, a regra geral, para bens e serviços, é a tributação à taxa e nas condições vigentes no Estado-Membro de destino, portanto, o cliente é o responsável pelo pagamento do IVA ao Tesouro. A distinção entre as entregas de bens e as prestações de serviços – possuem tratamento diferenciado segundo forem nacionais ou intra-UE – é complexa e vulnerável a fraudes. Por sua vez, os tributos referentes às entregas de bens de B2C são habitualmente recolhidos no Estado-Membro onde é realizada a venda dos bens ou onde estiver situado o fornecedor (COMISSÃO EUROPEIA, 2010). Segundo a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, até 31 de dezembro de 2015, a taxa normal de IVA não pode ser inferior a 15% do valor tributável (UNIÃO EUROPEIA, 2012).

atividades econômicas: as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas.

20 Denominado Regime Transitório do IVA, aprovado no ECOFIN (Conselho dos Ministros de Economia e Finanças) de 16.12.1991 e vertido na Diretiva 91/680/ CEE, publicado no Jornal Oficial nº L 376, de 31.12.1991. Alterando a 6ª Diretiva, a fim de vigorarem durante o regime transitório. A Diretiva 92/111/CEE, de 14.12.1992 (J.O. L 384, de 30.12.1992) e a Diretiva 95/7/ CE, de 10.4.1995 (J.O. L 102, de 5.5.1995), chamadas de diretivas de simplificação, posteriormente também introduziram modificações ao regime transitório inicial.

Em 2010, a Comissão Europeia publicou o *Livro Verde Sobre o Futuro do IVA*, relatando a situação atual, as medidas que já foram tomadas levantam questionamentos sobre a eficácia do sistema e propõem mudanças a serem efetuadas no sentido de fortalecer o mercado único e possibilitar a harmonização fiscal.

2.6. SITUAÇÃO ATUAL DA UNIÃO EUROPEIA

Muitas iniciativas foram tomadas objetivando melhor reajuste das políticas fiscais dos Estados-Membros da EU. No entanto, o desenvolvimento delas sempre esteve sujeito à política econômico-monetária do BCE, tornando as regras fiscais fator complementar e auxiliar para manutenção de um espaço econômico favorável para a Eurozona.

Neste sentido, pode-se perceber que tal posicionamento referente à fiscalidade foi insuficiente para garantir que o espaço da União não apresentasse sinais de crise em 2007, quando o *déficit* público agregado da UE de 0,8% deixou de ser o melhor, se comparado a muitos anos anteriores, para no mesmo ano se situar em 2,3% do PIB – naquele momento, a crise deixou de se limitar ao setor financeiro, chegando até a economia real e afetando a dívida pública (CRUZ; MORAL, 2010).

A crise afetou os estabilizadores automáticos²¹, que na UE são ainda mais sensíveis por sua dimensão de atividade econômica, tendo em vista o Estado de Bem-estar ao qual se propõe a União. Este demanda gastos públicos elevados, de maneira que, com o desenrolar da crise a política fiscal, passou a afetar diretamente a atividade econômica, tanto na renda como no poder de compra da população (ib. idem, 2010).

Em 2008, na reunião do G-20, adotou-se uma resposta conjunta à crise quando da criação do Plano Europeu de Recuperação Econômica, sugerindo um impulso orçamentário de 1,5% do PIB da UE que aumentaria os fluxos comerciais. Isto, porém, oferecia um grave risco, elevando os *déficits* e a dívida pública, podendo alterar o consumo diante da decisão dos governos de financiar os gastos públicos (Equivalência Ricardiana²²). No entanto, foi na reunião do Conselho, em dezembro do mesmo ano, que houve a coordenação e o estabelecimento de critérios comuns de atuação que acabaram por impulsionar as políticas fiscais expansivas, orientando-as para o estímulo ao consumo privado e ao investimento público direto, ainda que permitisse que a maneira de concretizar o plano fosse escolhida pelos governos. Apesar dessas iniciativas, o Procedimento por *Déficit* Excessivo, do Pacto, foi aplicado a vários países – Reino Unido, Espanha, França, Grécia, Letônia, Lituânia e Malta - durante o ano de 2009, com previsão de correção entre 2010 e 2013 (ib. idem, 2010).

No ano de 2010, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) entendeu a União Fiscal da UE como a ferramenta necessária para sair da crise, tendo em vista que a desconfiança nos mercados financeiros, a dívida pública e a volatilidade econômica são controladas através de uma forte coordenação das políticas orçamentá-

21 Os estabilizadores automáticos são mecanismos que se adaptam de acordo com as flutuações cíclicas da atividade econômica de maneira acíclica, e que ganham dimensão proporcional à atividade econômica pública. Exemplos de estabilizadores são: o desemprego, os impostos de renda de pessoa física e os impostos progressivos (PAMPILLÓN, 2009).

22 Ver mais em: GARCÍA, Agustín; RAMAJO, Julian; MURILLO, Inés Piedraescrita. *Equivalência Ricardiana y Tipos de Interés*.

rias. No entanto, os Estados-Membros da União seguiram com suas soberanias fiscais preservadas, tendo em vista que são a base do orçamento de seus governos. Um exemplo disso foi a política fiscal aplicada pela Irlanda no tocante ao imposto sobre as sociedades, mantendo-o em 12,5% (para atrair empresas tendo em vista que possuía um *déficit* de 32%) enquanto a média europeia era de 27%, gerando uma concorrência fiscal desleal e reprovável contra os outros membros do bloco (EL PAÍS, 2010).

Nos dois últimos anos, os Estados-Membros da União Europeia apostam na austeridade fiscal como solução para a crise, principalmente Alemanha e França que garantem que o corte de gastos públicos e o aumento dos impostos alavancariam a economia europeia. No entanto, exemplos como o da Grécia, que aprova planos de austeridade desde 2010 e em 2012 possui um *déficit* excessivo acima de 60% do PIB, nos mostram que tais medidas não são suficientes para manter em equilíbrio a economia europeia (BBC, 2012).

Também se deve considerar que os processos eleitorais nesse período de dificuldades terão papel fundamental na crise econômica, principalmente tendo em vista que as questões fiscais aparecem como o grande fator movimentador das iniciativas contra a crise, da mesma maneira que funcionam como método de atrair eleitores. No entanto, elevar as políticas fiscais no mesmo nível das políticas monetárias, estabelecendo um órgão para coordená-las, harmonizando a base tributável e direcionando-as no sentido de crescimento dos interesses comuns dos Estados-Membros, não deixando de considerar as disparidades e as necessidades de cada um, aparenta ser a única alternativa não pensada por eles nesse momento de crise (BBC, 2012).

3. METODOLOGIA

O ato de pesquisar é fomentado a partir de uma indagação para a qual não há respostas satisfatórias. Pode ser conceituado como “o conjunto de ações, propostas para encontrar a solução para um problema, que têm por base procedimentos racionais e sistemáticos” (CARDOSO, 2012).

Dentre as várias formas de pesquisa, foi utilizada a qualitativa, que é caracterizada por intentar explicar e decifrar os componentes de um sistema complexo de significados, através de uma gama de técnicas interpretativas, não podendo ser traduzido em números (NEVES, 1996).

Segundo MANNING (*apud* NEVES, 1996), a pesquisa qualitativa é descritiva, no sentido de que se deve destacar um período e ser feita a delimitação do tema, a fim de definir a dimensão na qual será desenvolvido o trabalho.

Neste sentido, para abordar o tema objeto deste estudo, fez-se necessário utilizar o método de pesquisa documental indireto, o qual abriga a pesquisa de documentos – entendidos por “*todas as realizações produzidas pelo homem que se mostram como indícios de sua ação e que podem revelar suas idéias, opiniões e formas de atuar e viver*” (BRAVO, 1991 *apud* SILVA et al., 2009) – e a pesquisa bibliográfica – abrange a investigação de material já publicado, como livros e artigos, por exemplo (CARDOSO, 2012). A fim de compreender a problemática da harmonização fiscal dentro da União Europeia, foi utilizada a pesquisa acadêmica de natureza qualitativa, através da análise de documentos oficiais da Comunidade, artigos, histórico dos acontecimentos pertinentes, monografias, tratados e legislação referente ao tema.

4. CONCLUSÃO

Tendo em vista a importância da União Europeia como processo de integração regional na pós-modernidade, o presente trabalho objetivou analisar o papel das políticas fiscais como ferramenta de integração, e após um profundo estudo dos documentos que tratam desse tema, percebeu-se que a política fiscal na União Europeia tem caráter determinante uma vez que apesar de uma profunda integração das políticas econômicas e monetárias e da cooperação no sentido de manter um Mercado único coeso, não existe coordenação das políticas fiscais dos Estados-Membros, que detêm a sua soberania fiscal em detrimento de uma integração mais harmoniosa.

Dessa forma, para impedir que ocorresse a dupla tributação e que as barreiras fiscais prejudicassem o comércio e as políticas do BCE, os países do Eurosistema se organizaram buscando criar maneiras de coordenar as iniciativas fiscais em prol da União. Neste sentido, apresentaram-se como elementos fundamentais o Pacto de Estabilidade e Crescimento, os Livros Brancos, os relatórios do Comité Fiscal e Financeiro das Comunidades Europeias e as diversas diretivas do Conselho Europeu. Neste ínterim, o Livro Verde publicado pela Comissão em 2012, traz medidas de suma importância para o fortalecimento do mercado único e da harmonização fiscal, através da política de arrecadação de impostos no bloco e de particularidades a respeito do Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA). Apesar disso, não houve iniciativa de uma harmonização, propriamente dita, das políticas fiscais.

Neste sentido, uma grande dificuldade apresentada pela União Europeia é a falta de vontade dos Estados-Membros em abrir mão da sua soberania fiscal e a criação de um órgão regulador de uma política fiscal comum da União, da mesma maneira que existe o BCE para as políticas econômicas e monetárias.

Conclui-se, portanto, que a manutenção da soberania fiscal dos Estados-Membros e uma União Econômica de completo êxito não podem coexistir e esta carência impede a evolução da integração e o cumprimento de um efetivo Estado de Bem-Estar almejado pela União Europeia.

REFERÊNCIAS

A HISTORY of Taxation: Tax History Chronology. Disponível em: <<http://www.taxworld.org/History/TaxHistory.htm>> Acesso em: 21 mar. 2012.

ÁLVAREZ, J. (Dir.) **Unión Europea Armonización y Coordinación Fiscal Tras el Tratado de Lisboa**. Sevilla. 2011. Disponível em: <http://www.upo.es/export/portal/com/bin/portal/upo/profesores/jrampri/profesor/1324329611453_ponencias.pdf> Acesso em: 22 maio 2012.

BEATTIE, Andrew. **A Short History Of Taxes**. Disponível em: <<http://www.forbes.com/2010/04/14/tax-history-law-personal-finance-tax-law-changes.html>> Acesso em: 21 mar. 2012.

CARDOSO, Jiani. **Metodologia da Pesquisa**. Disponível em <<http://www.pucrs.campus2.br/~jiani/metodologia/pesquisa1.doc>> Acesso em: 10 jun. 2012.

CARVALHO, Raimundo Eloi de. **Tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil: evolução e perspectivas**, Brasília, ESAF, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/Texto01TributacaosobreConsumo.pdf>> Acesso em: 02 jun. 2012.

CORREIA, Arlindo. **O IVA na União Europeia: As Dificuldades do Processo de Harmonização**. 2012. Disponível em: <<http://150.162.1.115/index.php/sequencia/article/viewFile/15773/14275>> Acesso em: 02 jun. 2012.

CRUZ, J. A. C.; MORAL, F. F. **La política fiscal de La Unión Europea ante La crisis económica**. Disponível em: <<http://www.usc.es/congresos/xiirem/pdf/31.pdf>> Acesso em 21 de mar. 2012.

FORTES, F. C.; BASSOLI, M. K. Análise Econômica do Direito Tributário: Livre Iniciativa, Livre Concorrência e Neutralidade Fiscal. **Scientia Iuris. UEL**. v. 14, 2010. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/7659/6753>> Acesso em: 03 maio 2012.

FRANCA FILHO, Marcílio Toscano. **Princípios da Tributação Internacional sobre a Renda**. 2012. Disponível em: <http://www.datavenia.net/artigos/Direito_Tributario/marcilio.html> Acesso em: 20 maio 2012.

GASSEN, Valcir. **Reforma Tributária brasileira: as implicações jurídico-políticas da adoção do princípio da tributação no estado de origem e de destino na tributação sobre o consumo**. Florianópolis: Cesus, 2007.

HERZ, Mônica. **Teoria das Relações Internacionais no Pós-Guerra Fria**. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0011-52581997000200006&script=sci_arttext> Acesso em: 21 mar. 2012.

JABLONSKI JUNIOR, Lúcio. União Europeia, História e Instituições: O Futuro da Integração com O Tratado Reformador e Discussões sobre Novos Alargamentos. **Revista Direitos Fundamentais e Democracia**, Curitiba, v. 02, n. 02, 2007. Disponível em: <<http://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/92/73>> Acesso em: 05 mar. 2012.

MARTINS, Ana Margarida Freire. **A Importância da Cooperação Administrativa na Harmonização Fiscal Europeia**. Disponível em: <<http://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/1565/1/Ana%20Margarida%20Martins.pdf>> Acesso em: 11 abr. 2012.

MINA, Maria de La Salette Moreira Fernandes. **Harmonização fiscal da tributação directa na União Europeia e os preços de transferência**. Dissertação de Mestrado. Universidade Técnica de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão. 2008. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10400.5/906>> Acesso em 05 maio 2012.

MORE, Rodrigo Fernandes. **O Moderno Conceito de Soberania no Âmbito do Direito Internacional**. 2012. Disponível em: <<http://www.more.com.br/artigos/Soberania.pdf>> Acesso em: 20 maio 2012.

NABAIS, José Casalta. A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas. **Direito Público**, Brasília, v. 1, n. 6, 2004. Disponível

em: <<http://www.direitopublico.idp.edu.br/index.php/direitopublico/article/view/467/437>>
Acesso em: 28 mar. 2012.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. O Imposto sobre o Valor Agregado na União Europeia. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 60, 1 nov. 2002 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3415>>. Acesso em: 02 jun. 2012.

NEVES. José Luis. **Pesquisa Qualitativa: Características, Usos e Possibilidades**. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/cad-pesq/arquivos/C03-art06.pdf>> Acesso em: 10 jun. 2012.

NORONHA, Francisco Daniel Holanda. A bitributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro. **Revista CEJ**, Brasília, V.12 n.40, 2008. Disponível em: < <http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/view/963/1134>> Acesso em: 21 mar. 2012.

OLIVEIRA, Celso Maranhão de. **Esforço da União Europeia na eliminação das barreiras técnicas**. 2003. Disponível em: <<http://www.inmetro.gov.br/infotec/artigos/docs/19.pdf>> Acesso em: 29 maio 2012.

PAIVA, Silvana Guerra de. **História: Reino Unido Adota a Lei do Selo**. Disponível em: <<http://silvana.politicaexterna.com/2011/03/22/reino-unido-adota-a-lei-do-selo/>> Acesso em: 21 mar. 2012.

RAPOSO, Maria Emília. A harmonização tributária na união tributária: origem, conceito e delimitação. **Anuário da Faculdade de Direito**, v. XXIII, p. 463-476, 2005.

RAYMUNDO, Lenice S. Moreira. A Harmonização Tributária na União Europeia: um estudo sobre a teoria da integração fiscal. **Revista da FARN**, Natal, v. 3, n. 1/2, 2004. Disponível em <<http://www.revistafarn.inf.br/revistafarn/index.php/revistafarn/article/view/96>> Acesso em: 05 mar. 2012.

SILVA, L. R. C. et al. Pesquisa Documental: Alternativa Investigativa na Formação Docente. Congresso Nacional de Educação – EDUCERE, 3, Encontro Sul Brasileiro de Psicopedagogia, 9, 2009. Curitiba. **Anais...** Curitiba: Champagnat, 2009. Disponível em: <http://www.pucpr.br/eventos/educere/educere2009/anais/pdf/3124_1712.pdf> Acesso em: 10 jun. 2012.

SIQUEIRA, R. B. et al. **Teoria da tributação ótima**. Disponível em: <http://www.ufpe.br/decon/sitedecon/visao/professor/arquivos/acervo/44/Elsevier_cap__tributacao_otima_2005.pdf> Acesso em: 21 mar. 2012.

TAXATION during the First World War. Disponível em: <<http://www.parliament.uk/about/living-heritage/transformingsociety/private-lives/taxation/overview/firstworldwar/>> Acesso em: 21 mar. 2012.

UNIÃO EUROPEIA. **Reforming the Commission - A White Paper - Part II - Action plan COM/2000/0200 final**. Disponível em: <[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52000DC0200\(02\):EN:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52000DC0200(02):EN:HTML)> Acesso em: 30 maio 2012.

_____. **Tratado de Nice que Altera O Tratado da União Europeia, Os Tratados que Instituem As Comunidades Europeias e Alguns Actos Relativos a esses Tratados (2001/C 80/01)**. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/pt/treaties/dat/12001C/html/C_2001080PT.000101.html> Acesso em: 09 maio 2012.

_____. **A história da União Europeia.** Disponível em: <http://europa.eu/about-eu/eu-history/index_pt.htm> Acesso em: 09 maio 2012.

_____. **Ato Único Europeu.** Disponível em: <http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/treaties/treaties_singleact_pt.htm> Acesso em: 09 maio 2012.

_____. **Como são tomadas as decisões.** Disponível em: <http://europa.eu/about-eu/basic-information/decision-making/procedures/index_pt.htm> Acesso em: 09 maio 2012.

_____. **Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council (Milan, 28-29 June 1985) COM(85) 310, Junho de 1985.** Disponível em: <http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com1985_0310_f_en.pdf> Acesso em: 09 maio 2012.

_____. **Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social a política fiscal da União Europeia - prioridades para os próximos anos COM (2001) 260 final.** Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0260:FIN:PT:PDF>> Acesso em: 09 maio 2012.

_____. **Diretiva 77/779/CEE de 19 de Dezembro de 1977.** Disponível em : <<http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lng1=pt,lt&lang=&lng2>

=bg,cs,da,de,el,en,es,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,nl,pl,pt,ro,sk,sl,sv,&val=392169:cs&page=&hwords=null> Acesso em: 05 mai. 2012.

_____. **Europa em Movimento: História da União Europeia.** 2007. Disponível em: <<http://ec.europa.eu/publications/booklets/others/58/timelline2007/ptbd.pdf>> Acesso em: 14 mar. 2012.

_____. **Fiscalidade.** Disponível em: <http://europa.eu/pol/tax/index_pt.htm> Acesso em: 09 mai. 2012.

_____. **Governança Europeia um Livro Branco Com(2001) 428 final.** Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/pt/com/2001/com2001_0428pt01.pdf> Acesso em 02 jun. 2012.

_____. **Livro Verde Sobre o futuro do IVA Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz COM(2010) 695 final.** Disponível em: < <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:PT:PDF>> Acesso em: 09 mai. 2012.

_____. **Livros Brancos.** Disponível em: <http://europa.eu/documentation/official-docs/white-papers/index_pt.htm> Acesso em: 09 mai. 2012.

_____. **Parecer sobre a Fiscalidade Directa e Indirecta (96/C 82/11).** Disponível em: <<http://eur-law.eu/PT/PARECER-COMITE-ECONOMICO-SOCIAL-sobre-Fiscalidade-Directa-Indirecta,155078,d>> Acesso em: 09 mai. 2012.

_____. **Reforming the Commission - A White Paper - Part I COM/2000/0200 final.** Disponível em: <[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52000DC0200\(01\):EN:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52000DC0200(01):EN:HTML)> Acesso em: 30 mai. 2012.

_____. **Report from the Commission to the Council on the scope for convergence of tax systems in the Community.** (COM(80) 139), de 26 de Março de 1980. <<http://aei.pitt.edu/8583/1/8583.pdf>> Acesso em: 05 mai. 2012.

_____. **Sexta Directiva «IVA»: matéria colectável uniforme.** Disponível em: <http://europa.eu/legislation_summaries/other/l31006_pt.htm> Acesso em: 09 mai. 2012.

_____. **Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme.** Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:PT:HTML>> Acesso em: 09 mai. 2012.

_____. **Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) («Directiva IVA»).** Disponível em: <http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_pt.htm> Acesso em: 30 mai. 2012.

_____. **Tratado de Lisboa. Europa Rumo ao Século XXI.** Disponível em: <http://europa.eu/lisbon_treaty/index_pt.htm> Acesso em: 09 mai. 2012.

_____. **Tratado de Maastricht sobre a União Europeia.** Disponível em: <http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/treaties/treaties_maastricht_pt.htm> Acesso em: 09 mai. 2012.

_____. **Versões consolidadas do Tratado da União Europeia e do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.** Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2010:083:SOM:PT:HTML>> Acesso em: 09 de mai. de 2012.

VINHA, T. D.; RIBEIRO, M. F. **Efeitos Sócio-Econômicos dos Tributos e sua Utilização como Instrumento de Políticas Governamentais.** Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/85.pdf>> Acesso em 21 mar. 2012.

WHISKEY Rebellion. Disponível em: <http://www.globalsecurity.org/military/ops/whiskey_rebellion.htm> Acesso em: 21 mar. 2012.

WORLD War II and PAYE. Disponível em: <<http://www.hmrc.gov.uk/history/taxhis6.htm>> Acesso em: 21 mar. 2012