

®BuscaLegis.ccj.ufsc.br

**REVISTA N. 29**

**Ano 15, dezembro de 1994 - p. 7-22**

## **Análise dos conceitos de base preliminares à de um mercado comum no Cone Sul**

**Ubaldo Cesar Balthazar**

Professor da UFSC.

### **1. Introdução**

Neste artigo procuraremos desenvolver algumas idéias necessárias à construção de um mercado comum no Cone Sul e que estão até o momento servindo de suporte para a construção da antes denominada Comunidade Econômica Européia, hoje União Européia (U.E.). Trata-se de tópicos que abordamos em nossa tese de doutorado (1), tópicos estes que, além de terem se caracterizado como marcos teóricos de nosso trabalho, estão ligados aos fundamentos que presidem a construção jurídica da UE. Esta a razão pela qual acreditamos que qualquer discussão sobre a realização do Mercosul passa necessariamente pelo conhecimento destes conceitos de base, sem os quais um mercado comum não passará de um mero mercado de trocas comerciais.

Na tese, analisamos o chamado Imposto sobre o Valor Agregado, o IVA, em sua evolução no interior da Comunidade Européia, de 1958 à 1991. Na mesma, promovemos um estudo dos antigos sistemas fiscais de cinco Estados membros da UE, os problemas relacionados com a transição para um sistema harmonizado no seio da União, bem como efetuamos um levantamento de todo o trabalho prévio realizado pela Comissão da U.E. visando, primeiro, identificar um imposto indireto (imposto sobre o consumo) capaz de ser aplicado por todos os países membros da comunidade e, segundo, generalisar o imposto no âmbito desta, além das pesquisas e diretrizes apontadas para harmonizá-lo no interior do chamado mercado interior único.

Uma conclusão a que chegamos, em nossa dissertação, é que sem uma harmonização fiscal, tanto dos impostos diretos quanto dos indiretos, qualquer tentativa de implantar um mercado comum estará fadada ao insucesso. Daí a importância de retermos os conceitos objeto de nossa presente análise, que estão na base de qualquer trabalho sério de harmonização tributária no seio de uma tentativa de instituição de um mercado comum.

Antes de começar qualquer processo de harmonização fiscal, portanto, devemos ter presente determinados conceitos largamente utilizados nesta matéria, e que servem de suporte teórico à construção jurídica de um mercado comum unificado. Podemos citar de antemão a própria noção de mercado comum, ou a idéia de aproximação ou harmonização das legislações fiscais.

Outros conceitos são pouco mencionados, ou mesmo não chegam a ser citados, mas são igualmente fundamentais para uma boa compreensão do processo de harmonização fiscal em um espaço comunitário, tal como o alcance da aproximação das políticas econômicas, a de união aduaneira, ou ainda a noção de integração positiva ou negativa dos atos comunitários. Estas noções constituíram o objeto de uma análise preliminar à nossa tese, como base necessária à mesma.

As reflexões que seguem fundamentam-se no Tratado de Roma, documento assinado em julho de 1957, tendo entrado em vigência em 10 de janeiro de 1958. Este diploma estabeleceu os princípios que regem a construção

da União Européia, tendo os mesmos sido objeto de um intenso trabalho doutrinário e jurisprudencial, esta por parte da Corte de Justiça européia, o órgão judiciário da UE. Por esta razão, cremos que uma análise, efetuada com base em seus dispositivos, e na doutrina européia, serve perfeitamente para apreendermos as noções que ora nos propusemos a expor, tendo validade para fundamentar a criação do Mercosul, enquanto espaço interno sem fronteiras, envolvendo quatro Estados sul-americanos.

## 2. O conceito de "mercado comum"

O Tratado de Roma, que instituiu a CEE, em seu conteúdo jurídico-fiscal, funda-se no próprio conceito de mercado comum. Este não tem um alcance científico rigoroso (2), podendo adquirir vários sentidos(3); limitar-nos-emos aqui aos dois sentidos habitualmente mais conhecidos.

Primeiramente, o Mercado comum é visto *latu sensu* como o equivalente de "Comunidade Econômica", isto é, enquanto entidade econômica. Trata-se do espaço comum aos Estados membros, o território comum onde as regras da economia de mercado são aplicadas.

O conceito de "mercado comum" *latu sensu*, decorrente dos arts.2 e 3 do Tratado, é confirmado pelo Ato Único Europeu - AUE (4), em seu art.13 (novo art.8 A do Tratado). A leitura desta disposição nos dá a idéia de um "espaço sem fronteiras interiores", isto é, de uma entidade econômica funcionando como um mercado nacional que se caracteriza por uma livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais (é o que se denomina "as quatro liberdades) e que assegura aos operadores econômicos a possibilidade de agir em um clima de concorrência que não seja alterado nem pelo comportamento das empresas, nem por efeito de medidas tomadas pelo poder público.

Este conceito inclui igualmente a instauração de políticas comuns nas áreas da agricultura, dos transportes e do comércio exterior (5). Trata-se de um mercado comum concebido como um vasto mercado único interior, e definido pelo próprio Tratado, notadamente sob o plano da concorrência.

A conseqüência deste conceito de entidade econômica é o estabelecimento de um regime igualitário nas trocas entre os Estados membros, regime que não poderia ser alterado nem pelo "comportamento das empresas", nem pelo efeito "das medidas dos poderes públicos", portanto, um regime de sã concorrência onde o jogo econômico poderia existir sem qualquer discriminação (6) à nível comunitário.

Por outro lado, a noção de "mercado comum" *strictu sensu* apreende-se por seu objeto. Para alcançar um regime de sã concorrência, é preciso aplicar um método de ação onde o objetivo é, além da realização da união aduaneira, o estabelecimento de regras harmonizadas no campo fiscal.

Neste sentido, o mercado comum é definido como o conjunto de técnicas e de regras aplicáveis em um espaço dado visando uma integração econômica, base de uma união econômica. Esta noção deve ser posta em relação com os objetivos globais da CEE, fixados no Tratado (art.2), o que dá ao conceito um alcance considerável, comparável àquele dos objetivos e do espaço econômico aos quais ele faz referência.

Em conclusão, o mercado comum é concebido como instrumento específico de integração européia (7), esta sendo considerada, por sua vez, como processo de união econômica.

Para esta integração, os Estados membros são chamados a perder uma parte importante de facilidades alfandegárias, monetárias e fiscais que lhes permitiam, até então, de agir no comércio entre si, e com terceiros países (8).

Enquanto instrumento necessário à integração econômica, o mercado comum exige a instauração de uma união aduaneira, base da integração, assim como a adoção de normas comuns em todos os domínios que podem afetar o desenvolvimento de uma vida econômica comum.

### 3. A união aduaneira

Esta foi concebida como o "núcleo" da CEE (9). "Ela serve de catalisador para a integração das economias dos Estados membros". Contudo, ela deve ser compreendida como um dos elementos da realização do mercado comum, ao lado da livre circulação de trabalhadores assalariados (art.48 à 51 do Tratado), a liberdade de estabelecimento (art.52 à 58), a livre prestação de serviços (art.59 à 66), a livre circulação de capitais (art.67 à 73 e a harmonização dos impostos diretos e indiretos (artigos 99 e 100). "Deve-se ainda relacionar a liberdade de pagamentos disposta no art.106, que constitui o complemento indispensável das liberdades definidas nos artigos 9 à 73" (10).

A União aduaneira serve de fundamento ao mercado comum na medida em que a mesma visa garantir a livre circulação de mercadorias (11). Mas os dois conceitos não se confundem, não há uma identidade entre os mesmos. O mercado comum depassa os limites da união aduaneira: "*ele tende mais a ser uma união econômica imperfeita*". A união aduaneira não constitui o fim, mas o ponto de início do mercado comum (12).

Desta forma, o Tratado, fundamentando o mercado comum na idéia da união aduaneira, não admite que esta se constitua no fim último e principal da Comunidade. A união aduaneira não se identifica com a livre circulação de mercadorias (13), tanto que seu estabelecimento não provocou o desaparecimento de todos os controles nas fronteiras, sobre o movimento de mercadorias.

Os Estados membros conservam ainda o direito de proibir a importação, a exportação e o trânsito pelos motivos enumerados no art.36 do Tratado, assim como podem cobrar impostos de importação destinados a compensar a carga fiscal gravando os produtos nacionais (art.95) (14).

Além da união aduaneira, deve-se também levar em consideração as políticas comuns e a aproximação das políticas econômicas em geral, meios necessários e fundamentais à realização final da união econômica. Em suas linhas gerais, o Tratado coloca continuamente em evidência a idéia desta união.

### 4. A idéia da União Econômica

O Tratado não preocupou-se somente com a supressão das barreiras entre os Estados membros, mas também com um equilíbrio real de forças entre os participantes, assim como com as possibilidade de reações econômicas, financeiras e sociais dos parceiros comunitários entre si (15). Esta preocupação está subjacente ao longo do Tratado, renovada pelo Ato Único Europeu.

A união econômica responde necessariamente aos objetivos do tratado (16), fixados nos artigos 20 e 30. Em substância, a união econômica sustenta e idéia de mercado comum *latu sensu*. É por esta razão que, enquanto instrumento específico de integração econômica, o mercado comum constitui o instrumento necessário e indispensável à formação da união política no campo econômico (17). Deve-se então vislumbrar o mercado comum como um instrumento que utiliza técnicas e regras destinadas a realizar os objetivos finais da Comunidade.

Entretanto, se o mercado comum constitui um meio indispensável à realização da união econômica, é preciso

considerar que o Tratado de Roma limita-se a enunciar apenas os princípios que as instituições comunitárias devem operacionalizar para concretizar esta união.

Se o Tratado detalha a maneira de criar a união aduaneira, o "comment faire", no que se refere à união econômica, mais generalizadamente, dispõe apenas sobre "as regras fundamentais de valor superior, que organizam os poderes e fixam os princípios essenciais" (18). Neste campo, o mesmo deixa às instituições o papel de cumprir os fins mencionados, reservando-lhes uma competência própria, porém sem descer em detalhes como o faz à respeito da união aduaneira.

Neste sentido o tratado estabeleceu um segundo instrumento, ao lado do mercado comum (instrumento específico de integração), a saber a aproximação das políticas econômicas dos Estados membros como meio de realização da união econômica da Comunidade (instrumento processual de integração).

## 5. A aproximação das políticas econômicas

Este segundo instrumento é tratado na Terceira Parte, Título Dois, capítulos 1, 2 e 3 do Tratado de Roma (19). *"Estes capítulos são mal concebidos, porque tratam ao mesmo tempo dos princípios que devem assegurar o bom funcionamento do mercado e da coordenação das políticas econômicas. Deve-se daí concluir que a aproximação das políticas econômicas não se aplica somente ao setor da cooperação e da coordenação, mas igualmente ao funcionamento do Mercado comum"* (20).

Desta maneira a aproximação, como instrumento de procedimento, adquire, *"além de sua significação própria para a realização dos objetivos da comunidade, também uma função supletiva para o primeiro instrumento, o mercado comum"*.

A aproximação tem por finalidade evitar as perturbações e distorções provocadas pelas políticas autônomas dos Estados membros sobre a economia dos outros Estados membros ou para os objetivos comuns da CEE. *"É um instrumento da cooperação institucionalizada"* (21).

Pode ser a mesma definida como *"o fato de acordar programas, elaborados independentemente uns dos outros por autoridades diferentes, visando um fim por vezes superior, mas sempre comum"* (22).

Não existe vazio jurídico no Tratado, no que se refere à progressiva realização da união econômica. A aproximação das políticas econômicas assegura, ao lado do instrumento específico (o mercado comum), o processo de coordenação e de integração econômica, necessário à união econômica.

Esta aproximação constitui portanto um aspecto importante para o estabelecimento da união econômica, visto que, para sua realização, devem ser postos à disposição das instituições da CEE os instrumentos de política econômica nos quais a ação deve ser exercida no conjunto da Comunidade. Constitui, pode-se dizer, *"numa engrenagem para o funcionamento do mercado comum"* (23).

A aproximação das políticas econômicas e o mercado comum (como instrumento específico) são interdependentes e necessários à realização de uma autêntica comunidade econômica. O Tratado fixou os princípios e as normas necessárias à seu estabelecimento, mas, enquanto instrumentos, a aproximação das políticas econômicas e o mercado comum necessitam de atos jurídicos que possam concretizá-los e precisá-los.

Estes atos estão previstos no art.189 do Tratado, disposição que fixa os diversos atos normativos formais (24) a serem utilizados pela CEE, objetivando a criação do mercado comum e da aproximação das políticas

econômicas.

É enquanto instrumento jurídico do mercado comum e da aproximação das políticas econômicas dos Estados membros que a aproximação das legislações deve ser vista. Em primeiro lugar porque a ação econômica somente se cumprirá através dos meios próprios e em um quadro jurídico apropriado, e, em segundo lugar, por que não é possível conceber a instauração de um mercado interior único, ou de uma política econômica comum, sem que haja mudanças nos sistemas jurídicos dos Estados membros.

A ação da Comunidade foi ordenada pelo art.30, alínea h, do Tratado, visto a necessidade das mudanças acima mencionadas. Este dispositivo estabelece que a aproximação das legislações deve ser efetuada "*na medida necessária ao funcionamento do mercado comum*", o que restringe, aparentemente, seu campo de aplicação. Devemos notar, porém, que quase todas as atividades, quer tenham um conteúdo econômico direto ou indireto, são atualmente do domínio da política econômica de um Estado.

Neste sentido a ação da Comunidade prevista no artigo mencionado é complementar ao procedimento previsto no art.20 e decorre assim do instrumento específico do qual dispõe a CEE para realizar a integração econômica.

Destas considerações resulta que as noções de "mercado comum" e de "aproximação de políticas econômicas" estão na base da competência outorgada às instituições comunitárias (pelo tratado), que é de promover a aproximação das legislações nacionais nos domínios e nas condições necessárias ao funcionamento do Mercado comum. Enquanto instrumentos específico e de procedimento, ambos estão estreitamente ligados, constituindo desta forma os mecanismos de base de todo o trabalho da Comunidade.

## **6. As noções de integração positiva e de integração negativa**

Esta análise leva-nos a observar que a aproximação das legislações, tal como está prevista neste capítulo do Tratado, constitui um processo de integração positiva. É um meio utilizado pelas instituições comunitárias para criar novas normas jurídicas de um alcance comunitário (25), com um fim bem definido: a harmonização dos sistemas jurídicos nacionais. Esta forma de integração implica portanto na aplicação de novos instrumentos de intervenção no espaço comunitário.

Enquanto instrumento de integração positiva, é um método complexo, pois para realizar esta harmonização é necessário levar em conta os diferentes aspectos de cada um dos sistemas jurídicos nacionais, em campos específicos, com o estudo e análise das particularidades próprias à cada um.

É um método seguidamente utilizado atualmente e que não deve ser confundido com o da integração negativa, onde o trabalho da CEE consiste mais em suprimir os obstáculos que se põem à criação do mercado comum que de promover uma harmonização dos sistemas legais nacionais.

A integração positiva consiste na construção de um sistema novo, aproximando os já existentes. Neste sentido, não se deve considerar como pertencendo ao domínio da aproximação das legislações, as medidas necessárias para suprimir os obstáculos específicos às trocas econômicas, as diferenças de tratamento, "e para assegurar assim a assimilação do que é estrangeiro ao que é nacional, nem ainda as medidas que referem-se à regulamentação dos conflitos de leis". O objetivo da aproximação das legislações "é a modificação das legislações internas em seu conteúdo material" (26).

Não há dúvida que a integração negativa foi, durante todo o período de implantação da união aduaneira, o método mais utilizado, por ser o mais simples e o mais dinâmico (27).

Mas o argumento ainda empregado, segundo o qual há uma preferência deliberada das instituições da CEE por este tipo de integração, considerando que o método de integração positiva perturba consideravelmente os sistemas legislativos nacionais, o que não é desejado pelos Estados membros (28), pode ser contestado à luz do trabalho até aqui realizado pela Comunidade em vários setores.

Além da legislação aduaneira (art.27), objeto hoje de toda uma harmonização à nível do Mercado Comum, podemos citar ainda a tributação indireta, mais especificamente a aplicação comum do imposto sobre o valor acrescentado (art.99). Ou ainda, com menor sucesso, a uniformização da política comercial (art.111 à 113), e o regime de ajudas às exportações para os países terceiros (art.112), ou a harmonização da legislação social (art.117 e 118).

Se a integração positiva constitui um meio seguidamente utilizado pela CEE nas áreas as mais diversas, não é possível, entretanto, opô-la de forma estrita à integração negativa. Em alguns setores, estes dois meios devem se completar, visto a complexidade e a diversidade das legislações dos diferentes Estados membros (29). Não deve ser esquecido também que os dois métodos formam um conjunto, na medida em que ambos visam a integração econômica, na perspectiva da união econômica.

Pode-se, com efeito, resumir a finalidade da integração negativa como sendo a realização do mercado comum, pois sua característica principal é a utilização de técnicas objetivando a supressão de obstáculos à sua instituição. A integração positiva, por sua vez, completa este *volet* negativo, o que é uma consequência direta e inevitável das disposições e princípios estabelecidos pelo próprio Tratado.

A idéia de mercado comum *latu sensu* (30) é mais restrita que a de "união econômica", o que aparentemente dá a impressão que poder-se-ia aplicar o método da integração negativa independentemente da de integração positiva. Contudo, a instauração de um verdadeiro mercado comum, no sentido de um vasto "mercado interior único", como afirma o A.U.E, fracassará se o mesmo não puder apoiar-se sobre uma verdadeira união econômica (31).

Os dois métodos devem ser aplicados para a construção do mercado interior único. A idéia segundo a qual a aproximação de legislações, como meio de integração positiva, é a consequência inevitável do sistema estabelecido pelo Tratado, decorre não apenas do grau de coordenação que esta aproximação impõe, mas também do fato que em certas matérias, o Tratado prevê a substituição do poder normativo dos Estados membros por um poder análogo dado às instituições comunitárias (32), o que evidencia a importância dada pelo Tratado às técnicas de integração positiva.

Se a realização do mercado comum "condiciona sempre uma eventual aproximação de legislações" (33), o inverso também é verdadeiro, isto é, que a aproximação é uma condição para a plena realização do mercado comum.

## **7. Sentido e alcance da aproximação de legislações**

Pode-se efetuar, nesta análise, uma outra abordagem quanto ao sentido da expressão "aproximação de legislações" e seu alcance, em relação aos outros termos empregados pelo Tratado com, aparentemente, o mesmo significado.

Um dos trabalhos mais completos e conhecidos, e dos mais antigos realizados sobre este tema, é o do Prof.Ricardo MONACO, bastante citado pela doutrina (34). O autor afasta, de início, a aplicação de um sistema de unificação normativa ao conjunto dos sistemas nacionais - visto que no campo do direito deve-se unificar lei

por lei, o que explica porque o sistema é inaplicável ao Mercado comum, o qual compreende "*uma série infinita de setores normativos*" - assim como a criação de regras uniformes de direito internacional privado ("o problema de direito internacional privado encontrará uma solução independente em cada direito nacional, visto que cada Estado possui suas próprias regras de direito internacional privado". Ele procurou em seguida efetuar uma distinção entre os termos "aproximação", "coordenação" e "harmonização".

Quanto à aproximação normativa - uma idéia "nova" encontrada pelos redatores do tratado - o autor não fornece, *ab initio*, uma definição, limitando-se a fazer certas observações sobre a expressão a partir da análise dos artigos 100 a 102 do tratado, conforme sua antiga redação, anterior ao A.U.E.

Ele observa que esta disposição não tinha por objeto (previsto no art.100), "*o conjunto das disposições legislativas, regulamentares e administrativas existentes nos respectivos sistemas jurídicos dos Estados membros, mas somente aquelas que têm uma incidência direta sobre o estabelecimento e sobre o funcionamento do mercado comum*".

Ele lembra igualmente a existência de uma certa categoria de disposições que foram subtraídas ao art.100, porque expressamente abordadas em outros capítulos do Tratado, entre outras, a legislação aduaneira e as disposições fiscais.

No que nos concerne, convém notar a dificuldade do autor em precisar o conceito de *aproximação*. Após ter analisado o sistema de diretivas estabelecido pelo Tratado como o meio adequado para promover a aproximação de legislações (indicado no art.100), afirma que se trata de um sistema que responde "*muito bem à necessidade de obrigar o Estado a promover a aproximação sem, por outro lado, alterar seu sistema normativo*".

Entretanto, quando aborda a questão das diretivas com tendências a provocar, em um ou vários Estados membros, modificações legislativas (art.100, al.2), conclue que não se pode conceber que uma regra jurídica "*possa ser aproximada de uma outra regra sem que ela sofra uma modificação de natureza a torná-la semelhante à norma que é tomada como modelo*". Em outros termos, sem provocar uma alteração do sistema normativo concernente.

Em conclusão à sua análise, o autor deixa entender que a *aproximação* é uma simples técnica de associação (35) dos sistemas normativos nacionais aos fins da Comunidade e isso sem que haja qualquer alteração do sistema normativo nacional considerado.

Para o autor, trata-se, manifestamente, de uma alteração de ordem formal, e não material, porque ele deixa supor, em seu comentário, que a diretiva não entra no sistema jurídico interno dos Estados membros. "*Considerando que ela se dirige aos Estados membros como tais, são estes últimos que, no que lhes concerne, devem fazer tudo o que é necessário para realizar, no interior de seu sistema jurídico, as prescrições da diretiva*".

Embora o Prof.MONACO faça uma distinção entre os três termos, se for confrontada esta última afirmação com aquela relativa ao art.100, al.2, *supra*, notaremos que a aproximação de legislações, em seu estudo, constitui um método de ação geral (do qual a coordenação e a harmonização podem ser consideradas como modalidades) implicando sempre uma modificação no conteúdo material das normas visadas pelo ato comunitário.

É o próprio autor que estabelece uma graduação entre estas expressões, afirmando que a coordenação é a idéia

mais simples, *"por que coordenar entre si normas diferentes significa simplesmente querer eliminar os contrastes sejam substanciais sejam lógicos, que existem entre elas*. Deixando bem claro, *"sem que a coordenação possa comportar mudanças do conteúdo das normas"*.

No que se refere à esta última afirmação, poderemos lembrar o comentário de CATALANO, para quem *"em várias hipóteses, será difícil, senão impossível, coordenar normas diferentes para eliminar os contrastes, substanciais ou lógicos, que existem entre elas, sem modificar ou completar o conteúdo das mesmas"* (36).

A harmonização, por outro lado, representa um sistema mais evoluído, *"porque ao harmonizar duas normas procura-se eliminar tudo o que impede a produção de efeitos similares, por estas normas, em sua aplicação"*. Importa ainda notar que *"o sistema mais frequentemente lembrado é o da aproximação"*, o que justifica a ideia segundo a qual a aproximação foi a expressão escolhida para designar o meio geral de harmonização ou de coordenação das legislações dos Estados membros da Comunidade.

Uma parte da doutrina é de opinião que os três termos foram seguidamente empregados como sinônimos pelo Tratado, o que leva o jurista a examinar, *"com base nos critérios habituais de interpretação, qual é o alcance efetivo que os autores da disposição em causa quiseram atribuir aos termos que empregaram"* (37).

CATALANO, por sua vez, não vê qualquer distinção entre "coordenação" e "harmonização" normativa, para certos dispositivos do Tratado (38). Segundo este autor, a harmonização significa o estabelecimento de normas uniformes, o que constitui *"o efeito direto do estabelecimento de um mercado comum e de uma comunidade econômica e principalmente da transferência de competências que foi escolhida como instrumento para a realização deste objeto"*.

Um argumento frequentemente utilizado para justificar a igualdade de sentido entre as três expressões, é que o Tratado os emprega indistintamente em todas as suas versões linguísticas, o que demonstraria a inexistência de uma antinomia (39).

O argumento é parcialmente correto, mas é preciso considerar que o Tratado faz referência ao mesmo termo, em certos dispositivos, em todas as línguas. Assim, por exemplo, o art.99 trata da "harmonização" dos impostos indiretos nas nove línguas oficiais da UE. Quanto ao art.3, al.h, e o art.100, encontramos o equivalente da expressão "aproximação" em quase todas as versões linguísticas atuais do Tratado (40).

Um outro argumento sempre levantado por alguns autores, para por fim às discussões sobre as possíveis diferenças entre os três conceitos, é que se trata sempre de medidas que têm por efeito provocar modificações nas legislações nacionais, *"e sendo assim, o resultado sendo o mesmo, pouco importa o nome que se dê; o grau concreto de harmonização, de coordenação ou de aproximação depende finalmente da matéria tratada"* (41).

É um raciocínio fundado no trabalho prático das instituições comunitárias, aparentemente pouco preocupado com noções de técnicas legislativas. Por que, como o fizemos, é possível, a partir de um "approche" teórico-jurídico, propor uma distinção entre os três termos, para melhor compreender os sentidos pretendidos pelo Tratado.

O exemplo já mencionado do art.99 é digno de registro, visto o emprego do mesmo termo (harmonizar) em todas as línguas da Comunidade. Considerando assim a nítida preocupação dos redatores do Tratado em priorizar um senso único para certos princípios ou métodos de ação, conclui-se que é precipitado considerar como sinônimos os conceitos utilizados.



Contudo, uma distinção rígida entre as expressões é difícil de fazer. Não podemos considerar estas expressões como sendo noções estanques, divididas por barreiras semânticas. Por que a aproximação constitui um princípio e um método de ação, dos quais fazem parte a coordenação e a harmonização das legislações. É possível desta forma justificar a dificuldade do Professor MONACO, para definir a aproximação de legislações, pois esta idéia é bem próxima da de harmonização ou de coordenação. Pode-se igualmente compreender a opinião da doutrina que as torna sinônimas (paradoxalmente, pelos mesmos motivos).

Para harmonizar, ou coordenar as legislações, é preciso aproximá-las, torná-las semelhantes ou similares quanto a seu conteúdo. A aproximação é o meio de realizar a coordenação e a harmonização das legislações. Ao mencionar a aproximação, o Tratado apenas indica um método, sem precisar se se trata de coordenação ou de harmonização. Cabe às instituições comunitárias efetuar uma escolha entre a técnica apropriada (42). Em nossa opinião, somente com este raciocínio é que poderemos entender a utilização aparentemente confusa das três expressões pelo Tratado.

Aliás, no caso específico da harmonização das legislações, o art.99 é o único dispositivo onde encontra-se uma referência nítida e precisa, relativa à harmonização dos impostos indiretos. Visto que neste campo o trabalho já cumprido pela U.E. é o mais avançado de todos, uma outra questão que se coloca é a relativa à uma possível sinonímia entre "harmonização" e "unificação" dos sistemas fiscais dos Estados membros. É um problema que merece uma análise mais aprofundada, e que será efetuada em seguida.

## **8. Distinção entre harmonização e unificação**

O problema aqui refere-se ao alcance da expressão "harmonização", em oposição à de "unificação". Trata-se de uma noção de interesse para o processo de aproximação das legislações dos impostos sobre o volume dos negócios. Aqui, é possível observar uma divergência doutrinária quanto ao alcance das duas expressões. A distinção entre unificação e harmonização legislativa (43) não é um problema recente.

COSCIANI (44) já havia se dedicado ao tema, quando de sua análise quanto "à letra" e quanto ao espírito do Tratado. Chega então à conclusão que uma interpretação literal deste "não colocava em dúvida a manutenção das fronteiras fiscais no interior da CEE", enquanto que seu espírito consiste em realizar um mercado único tendo características de um vasto mercado interior, apto a "eliminar as barreiras que dividem a Europa, e não a reunir as condições de uma união aduaneira". Neste espírito, "a harmonização fiscal deve visar não apenas as diferenças formais e estruturais à nível fiscal, mas igualmente levar em conta as diferentes estruturas econômicas" (45).

Analisando o raciocínio de COSCIANI, KAISER conclui que "pouco importa que se denomine a ação comunitária de "harmonização" ou de "unificação". A idéia força, diz o autor, "consiste em eliminar as distorções de ordem fiscal afim de assegurar o bom funcionamento do Mercado comum".

Convém ainda citar o estudo feito por MATTEUCCI, sobre a evolução em matéria de unificação do direito, e no qual o autor classifica a aproximação das legislações dos Estados membros da CEE como uma categoria de unificação, podendo esta ser realizada seja à nível universal, continental ou regional (46); acrescenta, entretanto, que não é possível "formular constatações ou previsões", à respeito desta categoria, "por ausência de experiências concretas".

No campo fiscal, deve-se levar em conta certos aspectos jurídicos e políticos que tornam difícil uma interpretação muito larga da expressão unificação e na qual se poderia englobar outros processos de

aproximação. Com uma preocupação de rigor científico, deve-se distinguir bem as duas noções - unificação e harmonização - para melhor delimitar o alcance de cada uma delas.

De fato, o Tratado não faz qualquer referência à unificação de legislações fiscais. É no art.99 que encontramos o termo "harmonizar", o que põe a questão do alcance, ou mesmo da amplitude, à acordar à esta noção.

CARTOU, por exemplo, refere-se à harmonização das legislações nacionais e à adoção de regras comuns como métodos utilizados pela Comunidade para atingir seus objetivos fiscais; quanto às regras comuns, fala de unificação fiscal (47). Esta distinção não resiste à uma análise mais rigorosa, visto que para harmonizar diferentes sistemas normativos, é preciso adotar regras comuns substituindo as das legislações que devem ser aproximadas.

Efetivamente, é certo que não se pode harmonizar nada sem substituir regras diferentes por regras comuns: se se toma como modelo a norma jurídica de um sistema normativo considerado afim de aplicá-la em todos os outros, isto é, uma norma já existente suscetível de ser adotada por todos os direitos nacionais envolvidos, a mesma, tomada desta forma no quadro de uma harmonização, irá tornar-se uma regra comum à todos os direitos positivos nacionais.

Aparentemente o autor também operou uma distinção entre coordenação ("harmonização de legislações nacionais") e harmonização ("adoção de regras comuns" ou unificação"). A unificação de legislações fiscais seria difícil de concretizar, por implicar na adoção de um só sistema jurídico para todos os Estados membros, incluindo tanto os princípios fundamentais do direito fiscal quanto os sistemas de imposição, a unificação de alíquotas, as isenções, ou ainda toda a administração fiscal, todos os pequenos detalhes que fazem toda a complexidade do Direito Fiscal. Isto, sabemos, não está previsto no Tratado, nem é desejado pelos Estados membros, por razões políticas, econômicas, financeiras e monetárias.

De fato, se admitirmos que a unificação é tecnicamente possível, para ser eficaz ela deveria ser realizada ao mesmo tempo que a unificação econômica, financeira e monetária, implicando desta forma uma unificação política. Ora, esta pressupõe a federação européia, sem dúvida identificada no espírito do Tratado, mas que *"não conta como uma previsão razoável"* (48).

Se o Tratado visa apenas a harmonização fiscal, ele assim o faz expressamente, pois é praticamente impossível realizar a unificação dos sistemas fiscais. Aliás, o objetivo fiscal do mercado comum não é a uniformidade, mas a harmonização das legislações fiscais tendo em vista um bom funcionamento das instituições. Neste sentido, o necessário não é a uniformidade dos sistemas, mas a aproximação das cargas e das estruturas fiscais dos Estados membros (49).

Harmonização fiscal não significa portanto unificação fiscal (50). Não significa a abolição de todos os problemas de concorrência ou o estabelecimento de um regime perfeito e igualitário, sem qualquer divergência entre os Estados membros, o que caracterizaria, precisamente, a unificação (51). Os pequenos problemas de concorrência, aliás, são necessários para assegurar um mercado comum vigoroso (52).

Harmonizar as legislações fiscais implica dar à todos os produtores as mesmas oportunidades de estabelecimento de uma concorrência entre si. A criação do mercado comum supõe portanto normas harmonizadas para permitir uma sã concorrência no comércio entre os Estados membros. Para a criação do mercado comum, "todos os produtores lutarão com armas iguais" (53), o que não implica nem em uma concorrência desleal nem em uma guerra comercial, mas significando, por outro lado, na adoção de normas fiscais comuns que possam solucionar as grandes questões ligadas à concorrência.

A harmonização fiscal não é portanto uma operação de um dia, visto a complexidade de textos que provocam uma multiplicidade de situações jurídicas no interior do mercado comum (dando à Corte de Justiça europeia uma posição chave no acabamento das harmonizações já iniciadas) (54). Os trabalhos de harmonização são igualmente entravados pela séria questão da soberania fiscal (55).

A importância dos conceitos aqui analisados é compreensível, pois, como afirmamos no início, os mesmos estão na base de todo o trabalho das instituições comunitárias, ligadas à construção de um mercado interior único. É necessário compreender perfeitamente bem estas noções para que possamos iniciar o estudo do processo de criação de um espaço comunitário caracterizando-se como um mercado comum, além de servir como suporte para um obrigatório trabalho de harmonização fiscal, e, mais especificamente, de generalização e harmonização do Imposto sobre o Valor Agregado no âmbito do Mercosul.

### **Siglas Utilizadas:**

CDE - Cahiers de Droit Européen (Revista - Bruxelas)

CEB - Cahiers Economiques de Bruxelles (Revista)

CEE - Comunidade Econômica Europeia

ELR - European Law Review (Revista - Londres)

IVA - Imposto s/Imposto Agregado

JOL - Journal Officiel - Législation - Diário Oficial da CEE (Bruxelas)

RIDC - Revue Internationale de Droit Comparé (França)

RMC - Revue du Marché Commun (França)

RTDE - Revue Trimestrielle de Droit Européen (França)

TVA -Taxe sur la Valeur Ajoutée

UE - União Europeia

ULB - Universidade Livre de Bruxelas

(1). "La TVA européenne et son évolution par étapes en fonction du processus d'intégration au sein de la Communauté Européenne", defendida em out./93, na Univ.Livre de Bruxelas, Bélgica.

(2). "Normalmente a expressão *mercado comum* designa a própria Comunidade e podemos mesmo afirmar que esta expressão é mais popular que o termo Comunidade" (LOUIS, "L'Ordre Juridique communautaire", 3a.ed., Bruxelles, 1986, p.38). Para G.CLOSE, ("Harmonization of Laws: use or abuse of the powers under the EEC Treaty?", ELR, London, 1978, p.474), "although this meaning is not supported by the drafting of the Treaty this original conception has left its traces in several places".

(3). Cf.CLOSE, *idem*.

(4). Para a análise do AUE, sua história, suas implicações e seu alcance, v.principalmente Jean DE RUYT, *L'Acte Unique Européen*, Etudes Européennes, coleção dirigida pelo Instituto de Estudos Europeus da Universidade Livre de Bruxelas, ed. da ULB, Bruxelas, 1987. Para a crítica, v.P.PESCATORE, *Observations critiques sur l'Acte Unique Européen*, cit.; H.J.GLAESNER, "L'Acte Unique Européen", RMC n.298, junho/86, p.307 e ss.; também V.CONSTANTINESCO, "Les compétences internationales de la Communauté et des Etats membres à travers l'Acte Unique Européen", *in Relations extérieures de la Communauté et marché intérieur: aspects juridiques et fonctionnels*, colóquio, Collège d'Europe, P.Demaret, ed.Brugge, 1988, principalmente pp.65 e 66.

(5). Paul LELEUX, "Le rapprochement des législations dans la Communauté Économique Européenne", CDE, 1968, p.139.

(6). "O princípio da não-discriminação, de fato ou *de jure*, penetra e rege toda a construção comunitária" (CONSTANTINESCO, *op.cit.*, p.275). O autor efetua uma análise detalhada de todos os princípios que regem o funcionamento do mercado comum, mas acentua a importância da não-discriminação para o direito comunitário, as Comunidades Europeias, o Mercado Comum e seu funcionamento, os quais "são inconcebíveis sem este princípio". No que concerne à aplicação do princípio à fiscalidade, v.a firme decisão da Corte de Justiça europeia, nos Acórdãos cjtos.142 e 143, Essevi et Salengo (Rec.1981, p.1413).

(7). CONSTANTINESCO, *op.cit.*, p.259.

(8). E.ZIMMERMANN, *Les problèmes fiscaux do Marché Commun*, A.V.Sythoff, Leyde, 1961, pp.595-596,

(9). De acordo com o art.9 do Tratado, "a Comunidade funda-se sobre uma união aduaneira que se estende ao conjunto das trocas de mercadorias..." Cf.G.VANDERSANDEN, este dispositivo fornece uma má definição de união aduaneira, pois ele esquece as restrições quantitativas e as medidas de efeito equivalente, "que devem, elas também, ser eliminadas, para sua plena realização" ("Etude approfondie des questions de Droit de la CEE", curso mimeografado, Instituto de Estudos Europeus, U.L.B., Bruxelas, 1979, p.14).

(10). MEGRET, et al., *Le Droit de la CEE*, editado pela Universidade Livre de Bruxelas, vol.1, 1971, p.37.

(11). CONSTANTINESCO, *op.cit.*, p.264.

(12). Foi a Corte de Justiça que desenvolveu a doutrina da unidade do mercado, fundada no princípio da livre circulação de mercadorias. V., à propósito, B.Van DER ESCH, "L'unité du marché commun dans la jurisprudence de la Cour", CDE, 1970, p.306.

(13). A livre circulação de mercadorias visa apenas os movimentos entre os Estados membros, e não a tarifa aduaneira comum externa à Comunidade (cf.VANDERSANDEN, *op.cit.*, p.14).

(14). Quanto ao art.95, a Jurisprudência da Corte de Justiça é vasta, buscando sempre limitar a ação fiscal dos Estados membros quanto ao regime de imposições aplicáveis aos produtos importados, em relação aos produtos nacionais similares. A propósito, v.A.VANDENCASTEELE, "L'article 95 du Traité. Un examen de la jurisprudence récente de la Cour de Justice", CDE, 1984, p.543 e ss.

- (15). Pierre-Olivier LAPIE, *Les trois Communautés: charbon-acier, Marché commun, Euratom*, Paris, 1960, p.105.
- (16). A duração ilimitada do Tratado, prevista no art.240, pressupõe uma vontade dos Estados membros de ir mais além do que uma simples criação de um território aduaneiro comum.
- (17). Jean DUVIEUSART, *Problèmes de la Communauté Européenne*, ed.Heule, Bruxelles, 1964, p.11.
- (18). J.V.LOUIS, "Ordre Juridique Communautaire: réalité et perspectives", in *Traité de Rome, 25ème anniversaire, 1957-1982*, éd.par la Commission CEEE, 1982, p.11.
- (19). Com as modificações introduzidas pelo A.U.E.
- (20). CONSTANTINESCO, op.cit., p.267.
- (21). Idem, p.268. O autor não vê diferença entre coordenação, harmonização e aproximação das políticas econômicas. Para a análise destes conceitos, no campo da aproximação das legislações, v.*infra*.
- (22). SCHNEIDER, cit.por Constantinesco, op.cit., p.268.
- (23). P.LELEUX, "Considérations sur le rapprochement des législations", in "Écrits de Droit Européen", CDE, 1980, p.141.
- (24). Os atos previstos são o regulamento, as diretivas, as decisões e as recomendações.
- (25). "A aproximação de legislações é um meio que foi previsto pelo Tratado como um instrumento de integração da Comunidade e não como um objetivo em si" (P.LELEUX, op.cit., p.85).
- (26). Cf.P.LELEUX, op.cit., p.133-134. G.STEFANNI tem parecer contrário. Este vê na harmonização fiscal uma medida de integração negativa, uma simples medida utilizada para eliminar as barreiras aduaneiras entre os países membros ("L'harmonisation des impôts indirects e la politique économique et sociale de la CEE et des pays membres", CEB 35, 1967, p.332), o que é inaceitável, visto que a harmonização dos sistemas fiscais e das políticas fiscais dos Estados membros é buscada hoje em função de objetivos globais fixados pelo Tratado, objetivos que ultrapassam o simples quadro de uma eliminação de barreiras aduaneiras (cf.igualmente DASSESSE, op.cit., p.1).
- (27). P.REUTER, *Organisations Européennes*, Paris, 1970, p.202.
- (28). "Somos obrigados a constatar a existência de um desequilíbrio estrutural e funcional entre o volet negativo e o volet positivo da integração econômica pretendida pelo tratado", afirma A.R.LEITÃO (op.cit., p.22), dando como exemplo o fracasso da Resolução adotada pelo Conselho CEE em 22 de março de 1971 (o "Plano Werner"), e que previa a constituição de uma União Econômica e Monetária, a ser estabelecida progressivamente durante dez anos. Segundo o autor, este fracasso "é revelador, em grande medida, desta tensão devida ao desequilíbrio estrutural entre estes dois volets".
- (29). J.V.LOUIS (*L'ordre Juridique...*, op.cit.), dá o exemplo da realização da liberdade de estabelecimento para as profissões liberais, a qual implica em medidas de coordenação das condições de acesso à estas profissões.

- (30). V.a noção de mercado comum *latu sensu*, *supra*.
- (31). John PINDER, "Positive integration and negative integration: some problems of economic union in EEC", *in European Integration*, New York, 1975, p.53. Conforme o autor, "*a common market is a far lesser thing than an economic union, and without economic union will prove to be unviable*" (p.54).
- (32). "Isto tem por efeito, introduzir na ordem jurídica dos Estados membros seja normas jurídicas idênticas, tanto do ponto de vista formal que do ponto de vista substancial, seja de normas formalmente diferentes mas tendo um alcance análogo quanto à sua substância" (CATALANO, "La CEE et l'unification, le rapprochement et l'harmonisation des droits des Etats membres", *RIDC*, janvier-mars 1961, p.7).
- (33). E.CEREXHE, "Le rapprochement des législations dans le cadre de l'Europe des Six", *RMC*, 1960, p.36.
- (34). "Comparaison et rapprochement des législations dans le Marché Commun européen", *RIDC*, janvier-mars 1960, pp.61-73.
- (35). Sem querer "definir pelo definido", o termo "associação" é aqui tomado em um sentido próximo do de "aproximação", o que pode justificar, novamente, as dificuldades encontradas pelo autor para dar um conceito positivo de aproximação.
- (36). Op.cit., p.6
- (37). CATALANO, *idem*.
- (38). *Idem*, p.10.
- (39). Cf.LOECHNER, cit.por P.LELEUX, op.cit., pág.147.
- (40). As únicas exceções são o alemão ("*angleichung*") e o holandês ("*aanpassing*"), cujo sentido não é o mesmo que o de "*rapprochement*" (aproximação) da versão francesa (cf.GESSLER, cit.por J.RENAUD, "Aspects de la coordination et du rapprochement des dispositions relatives aux sociétés", *CDE*, 1967, p.167). Um outro exemplo pode ser tirado do parágr.30, al.g, do art.54, que faz referência à coordenação das garantias exigidas das sociedades para proteger os interesses dos sócios e de terceiros, e onde encontramos uma única expressão - coordenar - em todas as versões do Tratado. O verbo dinamarquês "*samordne*", empregado neste dispositivo, tem o mesmo sentido que o de coordenar (cf."Fransk-Dansk Ordbog", Andreas Blinkenberg et al., Copenhagen, 1966). O Tratado, versão grega, emprega aqui a expressão "*syntonismos*"; no art.99, utiliza o termo "*enarmosi*", enquanto que no art.100 usa a expressão "*proseggisi*", correspondendo esta ao francês "*rapprochement*" (aproximação) (cf."Dictionnaire Français-Grec", Victor Magnien et al., Librairie Classique Eugène Belin, Paris, 1969).
- (41). P.LELEUX, op.cit., p.147. No mesmo sentido, CATALANO, op.cit., p.10.
- (42). Em exemplo prático do que aqui afirmamos pode ser tirado do Proc.301/81, Ac.da Corte de Justiça europeia, de 1/3/83 (Comissão x Bélgica, Rec.1983-2, p.467), referente à um recurso por não aplicação da Diretiva 77/780 do Conselho da U.E. Esta tem por objeto "a coordenação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas concernentes ao acesso à atividade dos estabelecimentos de crédito e seu exercício" (J.O.L 322, p.30). É interessante notar a argumentação da Corte, em seu considerando nº 3: "a

diretiva (...) constitui a primeira etapa da instauração de uma harmonização das estruturas bancárias e de seu controle" (...) "A diretiva introduz, a este respeito, certas condições mínimas de aceitação para os estabelecimentos de crédito que todos os Estados membros deverão respeitar" (grifo nosso).

(43). Quanto à harmonização fiscal, vale notar a preocupação da Comissão CEE de evitar uma má compreensão de sentido: "ela não constitui um fim em si mesma, mas faz parte dos meios e poderes atribuídos à Comunidade visando o cumprimento de seus fins" (cf. "Rapport de la Commission au Conseil sur les perspectives de convergence des systèmes fiscaux dans la Communauté", dito Relatório Burk, *Boletim CEE*, suplemento 1/80, p.6).

(44). Citado por François KAISER, in *La Taxe sur la Valeur Ajoutée et les prestations de services internationales*, Deventer, 1981, p.175.

(45). KAISER, ídem.

(46). Mario MATTEUCCI, "L'évolution en matière d'unification du Droit", RMC, 1960, p.285.

(47). Louis CARTOU, *Droit Fiscal International et Européen*, Dalloz, Paris, 1981, p.194.

(48). STEFANNI, op.cit., p.336.

(49). Cf.G.MONTAGNIER, "1957-1982: les fiscalités nationales vingt-cinq ans après", RTDE, 1982-2, pp.647-648.

(50). STEFANNI, op.cit., p.336.

(51). H.Von der GROEBEN ("L'harmonisation fiscale et le Marché Commun", RTDE 1969, p.727) lembra ainda que é preciso deixar uma certa margem de manobra aos Estados membros, e que esta seria reduzida consideravelmente "se se chegasse ao estabelecimento de um sistema fiscal único para as empresas (e à fixação de alíquotas uniformes").

(52). Cf.aussi KIRSCHEN, "La TVA, instrument des progrès économique et social", CEB 35, 1967, p.347.

(53). Idem.

(54). D.BERLIN, "Jurisprudence Fiscale Européenne", RTDE 1985, p.74.

(55). Este problema da soberania fiscal, intimamente ligado à aproximação de legislações fiscais dos Estados membros, foi por nós abordado na tese, em capítulo referente à harmonização fiscal na CEE.