



Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

Bacharelado

MAYARA DE FREITAS BORGES

**Competição Tributária Internacional:  
Uma análise histórica e contemporânea do fenômeno**

Brasília – 2013

MAYARA DE FREITAS BORGES

**COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL:  
UMA ANÁLISE HISTÓRICA E CONTEMPORÂNEA DO  
FENÔMENO**

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação  
apresentado à Banca Examinadora da Faculdade de  
Direito da Universidade de Brasília, como requisito  
parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

**Orientador:** Prof. Dr. Antônio de Moura Borges.

Brasília - 2013

# Banca Examinadora

---

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges – UnB/FD (Orientador)

---

Profa. Dra. Inez Lopes Matos Carneiro de Farias – UnB/FD (Membro)

---

Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes – UnB/FD (Membro)

---

Prof. Dr. George Rodrigo Bandeira Galindo – UnB/FD (Suplente)

*À minha mãe, amada entusiasta do saber,  
e a meu pai, eterno amigo, ambos,  
alicerces da minha jornada.*

## **AGRADECIMENTOS**

O valor deste Trabalho de Conclusão de Curso perpassa a mera formalidade à obtenção do título de Bacharel em Direito. Ele representa a lograda vitória na caminhada da vida, pela conclusão de mais uma etapa, e das mais importantes, o bacharelado. Momento ansiado e idealizado desde a infância. Eu não poderia estar mais feliz.

A jornada acadêmica iniciou-se em Aracaju, no ano de 2007, e foi suspensa por três semestres, dois, dedicados à experiência de viver na Alemanha, país para o qual tenho imenso amor. Logo após este período, adveio o retorno à terra natal, Brasília. Dez semestres devotados ao estudo da ciência jurídica, entremeados por migrações e permeados de aprendizado e amadurecimento.

Na certeza de ter sido esta conquista alcançada pela colaboração e pelo apoio de muitas pessoas, não poderia me abster de prestar os justos agradecimentos, portanto, primeiramente, e acima de tudo e de todos, agradeço a Deus, pela benção da vida e por todas as maravilhas e riquezas presentes na minha memória e ao meu redor. A graça d'Ele permitiu-me a família tão amada e o vislumbre de uma paisagem encantadora. Ainda, proporcionou-me encontrar o equilíbrio necessário por meio de atividades de caridade.

Agradeço à minha mãe, mulher que é força e coragem na minha existência, incentivadora, sem medidas, desta caminhada acadêmica, por todo o amor e cuidado acalentado. Ao meu pai, ser humano cativante, um exemplo de homem, de filho, de pai, de marido, sempre a me escutar e a me aconselhar nos meus anseios e nas minhas angústias, eu agradeço por todo o apoio e por todo o carinho dedicado. Ao meu irmão, pessoa iluminada, espírito de caráter firme e correto, agradeço por todos os momentos compartilhados e ensinamentos proporcionados pela conduta observada.

À grande família, agradeço por todo o apoio e incentivo, todas as alegrias e todos os momentos compartilhados. Chegar até aqui foi muito mais prazeroso pela convivência e aprendizado com cada um de vocês. Assim, nominalmente, que me perdoem aqueles que aqui não forem citados, pois a memória, às vezes, nos faz falhar, agradeço à tia Lívia e ao tio Rogério, aos primos Giordanno e Giovanni; à tia Edinha e ao tio Renan e às primas, Renata e Roane e ao primo Rafael; à tia Fábria e ao tio Elisiée, e aos primos Victor e Rafael e aos primos sobrinhos Milena e Rafael; à tia Iraci e ao primo Frederico; ao tio Robinson e aos

primos, André, Rodrigo e Roberta; ao tio Rubson e à tia Verônica e aos primos, Rubsinho, Emmanuelle e Danielle; ao tio Rizélio e à tia Sueli, e aos primos Rivail e Suelen; ao tio Rodrigo e à tia Cida, e ao primo André Moreno; à prima Carol e, por último, mas não menos especiais, a meus avós paternos, Augusto (*in memorian*) e Marta e aos meus avós maternos, Rubens (*in memorian*) e Luzeli (*in memorian*). Tenho certeza que a luz dos que já não mais estão presentes ilumina esta jornada.

Às amigas e aos amigos que os céus me presentearam, algumas/ns cuja convivência tenho o prazer de usufruir diariamente, outros, cuja distância geográfica se presta a externar no peito apertado o valor de uma amizade querida. Amigos de longa data; de recentes encontros; de outras nacionalidades; amigos de escola, de faculdade, de cursos; amigas e amigos de sonhos, presentes de Deus. O cultivo de uma amizade que transcende barreiras de distância, de diferenças, de culturas e evidencia um sentimento universal, sensível a todos, que é o amor. A todas/os vocês, obrigada pela amizade, fidelidade, compreensão, pelo companheirismo e pelo apoio.

Às amigas queridas, Juliana Santiago, anjo na minha vida, sinônimo de irmandade, cujo apoio acadêmico e pessoal foi imprescindível ao meu bacharelado; à Suelen Castro, amiga e prima, nossos laços de amizade e de sangue entrelaçam-se suavemente em alegres matizes; à Sandra Paulino, amiga cuja agradável companhia a vida me proporcionou reencontro na Faculdade, orientando-me em questões acadêmicas em meio a cafés brasilienses; à Natália Campos, amiga que é fortaleza de sonhos e de realizações, uma inspiração.

À Gabriella Oliveira, profissional rica de competência, essencial para a realização deste trabalho, pelas observações e pela atenção concedida na redação deste; também à tia (Professora) Lívia, pelas valiosas considerações acerca da estruturação do trabalho. À amiga Vivianne Andrade, aos amigos Michel Yamashita, Paulo Spader, Danilo Vieira, Leonardo Lage, Cássio Lourenço, Eddie Oviedo, agradeço por terem me acolhido e me auxiliado durante o curso de Direito. E a todas/os colegas do curso, pessoas cujo exemplo e conduta responsáveis motivaram-me a seguir na realização deste sonho.

Às amigas Charlotte Reith e Anna Trabert; Renata Brito, Alice Duarte, Maria Luísa Macêdo, Maria Clara Guimarães; Jessica Bell; Thaísa, Anne e Jéssica Ulm; Julyane Araújo (desde sempre e para sempre); aos amigos queridos, Henrique de Paula, Philip, Justus e Leo Schollmeier, e, também, ao querido amigo Thiago Santana, grande companheiro e

conselheiro; entre tantas/os outras/os que têm lugar especial no meu coração, agradeço pela cumplicidade e por todos os momentos maravilhosos compartilhados.

À Universidade de Brasília, instituição magna para a produção do conhecimento e fundada em um ambiente no qual natureza, gentes e saber interlaçam-se na reflexão do meio e se propõem à construção de uma sociedade mais consciente de si e do mundo ao redor e ao desenvolvimento moral e tecnológico global. Academia estruturada em sólidas bases erguidas em meio a livros e Bibliotecas, pesquisas e estudos, diversidade de cursos e qualificado colégio de Docentes.

A Faculdade de Direito da Universidade de Brasília tem minha infinita gratidão por haver me proporcionado um ambiente rico de aprendizado, oportunidades e de interseção da teoria com a realidade.

Às Mestras e aos Mestres pela docência, indispensável à minha formação acadêmica. Agradeço, também, pelo nobre gesto de compartilhar o conhecimento, trazendo inquietações ou meu espírito e estimulando-me aos estudos e à pesquisa.

Especialmente, quero agradecer ao Professor Antônio de Moura Borges, meu orientador nesta pesquisa. Teve papel fundamental na decisão de escolha do tema, além disso, foi para mim, por meio do seu magistério, luz a guiar-me pelos estudos jurídicos.

Às cidades de Aracaju, Fulda e Brasília, eu agradeço pelas valiosas oportunidades de crescimento oferecidas.

A todas e a todos, o meu justo agradecimento. A força que me move é impulsionada por cada um de vocês. Uma nova etapa na minha vida se inicia e sou bem-aventurada em poder desfrutar deste momento na companhia das senhoras e dos senhores.

Ofereço a todas e a todos meu respeito e minha gratidão.

## APRESENTAÇÃO

Nas aulas de Direito Financeiro, o Professor Moura Borges nos contava sobre o fenômeno da dupla tributação internacional sobre a renda das pessoas físicas ou jurídicas, que ocorre quando duas jurisdições distintas exercem sua soberana competência tributária sobre uma mesma pessoa – por estar ela ligada a estes Estados, podendo ser dois ou até mais, por diferentes elementos de conexão – por um mesmo fato gerador material da obrigação tributária, havendo identidade ou semelhança dos tributos e sendo eles aplicados em um mesmo período de tempo (BORGES, 2007).

Este fenômeno, considerado, para uma parte da doutrina, uma aberração, algo que não deve ter lugar no mundo fenomenológico, pois tem consequências prejudiciais às pessoas, por exemplo, injustiças provocadas pela violação ao princípio da capacidade tributária, pois a pessoa seria tributada pela singularidade daquele fato gerador e não em termos globais, ou, este fenômeno representaria, também, um desestímulo às atividades comerciais e financeiras transnacionais, à medida que a pessoa pudesse ser impelida a contribuir com impostos para diferentes jurisdições sobre o mesmo fato gerador.

Ao tecer considerações sobre o tema, o Professor abordava formas de solução deste fenômeno, como acordos bilaterais ou multilaterais firmados entre Estados ou medidas unilaterais tomadas por jurisdições para evitar a bi ou pluritributação sobre a renda. Discorria, também, o mestre sobre acordos já firmados pelo Brasil para evitar tal fenômeno, como exemplo, tem-se o acordo entre Brasil e Japão para evitar a bitributação sobre a renda de indivíduos e de empresas, firmado em 1967, no Japão, originando o Decreto Lei nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967.

Esta questão despertou em mim grande interesse, de forma que, por meio de pesquisas e de estudo acerca do fenômeno, fui coletando as pedrinhas no caminho até chegar ao tema deste trabalho, que é a *international tax competition* ou, em palavras brasileiras, competição (ou concorrência) tributária internacional, que analisaremos, mais detidamente, ao longo deste trabalho.

Importa registrar que a preferência pela pesquisa acerca da competição tributária internacional em face da bitributação internacional sobre a renda deu-se por eu ter considerado ser este último tema um paradigma já superado pela competição tributária

internacional que, por sua vez, vem sendo superada pela cooperação tributária internacional. Mas, atentemo-nos à superação do fenômeno da bitributação pela competição tributária internacional.

Onerar o contribuinte duplamente, no fenômeno já conhecido por nós da bitributação internacional sobre a renda, não é desejável pelas pessoas que recolhem os tributos nem mesmo pelos Estados. A consciência dos avanços e das facilidades proporcionadas pela globalização, como a mobilidade do capital, faz com que os Estados, cômicos da necessidade do financiamento público e, portanto, de investimentos, evitem o fenômeno da bi ou da pluritributação internacional sobre a renda e, moldem seus comportamentos no sentido de atraírem, e não de repelir, este capital. E esta situação pela qual os Estados ajustam seus ordenamentos para atraírem estes investimentos, seria a descrição, superficial, do fenômeno da *international tax competition*.

Muitas inquietações tomaram conta da direção dos meus estudos e pensamentos desde a ciência deste fenômeno. Questões que envolvem a soberania e a autodeterminação dos Estados, a fundamentação e a justificação para a tributação, o comportamento dos Estados, das empresas e dos Estados frente a um mundo globalizado, a consciência e a responsabilidade global de cada um destes atores moveram-me a pesquisar mais acuradamente acerca destas complexas relações.

Conforme descrito, é complexa situação. Envolve diversos atores sob diversos interesses. O entrelaçamento do Direito Tributário, do Direito Internacional e do Direito Empresarial, aplicados diretamente às complexas relações que se imiscuem à vida individual e global inspirou-me, sobremaneira, na realização deste trabalho.

Não tive pretensão de esgotar o tema. Ao concluir a pesquisa pude confirmar minhas previsões, há muito para ser estudado e o objeto deste estudo está em constante mudança, assim como a vida. Foram estas, especialmente, as questões que inspiraram em mim a vontade de estudar o tema.

## RESUMO

O presente trabalho, resguardadas as proporções de uma monografia de conclusão de curso de graduação, tem por objetivo central analisar o fenômeno da competição (concorrência) tributária internacional por meio de um estudo acerca das conjunturas históricas que confluíram para o surgimento do fenômeno e, também, por uma análise do atual cenário imerso em um mundo globalizado que se nos apresenta.

Constatou-se, por este estudo, que o sistema tributário de uma jurisdição influencia na decisão de investidores sobre a alocação de seus investimentos, porém, não deve ser esta questão – do sistema tributário estatal – supervalorizada, pois outros elementos atuam motivando indivíduos e empresas na escolha da localização do seu capital.

Alternativas como a cooperação tributária internacional apresentam-se capazes de influenciar a dinâmica global de forma a proporcionar justiça fiscal e bem-estar a níveis globais.

**Palavras-chave:** competição tributária internacional; concorrência tributária internacional; globalização; sistema tributário; decisão de alocação de investimentos diretos; cooperação tributária internacional; justiça fiscal; bem-estar global.

## **ABSTRACT**

This paper, safeguarding the proportions of a thesis for completion to bachelor, aims to analyse the international tax competition through a study about the historical conjunctures which led to the emergence of this situation of competition and also through an analysis of the current international situation which is immersed in a globalized world that is presented to us.

This research made it possible to verify that the tax system influence upon the business decision making about where to allocate their investments, however this issue – the State tax system – should not be overvalued because other issues also interfere in the business decision making about where to allocate their capital.

Alternatives such as international tax cooperation show themselves as capable of influence upon the global dynamic providing tax justice and global welfare.

**Key Words:** International Tax Competition, Globalization; Tax System; Business Decision Making; International Tax Cooperation; Tax Justice; Global Welfare.

# SUMÁRIO

<b>Introdução</b> .....	13
<b>1. CAPÍTULO 1: NOÇÕES INTRODUTÓRIAS</b> .....	16
1.1 <i>DO ESTADO</i> .....	16
1.2 <i>DA SOBERANIA</i> .....	16
1.3 <i>DA TRIBUTAÇÃO</i> .....	19
1.4 <i>DA SOBERANIA TRIBUTÁRIA</i> .....	24
1.5 <i>DOS LIMITES DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL</i> .....	25
1.6 <i>DA GLOBALIZAÇÃO</i> .....	29
<b>2. Capítulo 2: Competição Tributária Internacional</b> .....	32
2.1 <i>DA DEFINIÇÃO DO FENÔMENO</i> .....	32
2.2 <i>DA COMPETITIVIDADE</i> .....	33
2.3 <i>IMPOSTO SOBRE A RENDA</i> .....	35
2.3.1 <i>TRIBUTAÇÃO SOBRE OS RENDIMENTOS (SAVINGS)</i> .....	36
2.3.2 <i>TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DAS MULTINACIONAIS</i> .....	37
2.3.2.1 <i>JURISDIÇÃO PELO CONSUMO DE BENS OU PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (DEMAND JURISDICTION)</i> .....	37
2.3.2.2 <i>JURISDIÇÃO PELA PRODUÇÃO DOS BENS OU SERVIÇOS (SUPPLY JURISDICTION)</i> .....	38
2.3.2.3 <i>JURISDIÇÃO DA SEDE DA EMPRESA</i> .....	39
2.3.2.4 <i>CONCLUSÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO PELOS CRITÉRIOS DO CONSUMO, DA PRODUÇÃO E DA SEDE DA EMPRESA MULTINACIONAL</i> .....	40
2.4 <i>COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA PREJUDICIAL</i> .....	40
2.5 <i>EVASÃO E ELISÃO FISCAL</i> .....	41
2.5.1 <i>EVASÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL</i> .....	41
2.5.2 <i>ELISÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL</i> .....	41
2.6 <i>PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</i> .....	42
2.7 <i>PARAÍÇOS FISCAIS</i> .....	43
2.8 <i>REGIMES TRIBUTÁRIOS PREFERENCIAIS PREJUDICIAIS</i> .....	44
2.9 <i>ALGUMAS CONSEQUÊNCIAS DA COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL</i> .....	45
2.10 <i>INFLUÊNCIAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NA DECISÃO DE LOCALIZAÇÃO DE UM INVESTIMENTO</i> .....	46
<b>3. COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL</b> .....	48

3.1	<i>INTRODUÇÃO</i> .....	48
3.2	<i>MEDIDAS JÁ REALIZADAS</i> .....	49
3.2.1	<i>INICIATIVA DA UNIÃO EUROPEIA</i> .....	49
3.3	<i>INICIATIVA DA OCDE</i> .....	50
	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	52
	<b>Metodologia de Pesquisa</b> .....	54
	<b>Referências Bibliográficas</b> .....	55

## INTRODUÇÃO

A globalização é fenômeno que traz consigo interferências diretas em várias esferas do conhecimento humano e da realidade social. Ela imiscui-se nas áreas da sociologia, da economia, da política, da cultura, entre tantas outras. Anda de mãos dadas com avanços tecnológicos e permite facilidades nunca antes vistas. É um processo dinâmico e contínuo. Afeta sobremaneira as pessoas e as sociedades, seja em âmbito micro ou macroestrutural.

Concomitantemente, promove uma interdependência entre os Estados ao redor do globo. Analisando o progresso tecnológico alcançado juntamente com o processo de globalização, percebemos que a redução dos custos de transporte, a rapidez da troca de informações, o grande fluxo de comércio interestatal e a desregulação das regras de controle financeiros de câmbios contribuíram para ampliar a mobilidade dos fluxos de capital vertiginosamente, de forma que os investidores, empresas jurídicas ou indivíduos, tornaram-se grandes *players* no cenário internacional, de modo que a política fiscal internacional dos Estados soberanos pode ser influenciada e até moldada para conformar-se com os interesses deles.

Esta influência dá-se pelo potencial poder de investir que as transnacionais e grandes corporações possuem. Os Estados, por sua vez, buscando atrair para si estes investimentos estrangeiros diretos, muitas vezes, valem-se de incentivos fiscais, como redução da alíquota do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. Esta situação, na qual os Estados soberanos oferecem incentivos a empresas ou indivíduos estrangeiros para atrair investimentos estrangeiros diretos, com fins de aumentar a arrecadação tributária e a oferta de empregos, gera a competição tributária internacional, objeto deste estudo.

A competição tributária internacional é dinâmica e está em constante transformação. Será que existe um limite a esta competição? Em um mundo que tende à desregulamentação, como seria este limite estabelecido? Como transformar a competição tributária internacional em uma cooperação tributária internacional? Haveria possibilidade? A sorte está lançada!

A presente pesquisa aborda a competição tributária internacional, que pode ser definida como a situação na qual se observa a atuação de duas ou mais jurisdições tributárias soberanas objetivando que empresas e/ou indivíduos adotem um comportamento tal que traga ou que mantenha algum elemento de conexão entre a pessoa jurídica e/ou a pessoa física e

aquela jurisdição, pela manifestação da capacidade contributiva da pessoa, permitindo que o Estado exerça sua soberania tributária, pela arrecadação dos tributos devidos, de forma exclusiva ou compartilhada com outra soberania tributária (SILVA, 2009).

Para a apresentação deste trabalho, estrutura-se o estudo em quatro partes, quais sejam, a primeira parte, inserida no capítulo I, trata das noções introdutórias ao assunto objeto deste trabalho. Procurou-se estabelecer os conceitos elementares relacionados ao objeto de pesquisa, para introduzir o leitor ao estudo do tema de forma didática e inteligível. Trouxemos, também, neste primeiro capítulo, a abordagem do escopo histórico-social no qual propiciou o surgimento da competição tributária internacional. Expusemos, assim, temas como o Estado, a soberania estatal, a soberania tributária estatal e sua competência em âmbito nacional e internacional, e, também, por último, mas não menos importante, trouxemos à luz o fenômeno da globalização, analisando algumas de suas perspectivas e de que forma ela influencia na competição tributária internacional.

No segundo capítulo, apresentamos a descrição e a análise do objeto deste estudo. São apresentados conceitos sobre o tema desta pesquisa e também sobre alguns dos problemas formulados, como, (i) em que medida a decisão de investir em determinado local é influenciada pelo sistema tributário de um Estado, (ii) qual o limite que distingue uma competição tributária internacional justa de uma injusta, (iii) quais são as consequências da CTI, (iv) o que é um Estado competitivo, (v) o que é uma empresa competitiva, entre outras questões trazidas.

No terceiro e último capítulo, tratamos da cooperação tributária internacional e discorremos sobre como ela é recebida em âmbito internacional, qual a situação atual e quais as perspectivas futuras; além disso, tratamos acerca de algumas alternativas ao modelo de competição tributária internacional para que seus efeitos sejam atenuados.

Por fim, trazemos algumas considerações finais.

Acredito ser este tema relevante para a ciência jurídica, pelos motivos já expostos, como a regulação de fluxos e de investimentos de capital, a garantia da soberania estatal e da consequente autodeterminação do Estado, relações interestatais, a garantia de cumprimento das finalidades do Estado, como o oferecimento de um Estado de bem-estar social, além de abordar também questões relacionadas ao fluxo de pessoas, à criação de empregos, à

seguridade social, trazendo, ademais, perspectivas atuais e futuras de uma cooperação tributária internacional e da possível criação de uma Organização Mundial Tributária.

Há pouca produção nacional sobre o tema da competição tributária internacional, tanto que a maioria das referências bibliográficas utilizadas neste trabalho é da literatura estrangeira.

Esta é uma singela contribuição à ciência jurídica, que não se propõe a esgotar o tema, muito menos analisá-lo por todos os enfoques, já que diversos são os prismas e perspectivas a serem ponderados, tornando, assim, tarefa complexa e sempre em construção, pois o tema, assim como a sociedade, está em constante transformação.

## 1. CAPÍTULO 1: NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

### 1.1 DO ESTADO.

O critério mais amplamente aceito para definir o instituto “Estado” é aquele estipulado pelo artigo 1º da “Convenção de Montevideu sobre os Direitos e Deveres dos Estados”, de 1993 (SHAW, 2008, p. 198), que enumera os requisitos de existência do Estado como pessoa de Direito Internacional, quais sejam, (i) população permanente, (ii) território determinado, (iii) governo e (iv) capacidade de entrar em relações com demais Estados.

A Comissão de Arbitragem da Conferência Europeia sobre a Iugoslávia, em seu Parecer nº 1, declarou que o Estado é comumente definido como uma comunidade formada por (i) um território e (ii) uma população sujeitos a (iii) uma autoridade política organizada, sendo a (iv) soberania uma característica de tal Estado (SHAW, 2008, p. 198).

Francisco Rezek, em sua obra “Direito Internacional Público: curso elementar”, p. 193, afirma que “O Estado, personalidade originária de direito internacional público, ostenta três elementos conjugados” (i) uma base territorial, (ii) uma comunidade humana estabelecida sobre esta área, e (iii) uma forma de governo não subordinado a qualquer autoridade exterior.

Percebemos serem as definições acima uníssonas em declarar como requisitos do Estado (i) território, (ii) população, (iii) governo, (iv) soberania/governo não subordinado a qualquer autoridade exterior/capacidade de entrar em relações com demais Estados. Sobre esta última característica, a da soberania, talvez seja ela a mais marcante de um Estado (SHAW, 2008, p. 211), pois representa a sua independência e sobre ela discorreremos mais detidamente a seguir.

### 1.2 DA SOBERANIA.

Segundo SHAW (2008), a independência que caracteriza um Estado soberano é a independência jurídica, que não se confunde com as independências políticas ou econômicas nem é descaracterizada pela sujeição do Estado às normas de direito internacional.

O mesmo autor explica que a dependência política ou econômica de um Estado não afeta a independência jurídica do mesmo, a menos que o Estado esteja formalmente obrigado a submeter-se às demandas de outro, que esteja em posição superior, o que, neste caso, poderia caracterizar um *status* de dependência jurídica.

Quanto às normas de direito internacional a que estão submetidos os Estados, afirma conferirem elas direitos e obrigações dentro de um sistema jurídico internacional que permite liberdade de ação ao Estado, menos naquilo que haja regra limitando esta ação, uma vez que “esta liberdade existe dentro, e não fora, do sistema jurídico internacional, de modo que é o Direito Internacional e não os Estados individual e unilateralmente quem dispõe sobre as balizas limitadoras das ações dos Estados”. (SHAW, 2008, p. 212).

REZEK (2011) afirma que o Estado exerce jurisdição sobre o seu território, possuindo competências para atuar com autoridade. A jurisdição exercida pelo Estado soberano é geral e exclusiva. A generalidade refere-se ao exercício no seu território de todas as competências de ordem legislativa, administrativa e judicial, e a exclusividade significa que, no exercício dessas competências, o Estado não encontra concorrência de qualquer outra soberania. Entretanto, se o Estado não se encontra em condições de exercer sua jurisdição com generalidade e exclusividade e transfere a outro “encargos de certa monta – como a emissão de moeda, a representação diplomática, eventualmente a defesa nacional”, sua soberania ver-se-á enfraquecida (REZEK, 2011, pp. 193\_4).

E esta soberania que caracteriza o Estado soberano

[...] não se subordina a qualquer autoridade que lhe seja superior, não reconhece, em última análise, nenhum poder maior de que dependam a definição e o exercício de suas competências, e só se põe de acordo com seus homólogos na construção da ordem internacional, e na fidelidade aos parâmetros dessa ordem, a partir da premissa de que aí vai um esforço horizontal e igualitário de coordenação no interesse coletivo. Atributo fundamental do Estado, a soberania o faz titular de *competências* que, precisamente porque existe uma ordem jurídica internacional, não são *ilimitadas*; mas nenhuma outra entidade as possui *superiores* (REZEK, 2011, p. 259).

Para SHAW (2008), a noção de soberania implica em direitos e deveres, tais como: (i) o direito do Estado de exercer jurisdição sobre seu território e sobre sua população permanente, (ii) o direito de se defender (*engage upon an act of self-defense*) em certas situações, e (iii) o dever de não intervir em questões internas (*internal affairs*) de outros Estados soberanos.

Neste sentido, do dever de não intervir em questões pertinentes à jurisdição interna de qualquer país, enfatizou-se, pela Declaração de Princípios de Direito Internacional relativo a Questões Amigáveis e Cooperação entre Estados, adotada em 1970 pela Assembleia Geral das Nações Unidas, que nenhum Estado ou grupo de Estados tem o direito de intervir, direta ou indiretamente, por qualquer motivo, em questões internas ou externas de qualquer outro Estado. Desta forma, afirma SHAW (2008) que qualquer forma de interferência ou ameaça

contra a personalidade do Estado ou contra elementos relacionados à sua política, economia ou cultura devem ser consideradas violações ao direito internacional.

Conclui ele que princípios relativos à soberania, como o da não intervenção, são essenciais na manutenção de um sistema razoavelmente estável de competição entre os Estados, de forma que o estabelecimento de limites aos poderes de um Estado na relação com os demais contribui para que haja certo grau de estabilidade dentro da legalidade (SHAW, 2008, p. 213).

Em síntese, por soberania podemos entender o atributo que reconhece ao Estado, na existência dos elementos (i) território delimitado, (ii) população estável e (iii) governo, independência, ou seja, não estar sujeito a qualquer outra autoridade que interfira em qualquer de seus elementos.

Entretanto, nos propomos a analisar, também, em que medida a soberania de um Estado sofre interferências, não concernentes diretamente à autoridade a que se refere expressamente Rezek (em nota acima, “não se subordina a qualquer autoridade que lhe seja superior”) ou Shaw (em trecho acima, “dever de não intervir em questões internas de outro Estado soberano”), mas, de uma subpolítica<sup>1</sup> externa e global comandada por empresas transnacionais dentro de uma sociedade mundial<sup>2</sup> que nega tanto a existência de um Estado mundial quanto de um governo mundial, semeando um capitalismo global não organizado, pois “não há poder hegemônico ou regime internacional econômico ou político”. (BECK, 1999, pp. 17; 29; 33). Teceremos mais considerações sobre esta indagação nos próximos tópicos.

---

<sup>1</sup> O termo “subpolítica” é conceito descrito por BECK como sendo o assentamento de “negociação e poder” para além do sistema político. Seria uma forma de interação das empresas transnacionais com os Estados soberanos de forma a moldar o comportamento destes sem a necessidade de “requerimento ou deliberação no Parlamento, sem decisão regimental, sem mudança da legislação [...] nem mesmo um debate político”. BECK, Ulrich. **O que é a globalização?:** Equívocos do globalismo: respostas à globalização. São Paulo: Paz e Terra, 1999. Tradução de: André Carone.

<sup>2</sup> BECK (1999, pp. 29-30) considera o termo “sociedade mundial” como sendo “o conjunto das relações sociais que não estão integradas à política do Estado nacional ou que não são determinadas (determináveis) por ela” [...] pelos termos “sociedade” e “mundial” temos que, segundo o autor, “mundial” refere-se a “diferença, diversidade” de pessoas e de culturas e “sociedade” designa não-integração, pois estas pessoas e culturas não se sentiriam “ligadas umas às outras por suas diferenças”, de forma que “sociedade mundial” pode ser compreendida, de acordo com o autor, como diversidade sem unidade.

### 1.3 DA TRIBUTAÇÃO.

Vimos que a soberania é qualidade do Estado que exerce jurisdição geral e exclusiva sobre o seu território, possuindo competência para atuar com autoridade, pois “[s]ó ele pode, assim, tomar medidas restritivas contra pessoas, detentor que é do monopólio do uso legítimo da força pública” (REZEK, 2011, p. 194). Analisamos também que o exercício da jurisdição estatal dá-se pelas competências de ordem legislativa, administrativa e jurisdicional (REZEK, 2001, p. 194).

Em que se atente ao exercício da competência de ordem legislativa – exclusiva do Estado –, tem-se que ao fruto desta competência, qual seja, à lei, é assegurado cumprimento por meio do legítimo uso da força pública, ou seja, a lei em abstrato é aplicada no mundo fenomenológico ao subsumir-se o fato observado à norma e, em não sendo cumprido o estabelecido em lei, o Estado tem legitimidade para, por meio da força pública, garantir as expectativas de cumprimento da norma.

Acerca da competência legislativa estatal em instituir e cobrar tributos – geralmente, conceituados pela doutrina como sendo prestação pecuniária compulsória exigida pelo Estado em virtude de seu poder de império (HARADA, 2006, p. 325) –, verifica-se estar ela associada à noção de soberania tributária estatal, ou seja, o Estado soberano ao exercer sua competência legislativa institui e cobra tributos daqueles que se submetem à sua jurisdição. Entretanto, qual a legitimidade e qual a fundamentação que permitem ao Estado interferir na liberdade e na propriedade do indivíduo?

Relata-nos HARADA (2006, p. 311) que, antigamente, o Estado, para atender às suas finalidades, obtinha receitas provenientes de

guerras de conquistas, extorsões de outros povos, doações voluntárias, fabricação de moedas metálicas ou de papel, exigência de empréstimos, rendas produzidas por seus bens e suas empresas, imposição de penalidade, etc, [...e] vários desses processos de obtenção de receita pública eram tidos como tributos.

O gradativo aumento das necessidades coletivas trouxe consigo consequências à forma de obtenção de receitas até então estabelecida. O Estado percebeu-se na posição de angariar recursos de forma regular e permanente e identificou na riqueza dos particulares o meio para tanto. Utilizando-se de sua força coercitiva, procedeu à cobrança de tributos dos seus jurisdicionados, porém, sem contraprestação, e esta passou a ser a principal fonte de receita pública, necessária ao financiamento das atividades estatais (HARADA, 2006, 312).

No momento histórico acima descrito, praticamente todas as coisas e as pessoas eram consideradas como sendo de propriedade do Estado ou daquele que o governava, pois Estado e propriedade confundiam-se de tal forma que as pessoas e as coisas eram consideradas a ele pertencentes (GASSEN, 2012).

Esta situação, pela qual propriedade e Estado mesclavam-se e na qual as riquezas dos particulares eram tomadas pelo Estado, não mais se sustentava na conjuntura social que sobreveio, pois, somando-se a insatisfação da população pela exacerbação da cobrança dos tributos a novas situações econômicas, sociais e políticas trazidas pela Revolução Industrial Inglesa, em um cenário de revoluções burguesas como a independência das colônias americanas e a Revolução Francesa, por exemplo, simultaneamente com acumulação primitiva do capital e com mudanças em relação a concepções religiosas, propiciou a cisão entre poder estatal e propriedade, transformando a concepção acerca da cobrança de tributos dos contribuintes pelo Estado (GASSEN, 2012).

Hodiernamente, continua GASSEN (2012), como consequência da Revolução Industrial e da Revolução Francesa – que impulsionaram o começo de uma nova ordem econômica, social e política, na qual os direitos feudais e a servidão foram abolidos e a terra desvinculou-se da vassalagem e incorporou valor de mercadoria privada e negociável –, há a separação definitiva do Estado com relação à propriedade de seus jurisdicionados.

Destarte, a noção atual de tributo difere daquela assentada na Idade Média, pois, nos dias de hoje, o Estado interfere na liberdade e na propriedade individual somente por meio de lei. Há princípios, presentes nas cartas políticas da quase totalidade dos países, que asseguram a cobrança de tributos somente quando previamente aprovada pelos representantes do povo, consoante apregoam os princípios da legalidade e da anterioridade tributária.

Perguntamo-nos, ainda, qual seria a fundamentação para a cobrança destes tributos. Acima, relatamos que, para a consecução das finalidades coletivas, o Estado interfere na propriedade individual, por meio da cobrança de tributos, para promover o bem estar da população. A seguir, apresentaremos mais algumas fundamentações legitimadoras da cobrança de tributos por parte do Estado.

Consoante AVI-YONAH e MARGALIOH (2007), os impostos são necessários para que o problema do *free riding* – ou seja, a situação em que um indivíduo se beneficia de um bem ou de um serviço oferecido pelo Estado, muito embora não tenha ele contribuído para tal –, de bens e serviços públicos seja superado (*overcome*). Além disso, são necessários para controlar imperfeições do mercado (surgindo, aqui, a figura do Estado regulador), e, também, para que a justiça social, por meio da redistribuição, seja alcançada.

Desta forma, os tributos proporcionariam (i) crescimento econômico – eficiência –, e (ii) justiça social – equidade, pela redistribuição e pelo provimento de bens e serviços públicos, como a saúde e a educação. Estas metas públicas, crescimento econômico e justiça social estão presentes tanto em países desenvolvidos quanto em países em desenvolvimento.

Isto posto, estaria fundamentada a ação de interferência do Estado na propriedade e na liberdade das pessoas, de forma que, para o bem estar geral, a tributação, conforme a estrutura atual de Estado, é necessária como meio a prover o desenvolvimento econômico e, principalmente, a lograr a justiça social.

O financiamento público, portanto, seria proporcionado, em considerável medida, pelo recolhimento de tributos. Quais seriam, contudo, as balizas norteadoras da cobrança destes tributos? GONZAGA (2012, p. 667 – 671), ao escrever sobre os princípios gerais de aplicação da interpretação jurídica, dispõe que o princípio da igualdade (ou isonomia) remonta à era clássica e, segundo definição aristotélica, “a igualdade era sempre ligada à ideia de equidade, no sentido de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”, acrescenta a autora que “a ideia de igualdade se desdobra em paridade de tratamento perante a lei, sem quaisquer privilégios [...] surgem princípios tributários de vedação à discriminação, tributação proporcional à capacidade contributiva e generalidade”.

A justiça social, segundo a autora, seria alcançada pela igualdade material. E esta igualdade, juntamente com a igualdade formal e a liberdade “formaram o principal pilar de sustentação do Estado Democrático de Direito”. A justiça fiscal, por sua vez, também estaria associada à igualdade e atenderia aos princípios da “capacidade contributiva, vedação ao confisco, vedação de privilégios e de discriminações e razoabilidade”, além de poder assumir “feição instrumental que tem por finalidade proteger as condições de concorrência efetiva e livre circulação de bens, tanto na esfera interna, quanto na ordem internacional”.

Assevera a autora que “[a] noção de igualdade tributária sempre vem atrelada ao princípio da não discriminação<sup>3</sup> e à vedação à concessão de privilégios odiosos<sup>4</sup>” (p. 669) e que, em âmbito internacional, o “Direito Tributário Internacional requer que situações

<sup>3</sup> Conforme a autora, a discriminação seria a não aplicação do princípio da igualdade que, segundo definição aristotélica, seria “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida da sua desigualdade”, ou seja, seria a não paridade de tratamento perante a lei, consubstanciando, assim, em situações de privilégios. (GONZAGA, 2012, p. 667-8).

<sup>4</sup> A autora conceitua privilégios odiosos como os que “conduzem a situações discriminatórias sem justificativa objetiva” e “o que diferencia os privilégios odiosos dos legítimos é justamente o seu fundamento [...] privilégios legítimos como isenções e créditos fiscais podem se tornar odiosos se não forem baseados na ideia de justiça, correspondendo aos princípios da capacidade contributiva, da redistribuição de renda ou do desenvolvimento econômico”. Como exemplos de privilégios odiosos, a autora enumera, “a anistia, a remissão, as subvenções, as deduções, os subsídios e as restituições de tributos a título de incentivos”.

similares não devam ser tratadas de forma diferenciada, especialmente quanto ao critério da nacionalidade, exceto quando tal diferenciação for objetivamente justificada” (p. 671). E “a vedação à discriminação entre nacionais e estrangeiros só vale entre residentes” (p. 672) de uma mesma jurisdição. Prossegue a autora afirmando que “entre os não residentes é possível que haja discriminação, mas esta deve ser objetivamente justificada para que seja legítima” (p. 672).

Citando DÓRIA (1986), GONZAGA (2012) apresenta que

[a]s discriminações tributárias com relação às pessoas jurídicas devem atender aos pressupostos da razoabilidade da classificação, fundada em diferenças substanciais, da existência de finalidade na discriminação e da conexão lógica entre o fim colimado e a distinção proposta. A exemplo das pessoas físicas, também as empresas não podem ser discriminadas em razão exclusiva de sua sede ou de seu estabelecimento.

A justiça fiscal, então, segundo a autora, aplicada ao Direito Tributário, está relacionada à capacidade contributiva individual, de forma que o tributo exigido seja proporcional à capacidade econômica particular de cada contribuinte. Acrescentando luz a este raciocínio, AVI-YONAH e MARGALIOH (2007) sustentam que a justiça social é fundamento para a arrecadação de tributos e deve estar voltada para a consecução da equidade.

Indagamo-nos acerca da efetividade da redistribuição de riquezas, pelo princípio da equidade. E, também, sobre quem são as pessoas que financiam o Estado. Este financiamento público é suportado realmente com bases no princípio da igualdade e da capacidade contributiva do indivíduo? Em que medida o princípio da não discriminação é aplicado? Ou os privilégios odiosos são combatidos ou camuflam-se na leviandade dos contribuintes?

GONZAGA (2012, p. 676) afirma que

A concessão de privilégios odiosos ofende a liberdade relativa de terceiros que ficam obrigados ao desembolso do tributo de que o detentor do privilégio foi dispensado: **alguém sempre paga pelos benefícios concedidos a outrem** (grifo nosso).

BECK (1999), por sua vez, alumia a relação entre Estado e empresas transnacionais. Estas, detentoras que são do capital, da capacidade de contribuir com impostos e da oferta de trabalho,

[...] podem exportar postos de trabalho, que têm os menores custos e os menores impostos possíveis para a utilização de mão-de-obra; [...] estão capacitadas (em função do amplo alcance dos meios técnicos de informação) para distribuir produtos e serviços nos mais diversos lugares, bem como para reparti-los nos mais diversos pontos

do mundo. Suas posições lhes permite criar confrontos entre Estados nacionais ou locais de produção e com isto realizar “pactos globais”, tendo para si os menores impostos e as melhores condições de infraestrutura; podem ainda “punir” os Estados nacionais sempre que estes se tornarem “caros” ou “pouco propícios para investimentos”; podem escolher de modo autônomo seus locais de investimento, produção, recolhimento de impostos e de sede na selva da produção global e confrontá-las uma a uma. Deste modo, os dirigentes podem viver e morar nos lugares mais belos e pagar impostos nos mais baratos.

Isto ocorre da tal forma que “[a]s empresas transnacionais escapam dos impostos do Estado nacional, as pequenas e médias empresas, responsáveis pela maior parte da oferta de postos de trabalho, sangram nas mãos dos novos entraves da burocracia fiscal”. Adicionaríamos que não somente as empresas de médio e pequeno porte sofrem consequências decorrente da falta de recolhimento que, se não fossem as estratégias traçadas e os incentivos fiscais concedidos, de outra forma, seriam devidos pelas transnacionais, mas também os contribuintes individuais, pois, esse não recolhimento surte efeito na compensação em cima de outros tributos, como o imposto sobre a folha de pagamento. De forma que, elucidada BECK (1999),

[n]a Alemanha, o lucro das empresas cresceu noventa por cento desde 1979, e os salários, seis por cento. Mas a arrecadação de impostos sobre salários duplicou nos últimos dez anos; a arrecadação dos impostos corporativos caiu pela metade e representa apenas treze por cento do total de arrecadação.

Deduz o autor que “[c]ausa espanto ver que justamente os mais ricos acabam se tornando *contribuintes virtuais*”, de tal forma que

as premissas do Estado de bem-estar social e do sistema de aposentadoria, da assistência social e da política comunitária, da política de infraestrutura [...] assim como os gastos públicos, o sistema tributário e a ‘justa cobrança’ do imposto – tudo derrete sob o novo sol desértico da globalização.

O autor elucidava – e isto deu-se em 1999, quando da publicação do livro - que

diretores de companhias multinacionais **deslocam suas administrações** para o sul da Índia, mas enviam seus filhos para as universidades europeias com melhores recursos. Não lhes ocorre sequer a ideia de se mudarem para **os países onde criam empregos e pagam impostos** baixos. Naturalmente, reivindicam para si mesmos os direitos civis, políticos e sociais elementares cujo financiamento público eles condenam abertamente. **Vão ao teatro. Desfrutam da paisagem e da natureza, cuja preservação requer gastos.** Aglomeram-se nas metrópoles europeias, ainda razoavelmente protegidas da criminalidade e da violência. Mas ao mesmo tempo

acrescentam à política orientada para o lucro a afirmação de que o modo de vida europeu está em decadência. Poderíamos acaso saber para onde os filhos gostariam de se mudar depois que o **Estado e a democracia na Europa tornarem-se não financiáveis?**

Prossigamos.

#### 1.4 DA SOBERANIA TRIBUTÁRIA

De acordo com BORGES (2007), a soberania tributária é um dos aspectos da soberania estatal e consiste na capacidade de estabelecer um sistema tributário autônomo. Pela soberania tributária, o Estado exerce jurisdição sobre pessoas e coisas que se encontram no seu território e aos fatos que dentro dele acontecem. Desta forma, somente dentro dos seus limites territoriais pode, em tese, o Estado exercer sua soberania tributária.

TORRES (1997, pp. 48-9), retomando o significado da palavra *soberania*, assevera ser ela um poder total e absoluto “que não reconhece, nem tem a pretensão de reconhecer, a não ser por vontade própria, autoridade superior”. E, *soberania tributária*, segundo o autor, é a qualidade do poder do Estado que lhe assegura autonomia e independência na instituição dos fatos tributáveis e somente encontra limitações na sua própria legislação e na Carta Magna, não permitindo a interferência de outras soberanias tributárias.

A seu turno, GONZAGA (2012, p. 660) pondera que

[a] **soberania**, decorrendo do **direito de autodeterminação**, confere ao Estado o direito de **contrair vínculos com os demais sujeitos do Direito Internacional Público**, compromissos estes que, sob a perspectiva material, **acabam limitando este mesmo direito de autodeterminação** (*grifo nosso*).

E, também, que,

[é] justamente a **limitação das soberanias estatais** que possibilita a organização de uma **comunidade internacional em nível mundial**, de forma eficaz, o que implica a conclusão de que a **soberania é conceito relativo**. Efetivamente, **se a soberania fosse absoluta, não haveria relações internacionais, muito menos, comunidade internacional** [...] a soberania do Estado **é limitada pelos compromissos internacionais apenas em seu aspecto de liberdade de ação do Estado**. Desta forma, a soberania enquanto autoridade jurídica suprema dentro do território do país permanece intocada (*grifo nosso*).

Nesta toada, apresenta-nos TORRES (1997, pp. 49-51) que

[t]ais atos (atos de autoridade e de leis alienígenas) não dispõem de legitimidade suficiente para obrigar contribuintes que

estejam sob a égide de uma dada soberania tributária a pagarem impostos ou mesmo acionarem mecanismos administrativos próprios de arrecadação, cobrança ou fiscalização tributária sobre os respectivos jurisdicionados desta **sem o seu beneplácito *ad domum***.

Depreende-se do excerto de TORRES (1997) que há possibilidade de haver “arrecadação, cobrança ou fiscalização tributária sobre os respectivos jurisdicionados” por um Estado estrangeiro havendo o beneplácito *ad domum*, ou seja, havendo o consentimento do Estado soberano para o exercício de tal competência tributária por um Estado alienígena. Todavia, precisamos distinguir em quais situações esse exercício estrangeiro dar-se-ia.

Pela descrição apresentada por GONZAGA (2012, p. 661), na seara do Direito Tributário Internacional, o princípio da soberania é

ao mesmo tempo um instrumento de limitação do poder soberano, ou seja, convenções de dupla tributação internacional pressupõem, para sua aplicação, a limitação da vontade soberana dos Estados em prol da consecução de seus objetivos.

Essas situações pelas quais as soberanias tributárias confrontam-se são aplicadas em âmbito das relações internacionais entre Estados quando elementos de conexão<sup>5</sup> estão presentes na realidade da vida de pessoas conectadas a diferentes jurisdições. Submeteremos estas situações a exame mais acurado no tópico a seguir.

### *1.5 DOS LIMITES DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL.*

Como descrito no ponto anterior, há situações nas quais fatos ocorridos no exterior de um Estado podem com este se comunicar de forma a serem abraçados pela soberania tributária deste último, ao guardarem relação com a esfera interna dele. Ocorre, por exemplo, na “tributação de nacionais ou residentes de um Estado, relativamente às rendas obtidas no exterior” (BORGES, 2007).

Prossegue BORGES (2007) que a competência tributária é a capacidade do Estado de instituir tributos relativos às pessoas submetidas à sua jurisdição e ela alcança aquelas que, de

---

<sup>5</sup> Segundo BORGES (2007) ao tecer considerações sobre elementos de conexão, cita MARTINEZ pelo excerto a seguir: “[q]uando uma situação se acha ligada, pela diversidade de seus elementos, a mais de uma ordem jurídica, essa disparidade na definição de pressupostos tributários pode determinar ou que mais de um Estado tribute tal situação ou que nenhum a tribute, quando, normalmente, sem essa bilateralidade de conexões, ela seria tributada”.

qualquer forma, com ele se relacionam ou se beneficiam, ao menos presumivelmente, dos serviços por ele ofertados, por mais que alcancem situações de estraneidade<sup>6</sup>.

A competência tributária internacional tem critérios de delimitação que variam de acordo com os tributos em questão. Por exemplo, para os tributos indiretos, que são aqueles “cujo ônus financeiro é transferido ao consumidor final” (HARADA, 2006, p. 328), os critérios de delimitação da competência tributária internacional podem ser de dois tipos, quais sejam, (i) critério do país de origem ou (ii) critério do país de destino (BORGES, 2007).

Pelo critério do país de origem, a tributação é de acordo com o Estado nos limites territoriais do qual a mercadoria foi produzida. Já pelo critério do país de destino, o tributo imposto será aquele decidido pelo Estado onde as mercadorias serão consumidas.

Ao que concerne aos tributos diretos, que são aqueles em que não há repasse (ou repercussão econômica) do encargo tributário, em outras palavras, a pessoa que praticou o fato descrito em lei é quem suporta o ônus fiscal (HARADA, 2006, p. 328), os critérios para delimitação da competência tributária se inspiram em dois princípios, (i) o da territorialidade ou (ii) o da universalidade.

O princípio da territorialidade entabula que as rendas e os bens das pessoas serão tributados conforme o critério da fonte que, segundo BORGES (2007),

**o Estado tributa** todas as **rendas** cuja fonte se encontra **no seu território**, assim como todos os **bens nele situados**, sem considerar a residência ou a nacionalidade das pessoas que auferem tais rendas ou dispõem de tais bens (*grifo nosso*).

Soma-se a esta definição, as preleções conferidas por GONZAGA (2012, p. 679), quando afirma ser o princípio da territorialidade aquele

[s]egundo o qual a lei impositiva de determinado Estado **alcança**, segundo suas hipóteses de incidência, apenas as rendas decorrentes de **serviços prestados em seu território**, mediante aplicação do **critério da fonte** produtora, ou seja, o **critério de onde a renda foi gerada**, ou as **rendas pagas** a partir de seu território, hipótese em que a fonte indica o **local de onde provêm os fundos remuneratórios pagos** em virtude do fornecimento de bens ou da prestação de serviços [...] a tributação pelo princípio da territorialidade é geralmente associada à tributação no Estado da fonte [...] implica que as leis tributárias se aplicam aos fatos ocorridos no

---

<sup>6</sup> Situações de estraneidade podem ser consideradas aquelas que envolvem elementos alienígenas. Com fins exemplificativos, elucida BORGES (2007) que se trata determinadas circunstâncias pelas quais “fatos ocorridos no exterior podem ser abrangidos pela soberania tributária de um Estado, desde que guardem relação com sua esfera interna. É o caso, por exemplo, da tributação de nacionais ou residentes de um Estado, relativamente às rendas obtidas no exterior”.

território da ordem jurídica a que pertencem, **independentemente de outros fatores, como a nacionalidade, o domicílio ou a residência do contribuinte** (*grifo nosso*).

Este princípio, segundo a autora, está relacionado com a “autodeterminação do Estado e a possibilidade de fazer valer suas normas jurídicas, bem como a possibilidade de recusar a aplicação de leis ou atos estrangeiros no âmbito interno”, de tal maneira que se reconhece a “impossibilidade da extraterritorialidade formal, ou seja, a impossibilidade de execução forçada de créditos tributários fora do território nacional de um Estado”. A autora indica como formas de solução desta questão “a colaboração das autoridades fiscais do outro Estado mediante troca de informações, procedimentos amigáveis ou colaborações judiciais”, todas alternativas sujeitas à anuência deste outro Estado.

Compreende a autora que este princípio é insuficiente para responder aos anseios do Estado em conceber o financiamento público de suas finalidades essenciais. Este princípio é melhor adequado, segundo a autora, “com relação aos tributos cujo fato gerador consiste em ato ou fato materialmente verificável”, como, por exemplo, no caso dos tributos aduaneiros, ou no caso dos tributos sobre o consumo, cujas ocorrências são mais fáceis de serem comprovadas. Contudo, não se poderia afirmar o mesmo quanto a tributos aplicáveis a formas tributárias mais sofisticadas, como os impostos sobre a renda mundial.

Uma das razões para a adoção por parte de Estados do princípio da universalidade é justamente o fato de tornar-se possível aplicar impostos sobre estas formas tributárias mais sofisticadas, como a renda mundial. Por este propósito, também, os países adotaram a tributação com bases universais que consiste

[n]a possibilidade de tributar rendimentos localizados em paraísos fiscais ou em países com tributação favorecida, como forma de **evitar e combater a evasão fiscal** (GONZAGA, 2012, p. 684).

Os Estados tributam também com bases universais impelidos que são pela

[p]ossibilidade de **aumentar a arrecadação** [...] além deste, visa-se à manutenção do princípio da isonomia e da capacidade contributiva, especialmente nos países que dispõem de muitos operadores no exterior, como forma de tributar de maneira igualitária tanto estes agentes, os quais podem receber algum tipo de incentivo no Estado de destino de seus investimentos, quanto os residentes no território do país, que recebem rendimentos somente a partir de fontes internas (GONZAGA, 2012, p. 685).

Desta maneira, pelo princípio da universalidade ou *worldwide taxation*, que se consubstancia em se alcançar a universalidade dos bens e da renda da pessoa, em outras

palavras, “considera a renda mundial do indivíduo ou da pessoa jurídica para fins de imposição da norma tributária” (GONZAGA, 2012, p. 683) e para o qual, consoante GONZAGA (2012, p. 685),

[n]ão importa a origem, a natureza da fonte ou a localização do patrimônio ou dos rendimentos tributáveis, é necessária a **verificação da presença do elemento de conexão residência no território nacional para que possa haver a tributação** (*grifo nosso*).

E, acrescenta a autora acerca da tributação sobre a renda das pessoas jurídicas que

[o] princípio da tributação universal determina que toda a renda da pessoa jurídica deve ser tributada no país de domicílio, incluindo-se os rendimentos provenientes do exterior, mesmo que obtidos a partir de filiais ou subsidiárias. Quanto a estas últimas, cumpre esclarecer que, pelo fato de possuírem personalidade jurídica própria, a tributação universal a elas aplicável incide sobre os dividendos distribuídos, que constituem a efetiva renda da sociedade controladora, mas não incide sobre os lucros acumulados ou retidos na subsidiária, que constituem renda da própria subsidiária que não foi disponibilizada para a controladora”.

Advêm do princípio da universalidade critérios adotados para a sua imposição que podem ser (i) critério da residência e (ii) critério da nacionalidade. De forma que aqui, outro elemento de conexão para a aplicação do princípio da universalidade, além do critério residência que nos traz GONZAGA, seria o critério da nacionalidade. Traz BORGES (2007) que o critério da residência

[...] consiste em submeter à tributação as pessoas que residem no território do Estado, pela totalidade das suas rendas e de seus bens, independentemente da nacionalidade dessas pessoas, da origem de suas rendas e da localização dos seus bens.

E, pelo critério da nacionalidade,

as pessoas que detêm a nacionalidade do Estado serão por este tributadas, sem que se considere o local da sua residência, a fonte de suas rendas e a situação de seus bens.

Destarte, inferimos que, pelo princípio da universalidade, será a totalidade dos bens e da renda das pessoas tributada respaldada ora pelo elemento de conexão residência, ora pelo elemento de conexão nacionalidade, a depender do método aplicado pelo Estado soberano. Poderão ser aplicados, também, os dois critérios, simultaneamente, para fins de tributação da renda internacional das pessoas.

Os Estados, muito raramente, limitam-se a adotar somente um dos princípios acima descritos quando da delimitação da sua competência tributária internacional. Comumente, orientam-se por ambos os princípios, porém, fazendo preponderar um sobre o outro, de acordo com sua estratégia política. Os Estados exportadores de capital, por exemplo, preferem o princípio da universalidade, adotando, na maioria das vezes, o critério da residência, com algumas inclinações para o princípio da territorialidade. Os Estados importadores de capital, por sua vez, têm seus interesses melhor garantidos ao adotarem o critério da fonte, entretanto, também adotam o critério da residência (BORGES, 2007).

No nosso país, primeiramente adotava-se o critério da fonte, até que em 1995 foi promulgada a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro, cujo artigo 25 dispõe que, *in verbis*,

os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Com a promulgação desta Lei, o Brasil traça sua política econômico tributária em sintonia com o fenômeno da globalização no qual ele se inseria, pois, desta forma, as pessoas jurídicas localizadas no território brasileiro passaram a ser tributadas no imposto de renda pela universalidade dos “lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior”, em alusão ao critério da residência, inserido no princípio da universalidade.

### 1.6 DA GLOBALIZAÇÃO

A globalização é um importante assunto para a compreensão do mundo contemporâneo e essencial para o diálogo com a *international tax competition*. Ela imiscui-se em diversas esferas do conhecimento humano, sejam elas a economia, a sociologia, a ciência política, a cultura, o meio ambiente, entre outras, estreitando as distâncias existentes entre essas próprias esferas de conhecimento em um nível global, por dentre os diversos Estados soberanos. Faz-se, então, necessário, o estudo deste fenômeno para entendermos melhor o atual cenário de interdependência dos Estados e para propormos alternativas à melhora do bem estar global.

Sintetiza a ECLAC (Economic Commission for Latin America and the Caribbean, 2002), em estudo por ela promovido, que todo o período histórico da globalização ocorreu

juntamente com o desenvolvimento de tecnologias que trouxeram avanços com a diminuição de custos de transporte, de comunicação e de informação, muito valiosas ao processo de globalização. A logística de transporte evoluiu economicamente com o encurtamento das distâncias; a comunicação, por sua vez, avançou com o surgimento da transmissão de informação em tempo real; houve também, com o progresso tecnológico, oferta de informação em escala global. Estes avanços, além de reduzir custos, trouxeram eficiência a cada um deles.

Estas mudanças repercutiram também na logística do comércio internacional, que, por meio de empresas internacionais, teve sua produtividade e expansão aumentada. Houve a especialização da produção, pois com a redução dos custos de transportes e da regulação do comércio, as empresas internacionais começaram a dividir a produção em várias etapas de produção em diversos lugares no mundo, conforme melhor lhes conviesse.

Essa modificação na estrutura de produção fez das corporações e dos conglomerados empresariais grandes *players* no cenário internacional, pois, com o avanço tecnológico, que trouxe consigo redução dos custos de transporte e possibilidade de produção em diversos lugares do mundo, entre as outras já citadas, conferindo maior fluxo ao comércio e aos investimentos estrangeiros diretos (IED), conferiu a estas empresas transnacionais uma influência cada vez maior.

Atualmente, temos que o fluxo de capital movimenta-se em ritmo muito maior que o fluxo de comércio, podendo-se afirmar, de acordo com a ECLAC (2010), que vivemos em uma era onde a esfera financeira sobrepuja o real setor da economia, qual seja, o comércio. E a essência deste processo tem sido a liberalização das transações correntes e de capital.

Por outro lado, ressalta a ECLAC (2010), ao passo que há facilidades de transporte de bens e de serviços e há, também, liberalização dos fluxos de capital e de comércio, não tem havido a correspondente liberalização dos fluxos de pessoas, pois há rígidas restrições à imigração estabelecidas pelas autoridades nacionais (exceto para nacionais de membros da União Europeia). Essas restrições são principalmente contrárias à imigração de mão de obra não qualificada, uma vez que, quanto a pessoas qualificadas, há regulações de imigração; situação tal que acarreta para o país de onde o nacional migra perda de força de trabalho qualificado para um país desenvolvido.

Para BECK (1999) a globalização é um processo

[e]m cujo andamento os Estados nacionais veem a sua soberania, sua identidade, suas redes de comunicação suas chances de poder e suas orientações sofrerem a interferência cruzada de atores transnacionais.

AVI-YONAH (2010) faz, também, algumas considerações sobre o tema. De acordo com ele, hodiernamente, vivenciamos um período da globalização cuja principal diferença entre o período anterior (1870 – 1914) é a maior mobilidade de capital em comparação com a mobilidade de pessoas (para o trabalho), uma vez que, no período anterior, no qual havia ausência de restrições à imigração, as pessoas moviam-se tanto ou mais que o capital. Esta mobilidade do capital dá-se pelos avanços tecnológicos e pelo afrouxamento das regras de controle do mesmo, o que está em consonância com o afirmado pela ECLAC (2010).

Interessante trazermos a contribuição de AVI-YONAH (2000), quando ele trata acerca da relação entre a mobilidade de capital e a competição tributária internacional. Para ele, ocorre competição tributária internacional quando os Estados soberanos reduzem a alíquota de imposto de renda de pessoas estrangeiras cuja renda foi auferida no território deste Estado soberano com fins de atrair tanto investimentos em carteira quanto investimentos diretos<sup>7</sup>.

Consequência desta competição seria a diminuição da entrada dos impostos de renda, que tem sido, tradicionalmente, a maior fonte de renda dos Estados, em termos de porcentagem do total arrecadado e, desta constatação, sobreviria uma consequente compensação desta perda, pela diminuição da alíquota do imposto sobre o capital (tem maior mobilidade), com o aumento das alíquotas sobre o imposto de renda das pessoas físicas (menor mobilidade). Além do que, esta competição tributária internacional levaria a uma crise fiscal dos Estados que quisessem continuar a prover seguridade social aos seus cidadãos. Haveria, então, segundo AVI-YONAH (2000), pressão para limitar a globalização, por meio de um reintrodução de controle de câmbio.

Para entendermos melhor o fenômeno da competição tributária internacional, objeto de estudo desta obra, continuemos a leitura deste trabalho.

---

<sup>7</sup> De acordo com o sítio da Receita Federal, os investimentos estrangeiros podem ser efetuados sob a forma de investimentos diretos ou de investimentos em carteira. O investimento direto “é constituído quando o investidor detém 10% ou mais das ações ordinárias ou do direito a voto numa empresa” e está dividido em duas modalidades, (i) participação no capital e (ii) empréstimos intercompanhias. Investimento em carteira ocorre quando o investidor detém menos de 10% das ações ordinárias numa empresa. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/IDE/IDEBrasilCuba/ide.htm>>. Acesso em 21 jul. 2013.

## 2. CAPÍTULO 2: COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

### 2.1 DA DEFINIÇÃO DO FENÔMENO

O fenômeno da competição tributária internacional é, de acordo com BORGES (2007), “o comportamento de Estados no sentido de atrair atividades empresariais e investimentos para o seu território por meio de reduções e outros benefícios de natureza tributária”, ou seja, pelos motivos já expostos e, principalmente, pelo contexto de alta mobilidade do fluxo de capitais, os Estados soberanos estabelecem políticas tributárias que sejam atrativas para investimentos estrangeiros diretos (IED). Estas políticas tributárias estão, muitas vezes, associadas a incentivos tributários, que podem ser, por exemplo, a redução da alíquota de imposto sobre renda de pessoas jurídicas internacionais.

BORGES (2004) afirma que

A concorrência tributária internacional ocorre quando os Estados, com o objetivo de atrair atividades empresariais, investimentos ou indivíduos com determinadas habilidades profissionais, concedem benefícios tributários, cujas principais espécies são reduções de alíquotas, isenções temporárias, isenções de determinadas modalidades de rendimentos, deduções pela depreciação acelerada de bens, créditos de investimentos.

A competição tributária caracteriza-se, então, pela atuação de duas ou mais jurisdições tributárias soberanas com fins de incentivar pessoas físicas e/ou pessoas jurídicas a comportarem-se de tal forma que se estabeleça ou se mantenha algum elemento de conexão entre aquela jurisdição e uma ou mais manifestações da capacidade contributiva, permitindo, desta maneira, o exercício exclusivo ou compartilhado da soberania tributária (SILVA, 2009).

De acordo com AVI-YONAH (2000), a competição tributária internacional é a situação, intimamente relacionada à mobilidade do capital, na qual Estados soberanos reduzem as alíquotas dos impostos sobre a renda auferida por estrangeiros dentro dos seus limites territoriais com a finalidade de atrair tanto investimentos em carteira quanto investimentos diretos.

Imaginemos, agora, como seria um mundo no qual os Estados competissem entre si para atrair investimentos estrangeiros e não houvesse limites ou regras a este comportamento. Até onde essa competição tributária interestatal é justa? Até onde os Estados soberanos iriam para atrair esses IEDs? Qual o limite entre competição tributária justa e a danosa? Em que medida estes incentivos fiscais influenciam a decisão de empresas e empresários para a destinação de um investimento? Como se define um Estado competitivo? E o que é uma empresa competitiva? Quais as consequências da competição tributária internacional? Em meio a tantas inquietações estruturamos o nosso trabalho acerca do vívido fenômeno da competição tributária internacional e propomos algumas alternativas para uma sociedade global mais justa e solidária.

## 2.2 DA COMPETITIVIDADE

Quando podemos afirmar que um Estado é competitivo? Ou quando uma empresa é competitiva? A competitividade se materializa em quais circunstâncias? Segundo MARCOVITCH (1994), a competitividade é vista por diferentes ângulos, por exemplo,

**Para as empresas**, competitividade significa habilidade de competir em mercados globais, com estratégias globais. **Para as lideranças políticas e econômicas**, significa ter a nação balanço positivo de comércio. **Para alguns economistas**, competitividade significa baixo custo unitário do trabalho ajustado às taxas de câmbio (*grifo nosso*).

O autor define que a competitividade pode ser analisada sob três prismas que se complementam, quais sejam, o estrutural, o setorial e o empresarial. Acerca do âmbito estrutural, a competitividade refere-se às condições de infraestrutura oferecidas por um país, ou seja, “às condições gerais de produção e ao ambiente macroeconômico”. Assim, um Estado é considerado competitivo, segundo o autor, por critérios tais como o da “educação, suporte à pesquisa, cooperação internacional, legislação fiscal e trabalhista, infraestrutura de transportes, energia e comunicação”.

Nesta toada, sintetiza o autor que a competitividade estrutural decorre da

[e]conomia de um país em seu conjunto e (...) a capacidade dessa economia em incrementar ou sustentar sua participação no mercado internacional de bens e serviços, com a elevação simultânea do nível de vida de sua população. Um país estruturalmente competitivo é aquele no qual os componentes do ambiente nacional são estimuladores da eficiência empresarial.

Em se tratando do âmbito setorial, a competitividade é medida segundo a capacidade que uma cadeia produtiva tem a oferecer, concomitantemente, “potencial para crescimento e retornos sobre os investimentos atrativos para as empresas que a compõe” (MARCOVITCH, 1994). De tal sorte que a competitividade setorial, segundo o autor,

[E]stabelece as características fundamentais da concorrência, dentro do ramo específico de atividade no qual a organização se insere. Equilíbrio de forças entre fornecedores e clientes, ameaças e oportunidades setoriais, grau de articulação com outros setores relacionados e de apoio são elementos do nível setorial que têm efeitos determinantes sobre a competitividade de cada cadeia produtiva. A competitividade setorial reflete a capacidade de setores econômicos em gerar bases de criação e desenvolvimento de vantagens que sustentem uma posição competitiva internacional.

Por último, de acordo com classificação tripartite da noção de competitividade exposta por Marcovitch, sob o prisma empresarial, competitiva é a empresa capaz de “projetar, produzir e comercializar produtos de qualidade superior aos oferecidos pela concorrência, tanto com relação a preço quanto a qualidade”. A competitividade empresarial, segundo o autor, “refere-se à capacidade das empresas de sustentar os padrões mais elevados de eficiência vigentes no mundo, quanto à utilização de recursos e à qualidade de bens e serviços oferecidos”.

Assim, temos que a competitividade pode ser analisada por diversas perspectivas, e confere tanto a um Estado, a uma empresa ou a um setor da economia, por diferentes critérios de aferimento, a qualidade daquele que é capaz de concorrer/competir com seus congêneres.

### 2.3 IMPOSTO SOBRE A RENDA

Segundo AVI-YONAH (2000), a base de cálculo do imposto sobre a renda, diferentemente de outros tributos, como as contribuições sociais ou o imposto sobre o consumo, integra todo o capital da pessoa, não sendo integrado somente por aquela parcela referente ao que foi efetivamente consumido, destarte, mesmo que o capital não seja utilizado ou mesmo que ele esteja em conta bancária ou poupança, sobre ele haverá tributação.

A composição desta base de cálculo pode ser justificada pelo princípio da capacidade contributiva, pois, segundo NABAIS apud GONZAGA (2011), “a sociedade tem o dever solidário de custear a máquina estatal” e este princípio se justificaria, de acordo com DAMARCO apud GONZAGA (2011), por estar relacionado à noção de que todos devem contribuir em razão de sua igualdade/desigualdade perante o sistema, de forma que, aqueles que detêm maior nível de renda devem contribuir mais do que aqueles que a possuem em menor nível, em comparação.

Contudo, segundo AVI-YONAH (2000), o exercício da competência tributária dos Estados soberanos em arrecadar e fiscalizar esses tributos fica ameaçada quando da possibilidade de transferência desta renda para outras jurisdições com tributação reduzida. Diríamos até que esta ameaça de transferência influencia o exercício da competência tributária estatal de instituir estes tributos, de modo que os Estados podem tomar medidas como a redução das alíquotas destes tributos, para que esta renda permaneça dentro de seu território ou, até, para que outras rendas sejam atraídas para a sua jurisdição, situação esta que representa a competição tributária internacional. Este seria um ciclo ou, nas palavras de AVI-YONAH (2000), um jogo, no qual os Estados inserem-se e assim permanecem pelo receio de fuga de capital, de forma que, segundo RAZIN e SLEMROD (1990), a política fiscal de um Estado traz repercussões para a política fiscal de outro Estado.

Podemos distinguir em duas as formas de tributação sobre a renda. Elas podem ser sobre a renda auferida por (i) rendimentos de capital (*passive income*) ou as rendas auferidas pela (ii) produção de bens ou serviços (*active business income*), esta última fonte de renda poderá ser tributada pelo exercício da competência tributária de um Estado por três razões, de acordo com AVI-YONAH (2000, cuja dinâmica está intimamente relacionada à competição tributária internacional, quais sejam, (a) tributação sobre as rendas auferidas pelo consumo de

bens ou de serviços (b) tributação sobre as rendas auferidas pela produção de bens ou de serviços e (c) tributação pela renda auferida no exterior pelas subsidiárias da empresa sede. Esta divisão é útil para podermos entender mecanismos de incentivos fiscais e de benefícios concedidos pelos Estados a cada tipo de renda acima descrito.

### 2.3.1 *TRIBUTAÇÃO SOBRE OS RENDIMENTOS (SAVINGS)*

De acordo com AVI-YONAH (2000), esta tributação é aquela, por exemplo, sobre o rendimento de juros auferido por meio de (i) títulos de governo, (ii) títulos pertencentes a empresas, (iii) contas bancárias, (iv) conta poupança e (v) dividendos. Em 1984, os Estados Unidos aboliram, de forma unilateral, a tributação na fonte sobre estes rendimentos pertencentes, somente, a pessoas estrangeiras, de forma a excluir os nacionais desta isenção. Esta medida tomada pelos Estados Unidos surtiu efeito, tão logo foi aplicada, na política fiscal de outros Estados desenvolvidos que, com receio de fuga de capital de investimentos de suas jurisdições para os Estados Unidos, adotaram também o não recolhimento na fonte dos rendimentos acima descritos em face de pessoas estrangeiras.

Uma consequência direta de tal postura encetada pelos Estados Unidos, e seguida por outros países desenvolvidos, foi a fuga de capital da América Latina com direção, principalmente, aos Estados Unidos, de um montante de, aproximadamente, 300 bilhões de dólares. Continua o autor que em uma pesquisa realizada sobre a então Comunidade Europeia, em 1992, concluiu que qualquer tentativa da Comunidade Europeia em reter impostos diretamente na fonte sobre estes rendimentos de pessoas estrangeiras poderia resultar em fuga de capital para países não pertencentes à Comunidade Europeia.

Um exemplo real desta afirmação ocorreu na Alemanha, em 1988, quando o governo alemão introduziu a retenção como tributação sobre rendimentos de juros de capital em depósitos bancários de 10% e, como consequência direta, houve transferência de capital para Luxemburgo da monta de 100 bilhões de marcos alemães (*Deutsche Mark*), de forma que meses depois o governo alemão teve que abolir a retenção na fonte de imposto sobre rendimentos.

Estratégia antijurídica utilizada pelos investidores residentes na Alemanha, que não se beneficiariam desta isenção, é aplicarem capital em contas bancárias alemãs, a partir de Luxemburgo, como se fossem estrangeiros, uma vez que há na Alemanha uma tradição perante o sigilo bancário.

Conclui AVI-YONAH (2000) sobre este tema que, na (i) ausência de retenção na fonte de impostos ou (ii) de informações cambiais, os rendimentos de capital frequentemente escapam à tributação de qualquer jurisdição. Ora, se os Estados, em sua maioria, não tributam rendimentos de capital de estrangeiros, com receio de haver uma fuga de capital, e, se não há transparência ou troca de informações entre sistemas bancários e Estados, como saber se aquele investidor é residente daquele próprio Estado no qual investe, e que, em princípio não seria beneficiado com a isenção, uma vez que este investidor dissimula-se se utilizando de outros meios para investir no seu país de residência?

### 2.3.2 *TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DAS MULTINACIONAIS*

A jurisdição legitimada a exercer a competência tributária sobre a renda das empresas multinacionais estabelece-se por três critérios, segundo AVI-YONAH (2000), quais sejam, (i) jurisdição na qual a empresa presta o serviço ou na qual o bem é consumido (*demand jurisdiction*), para esta legitimação do exercício da competência tributária sobre estas empresas, há necessidade de haver estabelecimento permanente ou uma subsidiária no território deste Estado, (ii) jurisdição na qual o bem é produzido (*supply jurisdiction*) e (iii) jurisdição na qual a empresa tem sede (*residence jurisdiction*).

A seguir, abordaremos a atuação de cada uma dessas jurisdições frente à tributação da renda de empresas multinacionais, de acordo com as definições trazidas por AVI-YONAH (2000).

#### 2.3.2.1 *JURISDIÇÃO PELO CONSUMO DE BENS OU PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (DEMAND JURISDICTION)*

Esta jurisdição tem competência tributária sobre rendas auferidas pelo consumo de bens ou pela prestação de serviços oferecidos pela empresa multinacional dentro de seu território, caso esta multinacional ou alguma de suas controladas ou subsidiárias tenham sede neste Estado, pois há necessidade de ter presença física desta multinacional de alguma forma. O critério estabelecido neste caso é o da fonte, conforme já abordamos no tópico 1.5.

### 2.3.2.2 JURISDIÇÃO PELA PRODUÇÃO DOS BENS OU SERVIÇOS (SUPPLY JURISDICTION)

A competência tributária é exercida pelo Estado do território no qual a produção de bens e de serviços realiza-se. O critério aqui utilizado também é o da fonte. A competência desta jurisdição pouco provavelmente será exercida, devido à competição tributária internacional, ou seja, pelo receio de afugentar as empresas que produzem neste território e também para não deixar de atrair mais empresas produtoras de bens ou serviços, estas jurisdições podem escolher deixar de tributar a renda destas empresas. Desta maneira, formam-se paraísos fiscais para empresas de produção.

Estes incentivos fiscais aplicam-se somente a empresas estrangeiras e não, às nacionais, que continuam a ser tributadas com as alíquotas aplicadas pelo mesmo Estado que oferece incentivos fiscais às empresas estrangeiras. Há uma diferença entre estes Estados e aqueles que praticam a não tributação sobre a renda indiferentemente de as pessoas serem nacionais ou estrangeiras, pois, estes últimos Estados são os conhecidos paraísos fiscais.

O investidor estrangeiro, que neste Estado produz, tem a vantagem de obter todos os serviços públicos prestados pelo Estado e financiados com a receita pública obtida por meio de tributos impostos às pessoas físicas e jurídicas.

Pelo estudo de AVI-YONAH (2000), há 13 anos já havia em torno de 103 países que ofereciam concessões tributárias especiais a empresas estrangeiras que produzissem bens ou oferecessem serviços dentro de seus territórios.

Com fins de comparar o tratamento dado por estes Estados soberanos a empresas estrangeiras de produção em relação ao tratamento concedido às empresas nacionais e aos cidadãos nacionais, temos que, conforme AVI-YONAH (2000), a alíquota aplicada ao imposto sobre a renda auferida por estas empresas estrangeiras girava em torno de 10% ou menos, enquanto que a alíquota aplicada à base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e físicas nacionais era estabelecida entre 30 a 40%. E mais, para compensar a redução das alíquotas da base de cálculo do IR das empresas multinacionais estrangeiras, as alíquotas de impostos de consumo, por exemplo, eram ainda maiores.

Um exemplo elucidativo sobre como se comportam as empresas multinacionais no cenário internacional é o da Intel, empresa americana de tecnologia, de forma que, conta AVI-YONAH (2000), um dos chips da Intel é (i) desenvolvido em um centro de *design* em Oregon, estado dos Estados Unidos, (ii) produzido em uma empresa de tecnologia na Irlanda, (iii) embalado e testado na Malásia e (iv) vendido para um consumidor na Austrália.

Isso nos mostra o quão dinâmica é a produção de bens em um mundo globalizado e, também, como o sistema tributário dos Estados pode influenciar na escolha da localização da produção de bens ou da prestação de serviços.

### 2.3.2.3 JURISDIÇÃO DA SEDE DA EMPRESA

Considerando-se a situação de desmembramento do processo de produção de bens ou de serviços de uma empresa multinacional, na qual determinada empresa estabeleça sua sede, produza ou ofereça bens ou serviços em diferentes partes do mundo, temos que a jurisdição na qual a empresa mantém sua sede terá competência tributária residual, de acordo com AVI-YONAH (2000), para tributar as rendas desta empresa, pois diferentemente da jurisdição de produção ou de consumo (oferecimento) de bens e de serviços, a jurisdição da residência da empresa ao exercer sua competência tributária, não o faz pelo critério da fonte, mas pelo critério da residência, que, de acordo com o autor, é residual.

Esta competência residual é exercida quando a renda não for tributada pelo Estado fonte das rendas da empresa, porém, mais uma vez, enfrentamos a questão do não exercício desta competência, mesmo quando as rendas das multinacionais não tiverem sofrido tributação, pelo receio que os Estados têm da fuga do capital. É improvável, então, que os Estados sede das multinacionais tributem as rendas auferidas por elas no estrangeiro.

A maioria dos Estados nos quais as multinacionais têm sede, de acordo com AVI-YONAH (2000), ou isentarão as rendas auferidas no exterior pelas multinacionais (o *active business income*) ou permitirão que as rendas auferidas no exterior pelas suas subsidiárias somente sejam tributadas quando elas forem repatriadas para o país de residência, o que gera um adiamento desta repatriação, de forma que, evita-se a tributação indefinidamente. Um exemplo de Estado considerado por muitos como sendo paraíso fiscal para a sede da empresa é a Bélgica. As rendas auferidas no exterior pelas empresas lá sediadas não sofrem tributação.

Existe uma dificuldade, segundo o autor, em meio à prescindibilidade de estruturas físicas para empresas e à maneira como elas estão conectadas e como se comunicam, de qualquer lugar do mundo, por e-mails e videoconferências, de definir a sede ou o local controlador das atividades de uma empresa, pois essas atividades podem estar distribuídas em distintos países.

#### 2.3.2.4 CONCLUSÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO PELOS CRITÉRIOS DO CONSUMO, DA PRODUÇÃO E DA SEDE DA EMPRESA MULTINACIONAL

Em síntese, discorre o autor que, (i) a jurisdição na qual a empresa tem seus serviços prestados e seus produtos consumidos, dificilmente tributará a renda auferida pelas multinacionais por causa da ausência de um estabelecimento permanente, que legitimaria a tributação; (ii) a jurisdição na qual a empresa produz seus bens e serviços, da mesma forma, muito improvavelmente, tributará a renda da empresa pela produção de bens ou de serviços pelo motivos já analisado envolvendo a competência tributária internacional e (iii) a jurisdição que recebe a sede da empresa, dificilmente, também, tributará a renda auferida no exterior devido à política fiscal de isenção das rendas auferidas pelas multinacionais no exterior ou pela política fiscal de tributação somente quando a renda auferida no exterior for repatriada, o que é adiado indefinidamente pelas empresas.

Sobre este tema, conclui o autor que, a menos que haja uma regulação da tributação das multinacionais, as rendas por elas auferidas continuarão a não ser tributadas de nenhuma maneira pelas razões expostas.

Analisadas as balizas da tributação sobre as rendas das empresas e, também, analisada a dinâmica do comportamento dos Estados frente à capacidade que possuem em tributar essas rendas, seguiremos observando as consequências da competição tributária internacional, o modelo da OCDE, características da competitividade de uma empresa e de um Estado e em que medida o sistema tributário de um Estado influencia as empresas na decisão de onde alocar investimentos.

#### 2.4 COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA PREJUDICIAL

Como podemos identificar uma competição tributária danosa? BORGES (2004, 53) afirma que

[C]omo em qualquer competição ou concorrência, a concorrência tributária deve realizar-se de forma transparente e honesta. A concorrência tributária passa a ser prejudicial ou danosa quando não observa tais requisitos e especialmente quando medidas são tomadas a fim de encorajar o não cumprimento das leis tributárias de outros Estados.

## 2.5 EVASÃO E ELISÃO FISCAL

### 2.5.1 EVASÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

De acordo com XAVIER (1998, 41-42), evasão fiscal internacional representa a situação da vida tributária internacional pela qual, pela conformação dos elementos de conexão, haveria a não incidência de qualquer norma tributária, ocorrendo, destarte, o vácuo.

Representa, também, conforme o autor,

[o]s atos ilícitos pelos quais o contribuinte viola os deveres decorrentes de uma relação jurídica tributária com elementos de estraneidade, trate-se de deveres materiais, como o dever de cumprir, ou de deveres instrumentais, como o de apresentar declarações verdadeiras ou o de manter escrituração regular.

Segundo BORGES (2007), a evasão tributária internacional é atividade ilícita, passível de sofrer sanção penal, quando comprovado o dolo. Dá-se tanto por atos comissivos, quanto por atos omissivos. Para sua configuração, o elemento subjetivo é importante, pois os efeitos decorrentes de uma evasão tributária internacional diferem dos efeitos de uma evasão tributária internacional não intencional e irão depender dos critérios utilizados pelos Estados envolvidos nesta operação, ação ou omissão, para efeito de sanção penal.

### 2.5.2 ELISÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

Xavier (1997, 42) relaciona a elisão tributária internacional à figura da *tax avoidance*, que se consubstancia na prática de atos direcionados à finalidade de evitar a incidência do fato gerador da obrigação tributária de determinada jurisdição tributária e assevera que a elisão fiscal internacional configura “fraude à lei fiscal internacional”.

BORGES (2007), por sua vez, apresenta que, de modo geral, o conceito de elisão tributária internacional

[s]ignifica o intuito de evitar o tributo, reduzir-lhe o valor, retardar-lhe o pagamento, por meio de práticas que o legislador tentou inserir no âmbito da legislação tributária, sendo que, por não ser infalível, possivelmente não tenha conseguido, devido a redação defeituosa da lei ou insuficiências análogas (...) pode ser definida como meio de evitar a instituição, reduzir o valor ou retardar o surgimento de obrigação tributária, sem desrespeitar direta e frontalmente dispositivo normativo.

Distingue o autor a elisão tributária internacional aceitável da não aceitável, de forma que, a elisão tributária aceitável seria uma “minimização tributária, mitigação tributária ou economia de tributo”, enquanto que a elisão tributária inaceitável seria aquela “obtida por meio de transações que são genuínas e legais na aparência, mas que envolvem desonestidade, subterfúgio, fingimento ou estruturas tributárias falsas, significando, assim, violação indireta das leis”. De forma que é tarefa difícil e complexa distinguir a simples mitigação tributária da elisão tributária inaceitável.

ARNOLD e MCINTYRE apud BORGES (2007) citam como exemplos de elisão fiscal ou seguintes: (i) transferir o contribuinte sua residência de determinada jurisdição tributária para outra onde a tributação seja menor ou até onde não haja tributação, (ii) transferência de rendimentos de fonte doméstica para uma entidade estrangeira controlada, situada em um paraíso fiscal, (iii) instituição de uma subsidiária em paraíso fiscal “a fim de obter rendimentos de fonte estrangeira, ou receber dividendos ou outras distribuições de subsidiárias em outros países estrangeiros”; (iv) em havendo tratados internacionais vantajosos, tal contribuinte com o intuito de reduzir os tributos retidos na fonte, transfere os dividendos, por meio de subsidiárias à outra jurisdição.

## 2.6 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A evasão e a elisão tributária fazem parte do planejamento tributário. BORGES (2007) afirma que o planejamento tributário é a organização das atividades empresariais dos contribuintes de forma a “atraírem a menor incidência de tributos possível”. Esta organização é feita dentro da lei.

Assim temos que o planejamento tributário é a estratégia traçada por contribuintes objetivando a minimização do encargo tributário para uma consequente maximização dos lucros “para distribuição ou reinvestimento”, no caso das empresas (BORGES, 2007), e, no

caso das pessoas físicas, para atenuar os efeitos sobre a diminuição do poder de compra e de acumulação de riquezas. Este planejamento é lícito, nos termos do exposto sobre elisão fiscal. Entretanto, é ele considerado planejamento tributário agressivo quando, segundo BORGES (2007), “as considerações de natureza tributária constituem a principal motivação para a realização de determinadas transações, ficando apenas em segundo plano os aspectos diretos dos negócios em si”.

Planejamento tributário aceitável e recomendável, por sua vez, de acordo com BORGES (2007),

[é] aquele que não implica ou sugere o uso de esquemas de evasão ou de elisão tributária inaceitável, não dependendo de lacunas legais que podem vir a ser barradas por meio de leis ou de decisões judiciais por vezes com efeitos retroativos, mas, ao contrário, baseia-se na interpretação adequada das leis e na jurisprudência consolidada, levando sempre em consideração, nos Estados envolvidos, os métodos de solução da dupla tributação internacional, as isenções e demais incentivos tributários destinados a rendimentos externos, dispositivos de tratados internacionais sobre matéria tributária e medidas antielisivas.

Temos que, ainda assim, está presente a complexidade em distinguir um planejamento tributário internacional aceitável de um planejamento agressivo. É uma zona, muitas vezes, cinzenta na qual encontrar o limiar que separa um planejamento aceitável de um não aceitável é tarefa que despende análise acurada, no mínimo.

## *2.7 PARAÍDOS FISCAIS*

De acordo com RIXEN (2009) paraíso fiscal pode ser definido como o Estado ou o Território no qual a regulação financeira é frouxa. As alíquotas praticadas são extremamente baixas ou nulas. Há, juntamente, rigoroso sigilo fiscal bancário, que impede o intercâmbio de informações com Estados estrangeiros, somente ocorrendo troca de informações com condições muito restritivas. Destarte, os paraísos fiscais contribuem para que os não-residentes por meio de práticas evasivas e elisivas não paguem os impostos devidos no seu país.

BORGES (2004, p. 60) discrimina as três principais funções a que servem os paraísos fiscais, quais sejam: (i) “oferecer local para a realização de investimentos passivos (*depôts de fonds – money boxes*)”; (ii) “oferecer local para a atribuição de lucros puramente contábeis”; e (iii) “permitir que os negócios dos contribuintes, particularmente suas contas bancárias, sejam efetivamente protegidos de exame pelas autoridades fiscais de outros Estados”. O autor assevera que “todas essas funções são suscetíveis de prejudicar os sistemas tributários de outros Estados, ao facilitar a evasão e a elisão tributária em relação a pessoas físicas e jurídicas”.

## 2.8 REGIMES TRIBUTÁRIOS PREFERENCIAIS PREJUDICIAIS

Segundo BORGES (2004), citando o Relatório da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômicos – OCDE, de 1998,

regime tributário preferencial prejudicial é aquele em que a alíquota tributária efetiva sobre determinada modalidade de rendimento é nula ou baixa e que ainda preencha pelo menos uma das seguintes condições adicionais:

- o regime é isolado nos efeitos econômicos em relação à economia doméstica, entre outras formas, excluindo os contribuintes residentes dos seus benefícios e proibindo as empresas que se beneficiam do regime de operar no mercado nacional;
- o regime não é transparente;
- o Estado não fornece efetivamente informações a outros Estados relacionadas aos contribuintes que se beneficiam do regime.

Conforme o autor, os sistemas tributários preferenciais destes Estados se equiparam aos dos paraísos fiscais tradicionais, não se igualam, entretanto, uma vez que os benefícios tributários oferecidos por tais Estados com regime de tributação favorecida são aplicados somente à tributação de capital estrangeiro.

São considerados regimes prejudiciais, pois, segundo o autor, há, nestes sistemas

[d]efinição artificial da base de cálculo; desrespeito aos princípios internacionais aplicáveis em matéria de preços de transferência; isenção de rendimentos de fonte estrangeira;

possibilidade de negociação das alíquotas ou da base de cálculo; existência de disposições concernentes ao sigilo, notadamente bancário; acesso a uma extensa rede de tratados internacionais tributários; divulgação de regimes como instrumentos de minimização tributária; promoção de atividades ou operações com motivação exclusivamente de natureza tributária.

## 2.9 ALGUMAS CONSEQUÊNCIAS DA COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

A competição tributária internacional incita o estabelecimento de uma política fiscal internacional dos Estados mais propensa a ser definida por grandes *players*, como são as empresas transnacionais, do que, propriamente, a ser definida por uma política fiscal de um governo que exerce sua competência tributária voltada exclusivamente para atender às suas finalidades de garantir o desenvolvimento e o bem estar social do seu país. É uma política, muitas vezes, moldada pelo receio de perder o capital investido dentro de seu território, seja ele um capital de investimento direto ou em carteira, para outra jurisdição que ofereça um sistema tributário mais atraente para o investidor.

Segundo AVI-YONAH (2000), como consequência da competição por investimentos estrangeiros, inúmeros Estados oferecem incentivos e/ou isenções fiscais especificamente para investidores empresariais, repercutindo na diminuição da entrada de receita provinda do recolhimento de impostos sobre renda das pessoas físicas e das pessoas jurídicas. Neste diapasão, afirma o autor, que os Estados, intentando compensar estas perdas, transferem o encargo a outros impostos, cuja mobilidade seja menor – cuja base tributária, normalmente, é regressiva –, como os impostos sobre o consumo, sobre a propriedade ou sobre as contribuições sociais, quem sofre com isto, são os residentes.

Haverá um limite máximo a partir do qual não se conceberá mais o aumento das alíquotas de impostos sobre o consumo, sobre a propriedade, etc., a partir de onde despesas públicas como o oferecimento de serviços públicos, por exemplo, são diminuídas, uma vez que, para manter suas finalidades, o Estado necessita de receitas, grande parte das receitas do Estado, segundo o autor, provém dos impostos sobre a renda das pessoas, com a diminuição da entrada desta renda, a execução destas finalidades vê-se prejudicada, repercutindo no enfraquecimento do Estado de bem-estar social, fomentando uma crise fiscal estatal.

A facilidade de fluxo de capital gera para o país e, assim, para seus residentes, uma insegurança quanto à empregabilidade, uma vez que o investidor ao considerar outra jurisdição mais favorável a ele, poderá simplesmente transferir seu capital ativo para outro Estado investindo neste, porém, deixando todos então empregados seus, em situação de desemprego.

## 2.10 *INFLUÊNCIAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NA DECISÃO DE LOCALIZAÇÃO DE UM INVESTIMENTO*

Perguntamo-nos em que medida o sistema tributário de um Estado influencia a decisão de localização dos investimentos.

Segundo AVI-YONAH (2000) e os estudos apresentados no trabalho dele de 2000, o sistema tributário de um país é elemento influenciador na tomada de decisão de investidores sobre aonde alocar seus investimentos. Assim, os diferenciais de tributação são levados em conta para escolher o lugar no qual investir. Embora os impostos não sejam o único elemento determinante na alocação de investimentos, tirando-se as questões políticas e econômicas de um país, as questões tributárias têm grande influência para a decisão de alocação dos investimentos estrangeiros diretos.

Citando WILSON (1993), AVI-YONAH (2000, p. 14) traz que “considerações tributárias determinam amplamente as decisões de alocação de investimentos empresariais [...] tais como onde estabelecer centros administrativos e distribuidores”. AVI-YONAH (2000) prossegue afirmando que quanto à alocação das unidades de produção, a questão é importante, porém, não é determinante para a escolha.

SPITZ apud BORGES (2007), por sua vez, ao discorrer sobre os fatores que também podem influenciar a decisão de investir, além dos fatores de natureza tributária, traz que são

[o]s tipos de sociedades comerciais, reconhecidos pelo Direito positivo; as taxas de câmbio; o controle cambial; as restrições às importações e exportações; as políticas de incentivo ao investimento; os sistemas jurídico e administrativo; a estabilidade política e econômica, refletindo o risco de nacionalização, expropriação e mesmo confisco; as facilidades profissionais, comerciais e bancárias, as primeiras referentes à disponibilidade de bons advogados, contadores, secretárias e outros profissionais; o

clima de negócios, expressando o nível ético empregado nos negócios; a posição dos estrangeiros, a fim de detectar a existência de eventuais discriminações e a possibilidade de superá-las; as facilidades de comunicação e de transporte; os mercados naturais do país, assim como eventuais acordos comerciais por ele celebrados; a disponibilidade de trabalhadores qualificados e não qualificados e os salários que se lhes pagam; as leis contábeis, as leis processuais e os costumes; os idiomas, que também podem dificultar os investimentos estrangeiros, sendo importante o estabelecimento de contato com advogados, contadores e bancos com os quais seja possível a comunicação numa língua conhecida pelas partes.

BORGES (2007), pelo mesmo raciocínio, afirma que “a influência da tributação nos investimentos estrangeiros – assim como a dos outros elementos indicados – varia, obviamente, de acordo com as circunstâncias”.

Podemos inferir que outros elementos, além do sistema tributário, influenciam a decisão de onde alocar os investimentos, de sorte que elementos como estabilidade política, nível ético empregado nos negócios, idioma, costumes, disponibilidade de trabalhadores qualificados e não qualificados, entre tantos outros supracitados, entram no rol das considerações feitas pelas empresas na escolha da localização de seus investimentos, tendo que, cada elemento tem, conforme citação de BORGES (2007), um peso que varia de acordo com as circunstâncias. Destarte, não se pode supervalorizar o sistema tributário internacional como fator primordial para a escolha de alocação de investimentos estrangeiros diretos.

### 3. COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

#### 3.1 INTRODUÇÃO

MARCOVITCH (1994) visualiza na cooperação entre parceiros a possibilidade de consecução de objetivos comuns em uma sociedade internacional contemporânea permeada por turbulências na economia, turbulências estas geradas pelo incremento da internacionalização do capital, do conhecimento e da produção, consequências dos avanços tecnológicos. Destarte, como resposta à desregulação do mercado econômico e de capitais, a estruturação de alianças para a redução de desemprego, por exemplo, embora não seja garantia de êxito, amenizaria as ameaças surtidas por este cenário global econômico de competitividade.

BORGES (2004) ao citar OWENS afirma que,

[e]m matéria tributária, os governos podem reagir ao desafio provocado pela globalização de três diferentes formas. **A primeira** consiste em refugiar-se entre as fronteiras nacionais, retrocedendo com postura isolacionista diante dos problemas da tributação global. **A segunda** forma diz respeito à pressão para que se promova a harmonização da tributação internacional, possivelmente com o estabelecimento de código tributário internacional, a ser administrado por autoridade tributária internacional. **A terceira**, por último, consiste em intensificar a cooperação internacional com ênfase no estabelecimento de sistemas tributários transparentes e no intercâmbio de informações entre as autoridades tributárias nacionais (*grifo nosso*).

Sobre estas posições estatais frente aos desafios da globalização, de acordo com BORGES, a primeira postura, que seria a de ficar inerte, é inconcebível, pois as consequências decorrentes seriam prejudiciais ao Estado, econômica e socialmente. A segunda postura, de estabelecimento de um sistema normativo internacional é de difícil implementação, pois envolveria a autodeterminação dos Estados, em termos econômicos,

sociais, jurídicos e políticos. A terceira e última forma, que se daria pela intensificação da cooperação internacional, constitui, sustenta o autor, “a medida factível e apropriada para reagir às pressões da globalização”.

Analisando a cooperação internacional o autor, citando OWENS, defende que

[C]om a adoção desta última forma, cada Estado permanece com o poder de estabelecer o seu sistema tributário da forma que lhe convier, em atenção aos seus próprios interesses, mas levando sempre em consideração as restrições impostas internacionalmente, principalmente em relação a acordos que teriam que ser feitos para estabelecer as práticas aceitáveis e as não aceitáveis.

E é sobre a cooperação internacional que trataremos brevemente como sendo uma política em resposta à competição tributária internacional.

### 3.2 *MEDIDAS JÁ REALIZADAS*

Diante das consideradas negativas consequências trazidas para Estados e para o bem estar social global e interestatal, foram propostas algumas sugestões para o enfrentamento da competição tributária internacional. Dentre as iniciativas tomadas, citaremos as ações da União Europeia e da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômicos – OCDE.

#### 3.2.1 *INICIATIVA DA UNIÃO EUROPEIA*

Conforme relata BORGES (2004), em 1997, a União Europeia tomou a iniciativa de propor um conjunto de medidas para seus membros com fins de combater a competição tributária internacional prejudicial e, assim, estabeleceu um “Código de Conduta para a tributação das empresas, compondo este código, também, propostas concernentes à tributação da poupança e à eliminação de impostos com retenção na fonte sobre pagamentos transfronteiras de juros e *royalties* entre empresas”.

Segundo o autor, embora não seja um Código vinculativo, ele é considerado instrumento importante de força política, “pois os Estados-membros, ao aprova-lo,

comprometeram-se a eliminar medidas tributárias que constituem concorrência tributária prejudicial, e a não introduzir no futuro, nenhuma de tais medidas”.

O Código reconhece a existência de práticas honestas de concorrência tributária internacional, mas é às práticas que “afetam indevidamente a localização das atividades econômicas na Comunidade, consistentes em benefícios específicos, dirigidos aos não residentes do Estado em questão” que ele se dirige.

Ele se refere a comportamentos tidos acerca do sistema tributário de uma jurisdição que estabeleçam “nível efetivo de tributação significativamente inferior, incluindo a não-tributação, em relação aos níveis geralmente aplicáveis no Estado-membro em questão”. Medidas como esta são consideradas potencialmente prejudiciais, para a aferição da real prejudicialidade dessas medidas, outros fatores são levando em conta, como

Se as medidas tributárias são aplicáveis apenas aos não-residentes; se as medidas são segregadas do mercado interno como forma de prevenir a erosão da base tributária doméstica; se as vantagens são concedidas independentemente da realização de qualquer atividade econômica real ou da presença econômica substancial no Estado-membro; se o Estado segue os princípios diretores da OCDE concernentes aos preços de transferência, a fim de prevenir a alocação artificial de lucros à atividade que se beneficia da medida; e se as medidas não são transparentes.

### 3.3 INICIATIVA DA OCDE

Referências em âmbito internacional quanto à questão da regulação econômica são os estudos da OCDE. BORGES (2004) relata que em maio de 1996 as discussões acerca da competência tributária internacional vieram à luz e, a partir destas discussões, em 1998 foi apresentado e aprovado pela maioria dos Estados-membros um trabalho sobre a questão intitulado de “Concorrência Tributária Prejudicial – Um Problema Mundial” (*Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*).

Este trabalho serviu de diretriz para os Estados-membros da OCDE, que aprovaram, para o estabelecimento de condutas conforme “as recomendações específicas e os princípios diretores para lidar com práticas tributárias prejudiciais”. Os Princípios Diretores da OCDE sobre o tema “limitam-se às atividades financeiras e outras prestações de serviços”.

O Relatório da OCDE, segundo o autor, “trata das práticas tributárias prejudiciais que tomam a forma de “paraísos fiscais” e de “regimes tributários preferenciais prejudiciais” nos Estados-membros da OCDE, nos seus territórios dependentes e nos Estados não-membros. Percebemos que ele estabelece tratamento diferenciado para paraísos fiscais e para regimes tributários preferenciais prejudiciais. Isto ocorre pois

[e]nquanto os paraísos fiscais não têm interesse em prevenir a corrida ao fundo do poço, os Estados que dispõem de regimes tributários preferenciais podem ter interesse em eliminar a concorrência prejudicial, com a condição de que outros Estados façam o mesmo. Com efeito, vários Estados que dispõem de regimes tributários preferenciais prejudiciais podem ser vítimas da concorrência tributária prejudicial, tendo adotado tais regimes em resposta e para concorrer com os tradicionais paraísos fiscais e com os novos, criados mais recentemente. Todavia, alguns regimes tributários preferenciais de Estados com elevada tributação não são novos e têm sido por demais utilizados em práticas de planejamento tributário internacional, como as *holding companies* da Holanda e da Suíça, que oferecem as vantagens de *participation exemptions* – isenção tributária dos ganhos de capital realizados e dos dividendos percebidos-, flexibilidade administrativa e extensa rede de tratados internacionais tributários.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A competição tributária internacional incita o estabelecimento de uma política fiscal internacional dos Estados mais propensa a ser definida por grandes *players*, como são as empresas transnacionais e os investidores, do que, propriamente, a ser definida por uma política fiscal de um governo que exerce sua competência tributária voltada exclusivamente para atender às suas finalidades de garantir o desenvolvimento e o bem estar social do seu país. É uma política, muitas vezes, moldada pelo receio de perder o capital investido dentro de seu território, seja ele um capital de investimento direto ou em carteira, para outra jurisdição que ofereça um sistema tributário mais atraente para o investidor.

A competição tributária internacional é, em certa medida, uma política egoísta, pois, cada país preocupa-se somente consigo mesmo e não consegue, ou se consegue, muitas das vezes, não faz nada para mudar a situação, enxergar o outro e entender que se ele recebe investimentos, algum outro Estado perdeu ou deixou de ganhar estes investimentos. É tempo de externalizarmos, nós, todos os atores desta complexa rede de interdependência, consciência e responsabilidade global, de forma a proporcionarmos justiça fiscal e bem estar global.

Alternativas são algumas, como tentativa empenhada por alguns quanto à regulação do mercado, estabelecendo limites à competição tributária internacional. É interessante que se proponham os Estados a promover o bem estar global e não somente seja favorecida a uma parcela dos Estados.

A cooperação tributária internacional é importante, à medida que a aliança entre Estados e intercâmbio de informações são imprescindíveis para que o sistema tributário internacional seja estabelecido com fins a proporcionar o bem estar global e a manutenção da democracia.

Observemos quais as verdadeiras intenções daqueles que lideram este movimento. São países desenvolvidos preocupados com este sistema, pois desestabilizou a receita pública deles? Estão motivados por interesses puramente egoístas ou realmente se propõem à regulamentação visando o desenvolvimento global? Certo é que se os Estados não tomarem as rédeas da situação, por meio de uma atitude coordenada, dificilmente a mudança partirá das empresas ou dos investidores.

Não nos esqueçamos de que o investimento em educação é essencial para a transformação. Investimentos em pesquisas e em educação, de todos os níveis, são imprescindíveis para a reflexão da situação contemporânea e para que propostas de melhora sejam feitas.

## **METODOLOGIA DE PESQUISA**

O método de abordagem desta pesquisa baseou-se no método hipotético-dedutivo, pelo qual, primeiramente, fazendo uso do método indutivo, que parte de constatações mais particulares em direção às leis e às teorias para a aproximação do fenômeno estudado, destarte, partimos das peculiaridades que estão envolvidas no fenômeno da competição tributária internacional, quais sejam, as bases, a conjuntura socioeconômica e o escopo histórico que propiciaram o surgimento deste fenômeno.

Seguidamente, há uma abordagem pelo método hipotético, principalmente, nas questões relacionadas diretamente ao objeto de estudo desta pesquisa. Assim, hipóteses são formuladas e, a partir delas, o processo de inferência dedutiva, por meio de propostas de solução às hipóteses formuladas, realiza-se.

Um dos principais métodos de procedimento utilizados nesta pesquisa, como já supramencionado, foi o procedimento histórico, que situa o leitor, para o entendimento do fenômeno abordado, na conjuntura histórico-social que preparou as bases para o surgimento da competição tributária internacional.

Juntamente com o método de procedimento estruturalista, que parte da investigação de um fenômeno concreto, no caso a competição tributária internacional, abstraído para modelá-lo, assim, tentamos, pela observação do fenômeno, apresentar propostas de aperfeiçoamento.

O objetivo geral da utilização destes métodos de abordagem e de procedimento para o estudo do fenômeno da competição tributária internacional foi tornar a leitura desta pesquisa inteligível e didática para um/a leitor/a leigo/a no assunto e, também, inclusiva para aquele/a leitor/a não versado/a nas ciências jurídicas, para que, após a leitura, sintam-se estimulado/a a pesquisar sobre o assunto ou, simplesmente, a refletir sobre ele.

Nesta toada, estabeleceram-se as bases histórico-sociais que propiciaram a eclosão do fenômeno da competição tributária internacional, juntamente com conceitos utilizados para melhor entendimento do estudo exposto, e, seguidamente, foi conceituado o objeto de pesquisa e foram apresentados alguns dos problemas da pesquisa, quais sejam, (i) em que medida o comportamento de Estados soberanos de oferecer incentivos fiscais a empresas internacionais com fins de receberem investimento estrangeiros diretos influencia na tomada de decisão destas empresas na escolha do local a investirem, (ii) o que seria uma competição tributária danosa, (iii) uma cooperação tributária internacional seria uma boa saída à competição tributária internacional? Entre outras questões suscitadas na pesquisa.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AXELROD, Robert. **The evolution of cooperation**. London Penguin Books, 1990.

AULT, Hugh J.. The importance of international cooperation. **Brooklin Journal Of International Law**, Brooklin, p. 1693-1697. jan. 2001.

AVI-YONAH, Reuven; MARGALIOH, Yoram. Taxation in Developing Countries: Some Recent Support and Challenges to the Conventional View. **Virginia Tax Review**. Virginia. n° 1, pp. 1-21. Summer, 2007.

AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, tax competition and the fiscal crisis of the welfare state. **Harvard Law Review**, Cambridge, Massachusetts, n. 113, p.1575-1675, maio 2000.

BECK, Ulrich. **O que é a Globalização?:** Equívocos do Globalismo: respostas à globalização. São Paulo: Paz e Terra, 1999. Tradução de: André Carone.

BORGES, Antônio de Moura. Considerações sobre o combate à concorrência tributária internacional prejudicial. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 2, n. 12, p. 53-70, nov./dez. 2004.

BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. Teresina: Universidade Federal do Piauí, 1992.

BORGES, Antônio de Moura. Noções de Direito Tributário Internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 26, p.55-91, mar. 2007.

DAMARCO, Jorge Héctor. **El principio de capacidad contributiva como fundamento y medida de los impuestos**. Disponível em: <[http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco\\_archivos/ponencias/Actas%20XIII/Trabajos%20Episte/Damarco\\_trabajo.pdf](http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco_archivos/ponencias/Actas%20XIII/Trabajos%20Episte/Damarco_trabajo.pdf)>. Acesso em: 17 jul. 2013.

DIETSCH, Peter; RIXEN, Thomas. Justice and international tax competition. **Canadian Political Science Association**, Canada, n. , p.1-20, 2010. Available at: <[http://academia.edu/700233/Justice\\_and\\_International\\_Tax\\_Competition](http://academia.edu/700233/Justice_and_International_Tax_Competition)>. Access on: July 18<sup>th</sup>, 2013.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e due process of law**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

ECLAC (Economic Commission for Latin America and the Caribbean). **Globalization and Development**. 2002 ed. Brasília: United Nations publication, 2002.

GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012. pp. 27 – 50.

G. Peter Wilson, **The Role of Taxes in Location and Sourcing Decisions**, in Studies in international taxation 195, 1993.

GONZAGA, Lívia Leite Baron. Princípios gerais da interpretação jurídica aplicáveis ao direito internacional. **Direito Tributário Internacional Aplicado**, Volume VI, Coord. Heleno Taveira Tôres, São Paulo: Quartir Latin, p.655-711, jul. 2011.

HARADA, Kyioshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARCOVITCH, Jacques. Competição, cooperação e competitividade. In: MARCOVITCH, Jacques. **Cooperação internacional: estratégia e gestão**. São Paulo: Universidade de São Paulo - Edusp, 1994. p. 47-63.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, p. 54-55, 1998.

OWENS, Jeffrey. Taxation in a global environment. Available at: [http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/650/Taxation\\_in\\_a\\_global\\_environment.html](http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/650/Taxation_in_a_global_environment.html). Access on July 18<sup>th</sup>, 2013.

OSTERHAMMEL, Jürgen; PETERSSON, Niels P. **Globalization: a short history**. Princeton: Princeton University Press, 2005.

RAZIN, Assaf; SLEMROD, Joel (Ed.). **Taxation in the global economy**. Chicago: The University Of Chicago Press, 1990.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/IDE/IDEBrasilCuba/ide.htm>>. Acesso em 21 jul. 2013.

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

RIXEN, Thomas. *Paradiese in der krise: transparenz und neue regeln für steuer- und regulierungsasen*. **Heinrich-Böll-Stiftung**, 2009.

SILVA, Mauro José. **Da competição à cooperação tributária internacional: aspectos jurídicos na promoção do desenvolvimento nacional num cenário internacionalizado**. 2009. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/dosponiveis/2/2133/tde-11112011-092811/>>. Acesso em: 2010-07-17.

SHAW, Malcom N. **International Law**. 6. ed. New York: Cambridge University Press, 2008.

SPITZ, Barry. **International tax planning**. London: Butterworths, 1972. p. 36-44.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.