

# Erosão da Base Tributável e a Transferência de Resultados: o Caminho para o Multilateralismo e Novas Perspectivas à Soberania Fiscal

Caio Augusto Takano

*Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo - USP. Professor Convidado da Pós-graduação da FGV Management. Advogado em São Paulo.*

## *Resumo*

A erosão da base tributável e transferência de resultados (Beps) e o plano de ação da OCDE para seu combate denunciam que o atual paradigma do Direito Tributário Internacional é insuficiente para responder a evasão e elisão fiscal internacional. Estudos indicam que o atual modelo baseado em medidas unilaterais e bilaterais precisa evoluir para um modelo baseado na cooperação e medidas multilaterais. O presente artigo visa analisar a viabilidade e as consequências da adoção desse novo modelo no cenário internacional e, especialmente, no ordenamento jurídico brasileiro, partindo da premissa de que o contexto internacional implica alteração no conceito de soberania e no próprio exercício da competência tributária. O autor argumenta, ainda, que tanto maior será o efetivo combate à erosão da base tributável quanto maior for a adoção de medidas multilaterais pelos diversos países.

*Palavras-chave:* erosão da base tributária e transferência de resultados, multilateralismo, soberania, competência tributária, Direito Tributário Internacional.

## *Abstract*

The base erosion and profits shifting - Beps and the OECD Beps action plan denounce that the actual paradigm of the International Tax Law is insufficient to answer international tax evasion and tax avoidance practices. Recent studies show that the international tax regime model based on unilateral or bilateral action needs to evolve to a model based on cooperation and multilateral action. This paper aims to analyze the viability and the consequences of the adoption of such new model in international scenario and, especially, in Brazilian tax system, based on the premise that the international context implies a mutation in the concept of national sovereignty and in the exercise of tax jurisdiction. The author arguments that the combat against Beps will be more effective as the adoption of multilateral action in different countries is broader.

*Keywords:* base erosion and profit shifting, multilateralism, national sovereignty, tax jurisdiction, international tax law.

“Unprecedented attention to aggressive international tax planning has shaken the earth under the most powerful players in the world of

international tax policy design. (...) Leaders of the strongest world economies demanded a revision of the rules of the international tax regime that would generate more revenues for their challenged coffers and would restore public trust in the system.”<sup>1</sup>

## 1. Introdução

O atual paradigma de tributação internacional falhou<sup>2</sup>. Embora não seja um fenômeno novo, a erosão da base tributável internacional e transferência de resultados (*Base Erosion and Profit Shifting - Beps*) denuncia, a um só tempo, a incapacidade de se combatê-la por medidas unilaterais, por mais substanciais que sejam<sup>3</sup>, e a necessidade de se partir de um modelo coordenado com base em convenções bilaterais rumo a uma ordem jurídica tributária internacional complexa, na qual o multilateralismo será a pedra de toque na estruturação da tributação das empresas multinacionais<sup>4</sup>.

Como relata Yariv Brauner, há inúmeros interesses em jogo no sucesso do projeto Beps: a estabilidade do Direito Internacional Tributário, a relevância do papel desempenhado pela OCDE na política tributária internacional, a confiança entre países desenvolvidos e em desenvolvimento que já estejam envolvidos em projetos baseados em colaboração recíproca, os avanços nas políticas de cooperação e em uma possível redução das medidas unilaterais para combater a evasão fiscal, a confiança na justiça e legitimidade do sistema tributário internacional<sup>5</sup>.

Evidentemente, a abordagem do tema comporta diferentes perspectivas. Exemplificativamente, merece atenção a relação cada vez mais imbricada entre Direito e Marketing, cuja prova mais contundente de sua relevância reside no fato de que o próprio plano de ação da OCDE para o Beps, de certa forma, busca responder o fervor midiático<sup>6</sup>, que expôs ao público planejamentos tributários

<sup>1</sup> BRAUNER, Yariv “What the Beps?” *Florida Tax Review* v. 16, n. 2. Gainesville: University of Florida College of Law, 2014.

<sup>2</sup> No original, vale repetir os ensinamentos de Yariv Brauner: “(...) This paradigm [of international tax regime] has failed. What does that mean? It means that primary reliance on domestic law rules - primarily of the anti-abuse variety - alone is clearly inconsistent with this insight. It means that mere ‘soft law’, best practices guidance with no implementation mechanisms is insufficient. It means that an unsophisticated all-or-nothing allocation rules are not sustainable. A paradigm shift would require more sophisticated allocation rules, active collaboration between tax authorities, departure from the bilateral-only structure of the international tax regime, and some form of implementation assuring mechanisms, to name a few. The introduction of such paradigm shift would be the primary test for the success of the Beps project.” (Cf. BRAUNER, Yariv. “Beps: an interim evaluation”. *6 World Tax Journal*. Amsterdã: IBFD, 2014, p. 3)

<sup>3</sup> Cf. BRAUNER, Yariv. “Beps: an interim evaluation”. *6 World Tax Journal*. Amsterdã: IBFD, 2014, pp. 1-4.

<sup>4</sup> Cf. PISTONE, Pasquale. “Coordinating the action of regional and global players during the shift from bilateralism to multilateralism in international tax law”. *6 World Tax Journal*. Amsterdã: IBFD, 2014, p. 3.

<sup>5</sup> Cf. BRAUNER, Yariv. “What the Beps?” *Florida Tax Review* v. 16, n. 2. Gainesville: University of Florida College of Law, 2014, p. 112.

<sup>6</sup> Andrei Cracea cita, exemplificativamente, algumas manchetes dos principais jornais internacionais nesse sentido: “The great corporate tax dodge” (*Bloomberg*); “But nobody pays that” (*The New York Times*); “Secrets of tax avoiders” (*The Times*) e “Tax gap” (*The Guardian*). Cf. CRACEA, Andrei. “OECD actions to counter tax evasion and tax avoidance (2013): base erosion and profit

agressivos de empresas multinacionais. O público viu a elisão tributária internacional como uma tentativa imoral e antiética de tais empresas não pagarem a sua “justa parcela” nos custos estatais, o que fez com que as empresas passassem a investir em sua imagem como “boa pagadora de tributos” (dispondo-se, inclusive, a pagar por tributos que sequer são devidos em função de suas estruturas tributárias), sob pena de ter sua imagem demasiadamente desgastada no mercado e sofrer enormes prejuízos em razão da reação social e boicotes dos consumidores (*tax shaming*)<sup>7</sup>.

Sob uma perspectiva jurídica, há inúmeras questões que têm merecido especial atenção dos estudiosos, como o abuso de tratados (*treaty shopping*), a tributação da economia digital; a transparência fiscal internacional, a tributação dos intangíveis, a busca de novos parâmetros para o padrão *arm's length* etc. Há uma, especificamente, que nos parece merecer especial atenção neste momento, pois é imbricada com um dos principais núcleos do projeto Beps: a viabilidade e as limitações da adoção do multilateralismo, primeiro e fundamental passo para uma reforma no regime de Direito Tributário Internacional.

De fato, a necessidade de uma solução multilateral, com base na cooperação entre Estados soberanos, ganhou evidência e passou a ser reconhecida como necessária não apenas pela doutrina<sup>8</sup>, como também pela própria OCDE<sup>9</sup>. Neste ponto reside uma forte tensão entre a necessidade de harmonização e cooperação internacional e o direito de os Estados moldarem suas legislações tributárias livremente, com base em sua soberania. De um lado, como ensina David Rosenbloom, os sistemas tributários refletem a história, a cultura, os valores e as necessidades de seus países<sup>10</sup>, sendo, por isso, utópico pensar em um regime de Direito Tributário Internacional em que houvesse idêntico tratamento às questões tributárias pelas legislações internas de cada Estado. De outro, como observa Yariv Brauner, soluções unilaterais de legislações domésticas são, na melhor das hipóteses, remediais e parciais, permitindo ainda mais que empresas se aproveitem de “fendas” decorrentes de tratamentos legislativos conferidos pelos diferentes paí-

shifting and the proposed action plan, aggressive tax planning based on after-tax hedging and automatic exchange of information as the new standard”. *International Bureau of Fiscal Documentation, European Taxation*, novembro de 2013, p. 565.

<sup>7</sup> Sobre o assunto, é interessante a notícia “Google, Amazon, Starbucks: the rise of ‘tax shaming’”, publicada pelo jornal da BBC. Disponível em <http://www.bbc.com/news/magazine-20560359> (acesso em 20 de setembro de 2014).

<sup>8</sup> Há, nesse sentido, alguns estudos anteriores aos relatórios da OCDE que anunciavam as soluções multilaterais como necessárias para combater a concorrência fiscal desleal. Nesse sentido, *verbi gratia*, cf. AVI-YONAH, Reuven S. “Globalization, tax competition and the fiscal crisis of the welfare state”. *Harvard Law Review* v. 113, n. 7. 2000, pp. 1.573-1.671; e também cf. TOUMI, Marika. “Anti-avoidance and harmful tax competition: from unilateral to multilateral strategies?” In: LYMER, Andrew; e HASSELDINE, John. *The international taxation system*. Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002, pp. 85-103.

<sup>9</sup> A necessidade de instrumentos multilaterais para uma nova e inovadora aproximação para as questões tributárias, que reflitam a realidade econômica da globalização e a ela se adapte consta no *Beps action plan* da OCDE, em seu item 15 - “Develop a multilateral instrument”.

<sup>10</sup> Cf. ROSENBLOOM, H. David. “Where’s the pony? Reflections on the making of international tax policy”. *Bulletin for International Taxation*. Amsterdã: IBFD, 2009, p. 535.

ses (*hybrid mismatches*)<sup>11</sup>, agravando a erosão da base tributável e a transferência de resultados.

Se é inquestionável que a erosão da base tributável e a transferência de resultados devam ser combatidas no cenário internacional atual, não basta apenas clamar pela adoção de medidas multilaterais e se ignorar as particularidades de cada sistema jurídico. Toda solução dependerá, em certa medida, da “boa vontade” dos Estados e de sua concordância para redefinir suas políticas fiscais em prol de um sistema tributário internacional cooperativo. Portanto, para que não configure mera utopia<sup>12</sup>, é necessário haver possibilidades reais para a sua implementação.

Assim, a análise proposta neste estudo impõe que sejam tomados posicionamentos sobre imbricadas questões: (i) em que medida o contexto internacional limita a soberania de um Estado e influencia o alcance de suas regras de competência?; (ii) há outros fatores externos que imponham restrições à soberania de um Estado?; (iii) é juridicamente possível a adoção de medidas multilaterais para se combater erosão da base tributável internacional?; (iv) qual seria a sua relevância no contexto internacional?; e (v) a adoção de tais medidas é viável no ordenamento jurídico brasileiro?

Antes de adentrarmos, contudo, propriamente na análise da eficiência de medidas multilaterais no combate à evasão fiscal internacional e planejamentos tributários agressivos, bem como de sua viabilidade nos diversos ordenamentos jurídicos, inclusive pelo Brasil, convém tecermos algumas considerações sobre o contexto internacional atual e o fenômeno da erosão da base tributável.

Por fim, cabe alertar o leitor que, embora os estudos sobre o tema apontem tanto o aprimoramento da transparência fiscal e da troca de informações entres os países, quanto a utilização de instrumentos multilaterais como caminhos possíveis para se alcançar uma solução ao problema que se apresenta, e ambos os temas envolverem questões relacionadas com a soberania fiscal<sup>13</sup>, uma análise que comportasse a abordagem dessas duas perspectivas fugiria do escopo desse artigo. Assim, a aproximação que aqui se propõe será, unicamente, a utilização de tratados<sup>14</sup> multilaterais como forma de combater a erosão da base tributável.

<sup>11</sup> Cf. BRAUNER, Yariv. “Beps: an interim evaluation”. *6 World Tax Journal*. Amsterdã: IBFD, 2014, p. 4.

<sup>12</sup> Nesse sentido, Roberto França de Vasconcellos pondera que são utópicas quaisquer propostas de repartição internacional de competências tributárias fora do contexto de acordos de bitributação, ou seja, à míngua de negociações e estipulações em comum acordo sobre o alcance de suas soberanias. Cf. VASCONCELLOS, Roberto França de. “Aspectos econômicos dos tratados internacionais em matéria tributária”. *Revista de Direito Tributário Internacional* n. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 164.

<sup>13</sup> Sobre a tensão entre soberania e transparência fiscal, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; e BARBOSA, Mateus Calicchio. “Transparency: from tax secrecy to the simplicity and reliability of the tax system”. *British Tax Review* n. 5. Londres: Sweet & Maxwell, 2013, pp. 673-674. Em síntese, colocam em questão a possibilidade de um Estado fornecer a outros Estados informações que foram obtidas em virtude do exercício de sua jurisdição, sem o consenso e participação do cidadão-contribuinte a que a informação se refere. A questão ganha relevância, ainda, quando se constata que o fundamento para que um Estado acesse os dados pessoais do contribuinte é a própria soberania, e, portanto, sua jurisdição.

<sup>14</sup> Embora o autor conheça a divergência entre a denominação dos tratados e a utilização dos termos “acordo”, “tratado” e “convenção”, será utilizada a expressão “tratado” ou “acordo de bitributação” neste estudo para se referir a tais instrumentos internacionais, celebrados entre dois ou mais

## 2. O Contexto Internacional Atual: Erosão da Base Tributável e Combate à Evasão Fiscal Internacional

A principal questão que circunscreve o tema gira em torno de repensar a amplitude da liberdade de um Estado para exercer sua competência tributária, dentro da acepção de poder para criar e disciplinar tributos em abstrato<sup>15</sup>, a partir da constatação de que o livre exercício da soberania tributária implica sérias (e, no mais das vezes, prejudiciais) consequências, como desigualdades, problemas orçamentários para a Administração Pública e grave insegurança jurídica. Em outras palavras, a forma pela qual os Estados exercem sua competência tributária legislativa - criando, majorando ou reduzindo tributos - afeta a arrecadação de outros Estados soberanos, reduzindo sua base tributável e, em alguns casos, até mesmo a sua própria, justamente por possibilitar práticas evasivas ou elisivas de empresas transnacionais.

Se assim é, torna-se questionável se as características tradicionalmente atribuídas à competência tributária - privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade, e facultatividade<sup>16</sup> - ainda se mantêm diante desse contexto internacional, principalmente no que se refere à facultatividade, uma vez que a opção de um país por não instituir ou cobrar o Imposto sobre a Renda, por exemplo, afeta a base tributária de outros países e reduz a efetividade de medidas que combatam a evasão fiscal internacional.

Passa a ser relevante, no estudo dos limites ao exercício do poder impositivo estatal, verificar as alterações no contexto social e perquirir se elas são fortes o suficiente para justificar uma nova interpretação das normas de competência tributária.

De fato, a hermenêutica jurídica não nega relevância ao contexto para a interpretação das normas jurídicas. Como ensina Paulo de Barros Carvalho, não há texto sem contexto, de modo que a compreensão da norma jurídica exige do intérprete a consideração de seu contexto<sup>17</sup>. No mesmo sentido, Eros Grau é enfático ao afirmar que a norma jurídica é produzida “não apenas a partir de elementos que se desprendem do *texto (mundo do dever-ser)*, mas também a partir de elementos da *realidade* e do *caso* ao qual será ela [norma] aplicada (*mundo do ser*)”<sup>18</sup>.

A influência do contexto é tão expressiva que Frederick Schauer sustenta que a força das regras não reside exclusivamente em condições internas, como

países. Sobre o assunto, cf. VASCONCELLOS, Roberto França de. “Aspectos econômicos dos tratados internacionais em matéria tributária”. *Revista de Direito Tributário Internacional* n. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 148-152.

<sup>15</sup> Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 513.

<sup>16</sup> Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 379 e ss. Sobre as críticas que mereceu esse posicionamento, principalmente em relação à privatividade, inalterabilidade e facultatividade, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 273-281.

<sup>17</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 38.

<sup>18</sup> Cf. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do Direito e os princípios)*. 6ª edição refundida do *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 46.

sua estrutura lógica ou significado linguístico, mas também em condições externas, como sua aplicabilidade, aceitação e aplicação<sup>19</sup>. Em outras palavras, a força normativa das regras não depende exclusivamente de sua estrutura, mas de diversas outras conexões do intérprete, depreendidas de seu contexto.

E há fortes indícios para se acreditar que há um novo contexto que, no mínimo, merece atenção dos estudiosos e que potencialmente poderia justificar uma alteração interpretativa nas normas de competência tributária, limitando-as significativamente. Basta pensar na evolução das realidades sociais e econômicas nos últimos 25 anos (comércio eletrônico, intangíveis etc.).

Por tal razão, torna-se necessário, ainda que em linhas gerais, realizar algumas considerações sobre esse novo contexto: um cenário econômico de crescente integração internacional, marcado pelo recente combate à concorrência fiscal desleal e à erosão da base tributável, bem como profundas transformações ao longo das últimas décadas, em decorrência da intensa internacionalização da economia em diversos países e o conseqüente aumento dos fluxos financeiros e comerciais internacionais<sup>20</sup>.

De fato, a globalização pode ser considerada um marco de mudanças econômicas no modelo capitalista e nos diversos sistemas tributários, caracterizada pela descentralização da produção, que se distribui por diversos países e regiões, “a sabor dos interesses das empresas multinacionais”<sup>21</sup>. No tocante às empresas, a globalização fez com que modelos operacionais evoluíssem, criando a necessidade de alinhar estratégias tributárias e planejamento negocial com estratégias e operações corporativas<sup>22</sup>.

Não foi, entretanto, apenas o comportamento das empresas privadas que foi alterado pela globalização. Luís Eduardo Schoueri aponta para o fato de que a própria concorrência entre os Estados aumentou, pelo oferecimento de diversas vantagens tributárias<sup>23</sup>. Consequentemente, tem-se, de um lado, que as regras de tributação variam em relação aos diferentes sistemas tributários, e, de outro, que os contribuintes do mundo inteiro buscam manter sua carga tributária em um nível mínimo, aproveitando-se das diferenças daqueles sistemas<sup>24</sup>.

A competitividade internacional passa a se tornar importante instrumento de desenvolvimento econômico para as nações, envolvidas em um processo contínuo e crescente de integração de mercados em bases mundiais. Como aponta Paulo Ayres Barreto, a inserção das empresas no mercado internacional não é

<sup>19</sup> Cf. SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in Law and in life*. Oxford: Clarendon Law Series, 1991, p. 8.

<sup>20</sup> Cf. BHAGWATI, Jagdish. *In defense of globalization*. Nova York: Oxford University Press, 2004, p. 3.

<sup>21</sup> Cf. LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. “Globalização e soberania”. In: CASELLA, Paulo Borba et al. (orgs.). *Direito Internacional, humanismo e globalidade*. São Paulo: Atlas, 2008, pp. 293-294.

<sup>22</sup> Cf. RUSSO, Rafaelle (ed.). *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdã: IBFD, 2007, p. 72.

<sup>23</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Globalização, investimentos e tributação: desafios da concorrência internacional ao sistema tributário brasileiro”. *Revista Brasileira de Comércio Exterior* n. 113. Rio de Janeiro: Funcex, 2012, p. 6.

<sup>24</sup> Cf. ROSENBLOOM, H. David. “International tax arbitrage and the international tax system, David R. Tillinghast lecture on international taxation”. *Tax Law Review* n. 53. Nova York: New York University School of Law, 1998, p. 140.

apenas uma imperiosa necessidade do mercado, como também é variável estatisticamente relevante ao crescimento do produto interno bruto<sup>25</sup>.

Sob a perspectiva da empresa, ser competitiva significa estar apta para vender seus produtos na melhor qualidade possível e pelos melhores preços, aumentando ao máximo seus lucros e o valor de suas ações, sendo natural, portanto, que essas empresas busquem investir em países com menor tributação. Sob a perspectiva dos Estados, é imposição da globalização que sua política tributária não seja feita isoladamente, sem que se considerem as interações entre as políticas tributárias de outros Estados soberanos e a sua própria<sup>26</sup>.

Assim, com a globalização, os governos dos diversos países se confrontam, cada vez mais, com um novo cenário em que as oportunidades de fuga de capital, evasão e elisão fiscal estão expandindo<sup>27</sup>. Causa estranheza, no entanto, que esse comportamento do contribuinte possa ser considerado por alguns como evasivo. Como se sabe, a evasão fiscal expressa a conduta dos contribuintes para evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, reduzir o montante devido de tributo, ou, ainda, postergar a sua incidência, por intermédios de meios ilícitos, assim qualificados na legislação tributária<sup>28</sup>.

Eis onde reside a dificuldade em identificar casos de evasão fiscal em um cenário internacional, porquanto as definições de lícito e de ilícito dependem das legislações internas, que variam de ordenamento a ordenamento. Não há, portanto, como identificar uma transação ilegal unicamente sob uma perspectiva internacional<sup>29</sup>. Cada jurisdição possui suas próprias regras e políticas antievasivas, razão pela que uma mesma transação pode ser classificada como lícita em uma jurisdição e ilícita em outra<sup>30</sup>. Daí exsurge a dificuldade de se combater a evasão fiscal internacional tão somente por medidas unilaterais.

Portanto, seja por vontade dos próprios Estados ou pelo aproveitamento de lacunas decorrentes da diferença de tratamentos tributários conferidos pelos diversos ordenamentos jurídicos a um determinado evento (*hybrid mismatches*), seja pela prática de atos evasivos ou elisivos, dúvidas não há de que tais comportamentos dão azo à erosão da base tributável.

Como se vê, o Beps é uma face da concorrência fiscal desleal (*harmful tax competition*). Há autores, inclusive, que defendem que a transferência de resultados em âmbito internacional, realizada por grandes empresas multinacionais, seria substancialmente menor - ou até mesmo inexistente -, caso nenhum país

<sup>25</sup> Cf. BARRETO, Paulo Ayres. "A tributação, por empresas brasileiras, dos lucros auferidos no exterior por suas controladas e coligadas". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 17º Volume. São Paulo: Dialética, 2013, p. 219.

<sup>26</sup> Cf. OECD *Addressing base erosion and profit shifting*. OECD Publishing, 2013, p. 28.

<sup>27</sup> Cf. VÉGH, Perla Gyöngyi. "Towards a better exchange of information". *International Bureau of Fiscal Documentation, European Taxation*, setembro de 2002.

<sup>28</sup> Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese apresentada ao concurso a livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro - área de Direito Tributário - da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008, pp. 242-243.

<sup>29</sup> Cf. RUSSO, Rafaelle (ed.). *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdã: IBFD, 2007, p. 49.

<sup>30</sup> Cf. AVI-YONAH, Reuven S.; SARTORI, Nicola; e MARIAN, Omri. *Global perspectives on income taxation law*. Nova York: Oxford University Press, 2011, p. 102.

oferecesse regras tributárias favorecidas (por exemplo, regimes de baixa ou de nenhuma tributação)<sup>31</sup>.

Seja como for, as consequências da erosão da base tributável e da alocação de resultados distam de ser irrelevantes. Essa intensa concorrência fiscal entre Estados resulta em uma “corrida até o fundo” (*race to the bottom*), que poderia resultar, em casos extremos, na eliminação da tributação da renda derivada do capital<sup>32</sup>.

Ademais, como aponta Reuven Avi-Yonah, a concorrência fiscal poderá causar uma “crise social”, na medida em que a perda significativa de arrecadação tributária levaria - somada a desigualdade de renda, a insegurança empregatícia e a volatilidade dos rendimentos decorrentes da globalização - a uma crise do financiamento da seguridade social dos países, em razão da grande probabilidade de que ela venha a sofrer cortes orçamentários para que as Administrações Públicas possam compensar a perda de arrecadação decorrente do Beps<sup>33</sup>.

Também a busca de recursos poderá fazer com que os Estados, dependentes daquela arrecadação tributária, procurem aumentar a tributação sobre bases econômicas menos voláteis, como a mão de obra<sup>34</sup>, cujos efeitos negativos são bastante conhecidos, como a indução à informalidade ou ao corte de empregados.

Vale recordar, entretanto, que há autores que propugnam que a concorrência fiscal não é prejudicial. Casalta Nabais defende que, dentro de um espaço de liberdade de movimentação dos fatores de produção, a concorrência fiscal internacional conduziria a resultados mais eficientes, permitindo que os contribuintes fossem livres para se fixarem ou se estabelecerem nos territórios em que obtivessem um melhor equilíbrio entre encargos tributários suportados e a despesa pública correspondente às suas preferências<sup>35</sup>. No entanto, até o momento, o paradigma de regime de Direito Tributário Internacional baseado na concorrência e em recomendações de melhores práticas tem gerado resultados radicalmente opostos.

Eis, em síntese, o cenário internacional atual. A tomada de decisão do legislador de um país para o exercício de sua competência tributária contribui para a melhoria ou agravamento do contexto econômico internacional. O momento é oportuno para perquirir se, reversamente, o contexto internacional pode limitar a decisão de um Estado de como exercerá a sua competência tributária e moldará seu sistema tributário.

<sup>31</sup> Cf. AULT, Hugh J.; SCHÖN, Wolfgang; e SHAY, Stephen E. “Base erosion and profit shifting: a roadmap for reform”. *Bulletin for International Taxation* vol. 68. Amsterdã: IBDF, 2014, p. 3.

<sup>32</sup> Cf. MCLURE, Charles E. “Globalization, tax rules and national sovereignty”. *International Bureau of Fiscal Documentation: Bulletin*. Amsterdã: IBFD, agosto de 2001, p. 329.

<sup>33</sup> Cf. AVI-YONAH, Reuven S. “Globalization, tax competition and the fiscal crisis of the welfare state”. *Harvard Law Review* v. 113, n. 7. 2000, p. 1.573.

<sup>34</sup> Cf. ELALI, André. “Algumas ponderações a respeito da concorrência fiscal internacional”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Temas de tributação e Direito Internacional*. São Paulo: MP, 2008, p. 85.

<sup>35</sup> Cf. NABAIS, José Casalta. “A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas”. In: NABAIS, José Casalta. *Estudos de Direito Fiscal - por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 203.



### 3. O Direito de um Estado de moldar seu Sistema Tributário e as Limitações ao Exercício da Competência Tributária Decorrentes de Fatores Externos à Soberania

A competência tributária decorre da soberania de um Estado. De uma maneira geral, o Direito Internacional Público reconhece que os Estados podem exercer sua competência tributária dentro de seus limites territoriais. Territorialidade, aqui entendida tanto sob seu sentido formal quanto material<sup>36</sup>.

Em ambos os casos, há jurisdição do Estado e, portanto, ele poderá exercer sua competência tributária sobre seus cidadãos (jurisdição *in personam*), em virtude de suas conexões pessoais com aquele Estado; ou sobre terceiros, que possuam ligação com a base tributável daquele Estado (jurisdição *in rem*), uma vez que a conexão com o objeto da tributação é razão suficiente para que o Estado chame o contribuinte para contribuir com os custos da infraestrutura governamental que permitiu a criação daquele objeto, agora sujeito à tributação<sup>37</sup>.

Entretanto, se o exercício da competência tributária (*e.g.*, pela criação, majoração ou redução de tributos, instituição de desonerações tributárias etc.), dentro dos limites da jurisdição de um determinado Estado, parece ilimitado sob uma primeira aproximação, não é essa a conclusão que se chega, no entanto, quando se leva em consideração também o contexto internacional, caracterizado pela competitividade e pela crescente internacionalização das empresas.

Sob essa perspectiva, Luís Eduardo Schoueri critica a visão centrada unicamente no Direito interno, pela qual um Estado, sob o manto de sua soberania, busca moldar sua legislação em virtude exclusivamente das decisões de seu parlamento, sem se atentar para as contingências da intensa competição internacional e para as exigências do Direito Internacional<sup>38</sup>, chegando a sustentar que: “[o] dogma da soberania tributária de desfez ao se constatar que um país não pode fixar seus tributos sem ter em conta o que outros países oferecem”<sup>39</sup>.

De fato, o projeto Beps indica que a erosão da base tributável decorre, em grande parte, justamente de políticas tributárias realizadas sem qualquer preocupação com uma coordenação e harmonização entre as práticas de Direito Tributário Internacional ou a política tributária de outros países. Nesse sentido, é procedente a advertência de David Rosenbloom, de que sempre que um país adota regras que sejam difíceis de replicar ou aplicar, ou que estejam fora daquele pa-

<sup>36</sup> Sobre o assunto, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

<sup>37</sup> Cf. ROSENBLUM, H. David. “US source rules: building blocks of cross-border taxation”. *International Bureau of Fiscal Documentation, Bulletin*, outubro de 2006, p. 386.

<sup>38</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “O princípio do não retrocesso como nova perspectiva à denúncia de acordos de bitributação”. *Revista Direito Tributário atual* n. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013, p. 241.

<sup>39</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Globalização, investimentos e tributação: desafios da concorrência internacional ao sistema tributário brasileiro”. *Revista Brasileira de Comércio Exterior* n. 113. Rio de Janeiro: Funcex, 2012, p. 6.

drão que outros países fazem ou tendem a fazer, cria-se espaço para a proliferação da evasão fiscal internacional<sup>40</sup>.

Dúvidas não há, dessarte, que as políticas tributárias dos países não podem mais ser pensadas isoladamente. Cabe aos governos a difícil missão de desenhar um sistema tributário que seja atrativo para investimentos estrangeiros, ao mesmo tempo que preserve os direitos de tributar os rendimentos na fonte pelo seu país<sup>41</sup>.

A finalidade de se buscar um mercado competitivo em âmbito internacional, que promova o seu desenvolvimento econômico, impõe, destarte, restrições à fixação ao exercício da soberania estatal, implicando limites à fixação de bases tributárias<sup>42</sup>.

Em estudo erudito sobre o tema, Charles McLure aponta fatores exógenos à soberania tributária que a limitam. Sustenta que as condições de mercado agem como importantes limitadores da soberania tributária dos Estados (*market-induced limitations*), pois o nível de tributação de um país poderá afastar o exercício das atividades de empresas transnacionais naquele país, tornar o país menos atrativo para investimentos estrangeiros, e ainda incentivar que as empresas, por meio de seu planejamento tributário, aloquem a renda tributável fora daquele país e, na medida do possível, aloquem os custos e despesas dedutíveis naquele território, comumente pela manipulação de preços de transferência e subcapitalização<sup>43</sup>.

Demais disso, também os próprios tratados internacionais e a independência administrativa para executar suas normas são fatores que reduzem a soberania de um Estado. Os primeiros por configurarem negociações voluntárias dos limites ao exercício de competência pelos próprios Estados, enquanto a última por fornecer subsídios (por exemplo, informações sobre rendimentos e contribuintes residentes em outros países) que possibilitam a efetiva tributação em bases universais, com pouca ou nenhuma dependência de cooperação por parte do Estado da fonte, principalmente se se tratar de um paraíso fiscal<sup>44</sup>.

Portanto, o exercício da competência tributária de um país não é ilimitado. Limitações decorrem do próprio contexto internacional (fatores do mercado, autonomia administrativa para execução de suas leis tributárias e tratados internacionais), que não pode mais ser ignorado na elaboração de políticas fiscais e a interpretação das normas de competência tributária.

<sup>40</sup> Cf. ROSENBLOOM, H. David. "International tax arbitrage and the international tax system, David R. Tillinghast lecture on international taxation". *Tax Law Review* n. 53. Nova York: New York University School of Law, 1998, p. 153.

<sup>41</sup> Cf. CRACEA, Andrei. "OECD actions to counter tax evasion and tax avoidance (2013): base erosion and profit shifting and the proposed action plan, aggressive tax planning based on after-tax hedging and automatic exchange of information as the new standard". *International Bureau of Fiscal Documentation, European Taxation*, novembro de 2013, p. 567.

<sup>42</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Tributação internacional". *Revista de Direito Tributário* n. 111. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 141.

<sup>43</sup> Cf. MCLURE, Charles E. "Globalization, tax rules and national sovereignty". *International Bureau of Fiscal Documentation: Bulletin*. Amsterdã: IBFD, agosto de 2001, pp. 328-331.

<sup>44</sup> Cf. MCLURE, Charles E. "Globalization, tax rules and national sovereignty". *International Bureau of Fiscal Documentation: Bulletin*. Amsterdã: IBFD, agosto de 2001, pp. 330-331.

Assim, surge certo consenso de que qualquer país, para que logre êxito em uma economia globalizada, deve estar pronto para “redesenhar” a sua jurisdição de modo a perseguir melhores condições para seu desenvolvimento e sua competitividade no mercado internacional. Não por outra razão José Souto Maior Borges afirma que o conceito de soberania como atributo do Estado de poder ilimitado não passa de mera ilusão<sup>45</sup>. Costumes internacionais e outras fontes do Direito Internacional Público devem ser observados pelas nações que desejem uma crescente integração com o mercado internacional, sob pena de prejudicar seu próprio desenvolvimento, seja por um nível menor de integração internacional, seja em razão de sanções impostas por outros países. Daí se afirmar que uma soberania plena somente é possível para um país que esteja totalmente isolado de influências externas<sup>46</sup>.

Nesse sentido, Reuven Avi-Yonah, ao analisar os impactos da globalização e da concorrência fiscal nos países em desenvolvimento, afasta a possibilidade de um país estabelecer unilateralmente regras tributárias, ou por acordos de bitributação, sem levar em conta o contexto internacional, sob pena de essas medidas unilaterais serem minadas por outros países ou prejudiciais à sua própria competitividade<sup>47</sup>. Como ensina Luís Eduardo Schoueri, é a própria noção de soberania que impõe a consideração do contexto internacional, pois “[a] faceta externa da soberania, definida como a independência e a igualdade entre Estados, implica, principalmente, o reconhecimento da obrigatoriedade das normas de Direito Internacional”<sup>48</sup>.

A partir dessas lições, a conclusão a que se chega é a de que a consideração das regras de Direito Internacional e a submissão a tratados e entidades supranacionais não causam constrição à soberania de um Estado, em seus fundamentos. Com efeito, no plano interno, a soberania se manifesta pela capacidade de o Estado dispor da decisão final sobre todas as suas competências, ao passo que, na esfera externa, mantém a independência que lhe possibilita assumir ou não determinadas obrigações. Não há violação à soberania, mas, verdadeiramente, a conservação da essência da soberania em um novo contexto, incrementando as possibilidades políticas de seu exercício<sup>49</sup>.

Em síntese, o contexto internacional não é irrelevante para a interpretação e exercício das normas de competência tributária, pelo contrário, sem a observância do comportamento daqueles outros Estados soberanos com que convive, o exercício da *potestade* tributária poderá implicar prejuízos severos ao próprio Es-

<sup>45</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. *Curso de Direito Comunitário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 169.

<sup>46</sup> Cf. MCLURE, Charles E. “Globalization, tax rules and national sovereignty”. *International Bureau of Fiscal Documentation: Bulletin*. Amsterdã: IBFD, agosto de 2001, p. 328.

<sup>47</sup> Cf. AVI-YONAH, Reuven S. “Globalização e concorrência fiscal: implicações nos países em desenvolvimento”. *Revista de Direito Tributário Internacional* n. 6. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 185-204.

<sup>48</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna”. In: CASELLA, Paulo Borba et al. (orgs.). *Direito Internacional, humanismo e globalidade*. São Paulo: Atlas, 2008, pp. 567-568.

<sup>49</sup> Cf. LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. “Globalização e soberania”. In: CASELLA, Paulo Borba et al. (orgs.). *Direito Internacional, humanismo e globalidade*. São Paulo: Atlas, 2008. pp. 296-297.

tado, retirando-lhe potencialmente sua capacidade de concorrer internacionalmente, caso exerça desmedidamente sua competência tributária, bem como poderá causar a erosão de sua própria base tributária (em decorrência de uma “corrida ao fundo”), casos em que se caminharia em sentido radicalmente contrário àquele previsto pelo art. 3º, inc. II, da Constituição Federal (desenvolvimento nacional como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil).

Assim, embora a Constituição de 1988 se utilize de estruturas normativas permissivas (permissões fortes)<sup>50</sup> - “é autorizado”, “é facultado”, “pode”, “cabe” - em relação às normas de competência tributária, há outras situações, além daquela tradicionalmente reconhecida pela doutrina (ICMS), em que o modal deôntico da norma de competência se alterará por razões externas à própria estrutura normativa, dentro do processo de decisão do legislador: será “proibido”, nos casos em que a tributação implicar efeitos indutores que prejudiquem a própria competitividade internacional do país (por exemplo, a instituição de alíquotas elevadas sobre investimentos estrangeiros), bem como poderá ser “obrigatório”, nos casos em que a harmonização seja necessária para evitar a erosão da base tributável.

Não é incomum, entretanto, que essa “mutação” do modal deôntico das regras de competência tributária seja frequentemente ignorada pelo legislador, na busca dos interesses de seu país, justificando-se sob o manto de uma pretensa soberania absoluta.

Assiste razão, portanto, a Roberto França de Vasconcellos, ao sustentar que “não podemos esquecer que os países são extremamente intransigentes em relação à sua soberania tributária. É utópica, no nosso entender, a proposta referente à criação de regras de repartição de competência tributária fora do contexto dos acordos de bitributação e que sejam universalmente aceitas, pois estas regras dificilmente agradarão a todos os países. Ao menos nas negociações que precedem à assinatura de um acordo de bitributação, tem-se a oportunidade de pleitear e negociar as condições mais favoráveis a cada país individualmente.”<sup>51</sup>

De fato, não vislumbramos a existência de um regime jurídico de Direito Tributário Internacional, composto pela extensa rede de tratados internacionais em matéria tributária, todos convergentes em relação à sua normatividade e à sua linguagem, tal como defendido por Reuven Avi-Yonah, o que implicaria a obrigação de se atuar dentro do contexto daquele regime e impediria, por si, que um Estado adotasse as regras de Direito Tributário Internacional unicamente de acordo com a sua vontade<sup>52</sup>. Em outras palavras, a instituição de normas tributárias cujos efeitos tenham repercussão internacional não se trataria de mera questão de conveniência do Direito interno de um país, mas antes deveriam observar

<sup>50</sup> Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. “Competência tributária municipal”. *Revista de Direito Tributário* n. 54. São Paulo: Malheiros, 1990, p. 159.

<sup>51</sup> Cf. VASCONCELLOS, Roberto França de. “Aspectos econômicos dos tratados internacionais em matéria tributária”. *Revista de Direito Tributário Internacional* n. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 164.

<sup>52</sup> Cf. AVI-YONAH, Reuven. *International tax as international law*. Nova York: Cambridge University Press, 2007, pp. 1-5.

o regime tributário internacional vigente, ainda que costumeiro, mas largamente aceito pela comunidade internacional.

Parece-nos estar mais próximo da realidade jurídica internacional o posicionamento de David Rosenbloom, que sustenta ser tal regime “imaginário”, porquanto o que se observa “no mundo real”, a despeito de eventuais semelhanças nos termos e redações utilizados nos tratados internacionais celebrados, é a existência de diferentes leis tributárias de diversos países, que se diferem significativamente uma das outras<sup>53</sup>.

Reconhecemos, contudo, a possibilidade de se enxergar um regime tributário internacional “em cristalização”, uma vez que todos os sistemas tributários guardam extrema similaridade em todo o mundo, seja na estrutura ou seja, em menor medida, no conteúdo do conjunto de normas que o compõem<sup>54</sup>. Tal perspectiva teórica, embora mais otimista que a de Rosenbloom, igualmente aponta para a inexistência de um regime internacional tributário no presente.

Assim, a larga adoção e recomendação de práticas e regras jurídicas internacionais não significam, juridicamente, a *obrigatoriedade* de sua observância pelos demais Estados. Poderão adotá-las ou não, tratando-se de decisão de cunho eminentemente político, no qual serão ponderados os efeitos econômicos e políticos dessa tomada de decisão<sup>55</sup>. Nesse sentido, os tratados internacionais assumem grande importância, pois constituirão o instrumento fundamental para que os Estados caminhem em direção a uma harmonização e cooperação, necessários para combater o Beps, frente à diversidade de sistemas normativos.

#### **4. Os Tratados Internacionais Multilaterais e a Ordem Tributária: o Multilateralismo como Resposta ao Beps**

Como apontou Yariv Brauner, um dos pontos mais “lúcidos” do plano de ação da OCDE contra o Beps foi identificar a coordenação das políticas tributárias como a chave de sucesso para qualquer reforma substancial, denunciando que a interdependência entre os *players* do mercado internacional exige colaboração. Não basta mais um regime baseado em acordos bilaterais ou na obrigação moral de os Estados conformarem sua política tributária de acordo com o modelo atual da OCDE<sup>56</sup>. Nesse sentido, os tratados internacionais multilaterais surgem como instrumento fundamental para o funcionamento desse novo paradigma.

Há muito a doutrina sustenta que os tratados internacionais em matéria tributária não configuram meros instrumentos de se evitar a bitributação e permitir a troca de informações entre as Fazendas Públicas, havendo um consenso de

<sup>53</sup> Cf. ROSENBLUM, H. David. “International tax arbitrage and the international tax system, David R. Tillinghast lecture on international taxation”. *Tax Law Review* n. 53. Nova York: New York University School of Law: 1998, p. 137.

<sup>54</sup> Sobre o assunto, cf. BRAUNER, Yariv. “An international tax regime in crystallization”. *56 Tax Law Review*, 2003. Disponível em <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/9>, pp. 259-328 (acesso em 20 de setembro de 2014).

<sup>55</sup> Cf. BAKER, Philip. “A tributação internacional no século XXI”. *Revista Direito Tributário atual* n. 19. São Paulo: Dialética e IBDT, 2005, p. 42.

<sup>56</sup> Cf. BRAUNER, Yariv. “Beps: an interim evaluation”. *6 World Tax Journal*. Amsterdã: IBFD, 2014, p. 3.

que eles atuam, também, como excelente meio para atrair investimentos e impedir que a evasão internacional corra as bases de tributação<sup>57</sup>. Com efeito, os acordos de bitributação são meios pelos quais Estados soberanos se esforçam, usualmente em bases bilaterais, para harmonizar as regras de suas leis tributárias internas, estabelecendo limites a partir dos quais as leis nacionais não se aplicam<sup>58</sup>.

Luís Eduardo Schoueri, referindo-se às lições de Klaus Vogel, vale-se da metáfora da “máscara” para explicar a forma de atuação dos tratados internacionais, em face da lei interna de cada país. Refere-se o autor aos acordos de bitributação como uma “máscara”, colocada sobre o Direito interno (mas com ele não se confundindo), tapando determinadas partes deste. Somente aqueles dispositivos do Direito interno que continuarem visíveis (por corresponderem aos buracos recortados na máscara) permanecerão aplicáveis para as situações visadas nos tratados, enquanto que faltará eficácia para as demais. Portanto, os tratados internacionais não revogam a legislação interna, que continua válida, mas tem sua aplicação contida pelo tratado<sup>59</sup>.

Logo se vê que está superada a questão da hierarquia normativa entre normas jurídicas veiculadas por tratados ou por lei interna, ou até mesmo se se tratariam de normas especiais. Não estão em conflito com as regras internas, já que apenas fixam seus limites<sup>60</sup>. Sob essa perspectiva, não há espaços sequer para conflitos em razão da matéria ou hierarquia. Não apenas porque se localizam em ordens jurídicas distintas (nacional e federal), mas também porque a lei interna, cujo papel será definir o âmbito de incidência de suas leis, somente poderá ser editada após a determinação de jurisdição daquele Estado, ou seja, dentro dos contornos delimitados nos quais se admitirá a atuação do legislador tributário doméstico. Por consequência, os limites da jurisdição de um determinado Estado devem ser vistos como um “pressuposto inafastável para a aplicação da lei”, de modo que o poder de tributar não pode ultrapassar os referidos limites jurisdicionais<sup>61</sup>. Ao celebrar um tratado internacional, o Estado reconhece (ou aceita) que determinada matéria está além de sua jurisdição.

Portanto, os tratados internacionais se mostram importantes veículos normativos para introduzir normas jurídicas que promovam a harmonização e a cooperação entre países soberanos, seja em bases bilaterais, como a maioria dos tratados assinados hoje, seja em bases multilaterais, como a doutrina sugere como modelo ideal para se combater a erosão da base tributável e a transferência de resultados, especialmente porque são medidas apropriadas em que serão respei-

<sup>57</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Tratados e convenções internacionais sobre tributação”. *Revista Direito Tributário atual* n. 17. São Paulo: Dialética e IBDT, 2003, p. 46.

<sup>58</sup> Cf. ROSENBLOOM, H. David. “Where’s the pony? Reflections on the making of international tax policy”. *Bulletin for International Taxation*. Amsterdã: IBFD, 2009, pp. 535-536.

<sup>59</sup> Sobre o assunto, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Tratados e convenções internacionais sobre tributação”. *Revista Direito Tributário atual* n. 17. São Paulo: Dialética, 2003, p. 35.

<sup>60</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 105.

<sup>61</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna”. In: CASELLA, Paulo Borba et al. (orgs.). *Direito Internacional, humanismo e globalidade*. São Paulo: Atlas, 2008, pp. 564-566.

tadas a soberania e a individualidade de cada Estado e seu respectivo sistema jurídico.

Nesse sentido, são pertinentes as lições de Luís Eduardo Schoueri:

“O crescimento das relações internacionais insere-se em cenário de uma concorrência internacional entre os países, que, qual agentes num mercado altamente competitivo, buscam de todas as maneiras atrair investimentos internacionais. Nesse sentido, a celebração de tratados internacionais - inclusive aqueles em matéria tributária - já não mais se apresenta como uma opção, mas uma necessidade das nações inseridas no cenário internacional.”<sup>62</sup>

Contudo, vale insistir na ideia de que o relatório da OCDE sobre o Beps demonstra que o modelo atual, baseado em acordos bilaterais, precisa se renovar. Não é demais recordar que o próprio relatório denuncia que o regime tributário internacional não se adaptou às mudanças do cenário econômico, sendo possível identificar em seus traços gerais, ainda que em menor grau, características e princípios desenvolvidos pela Liga das Nações em 1920, já não guardando mais correspondência com o modelo predominante de negócios, globalizados e baseados em cadeias econômicas com funções concentradas<sup>63</sup>. Mudanças, evidentemente, são necessárias.

Nesse sentido, ensina Yariv Brauner que uma abordagem cooperativa e uma adaptação do regime tributário internacional nas realidades do mercado exigem a expansão do alcance para além das convenções bilaterais<sup>64</sup>. Qualquer tentativa unilateral será elidida por outros países e, para a maioria dos países, tais medidas podem sequer ser efetivas para preservar seu estado de competitividade no mercado internacional. A indagação que surge, de outro lado, é se os tratados multilaterais têm o condão de proporcionar uma reforma efetiva no regime tributário internacional, que corresponda aos ensejos da comunidade internacional em relação ao combate ao Beps.

Roberto França de Vasconcellos sustenta que os acordos multilaterais oferecem como vantagens a interpretação mais uniforme das normas do acordo, a cooperação mais estreita entre os Estados signatários e a eliminação dos problemas causados pelas relações triangulares. Em contrapartida, apresentam maiores dificuldades para introduzir modificações em seu texto, implicando menor adaptabilidade às relações internacionais<sup>65</sup>.

Ainda assim, tais características, a nosso ver, demonstram que os tratados multilaterais se apresentam como uma solução adequada para promover uma

<sup>62</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Tratados e convenções internacionais sobre tributação”. *Revista Direito Tributário atual* n. 17. São Paulo: Dialética e IBDT, 2003, p. 20.

<sup>63</sup> Cf. CRACEA, Andrei. “OECD actions to counter tax evasion and tax avoidance (2013): base erosion and profit shifting and the proposed action plan, aggressive tax planning based on after-tax hedging and automatic exchange of information as the new standard”. *International Bureau of Fiscal Documentation, European Taxation*, novembro de 2013, pp. 566-567.

<sup>64</sup> Cf. BRAUNER, Yariv. “Beps: an interim evaluation”. *6 World Tax Journal*. Amsterdã: IBFD, 2014, p. 20.

<sup>65</sup> Cf. VASCONCELLOS, Roberto França de. “Aspectos econômicos dos tratados internacionais em matéria tributária”. *Revista de Direito Tributário Internacional* n. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 161-162.

harmonização legislativa e a cooperação entre países, que se comprometerão a observar as suas normas, sob um âmbito de aplicação sensivelmente mais amplo e necessário para combater, na maior medida possível, a erosão da base tributável internacional. A negociação conjunta e abrangente entre diversos Estados proporciona uma legitimidade maior das normas internacionais e uma legislação mais uniforme, reduzindo significativamente espaços para que empresas transnacionais se aproveitem de lacunas das legislações de diferentes países para obter vantagens tributárias (*hybrid mismatches*). Também medidas de cooperação e aperfeiçoamento de execução das normas internas dos Estados seriam relevantes para evitar planejamentos tributários abusivos.

Esse novo paradigma baseado em negociações e estipulações entre os Estados para definir o alcance de suas soberanias nos parece ser o caminho mais realista para uma proposta de repartição harmoniosa de competência internacional e combate à erosão da base tributável, tendo em vista que nos tratados multilaterais será possível instituir limites normativos à elisão tributária internacional, bem como medidas de combate à evasão fiscal, de forma mais eficiente e coordenada.

No entanto, essa mudança de paradigma (de competição à negociação) tem causado preocupação a alguns autores. Tsilly Dagan aponta o fato de que os termos dos acordos multilaterais passam a levar em consideração não apenas questões econômicas, mas outros fatores (culturais, diplomáticos, bélicos etc.), o que também poderá causar distorções na divisão da base tributária internacional, conferindo maiores “fatias” a países com poderes de barganha maiores (em regra, países de residência). Ademais, tais acordos podem impor a alguns países padrões incompatíveis com a sua realidade e que podem implicar renúncia de receita e problemas no financiamento de previdência social<sup>66</sup>.

Não é demais lembrar que não haveria violações ao exercício de competência tributária dos Estados, uma vez que eventuais restrições, decorrentes da própria autodelimitação da soberania, seriam justificáveis, tanto sob uma perspectiva externa, em razão das exigências de cooperação recíproca entre Estados, no contexto internacional, para combater a evasão fiscal internacional e a erosão da base tributável, quanto sob uma perspectiva interna, devendo os Estados adotar medidas em prol do desenvolvimento e da manutenção de sua soberania no cenário internacional, objetivos perseguidos pelas Constituições da maioria dos países, inclusive a brasileira.

Uma advertência, contudo, deve ser feita: a mera celebração de tratados multilaterais não seria suficiente, por si, para evitar conflitos de competência internacional. Não há de se olvidar a advertência de David Rosenbloom que, ao ponderar sobre a estrutura dos tratados bilaterais em matéria tributária, afirma que sempre haverá espaço para “incontáveis diferenças de interpretação” nos signos utilizados nos acordos. Ainda que houvesse um acordo que visasse especificamente à definição detalhada de cada elemento da base tributária do tratado, po-

<sup>66</sup> Cf. DAGAN, Tsilly. “The costs of international tax cooperation”. *Michigan Law and Economics Research Paper n. 02-007*; e *U of Michigan Law, Public Law Research Paper n. 13 2002*, pp. 23-25. Disponível em: [http://ssrn.com/abstract\\_id=315373](http://ssrn.com/abstract_id=315373) (acesso em 20 de setembro de 2014).



tenciais diferenças de interpretação e qualificação não seriam plenamente evitadas. Como exemplo, o autor cita o caso da um contrato de revenda, que pode ser interpretado por um Estado contratante como um financiamento com garantia, quanto como um contrato de compra e venda com cláusula de retrovenda pelo outro<sup>67</sup>.

Daí por que ser relevante que haja instrumentos visando à uniformização da interpretação dos tratados ou a instituição de órgãos supranacionais competentes para interpretar os tratados, de modo a reduzir possíveis conflitos de qualificação. Embora conscientes de que não haja única interpretação correta para um determinado enunciado prescritivo<sup>68</sup>, até pela inesgotabilidade ser um axioma da interpretação<sup>69</sup>, o esforço para delimitar o espectro de significação possível é necessário, evitando-se que as diversas possibilidades semânticas de um signo possam esvaziar o próprio conteúdo e fim do tratado multilateral.

Argumento que poderia ser oposto é o de que esse caminho não garantiria resultados muito mais satisfatórios do que aqueles que são obtidos hoje, com tratados bilaterais, uma vez que, ainda que abranja um número maior de países, muitos outros países ficariam de fora, o que se permitiria, ainda, espaços para planejamentos tributários abusivos e a erosão da base tributável. Embora o argumento seja verdadeiro, o fato de que os principais *players* do mercado internacional assinarão tais tratados não pode ser desprezado. Com isso, haverá não apenas uma pressão política e econômica para que os demais países se submetam a este novo paradigma de relação internacional em matéria tributária, como também haverá estudos e um esforço maior para aprimorar esse modelo, o que certamente influenciará outros Estados a adotá-los. Por fim, a maior adesão às normas convencionais propiciaria maior legitimidade (e cooperação) para que os países impusessem sanções políticas àqueles que permitissem estruturas que dão ensejo à erosão da base tributável de seus países.

Em síntese, a viabilidade de medidas multilaterais em âmbito internacional não apenas decorre do fato de que as limitações por elas impostas não violam a soberania dos Estados e, portanto, não afrontam os ordenamentos jurídicos soberanos, mas do próprio contexto internacional, que propicia um ambiente mais favorável a negociações multilaterais e maiores concessões para se alcançar possíveis soluções ao Beps, principalmente quando se constata que o modelo anterior não consegue responder satisfatoriamente aos problemas da economia atual.

Por fim, não devemos olvidar as lições de Yariv Brauner, no sentido de que cooperação e coordenação de políticas tributárias não exigem uma completa - ou até mesmo parcial - harmonização das regras de Direito Tributário Internacional, ainda que desejável. Seu efeito - possibilitar a alocação do direito de tributar de maneira diferente do atual regime (baseado em regras “tudo ou nada” entre

<sup>67</sup> Cf. ROSENBLUM, H. David. “Comments on the schedular structure of tax treaties”. *Bulletin: tax treaty monitor*. IBFD, junho de 2009, p. 262.

<sup>68</sup> GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do Direito e os princípios)*. 6ª edição refundida do *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 63.

<sup>69</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 194.

país da fonte e da residência) - já seria o suficiente para caminhar em sentido a um novo e necessário paradigma de tributação internacional<sup>70</sup>.

### **5. A Atuação dos Tratados Internacionais na Conformação do Espectro de Competência dos Entes Federativos e os Obstáculos Decorrentes do Federalismo Brasileiro**

Uma última questão que merece ser enfrentada sobre tema diz respeito à compatibilidade de tratados multilaterais com o modelo de federalismo adotado em nosso sistema jurídico. Verificado que a adoção de medidas multilaterais não apenas é viável sob o ponto de vista internacional, como também é desejável, resta indagar se a adoção dessa proposta em nosso ordenamento jurídico violaria o princípio federativo, e, portanto, não seria incompatível com o modelo brasileiro.

O questionamento que se dá, neste ponto, é se a União, enquanto representante do Estado brasileiro, pode dispor e limitar a competência tributária constitucionalmente prevista para os Estados e Municípios, com o intuito de se adequar ao padrão imposto por um tratado multilateral. Basta imaginar um acordo de tributação que viesse a harmonizar a exigência do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), exigindo que os Estados abrissem mão de exigir o ICMS em determinadas situações, ainda que a circulação de mercadorias ocorresse em seu território.

Um primeiro posicionamento, esposado por Estevão Horvath e Nelson Carvalho, seria de que o tratado internacional (mais especificamente o decreto legislativo que o referenda, que, na visão desses autores, é incorporado à legislação interna) pertenceria ao mesmo nível hierárquico das leis ordinárias estaduais e municipais. Por esse motivo, um decreto legislativo não poderia revogar ou modificar lei tributária dos Estados ou dos Municípios, já que os tratados internacionais teriam força de lei federal, impondo-se tão somente à União<sup>71</sup>.

Com o devido acatamento que tal posicionamento merece, parece ser mais acertado o posicionamento esposado por José Souto Maior Borges, para quem

“colocar o problema de aplicação da CF, art. 151, III, no âmbito das relações externas é fazê-lo em lugar inapropriado. Aí esse dispositivo não tem a mínima aplicabilidade. Inteiramente consoante com a CF/88 será a disciplina do tratado internacional que envolva a isenção de impostos estaduais e municipais.”<sup>72</sup>

Assim, exatamente porque tratados internacionais e lei interna não pertencerem a uma mesma ordem (são leis nacionais e não leis federais), é que não há violação ao pacto federativo. Este deve ser entendido não como concebido em sua concepção ideológica, mas tal como institucionalizada em nosso ordenamento jurídico. E em nosso sistema há a possibilidade de a União, representando o Esta-

<sup>70</sup> Cf. BRAUNER, Yariv. “What the Beps?” *Florida Tax Review* v. 16, n. 2. Gainesville: University of Florida College of Law, 2014, p. 67.

<sup>71</sup> Cf. HORVATH, Estevão; e CARVALHO, Nelson Ferreira de. “Tratado internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais?” *Revista de Direito Tributário* n. 64. São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 262-269.

<sup>72</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. “Isenções em tratados internacionais de impostos dos estados-membros e municípios”. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 178.

do brasileiro (e não o ente público somente) celebrar tratados com outros Estados, no interesse nacional<sup>73</sup>.

Neste sentido, Luciane Amaral Côrrea sustenta que a União é um ente jurídico interno que não se confunde com a República Federativa do Brasil. Assim, quando o art. 151, III veda à União instituir isenções de tributos estaduais e municipais, está se referindo ao ente público de Direito interno, proibindo tão somente as chamadas isenções heterônomas<sup>74</sup>.

Inexiste, portanto, óbices para que a União, ao celebrar tratados internacionais, possa delimitar a jurisdição brasileira e, conseqüentemente, reduzir o campo de competência impositiva possível dos Estados e dos Municípios. Se, em nosso sistema tributário, o “poder de tributar” do Estado brasileiro foi distribuído pela Constituição Federal entre União, Estados e Município, é intuitivo que, inexistindo jurisdição, não há sequer a possibilidade de se distribuir competências tributárias<sup>75</sup>.

Não ignoramos que seja indesejável que a União tolha os Estados e os Municípios de sua arrecadação tributária. No entanto, a nosso ver, a pretensa violação ao princípio federativo não se configura aqui, pois a delimitação do espectro de competência tributária dos Estados e dos Municípios pela União, enquanto representante do Estado brasileiro, justifica-se para assegurar, dentro de uma ordem tributária internacional harmônica e de um contexto que exige intensa cooperação entre países, a manutenção de sua base tributável e o combate da evasão fiscal que poderia comprometer a própria arrecadação desses entes.

Portanto, assim como os acordos bilaterais, não há em nosso ordenamento jurídico óbices à celebração de tratados internacionais multilaterais, configurando-se medida não apenas viável como desejável, pela maior capacidade de promover a harmonização e a cooperação eficiente dos diversos Estados para combater a erosão da base tributável e a evasão fiscal internacional.

## 6. Considerações Finais

A intensa alteração do contexto econômico internacional nas últimas décadas tornaram necessárias novas reflexões sobre o conceito de soberania nacional e o exercício das normas de competência tributária pelos Estados. A política tributária de um país passa a ser relevante não apenas para aquele país, no que se refere à capacidade de atração de investimentos estrangeiros, bem como passa a interessar a outros países, no contexto da concorrência fiscal internacional. Nesse sentido, tanto maior será a erosão da base tributável internacional e a transferência de resultados quanto menor for a interação e harmonização das políticas tributárias e sistemas jurídicos dos diversos Estados.

<sup>73</sup> Esse reconhecimento também é encontrado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a exemplo do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 543.943, Relator Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. em 30.11.2010, *DJe* de 15.2.2011.

<sup>74</sup> Cf. CORRÊA, Luciane Amaral. “A cláusula do tratamento nacional em matéria tributária do Gatt/94 e o Brasil: validade e responsabilidade internacional em face do artigo 151, III, da Constituição Federal de 1988”. *Revista de Informação Legislativa* n. 153. Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas do Senado Federal, 2002, pp. 41-65.

<sup>75</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 120.

Embora se possa falar em um regime tributário internacional em cristalização, o exercício da competência tributária, embora não seja ilimitado, não pode ser reduzido sem o consentimento de seu titular. O contexto internacional passa a ser um fator extremamente relevante, mas que não é suficiente, por si, para moldar a soberania dos Estados, que, no mais das vezes, justificam suas medidas unilaterais com base em uma pretensa soberania plena.

A autodelimitação da jurisdição deve ser entendida como um pressuposto necessário para o próprio exercício da competência tributária que dela decorre. Nesse sentido, como sugere Luís Eduardo Schoueri, “a soberania deve ser exercida com inteligência, e boas soluções podem ser extraídas da experiência internacional”<sup>76</sup>. De um lado, reconhece-se a liberdade dos Estados para exercerem sua soberania e autodelimitarem sua jurisdição; de outro, é imperiosa uma relativização dessa liberdade em face do contexto internacional, em que o exercício individual da competência tributária, fundamentada em uma pretensa soberania plena, implica resultados prejudiciais para todos os países, incluindo o próprio Estado que a detém, porquanto abre espaço para que contribuintes se aproveitem das diferenças de tratamento das legislações tributárias dos diversos países para obter, no mais das vezes, uma dupla não tributação.

Respeitando-se a soberania dos diferentes Estados, a celebração de tratados internacionais multilaterais constitui-se o melhor caminho para alcançar a tão desejada harmonia e cooperação entre nações, necessárias para o combate da erosão da base tributável internacional e a manutenção racional da soberania dos diversos países, pois eventuais restrições ao exercício de jurisdição decorreriam da vontade do próprio Estado.

Por fim, não olvidamos a advertência de David Rosenbloom, no sentido de que, embora os tratados sejam meios valiosos para permitir a “exceção” e a “correção” da legislação tributária, dificilmente será uma resposta completa à economia globalizada<sup>77</sup>. No entanto, parece-nos que dentre os caminhos possíveis, é aquele que oferece meios realistas para responder às principais questões que a globalização trouxe aos sistemas tributários, ainda que gradativamente, e que o atual modelo de regime de Direito Tributário Internacional não conseguiu responder.

<sup>76</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Globalização, investimentos e tributação: desafios da concorrência internacional ao sistema tributário brasileiro”. *Revista Brasileira de Comércio Exterior* n. 113. Rio de Janeiro: Funcex, 2012, p. 13.

<sup>77</sup> Cf. ROSENBLUM, H. David. “US source rules: building blocks of cross-border taxation”. *International Bureau of Fiscal Documentation, Bulletin*, outubro de 2006, p. 396.