



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO - UFPE**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ**  
**FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE - FDR**

**A EROSÃO DAS BASES TRIBUTÁRIAS NO CONTEXTO DA  
TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E AS CONTRIBUIÇÕES DO  
INSTITUTO DA MORALIDADE**

Orientanda: Bianca Davi Pereira de Almeida

Orientador: Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira

**Recife, 2017**

**Bianca Davi Pereira de Almeida**

**A EROSÃO DAS BASES TRIBUTÁRIAS NO CONTEXTO DA  
TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E AS CONTRIBUIÇÕES DO  
INSTITUTO DA MORALIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
como requisito para obtenção do título de  
Bacharelado em Direito pelo CCJ/UFPE.

Áreas de Conhecimento: Direito Tributário e  
Direito Tributário Internacional.

**Orientador: Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira**

**Recife, 2017**

## **Resumo**

O presente estudo indica, em linhas gerais, como o processo de expansão e fortalecimento das grandes empresas transnacionais como agentes político-econômicos concorre para a erosão da soberania dos Estados como agentes políticos relevantes para a realização de direitos e a experiência política e social.

Nesse sentido, apesar desse fenômeno manifestar-se em diversas ordens, serão analisadas as relações entre a erosão das bases tributárias e a diminuição da soberania estatal, tendo em vista que os arranjos tributários dos países são importantes elementos para compreender as relações econômicas, de classe e a desigualdade social. Para tanto, são consideradas, ademais, as consequências de tais fatores para os sistemas tributários, sendo possível verificar, como resultado da erosão das bases tributárias, o aumento da tributação sobre o consumo, a consolidação de regimes tributários regressivos e a diminuição da importância dos Princípios Constitucionais Tributários, como o Princípio da Capacidade Contributiva, enquanto vetores do sistema tributário pátrio.

Verificado tal estado das coisas, torna-se necessário considerar quais tem sido as soluções desenvolvidas nos âmbitos Estatal e doutrinário, sendo destacados, respectivamente, o Projeto BEPS, como iniciativa estatal, e a preocupação com a Moralidade Tributária, no aspecto doutrinário.

O presente trabalho, portanto, partindo das premissas apontadas, busca introduzir as discussões acerca da Moralidade e indicar as contribuições que oferece para o Direito Tributário em um cenário que parece negativo para as Administrações Tributárias nacionais.

Palavras-chave: Capitalismo Financeiro; Erosão das bases tributárias; Soberania Estatal; Direito Tributário Internacional; Moralidade tributária.

## **Abstract**

The present work indicates how the development of transnational companies (TNCs) as political-economic agents contributes to the erosion of state sovereignty and the perception of the States as relevant political entities to the fulfillment of rights and vital to the social political experience.

Therefore, despite the fact that this phenomenon can be perceived in various aspects, the focus will be on the relations between base erosion and the sovereignty erosion, considering the tax systems as important elements to understand as economic, class and inequality are related. In addition, the consequences of these factors upon the national tax system are considered, and it is possible to point the raise of consumption tax, the consolidation of unequal and regressive tax systems and the impairment of Constitutional Principles, such as Ability to Pay, as vectors of the tax systems.

Once this scenery is verified, it is necessary to consider which have been the solutions developed at the state and doctrinal levels, whose highlights are, respectively, the BEPS Project and the contributions of Moral theory to the tax analysis.

The present work, therefore, considering the premises here exposed, aims to introduce discussions about Tax Morality and indicate the contributions it can offer to Tax Law in the actual negative context to the Fiscal Administrations worldwide.

Key words: Finance Capitalism; Base Erosion; State Sovereignty; International Tax Law; Tax Morality.

## Agradecimentos

*Gracias a la vida, que me ha dado tanto.  
Me ha dado el sonido y el abecedario,  
con el las palabras que pienso y declaro:  
madre, amigo, hermano y luz, alumbrando  
la ruta del alma del mundo que estoy amando.*

*Violeta Parra*

Todo passo dado adiante é um passo coletivo. Em meus passos me acompanham muitas pessoas, ora empurrando, ora puxando pela mão. Sem essas pessoas talvez eu até estivesse onde estou – embora provavelmente não –, mas, se estivesse, sem elas certamente não teria a mesma graça.

A todos os meus professores, na figura do orientador André Dantas, por mostrar, com o exemplo, o que é ser um verdadeiro mestre. Agradeço pela dedicação à Universidade Pública, pelo despertar da curiosidade e por toda ajuda nesse processo.

À minha família, principalmente às minhas tias e tios e avós agradeço pelo amor e carinho constantes, e por terem tido a paciência para esperar passar o barulho do avião. A Painho e Mainha, agradeço por serem suaves e agoniados na medida adequada, e por terem ensinado, desde sempre, que quando temos muito, é porque outros têm muito pouco. A Guga, por fazer toda a vida mais divertida e pelo companheirismo violento e carinhoso que só irmãos conseguem ter.

Aos meus amigos, por muitos momentos, mas, sobretudo, por se fazerem imprescindíveis para que eu tenha uma boa vida e pela fé inabalável em mim. Aos amigos de Campina, em especial, Mariana Santana, Mariana Menezes, Lucas e Sterphany, agradeço por me conhecerem até pelo avesso, por estarem sempre lá, para nada e para tudo, desde sempre – e para sempre. Aos amigos de Recife, em especial a Camilla, Hugo, Joaline, Karol, Paulo e Raiana, agradeço por terem me ajudado, todos os dias, a fazer de Recife casa. Aos amigos de lugar nenhum – e de todos os lugares – Aretha, Bernardo, Esdras, Paulo e Rayanne, agradeço por serem minha família pernambucana só de forasteiros de pertinho.

Ao Najup por ser a flor que fura o tédio. Por tê-lo sido para mim e pelas gerações ainda por vir. Ao Levante Popular da Juventude, pela renovação do compromisso.

A Ana Lia, André, Beto, Elisa, Felipe, Marcel e Tomás por serem companheiros. Por me mostrarem como se faz o direito possível.

Sigamos!

## Sumário

INTRODUÇÃO .....	7
1. As Globalizações .....	9
1.1.O Capitalismo Financeiro .....	12
1.1.1.O Capitalismo Dependente .....	15
1.2 O refluxo da Globalização.....	18
1.3 A Soberania Estatal Finalística e a realização dos Direitos Fundamentais .....	23
1.4 Os desafios do Direito Tributário Internacional .....	26
2. A erosão das bases tributárias .....	28
2.1.As consequências internas da erosão das bases tributárias .....	33
2.2.As ações do Projeto BEPS .....	40
3. As contribuições da Moralidade para o Direito Tributário.....	42
3.1.As contribuições da doutrina moderna.....	49
3.1.1. Um Princípio Geral Antielusivo .....	50
3.1.2. Responsabilidade Social Corporativa .....	51
3.1.3. Novo papel dos juízes .....	54
Conclusão.....	58
REFERÊNCIAS.....	60

## Introdução

O processo de Globalização consolidou uma nova organização mundial dos meios de produção, conformando uma verdadeira cadeia de produção global. Dessa forma, apesar das evidentes discrepâncias econômicas e peculiaridades regionais, o capitalismo financeiro – e, portanto, globalizado – passa a ser o principal elemento a determinar e mediar as relações entre os Estados e agentes econômicos diversos.

Nesse sentido, interessa-nos considerar o processo de emergência e fortalecimento das grandes empresas transnacionais, principalmente a partir da Segunda Guerra Mundial, e qual foi o papel exercido pelo Estado em relação à promoção internacional de tais agentes econômicos. Isso porque, no processo de conformação da atual economia financeiro-globalizada, os Estados dos países desenvolvidos atuaram de maneira diversa daquela dos Estados dos países subdesenvolvidas, devido à forma de inserção de cada país na economia global.

O elemento em comum que pode ser observado em relação a ambos os processos, diz respeito à progressiva adoção, por parte dos Estados, dos interesses desses grandes agentes econômicos como se fossem os interesses e objetivos públicos. É possível falar, portanto, de uma verdadeira captura do Estado por tais agentes.

A partir da análise desse processo, verifica-se que a atuação das grandes empresas transnacionais tem contribuído para a erosão da soberania do Estado a partir da erosão das bases tributárias. Dito de outro modo: a comprovada e progressiva redução da arrecadação tributária implicam em um ataque direto à capacidade do Estado de promover o combate à desigualdade social e a concretização de direitos individuais e sociais. Com isso, por conseguinte, a própria existência do Estado passa a ser questionada.

Resta indicado, portanto, o atual desafio para o Direito Tributário Internacional: a progressiva diminuição da arrecadação tributária proveniente das rendas corporativas, devido à adoção de expedientes diversos, por parte das grandes empresas transnacionais, para evitar o pagamento de tributos (*tax avoidance*). Dessa forma, o foco deixa de ser a bitributação e passa a ser a baixa ou nula tributação.

Demonstrada a problemática relacionada à diminuição da arrecadação estatal, observam-se as consequências para as dinâmicas tributárias nacionais, dentre elas o

aumento da tributação indireta sobre o consumo e a violação a princípios constitucionais tributários.

Nesse cenário, merece destaque a atuação dos Estados para o combate ao processo de erosão das bases tributárias e transferência de lucros, cujo significativo expoente recente foi a elaboração das 15 ações do Projeto BEPS, agora em fase de implementação e contando com a participação de mais de 100 países.

Considerando o aporte teórico interdisciplinar relativo a tais questões, observamos, por fim, as mais modernas contribuições doutrinárias a respeito da complexa problemática da erosão das bases tributárias e elementos adjacentes, pontuando situarem-se no campo da moralidade tributária, temática ainda pouco discutida no Brasil, mas que pode oferecer-nos importante repertório para o desenvolvimento de soluções diversas para tais questões.

Assim, observamos três tendências principais: a defesa da elaboração de um princípio geral antielisão, o foco na questão da responsabilidade social da corporação e as considerações a respeito de um novo papel a ser desenvolvido pelo juiz.

O presente estudo, portanto, tem natureza interdisciplinar, marcada pela necessidade da compreensão histórico-econômica dos processos relativos às grandes empresas transnacionais e as contribuições do Direito Tributário Internacional para o combate à baixa ou nula tributação das rendas corporativas.

## Capítulo 1

### 1. As globalizações

O conceito de Globalização tem sido largamente utilizado como base explicativa de diversos fenômenos que conformam a história contemporânea e, de modo mais direto, o modo de produção e vida das pessoas, especialmente a partir da década de 1980. A prevalência e a onipresença deste conceito em praticamente todas as áreas do conhecimento devem-se, dentre outras questões, à sua utilidade analítica. Dito de outro modo: o conceito revela-se longo por conseguir abarcar uma complexa série de fenômenos e processos e informar adequada, ainda que nem sempre precisamente, as mudanças ocorridas no sistema de produção global – da vida e dos bens da vida – vivenciadas de maneira mais direta desde o final do século XX.

Nesse sentido, interessa-nos demarcar, desde o princípio, que consideramos primordial a compreensão do processo de Globalização por um prisma econômico. Isso não significa ignorar as consequências geradas em todas as outras áreas da vida e do conhecimento; implica, todavia, no reconhecimento da centralidade da questão econômica como definidora de outros âmbitos da experiência humana, dentre eles a política, a cultura, a família e a convivência social.

Dessa forma, o conceito de globalização que parece mais apropriado para as análises ora propostas é aquele formulado, de modo simples, porém direto, pelo geógrafo brasileiro Milton Santos, que afirma que “a globalização é, de certa forma, o ápice do processo de internacionalização do mundo capitalista” (SANTOS, 2001, pp. 23). Com isso, ao situar a globalização como expressão máxima da expansão internacional do modo de produção capitalista, consegue demonstrar que não se trata de um processo resultante apenas de avanços técnicos neutros ou como único passo histórico possível. Ao contrário: indica que é a maneira vislumbrada pelo capital de organizar-se de modo a aumentar seus lucros através da conformação de um mercado global, baseado no que o geógrafo chama de “mais-valia universal”, o motor único do atual modo de produção global (SANTOS, 2001, pp. 29).

O que é necessário entender, portanto, é que o avanço tecnológico – técnica –, alardeado como o responsável pela possibilidade de ‘instituição’ de um mundo

globalizado, encontra-se, na verdade, intrinsecamente relacionado com a forma político-econômica adotada pelo sistema produtivo capitalista (SANTOS, 2001, pp. 23).

A partir do exposto, portanto, é possível concluir que se o capitalismo monopolista estava para o imperialismo, o capitalismo financeiro está para a globalização (LENIN, 2012, pp. 123), ou talvez de modo mais acertado, para a conformação de um modo de produção global baseado nas atividades financeiras em detrimento daquelas puramente produtivas.

Dito com mais detalhes: conforme identificou Lenin, nos ensaios que formam o livro ‘Imperialismo, Estágio Superior do Capitalismo’, a tendência do capitalismo em sua fase imperialista é a do monopólio, por ele identificado como “transição do capitalismo para uma ordem superior” (LENIN, 2012, pp. 124). Nessa lógica, portanto, o imperialismo é a expressão política da ordem monopolista surgida através da dilapidação da ‘livre concorrência’. Logo, o capitalismo monopolista, marcado pela ascensão das grandes empresas transnacionais que passam a controlar as etapas produtivas e o próprio capital necessário para o desenvolvimento de tais atividades.

Ocorre, contudo, que o Capitalismo não atingiu o estágio imperialista e estagnou ou foi substituído pelo modo de produção da total socialização dos meios de produção. Muito pelo contrário. O que se observou é que com a consolidação do capitalismo monopolista, ganham espaço as formas financeiras do capital, que, encontrando menos barreiras à sua livre destinação para geração de lucros através da “mais-valia universal”, conforme observa Milton Santos, passam a determinar os processos produtivos globais de modo mundializante e ainda mais agressivo. É desenvolvida, portanto, uma lógica de produção global, e a esse processo tem-se dado o nome de globalização.

Faz-se necessário considerar, contudo, que a conformação do atual modo de produção capitalista, globalizante em seu núcleo, abrange um escopo praticamente infinito de consequências que, para efetiva compreensão do que abarcam, devem ser consideradas em sua pluralidade.

A pluralidade dos eventos gerados a partir da Globalização deve ser pontuada como elemento a orientar a interpretação, visto que, por um lado, demonstra o poder determinante do fenômeno e, por outro, acrescenta-lhe complexas nuances, vez que insere

e promove elementos contraditórios no mesmo cenário acentuando as contradições inerentes à estruturação do atual modo de produção.

Nesse sentido, enquanto é necessário reconhecer a utilidade do vocábulo tradicional para a efetiva transmissão do conceito, parece interessante, também, pontuar a pluralidade de consequências, e, para tanto, a palavra ‘Globalizações’ pode ser promissora. Assim, é vital compreender que as ‘Globalizações’ abrangem processos e fenômenos de ordens variadas, dimensões diversas e consequências inúmeras que têm continuamente implicado em alterações na produção da vida e dos bens da vida.

Não se trata de rejeitar a forma tradicional e no singular – Globalização –, mas da necessidade de que se compreenda os fenômenos ora analisados como sendo de tamanha variedade e distinção entre si que não é possível tratar de uma globalização, senão de muitas, – ainda que suas origens sejam similares e suas consequências inter-relacionadas.

Tanto é assim que os processos de globalização no âmbito da produção e do consumo cultural, por exemplo, assumem, em sua expressão, caracteres variados daqueles que orientam os fenômenos de globalização na seara das atividades Estatais. Dessa forma, por mais que a origem de tais ocorrências remonte ao mesmo contexto histórico (fim da Guerra Fria, queda do Muro de Berlim, desenvolvimento e difusão das tecnologias de comunicação) faz-se necessário frisar que suas consequências têm transformado todas as esferas da vida de maneiras tão variadas que talvez um conceito singular seja incapaz de transmitir tal abrangência.

Em seguida, insta mencionar que as globalizações não estão acabadas e tampouco suas consequências já se encontram definidas de plano. Ao revés: diversos acontecimentos de ordem global têm suscitado, recentemente, questionamentos em relação à suposta inafastabilidade das globalizações e seus efeitos; as tecnologias da comunicação e do transporte, desenvolvidas cotidianamente, permitem a assunção de padrões telecomunicativos cada vez mais rápidos e disseminados e a própria concepção de Estado parece outra e inacabada.

A compreensão conjunta dessas duas noções – da globalização plural e da continuidade de sua produção – conduz a um elemento essencial para a análise ora proposta: os fenômenos de ordem global que provocaram as transformações observadas de maneira intensa desde a década de 1980 não são meras consequências do avanço

tecnológico *per si*, não são, portanto, inafastáveis ou representam a única possibilidade histórica.

Dito de outro modo: a atual conformação global não resulta de um processo ‘evolutivo’ inescapável, necessariamente desejável, tecnológico e neutro, ao revés: engloba a concepção de estruturas que conformam um modo de produção diverso daquele existente anteriormente e que, assim, implicam em transformações em todos os campos de produção da vida e dos bens da vida.

Por esse ângulo, Tavares e Melin, irretocáveis:

*“Neste sentido, a concentração de poder político e financeiro existente no mundo contemporâneo não é o resultado espontâneo do aumento da competição e da eficiência dos “mercados globalizados”, mas de uma política deliberada de retomada da hegemonia mundial, a partir da década de setenta” (TAVARES e MELIN, 1997, pp. 57).*

Tais transformações produtivas, ao estruturarem um novo modo de produção, implicam em novas concepções a organizarem os agentes produtivos e suas relações com o Estado.

### **1.1. O Capitalismo Financeiro**

A atual fase do modo de produção capitalista tem sido comumente analisada sob a égide do capitalismo financeiro. Todavia, antes de maiores reflexões sobre características específicas dessa nova fase de estruturação capitalista, é essencial tecer alguns comentários a respeito dos grandes agentes econômicos determinantes dessa nova conformação produtiva: as empresas transnacionais.

Organizadas principalmente a partir do final do século XIX e início do século XX nas grandes potências econômicas da época, Inglaterra e Estados Unidos, as primeiras empresas transnacionais surgem com o aumento do comércio e investimento globais, que passam a transcender as limitações geográficas locais visando à maximização dos lucros em outros continentes. Com a institucionalização dessa maneira de organizar recursos e

alocar investimentos, as transnacionais passam a desenvolver também inovadoras formas de organização da estrutura do capital social, tais como *trusts*, carteis e empresas controladas ou subsidiárias. (PICCIOTTO, 1992, pp. 5)

Mesmo com a ocorrência das duas Grandes Guerras e o fortalecimento do protecionismo econômico, o modelo produtivo embasado nas atividades das empresas transnacionais é mantido, inclusive com incentivos diretos dos Estados nacionais, que percebiam o fortalecimento das suas empresas como ganhos para o próprio Estado. Após a Segunda Guerra Mundial, e a partir da Conferência de Bretton Woods, em 1944, estabelece-se o câmbio fixo baseado no padrão dólar e é impulsionada a criação de diversos organismos internacionais como o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Mundial. (OLIVEIRA, 2013, pp. 33-34).

Com essas novas conformações, o período pós Segunda Guerra Mundial é período de abundância. Nos Estados Unidos viveu-se um “surto de prosperidade” capaz de impulsionar o mercado mesmo após o dispendioso conflito e que implicou no aumento do nível de vida de toda a população. É nesse contexto que a economia americana supera a concorrência inglesa e torna-se a grande potência mundial, utilizando também o Plano Marshall como mecanismo de impulso às empresas transnacionais de origem americana (BARAN e SWEEZY, 1978, pp. 161).

O fortalecimento contínuo das empresas transnacionais, que contam com o apoio, subsídios e incentivo direto dos Estados de origem, acaba por gerar o que seria um efeito adverso para os Estados nacionais: a transcendência das atividades destas em relação a estes, pois as grandes empresas, que antes dependiam enormemente do mercado interno passam a contemplar possibilidades produtivas em outros países, orientadas por facilidades como leis trabalhistas e ambientais flexíveis, mão de obra desorganizada e incentivos fiscais. Trata-se, então, de nova configuração de Divisão Internacional do Trabalho, baseada na especialização de países e cidades inteiras, que passam a ser destinadas à produção de bens inseridas na lógica de produção global.

Nesse processo, através também do avanço nas tecnologias da comunicação e transporte, observa-se aumento contínuo do fluxo de transferência de capital internacional através das transnacionais. Com isso, as grandes empresas transnacionais tornam-se agentes econômicos e políticos em escala global, capazes de influenciar decisões políticas regionais e governamentais.

É importante ressaltar, de modo mais veloz após o Consenso de Washington, em 1989, a tendência à financeirização econômica, fortalecida pelos referidos avanços tecnológicos, relaciona-se à transformação dos patamares econômicos: “*em vez de lidar com uma superprodução de mercadorias, o desenvolvimento do sistema de crédito permitiu ao capital se acumular sob formas capital-dinheiro que se revelam cada vez mais “irreais”*” (HERRERA, 2015, p.12).

Dessa forma, se o sistema de crédito – por vezes estatal – encontrava-se inicialmente subordinado aos interesses do capital industrial, para financiamento das atividades produtivas, consegue autonomia no bojo do fortalecimento da economia e da especulação financeiras como geradora de lucros ‘improdutivos’. De modo tal, que passam a ter significativa importância nos processos econômicos os fundos de investimentos associados às empresas transnacionais, os bancos e agentes financeiros<sup>1</sup>. Assim, também as empresas transnacionais desenvolvem atividades de cunho especulativo e atuam de modo a financeirizar seus sistemas produtivos como forma de maximização dos lucros.

Tal mudança de paradigma produtivo não é ocasional ou localizada. É, ao revés, sistêmica, tendo em vista que a financeirização diz respeito a todos os sistemas produtivos de modo estruturante da produção capitalista atual (BRAGA, 1997, pp. 132). É marcante nessa seara, a desregulamentação do sistema financeiro, neoliberal em sua origem do Consenso de Washington e o caráter globalizante desse processo (OLIVEIRA, 2013, pp. 24). São estes, em linhas gerais e resumidamente, os elementos característicos do capitalismo financeiro e sua articulação com as empresas transnacionais.

Faz-se imprescindível, ademais, ainda que brevemente, considerar a atuação estatal no que tange à configuração da atual fase do modo de produção capitalista. Desde o surgimento das empresas transnacionais o impulso estatal tem sido importante para as atividades produtivas. É impossível, afinal, negar que os limites entre público e privado, no âmbito do financiamento das atividades industriais sempre foi muito tênue, dentre outros motivos porque os Estados consideravam positiva a atuação internacional de suas empresas inicialmente nacionais. Vislumbravam aí a possibilidade de expansão econômica, aumento das receitas nacionais através da tributação das riquezas produzidas

---

<sup>1</sup> Nesse sentido, ver também: NAKATANI, Paulo e GOMES, Helder. “**A Natureza e as Contradições da Crise Capitalista**”. 2014. Disponível em: <<http://www.periodicoeletronicos.ufma.br/index.php/rppublica/article/view/2697/3901>>. Acesso em 05 de agosto de 2017.

e aumento da importância internacional através da atividade dessas empresas em diversas áreas do planeta, o que lhes daria significativa possibilidade de barganha.

No âmbito do capitalismo financeiro, também devido à desregulamentação do sistema financeiro, a separação entre público e privado encontra-se ainda mais diluída. O contexto, todavia, é outro, pois as empresas transnacionais transcenderam vínculos com seus países de origem, burlam a legislação tributária e o que se observa é uma “*autêntica transferência de controle dos fundamentos do sistema econômico do setor público ao setor privado, isto é, uma cessão indireta de soberania dos Estados nacionais frente ao poder dos grupos transnacionais que controlam os mercados mundiais*”<sup>2</sup> (tradução livre) (OLIVEIRA, 2013, pp.54).

Com isso, a própria concepção de democracia resta prejudicada, tendo em vista a sobreposição de interesses privados associados somente à maximização de lucros aos interesses públicos que têm no Estado seu legítimo representante.

### **1.1.1. O Capitalismo Dependente**

A partir do século XX, à reprodução do capital como objetivo das empresas transnacionais acrescenta-se um elemento internacional: vislumbra-se, nesse momento, o desenvolvimento de um mercado global que teria o condão de responder às tendências de superprodução industriais dos países desenvolvidos, em especial os Estados Unidos da América, cuja absorção era impossível somente pelos mercados nacionais. Dessa forma, conforme já foi dito, estrutura-se uma verdadeira linha de produção global, em que cada região do planeta especializa-se em produzir determinados bens destinados à acumulação de capital no seio dos países desenvolvidos.

Faz-se mister mencionar, porém, que ao contrário do que fixam as teses liberais tradicionais, esse processo de especialização não ocorre porque os países tenham grandes vantagens comparativas em relação a outros. Ao contrário: observa-se que a especialização é, em linhas gerais, arbitrária e diz mais a respeito da inserção desse país

---

<sup>2</sup> Trecho original: “(...) auténtica transferencia del control de los fundamentos del sistema económico del sector público al sector privado, es decir, una cesión indirecta de soberanía de los Estados-nacionales frente al poder de los grupos transnacionales que controlan los mercados mundiales”. OLIVEIRA, J. André W. Dantas. Derecho Tributario. Precios de Transferencia. Marco Economico y Jurídico que propicia su aparición. Volume I. P. 54-55. 1 ed. Recife: Nossa Livraria, 2016.

na economia produtiva global do que de potenciais vocações ou condições específicas que apresente. (KRUGMAN, 1991, pp. 39).

Interessa, agora, considerar como esse processo ocorreu nos países subdesenvolvidos, principalmente na América Latina, posto que foram esses os países ‘inseridos’ no sistema produtivo global, tendo em vista que, antes, sua participação na economia global tinha como base a perpetuação da condição de colônias, ainda que não mais o fossem. Dessa forma, para a melhor compreensão desses processos, a análise terá por base a atuação dos Estados dos países dependentes ou subdesenvolvidos, uma vez que as empresas transnacionais que passam a atuar nesses países eram estrangeiras, e, comumente, dos países que haviam liderado os processos de colonialismo e neocolonialismo.

Com o fim da Segunda Guerra Mundial e a criação do FMI e do Banco Mundial são traçadas as principais diretrizes em relação aos países dependentes. O acordo que cria o FMI estipula em seu artigo I o propósito de *“facilitar a expansão e o crescimento equilibrado do comércio internacional (...) contribuir para o desenvolvimento dos recursos produtivos de todos os países membros”*<sup>3</sup> (tradução livre). Nesse sentido, criou-se uma atmosfera otimista em que se falava de solidariedade entre os povos e interdependência entre as nações, sempre a partir das preconizações dos organismos internacionais criados a partir da atuação direta dos países desenvolvidos que necessitavam expandir seus mercados.

Logo, imersos em um cenário supostamente favorável, os Estados latino americanos tentaram estabelecer ambientes favoráveis ao desenvolvimento industrial nacional e à atração da empresa transnacional, a força motriz dos projetos da Conferência de Bretton Woods.

O que ocorreu, todavia, ao revés da impulsão das economias nacionais latino americanas, foi a absorção da estrutura industrial e urbana desenvolvida pelos países subdesenvolvidos pelas empresas transnacionais e a destruição da exígua produção nacional, incapaz de competir com tais empresas, sem os esperados compartilhamento de tecnologia e reinvestimentos (FERNANDES, 1973, pp. 38).

Dessa forma, na América Latina, as tão proclamadas cooperação e interdependência significaram, em verdade, a consolidação de transferência de excedente

---

<sup>3</sup> Acordo de criação do FMI. Disponível em <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/aa/>>. Acesso em 05 de agosto de 2017.

aos países desenvolvidos, obtidos através da superexploração da força de trabalho, estimulada pelo Estado sob o escopo de oferecimento de condições atrativas para o capital internacional (AMARAL e CARCANHOLO, 2012, pp. 88).

Nesse sentido, o Estado subdesenvolvido foi vital para a maximização de lucros das empresas transnacionais, porque

*“Sob certo aspecto, pode-se afirmar que a forma pela qual o Estado tem participado do processo econômico nos países dependentes geralmente transfere para o conjunto da coletividade os custos daquele investimento. (...) os governantes socializam os custos do capital social indispensável ao funcionamento e à prosperidade do capital privado nacional e estrangeiro”* (IANNI, 1988, pp. 68).

Configura-se, dessa forma, o que tem sido chamado de capitalismo dependente: a condição de países latino americanos que por mais que atinjam determinado patamar de industrialização não logram a modificação das exportações, que continuam baseadas em matérias primas (FURTADO, 1978, pp. 72).

Tem-se, portanto, que a inserção dependente no sistema capitalista global é caracterizada pela significativa saída estrutural de recursos e restrições externas ao crescimento (AMARAL e CARCANHOLO, 2012, pp. 91), derivadas da própria situação de industrialização dependente, posto que, nas palavras de Florestan Fernandes *“o novo padrão de imperialismo é, em si mesmo, destrutivo para o desenvolvimento dos países latino-americanos”* (FERNANDES, 1973, pp. 35).

Esse contexto torna-se ainda mais pernicioso com o fortalecimento do capital financeiro, posto que a prevalente tendência à especulação financeira, que dificulta até mesmo os investimentos diretos nos países subdesenvolvidos, os torna ainda mais vulneráveis a instabilidades econômicas decorrentes de variações econômicas associadas a bolsas de valores, índices econômicos e agências de risco em relação aos quais tais países não têm qualquer agência.

## **1.2. Do refluxo da globalização**

Conforme anteriormente observado, o fortalecimento da financeirização enquanto modo de produção capitalista encontra-se imbricado com os processos compreendidos sob a alcunha da ‘globalização’.

Interessa, agora, tecer uma breve análise acerca das interpretações associadas aos fenômenos globalizantes e de uma mudança de paradigma que parece indicar novas possibilidades de compreensão para essas questões, principalmente no que tange ao papel do Estado e suas relações com as empresas transnacionais e grandes agentes financeiros.

Em primeiro lugar, é necessário relembrar, como indicado anteriormente, que o fortalecimento das empresas transnacionais como agentes da criação do que chamamos ‘cadeia de produção global’, na qual foram inseridas as economias dos países subdesenvolvidos, teve o condão de consolidar em tais países uma forma de participação na economia global que os teóricos têm chamado de capitalismo dependente. A captação dos mercados dos países subdesenvolvidos como fronteira de expansão capitalista foi estruturada principalmente a partir das políticas do FMI e do Banco Mundial.

Nesse sentido, além de explicar os processos que levaram à consolidação da dependência, esses teóricos forneceram importantes plataformas de análise voltadas à complexidade da dependência no cenário da acelerada globalização. Foram, portanto, os primeiros a contrapor-se ao discurso oficial que propagandeava as benesses das globalizações.

Dessa forma, conseguiram demonstrar que a suposta neutralidade das organizações criadas no pós-Guerra inexistiu: de modo sofisticado e embasado, indicaram como o discurso da tecnicidade comumente associado às intervenções dessas organizações contribuiu para a criação de uma tecnocracia internacional que impõe decisões políticas sob o manto da apolítica (CHOSSUDOVSKY, 1999, pp. 17). Trata-se, portanto, da consciente despolitização das questões nacionais e da consolidação de um modelo dependente de transferência de capital e recursos (IANNI, 1988, pp. 94).

Tanto é assim que atualmente a problemática da despolitização dos processos decisórios, sob a égide da tecnicidade, é questão que tem demandado a atenção dos maiores filósofos da época, como Habermas<sup>4</sup>.

Desse modo, foram os primeiros a criticar a desregulamentação do mercado financeiro, imposta como política neoliberal do Consenso de Washington, a atuação hegemônica dos EUA em relação à América Latina e os impactos negativos que as reformas impostas pelas organizações internacionais comandadas pelos países desenvolvidos provocam nas nações subdesenvolvidas e sem que se cogite sequer da soberania destes.

Essas críticas marcaram a década de 1990 e o início dos anos 2000, tendo em vista a manutenção da violenta desigualdade global e o não cumprimento das promessas defendidas como justificativa para a globalização, (CHOSSUDOVSKY, 1999, pp. 12).

A mudança argumentativa, contudo, é ainda bastante recente, apesar de expressiva, e refere-se, em linhas gerais, ao refluxo interpretativo relativo aos processos globalizantes por parte dos países desenvolvidos. Ou seja, os países que antes alardeavam as benesses dos processos econômicos capitaneados pelas organizações internacionais referidas anteriormente e levados a cabo pelas empresas transnacionais e grandes agentes financeiros parecem estar em processo de reposicionamento.

Tal acontecimento é significativo, pois demonstra que ainda que de modo diverso e tardiamente os efeitos da globalização preconizados pelos teóricos dos países subdesenvolvidos atingem também os países desenvolvidos e sua organização estatal. Frisa-se, portanto, que as críticas à atual conformação globalizante são conduzidas por agentes estatais e governantes, e não pelas empresas transnacionais tampouco pelos grandes agentes financeiros que atualmente organizam-se de modo a transcender os vínculos nacionais.

Nesse sentido, analisam-se os posicionamentos de Donald Trump e Bernie Sanders, candidatos dos Partidos Republicano e Democrata, respectivamente, às eleições presidenciais dos EUA em 2016. É possível observar, entre ambos, apesar dos polos opostos que conformam e da maneira divergente como desenvolviam suas plataformas,

---

<sup>4</sup> Nesse sentido, ver também: LUBENOW, Jorge Adriano. **A despolitização da esfera pública em Jürgen Habermas sob a perspectiva epistemológica**. 2013. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/cefp/article/view/59442/62610>>. Acesso em 06 de agosto de 2017.

similaridades em relação às críticas aos processos globalizantes e ao papel das organizações internacionais na determinação das políticas estatais.

Bernie Sanders, em texto publicado em 28 de junho de 2016, elenca que:

*“Nos últimos quinze anos, aproximadamente 60.000 empresas fecharam nos EUA e mais de 4.8 milhões de empregos na indústria desapareceram. Muito disso está relacionado aos desastrosos acordos comerciais que encorajam corporações a se fixarem em países com baixos salários”<sup>5</sup> (tradução livre).*

Afirma, em seguida, que é necessário

*“(…) Rejeitar, fundamentalmente, nossa política de livre comércio e nos movermos em direção ao comércio justo. Americanos não deveriam ter que competir contra trabalhadores de países com baixos salários que recebem centavos a cada hora trabalhadora. Nós devemos derrotar a Parceria Transpacífico (TPP). Nós devemos ajudar países pobres a desenvolver modelos econômicos sustentáveis. Nós devemos acabar com o escândalo internacional em que as largas corporações e os ricos evitam pagar trilhões de dólares em impostos aos seus governos nacionais”<sup>6</sup> (tradução livre).*

Donald Trump, por sua vez, conhecido por seu peculiar estilo retórico, vem continuamente manifestando-se em repúdio a determinadas políticas globalizantes. Em discurso proferido em 28 de junho de 2016, afirmou:

*“Nossos políticos vêm agressivamente buscando uma política de globalização, movendo nossos empregos, nossas riquezas e nossas empresas para o México (...). Mas isso*

---

<sup>5</sup> SANDERS, Bernie. **Democrats Need to Wake up**. 28 de junho de 2016. Disponível em: <<https://mobile.nytimes.com/2016/06/29/opinion/campaign-stops/bernie-sanders-democrats-need-to-wake-up.html?referer=https://t.co/ywq46GeMt4>>. Acesso em 06 de agosto de 2017.

<sup>6</sup> SANDERS, Bernie. **Democrats Need to Wake up**. 28 de junho de 2016. Disponível em: <<https://mobile.nytimes.com/2016/06/29/opinion/campaign-stops/bernie-sanders-democrats-need-to-wake-up.html?referer=https://t.co/ywq46GeMt4>>. Acesso em 06 de agosto de 2017.

*deixou milhões de nossos trabalhadores como nada além de pobreza e sofrimento. Quando o ferro subsidiado entra nos nossos mercados, ameaçando nossas fábricas, os políticos provaram, pessoal, que eles não fazem nada. Por anos, eles assistiram das margens enquanto nossos empregos se esvaíam e nossas comunidades eram condenadas a níveis de desemprego da Depressão de 1929. Essa onda de Globalização destruiu completamente nossa classe média”<sup>7</sup> (tradução livre).*

Propondo soluções, o candidato republicano afirma que *“Não há possibilidade de corrigir o Acordo Transpacífico (TPP). Nós precisamos de acordos bilaterais. Nós não precisamos entrar em outro massivo encontro internacional que nos limita e amarra, como o TPP”<sup>8</sup> (tradução livre).* Em seguida, elenca algumas medidas que tomará se eleito:

*“Eu vou tirar os Estados Unidos do Acordo Transpacífico (TPP), que ainda não foi ratificado. (...)*

*Eu vou instruir meu Secretário do Tesouro para classificar a China como manipuladora de moeda, o que deveria ter sido feito há muitos anos. Qualquer país que desvalorize sua moeda para ter injustas vantagens sobre os Estados Unidos, o que diversos países fazem, será duramente atingido. E isso inclui tarifas e impostos. (...). Eu vou instruir o representante comercial dos Estados Unidos para organizar casos contra a China, tanto nos Estados Unidos quanto na Organização Mundial do Comércio”<sup>9</sup>(tradução livre).*

Percebe-se, portanto, que ambos os candidatos identificam os mesmos problemas: altas taxas de desemprego, fixação das empresas em outros mercados, desestruturação da

---

<sup>7</sup> Discurso na íntegra disponível em:<<http://time.com/4386335/donald-trump-trade-speech-transcript/>>. Acesso em 06 de agosto de 2017.

<sup>8</sup> Op cit.

<sup>9</sup> Discurso na íntegra disponível em:<<http://time.com/4386335/donald-trump-trade-speech-transcript/>>. Acesso em 06 de agosto de 2017.

economia nacional, tendo em vista a preferência das empresas transnacionais por fixarem-se em países que consigam apresentar-lhes melhores condições produtivas e a convivência da classe política associada aos grandes agentes financeiros em relação a esses processos.

Logo, o problema, enquanto percebido para ambos, não estaria ancorado no seio constitutivo dos Estados, mas nos governantes e suas associações com as empresas transnacionais e os agentes financeiros – que continuam financiando a interpretação da globalização unicamente como bem-estar<sup>10</sup>. Então, por esse ângulo o Estado continua sendo um agente político necessário e com funções outras para além de garantir os lucros e benefícios dos agentes econômicos.

Outro aspecto interessante a ser considerado, ainda que brevemente, diz respeito às relações entre as situações entendidas nos discursos acima como sendo sintomas negativos da globalização nos países desenvolvidos – desemprego em massa, desindustrialização, fuga de capital, diminuição de receitas – e as denúncias relativas à globalização levadas à cabo principalmente pelos teóricos da dependência, conforme exposto anteriormente. Isso porque o desemprego em massa nos países desenvolvidos sustenta-se sobre a superexploração da força de trabalho dos países subdesenvolvidos, em algumas situações criando mecanismos de verdadeira escravidão moderna; a desindustrialização implica na industrialização precarizada nos países subdesenvolvidos: danosa ao meio ambiente, às cidades e às pessoas e baseada na dependência tecnológica e ausência de reinvestimentos; a fuga de capitais é combinada com a perda estrutural e a transferência direta de capital para as empresas transnacionais. Dessa forma, os países subdesenvolvidos não estão em melhores condições do que os desenvolvidos.

Inegável, portanto, o entrelaçamento e mais, a indissociabilidade dessas questões, posto que as empresas transnacionais e os grandes agentes financeiros utilizam de todos os métodos ao seu alcance para maximizar os lucros: não há que se cogitar de afeições a países, nações ou modo de vida, tampouco de alianças em relação aos atores estatais.

Se os sintomas e o diagnóstico são os mesmos, o elemento central da discussão está, portanto, na divergência entre as soluções apontadas: enquanto Bernie Sanders

---

<sup>10</sup> Considerando o atual panorama político internacional, seriam representantes dos interesses financeiros Angela Merkel, Chanceler Alemã, Emmanuel Macron, Presidente Francês. Logo, do outro lado do Atlântico as políticas globalizantes estariam um pouco mais resistentes, ainda que a xenofobia antiglobalizante esteja forte, como indicam os resultados eleitorais franceses, alemães e austríacos.

considera necessário o desenvolvimento de um novo paradigma de solidariedade internacional, Donald Trump defende o fechamento de fronteiras e uma nova ordem protecionista. Essa polarização, ainda que apenas momentaneamente analisada, indica o caminho de tensionamento em relação aos discursos globalizantes e como serão articulados no próximo período, daí a relevância destas breves considerações.

### **1.3. A soberania estatal finalística e a realização dos direitos fundamentais**

Considerada a importância do Estado no processo de emergência das empresas transnacionais como agentes políticos e econômicos capazes de capturar a soberania dos Estados (em significativa medida cedida também por estes), torna-se agora, imprescindível analisar especificamente o aspecto relativo à soberania fiscal e suas relações com a realização de direitos fundamentais.

Nesse sentido, um aspecto vital à compreensão dos elementos característicos dessas relações diz respeito à tributação como exercício da soberania do Estado e o conteúdo concedido à realização desta soberania. Tradicionalmente, entende-se que o poder de tributar é aquele exercido soberanamente pelo Estado, enquanto organização de governo, para o próprio financiamento.

Inicialmente associado ao financiamento das guerras e das cortes, quando da estruturação do Estado Nacional, o poder de tributar era exercido sem limites, observando as determinações do monarca e sem que houvesse preceitos legais protetivos aos contribuintes.

O Estado Liberal, no bojo das revoluções burguesas, que têm no Estado a estrutura vital à realização de seus projetos econômicos, passa a compreender a propriedade como Direito do Homem<sup>11</sup>, e desenvolve elementos protetivos ao contribuinte em relação ao poder exacional do Estado, tais como os princípios tributários destinados à limitação do poder tributário estatal e a noção de processo legislativo a constituir a ‘legalidade’ como

---

<sup>11</sup> **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão:** “Art. 2º. A finalidade de toda associação política é a conservação dos direitos naturais e imprescritíveis do homem. Esses direitos são a liberdade, a propriedade a segurança e a resistência à opressão. ” Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em 06 de agosto de 2017.

direito. Consolida-se a partir do individualismo marcante no período a noção pervasiva de tributação como injusto confisco de riqueza.

A mudança no paradigma estatal e a construção do dito Estado Social provoca transformações na compreensão da atividade tributária, que passa a ser associada ao necessário financiamento das políticas públicas e atividades garantidoras de direitos fundamentais por parte do Estado. Ademais, no âmbito do Estado Democrático de Direito, frisa-se o aprofundamento da construção principiológica: os princípios protetivos ao contribuinte são relacionados com os princípios programáticos orientadores do Estado e com a necessária solidariedade social estabelecida constitucionalmente (NABAIS, 2005, pp. 131).

Observa-se, portanto, que a soberana atividade tributária deixa de estar associada à unilateralidade das determinações do monarca absolutista e limitada pela proteção à propriedade individual, passando a estar centrada no respeito à execução programática das atividades do Estado e direcionadas à consecução de direitos fundamentais.

Logo, no âmbito do Estado Social a soberania – tributária – associa-se em dois planos: à *legalidade* para justificar a tributação das riquezas, observando a construção principiológica limitante do poder de tributar estatal e programática em relação às atividades Estatais; e à *legitimidade finalística* do Estado, momento em que assume um caráter dinâmico, implicando menos na imposição da força estatal sobre outrem, e mais na construção democrática de objetivos tendentes à redução das desigualdades nacionais e realização dos direitos fundamentais estabelecidos constitucionalmente – a finalidade do Estado Social por excelência.

Nessa toada, impõe-se a reflexão a respeito dos chamados “custos dos direitos”, noção esta que nada mais implica do que a compreensão de que todos os direitos impõem custos públicos: “*a responsabilidade comunitária que os indivíduos assumem ao integrar uma comunidade organizada*” (NABAIS, 2005, p. 132). Por conseguinte, compreende-se que tanto os direitos fundamentais (terceira e quarta onda) quanto os direitos individuais (liberdade e propriedade, em linhas gerais) demandam a realização de custos públicos cujo financiamento deriva das atividades fiscais do Estado; e que o conteúdo da soberania estatal, principalmente àquela ligada à atividade tributária, são os direitos fundamentais.

Dessa forma, para a tradição liberal, bastaria à soberania tributária a produção de normas legais através do legítimo processo legislativo, impondo aos contribuintes que realizarem os fatos geradores o pagamento de tributos destinados à concreção das atividades estatais, priorizando sempre a proteção à propriedade privada. Seria suficiente, portanto, a previsão legal do fato gerador para verificar-se o exercício da soberania estatal a ser concretizado com a imposição tributária devida. Por conseguinte, a soberania tributária encontrar-se-ia ameaçada apenas se ofendida fosse também a produção legislativa tributária, tendo em vista a legalidade como direito individual.

Ocorre, contudo, que através dos processos de mundialização da produção e da criação de uma verdadeira linha de montagem global, cujas características já foram resumidamente expostas, a compreensão da soberania estatal não pode limitar-se ao formalismo da legalidade. Afinal, o ataque ao Estado Social e seus paradigmas ocorre de maneiras diversas daquelas concebidas tradicionalmente: distantes estão as ameaças bélicas e parecem improváveis os golpes de Estado que seguem os modelos dos séculos XIX e XX.

Tanto é assim que o Estado Social é questionado em sua vitalidade e validade. Assim como o são a própria noção do Estado enquanto espaço de determinação e concentração das atividades político-democráticas, e da soberania como elemento que lhe é característico.

A articulação desses questionamentos se dá, entre outras formas, através do posicionamento das empresas transnacionais e outros grandes agentes financeiros globais, que, compreendendo suas atuações no sentido único da maximização dos próprios lucros, passam a atuar politicamente concebendo o Estado como *longa manus* de seus objetivos comerciais e, assim, reduzindo as atribuições por ele historicamente albergadas. É sabido, contudo, que esse processo também foi em parte estimulado pelo próprio Estado que cede parte de sua soberania às empresas transnacionais quando as compreende como agentes econômicos positivos para a seara estatal de atuação. Trata-se, portanto, de um processo que se articulou duplamente (OLIVEIRA, 2013, pp. 102).

Esse processo de diminuição do Estado Social, então, é organizado de modo a perpassar o esvaziamento das possibilidades de concretização das atividades estatais e de realização dos direitos sociais; ou, de modo mais simples, a própria razão de ser do Estado passa a ser colocada em cheque.

Dessa forma, o Estado é impedido de atingir seus objetivos ou concretizar as finalidades que o orientam devido ao esvaziamento finalístico da sua soberania, isto é, a atividade legislativa associada à tributação não é negada, mas o conteúdo desta tributação – os direitos fundamentais – o é. Tanto é assim que a soberania estatal tributária passa a existir unicamente no campo formal, pois os fatos geradores, os tributos e as obrigações dos contribuintes continuam devidamente previstas em lei, porém o subsequente pagamento dos tributos – que financiam o custo dos direitos – é progressivamente elidido em quantias cada vez mais vultosas através da atuação consciente das empresas transnacionais e grandes agentes financeiros.

A soberania é, então, vilipendiada em seu aspecto material, que deve ser compreendido em relação à legitimidade finalística do Estado, conforme observado anteriormente. Afinal, a redução da efetividade tributária do Estado visa ao enfraquecimento de sua finalidade pública, o que afeta sua legitimidade.

#### **1.4. Os desafios do Direito Tributário Internacional**

O conceito de tributação internacional é complexo, tendo em vista que envolve riquezas geradas em nível transnacional, Estados, competências tributárias e sistemas tributários diversos e contribuintes que transitam nesse espaço conflituoso. Nesse sentido, seria um conceito problemático desde o início, pois permitiria indicar uma situação de expansão soberania estatal – que conceitualmente encontra-se limitada a um território geográfico – a outros espaços. Por outro lado, poderia indicar também a existência de organizações internacionais responsáveis por criar tributos internacionais de modo supranacional, portanto. Se assim fosse tratar-se-ia de situação de evidente dinamismo da soberania estatal, que seria momentaneamente ‘contingenciada’ – cedida, quiçá – em face da organização internacional devidamente estabelecida.

Todavia, se assim compreendido tal conceito não se relaciona com a realidade, pois apesar de diversas tentativas não há organização de patamar verdadeiramente internacional que detenha a competência tributária cedida pelos Estados, tampouco não há que se cogitar da extensão momentânea das soberanias estatais. Logo, o que o conceito de Tributação Internacional abrange são, em verdade, situações nas quais os sistemas tributários nacionais apresentam interfaces internacionais. Ou seja, nessas situações o

referencial continua sendo os sistemas tributários nacionais cujas competências exacionais encontram-se em conflito (ARNOLD e McINTYRE, 2002, pp. 5).

Nesse sentido, o problema tradicionalmente enfrentado no âmbito do Direito Tributário Internacional dizia respeito à pluritributação, ou seja, as situações nas quais mais de um Estado julgava ser competente para exercer seu poder tributário e ao contribuinte acabavam sendo impostos dois ou mais tributos relativos ao mesmo fato gerador ou mesma riqueza.

As soluções comumente encontradas para tais problemáticas envolviam tratados bilaterais, acordos internacionais e a adoção do princípio da fonte para dirimir situações conflituosas.

Nas últimas décadas, contudo, a partir do aprofundamento da mundialização do modo de produção capitalista, a pluritributação não tem se mostrado um problema real para as administrações tributárias dos países. Ao contrário: os tratados bilaterais e acordos internacionais parecem ter dado azo à diminuição da base tributável e criado situações nas quais nenhum país pode exercer competência tributária sobre determinado fato gerador.

A erosão das bases tributárias, portanto, em sua relação com a erosão da soberania do Estado, – e a impossibilidade de concretização dos direitos fundamentais –, nos termos anteriormente desenvolvidos, passa a ser a grande problemática do Direito Tributário Internacional, tendo em vista a necessidade de que pelo menos haja a manutenção das receitas do Estado, se não o seu aumento, de modo a viabilizar a consecução dos objetivos constitucionais. Trata-se, assim, de identificar as atividades das empresas transnacionais e grandes agentes financeiros que têm implicado na erosão das bases tributárias dos Estados – por conseguinte, no ataque à sua soberania – para, em seguida, proibi-las, ou ao menos diminuir os efeitos que provocam no âmbito das receitas estatais.

## Capítulo 2

### 2. A erosão das bases tributárias

Os processos associados à erosão das bases tributárias têm em sua origem causas diversas e complexas. Algumas delas foram expostas brevemente no capítulo anterior e dizem respeito, em grande parte, às relações estabelecidas entre as grandes empresas transnacionais – enquanto agentes econômicos e políticos – e os Estados. Verifica-se, por um lado, a política de esvaziamento do Estado, e, por outro, a captura do Estado por interesses privados. O que inicialmente poderia parecer contraditório, revela, em verdade, uma atuação complementar, pois, em linhas gerais, a privatização do Estado provoca seu esvaziamento político-econômico-jurídico-social através do que denominamos anteriormente ‘erosão da soberania estatal’. Esta por sua vez, está intrinsecamente relacionada, ainda que não só, à erosão das bases tributárias e às impossibilidades – programadas – de que os Estados atuem diretamente na concretização de direitos.

Mais do que um novo desafio ao Direito Tributário Internacional, a problemática da erosão das bases tributárias implica em uma mudança de paradigma para a matéria, o que, a seu turno, exige o desenvolvimento de novos instrumentos e institutos jurídicos para orientar as atividades exacionais dos Estados, no sentido de garantir a arrecadação tributária como elemento necessário à satisfação de direitos de todas as ordens.

Nesse sentido, e como foco do presente trabalho, serão considerados os aportes elaborados e refinados através do Projeto BEPS. Em primeiro lugar, no que tange à terminologia utilizada para descrever tais fenômenos, há que se considerar a aplicação internacional corrente do termo BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*, comumente traduzido como erosão da base (tributária) e transferência de lucro, que será também utilizada no presente trabalho.

Em relação à estrutura geral do Projeto, tem-se que a OCDE, Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, capitaneou, desde 2013, as fases de execução do chamado Projeto BEPS, visando ao desenvolvimento de ações a serem aplicadas por países em situações econômicas diversas para combater ocorrências de erosão da base tributária e transferência de lucros. O relatório final do projeto BEPS foi aprovado em 2015, quando teve início a fase de implementação das ações. O projeto foi desenvolvido no seio do G20, mas contou com a participação de diversos países,

principalmente na atual etapa, de implantação das medidas e ações desenvolvidas. Tanto é assim que segundo a última atualização disponível no site da OCDE, em 06 de julho de 2017, já são 102 países envolvidos diretamente com as ações de combate à erosão e transferência de lucros<sup>12</sup>.

O Projeto BEPS contou, em seu desenvolvimento, com a participação direta dos países do G20 e outros convidados, assim como integrantes de diversas organizações internacionais, tais como o Fundo Monetário Internacional, OCDE e Organização das Nações Unidas. Na atual fase de implementação, a participação de outros países está sendo significativamente estimulada através da conformação da Plataforma Inclusiva (*inclusive framework*).

O mecanismo da Plataforma Inclusiva destina-se a envolver quaisquer países ou jurisdições interessadas em colaborar com o Projeto BEPS através do monitoramento e revisão da implementação das 15 ações desenvolvidas no âmbito do Projeto. Dessa forma, o Projeto revela sua pretensão de impactar e reordenar as relações tributárias em todos os países, e não apenas naqueles que participaram desde o início da elaboração das ações.

Ainda em relação à Plataforma Inclusiva, a OCDE tem destacado, na presente fase de implementação, a necessidade de que os países do G20, os demais países signatários e as organizações internacionais envolvidas colaborem para o desenvolvimento de mecanismos e ferramentas (*toolkit*) destinados a facilitar a implementação das ações do Projeto BEPS em países subdesenvolvidos com baixa capacidade técnica. Dessa forma, tendem a ganhar destaque as contribuições levantadas durante os encontros regionais de desenvolvimento do Projeto BEPS, que ocorrem, em todas as regiões do mundo, desde fevereiro de 2014<sup>13</sup>.

A partir disso torna-se evidente o quão dinâmico – considerando as formalidades das organizações internacionais e seus intrínsecos processos de exclusão política – foi todo o processo de elaboração das ações do Projeto BEPS, envolvendo diversos países, com condições econômicas as mais variadas. Cumpre registrar, ainda, que o fato de estar em fase de implementação não implica na impossibilidade de novos aportes ao Projeto

---

<sup>12</sup>Informação disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>>. Acesso em 17 de agosto de 2017.

<sup>13</sup> Informações disponíveis em: <<http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm>>. Acesso em 14 de setembro de 2017.

BEPS, principalmente em face das futuras avaliações a serem levadas a cabo com as informações obtidas a partir da Plataforma Inclusiva no que tange aos países subdesenvolvidos e ao monitoramento e revisão da aplicabilidade fática das ações.

Nesse sentido, para a devida compreensão do que orientou a elaboração das ações de combate, é imprescindível considerar quais são os antecedentes identificados pela OCDE e o G20 como responsáveis pela atual situação de ‘não tributação’ as rendas geradas no bojo das atividades produtivas, financeiras e especulativas das empresas transnacionais.

Em estudos preliminares, a OCDE identificou como primordial à questão a redução generalizada da tributação sobre renda das grandes corporações, que entre 2010 e 2011, nos países da OCDE, caiu 7,2%, de 32,6% para 25,6%, seguindo tendência que teve início no Reino Unido e nos EUA na década de 1980 (OECD, 2013, pp. 15-16). Em consonância com este achado, observou que com a globalização, conforme longamente explicado anteriormente, há que se falar em uma verdadeira linha de produção global, na qual as variadas entidades produtivas, assumindo formas organizativas legais diversas, acabam por operar como uma única empresa.

Dessa forma, as grandes empresas transnacionais acabam optando por modelos legais de estruturação de capital que lhe sejam vantajosos, em cada país específico, para efeitos de tributação. Ou, dito de outro modo, as empresas transnacionais passam a direcionar seus investimentos e atividades produtivos sem pautar-se por questões econômicas, mas visando aos benefícios tributários – de baixa ou nula tributação – que possam obter. Ainda nessa seara, a OCDE diagnosticou o incremento da agressividade dos planejamentos tributários como um dos elementos característicos que aprofundam a erosão das bases tributárias associados à diminuição da efetiva taxa de renda e riquezas das corporações.

Tais planejamentos tributários, organizados com base em ações que intensificam a erosão das bases tributárias e transferência de lucros, apresentam complexidade e diversidade ímpares: envolvem lacunas nas legislações locais, problemas nas intersecções entre as atuações soberanas de países distintos, a utilização de países que sejam caracterizados como paraísos fiscais ou que não adotem medidas de transparência fiscal internacional e, ainda, a apropriação de tratados internacionais de modo a burlar sua

funcionalidade teleológica e garantir sua aplicação para evitar a tributação<sup>14</sup> (*treaty shopping*).

Outro elemento analisado pela OCDE diz respeito aos investimentos estrangeiros diretos (FDI na sigla em inglês – *Foreign Direct Investments*), elemento importante para compreender as dinâmicas e aparências diversas que as ações de transferência de lucro e erosão das bases tributárias podem assumir. Nesse sentido, os estudos preliminares que orientaram o Projeto BEPS apresentam importantes estatísticas que permitem vislumbrar como atuam as grandes empresas transnacionais: em 2010, Barbados, Bermuda e as Ilhas Virgens Britânicas receberam mais investimentos estrangeiros diretos do que Alemanha ou Japão (totalizando 5,11% de todo o investimento estrangeiro direto global) (OECD, 2013, pp. 18); em 2010 as Ilhas Virgens Britânicas foram o segundo maior investidor internacional na China, 14% do total, e a frente dos EUA; no mesmo ano, Bermuda foi o terceiro maior investidor direto no Chile. O mesmo padrão é repetido em relação a diversos outros países, como Ilhas Maurício-Índia, Chipre-Rússia e, ainda que não conclusivos os dados indicam que os investimentos estrangeiros diretos, imersos na cadeia de produção global, acabam servindo como mecanismos de transferência de lucro e erosão das bases tributárias, sem estar diretamente relacionados a atividades produtivas nesses locais (OECD, 2013, pp. 14).

Com isso, segundo dados da própria OCDE, a perda de receita decorrente da erosão das bases tributárias e transferência de lucros é estimada, de modo conservador, entre 100 e 240 bilhões de dólares por ano, ou, utilizando outro parâmetro, entre 4 e 10% de toda a tributação mundial sobre as rendas das empresas. Conclui a organização, portanto que “*um sistema tributário internacional que objetiva evitar a dupla tributação não é sustentável se o mesmo sistema gera dupla ‘não-tributação’*” (OECD, 2015, pp. 13).

O Projeto BEPS, portanto, almeja, ambiciosamente e em linhas gerais, propor a reorganização do sistema tributário internacional, considerando as variáveis da globalização e das tecnologias da comunicação e transporte, e estimulando atividades de cooperação dos Estados para evitar a não tributação e o injusto encargo que,

---

<sup>14</sup> Para entender os planejamentos tributários de alguns investidores individuais e grandes empresas transnacionais como Apple e Caterpillar Inc. e replicados por outros agentes econômicos internacionais ver: AVI-YONAH, Reuven S. XU, Haiyan. 2016. **Evaluating BEPS**. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2716125](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2716125)>. Acesso em 17 de agosto de 2017.

inevitavelmente, passa a atingir os cidadãos em detrimento das empresas transnacionais. Nesse sentido, em relação às expectativas e possibilidades relacionadas ao Projeto BEPS, merece ser transcrita a fala do Secretário Geral da OCDE, Angel Gurría, em 05 de setembro de 2015:

*“A erosão da base tributária e a transferência de lucros afeta todos os países, não apenas economicamente, mas também como um problema de confiança. BEPS está privando países de preciosos recursos para incentivar crescimento, atingir os efeitos da crise econômica global e criar mais e melhores oportunidades para todos. Mas além disso, BEPS também vem erodindo a confiança dos cidadãos na justiça dos sistemas tributários em todo o mundo. As medidas que nós estamos apresentando hoje representam a mais fundamental mudança nas regras da tributação internacional em quase um século: elas vão acabar com a não tributação, facilitar uma melhor coordenação da tributação com atividade econômica e, quando integralmente implementadas, essas ações vão tornar as estruturas de planejamento tributário baseadas em BEPS ineficazes. (tradução livre)”<sup>15</sup>*

Logo, ainda que o projeto tenha sido capitaneado pelos países desenvolvidos, com base em suas necessidades de arrecadação tributária, a participação e as contribuições dos Estados subdesenvolvidos não podem ser menosprezadas, pois o esforço empreendido no Projeto BEPS tem como ponto central a necessidade de desenvolvimento de mecanismos de cooperação e padronização internacionais, sem os quais teria pouca ou nenhuma incidência e efetividade. É evidente, contudo, que devido à inserção diferenciada dos

---

<sup>15</sup> Trecho original: “Base erosion and profit shifting affects all countries, not only economically, but also as a matter of trust. BEPS is depriving countries of precious resources to jump-start growth, tackle the effects of the global economic crisis and create more and better opportunities for all. But beyond this, BEPS has been also eroding the trust of citizens in the fairness of tax systems worldwide. The measures we are presenting today represent the most fundamental changes to international tax rules in almost a century: they will put an end to double non-taxation, facilitate a better alignment of taxation with economic activity and value creation, and when fully implemented, these measures will render BEPS-inspired tax planning structures ineffective”. OECD, Centre for Tax Policy and Administration, **OECD presents outputs of OECD. G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting, October 5, 2015.**

países na economia de produção global, os efeitos da erosão das bases tributárias e da transferência de lucro são sentidos de maneira diversa entre os Estados, assim como também são diferentes suas contribuições e necessidades relativas ao Projeto BEPS.

## 2.1. As consequências internas da erosão das bases tributárias

Por todo o exposto, interessa-nos, agora, considerar, ainda que brevemente, um aspecto de inegável importância em relação à construção do significado político do Projeto BEPS: os efeitos da erosão da base tributária e das transferências de lucros nas dinâmicas de tributação interna dos países.

Inicialmente, há que se considerar que o Princípio da Capacidade Contributiva é uma construção histórica destinada, em linhas gerais, a assegurar, através das atividades exacionais do Estado, o respeito ao Princípio da Isonomia e a concretização da Justiça Fiscal. Por conseguinte, a noção de Capacidade Contributiva engloba e indica um aporte principiológico – e programático – cuja história tem decisivo início no marco Iluminista, no século XVIII, através inclusive, de expressa previsão no artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão<sup>16</sup>, e hoje, orienta praticamente todos os sistemas tributários do mundo.

Apesar da mudança de paradigma em relação ao conteúdo do referido princípio, na mudança do marco do Estado Liberal para o Estado Social, quando o fundamento deixa de ser o direito individual do contribuinte e passa a ser a solidariedade social, insta mencionar que, no Brasil, a primeira menção à capacidade contributiva ocorre já na Constituição outorgada de 1824 (LODI, 2011, pp. 7). Passando por redações diversas ao longo das experiências constitucionais brasileiras – ora democráticas, ora ditatoriais – o Princípio da Capacidade Contributiva hoje se encontra expressamente previsto no artigo 145, § 1º da Carta Magna de 1988: “*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos,*

---

<sup>16</sup> Artigo 13 da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão: “Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser repartida entre os cidadãos **de acordo com as suas possibilidades**”. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em 17 de agosto de 2017.

*identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.*

Destarte, a desejada progressividade do sistema tributário<sup>17</sup> – limitada desde já pelas possibilidades concretas da formação de cada tributo e que faz incidir sobre aqueles com maior capacidade econômica maiores alíquotas de tributos – é expressão direta do Princípio da Capacidade Contributiva e é objetivo a ser constantemente buscado pelo sistema tributário brasileiro.

Ocorre, contudo, que em sistemas nos quais a erosão da base tributária e a transferência de lucros implicam na perda de vultosas receitas para realização de atividades estatais, a progressividade dos tributos e o Princípio da Capacidade Contributiva restam prejudicados, ensejando o aumento significativo dos impostos indiretos e daqueles que incidem sobre o consumo.

Nesse sentido, a certa observação de Avi-Yonah é pertinente:

*“O problema com esse estado das coisas [erosão das bases tributárias e transferência de lucros] é que diante da ausência da taxação de fluxos entre fronteiras, a tributação progressiva da renda não pode ser mantida, porque é mais fácil para os ricos obterem riquezas através de rendas e transações entre fronteiras. O resultado disso tem sido uma mudança de paradigma que **leva à tributação do consumo em detrimento da renda**. Mas tributos sobre o consumo são regressivos e não podem, por definição, atingir a renda ‘não consumida’ dos ricos. E sem a progressividade não será possível manter o compromisso público com a seguridade social, que é a mais importante defesa da globalização contra a crescente desigualdade. (tradução livre)”<sup>18</sup>. (AVI-YONAH, 2016, pp. 8-9).*

---

<sup>17</sup> A progressividade é prevista nos seguintes dispositivos constitucionais: Art. 156, § 1º, I CF/88; Art. 153, § 2º, I CF/88; Art. 153, § 4º, I CF/88; Art. 182, § 4º, II CF/88.

<sup>18</sup> Trecho original: “The problem with this state of affairs is that in the absence of taxation of cross-border flows, the progressive income tax cannot be maintained, because it is easier for the wealthy to earn crossborder income. The result has been a world-wide shift to taxing consumption rather than income. But consumption taxes are regressive, and cannot by definition reach the unconsumed income of the rich. And

Logo, diante da permeabilidade das rendas e riquezas entre os países, e da facilidade com que os mais ricos e as grandes empresas transnacionais são capazes de mobilizar esses recursos e estruturas para elidir a tributação estatal, restam ineficientes os tradicionais métodos de cobrança das administrações fiscais, que não conseguem atualizar-se e impor-se diante das possibilidades de mutação de rendas e riquezas e diversidade de arranjos legais que as mesmas assumem.

Assim, a tributação da renda, ligada diretamente à capacidade contributiva e à pessoalidade, e, portanto, mais apta a combater a perenidade das desigualdades sociais, acaba não gerando todos os recursos esperados para a Administração Fiscal, tendo em vista que aqueles com estrutura para tanto passam a transferir a geração da sua renda para além das fronteiras da atuação tributária soberana daquele Estado.

À Administração Tributária, por sua vez, restam os tributos indiretos e direcionados ao consumo, dos quais não podem ser isentos nem imunes aqueles com menor capacidade contributiva. Com isso, a capacidade do Estado de gerar receitas de modo isonômico e voltado à promoção da justiça fiscal torna-se praticamente inexistente, e a pessoalidade e a progressividade tornam-se objetivos ainda mais distantes.

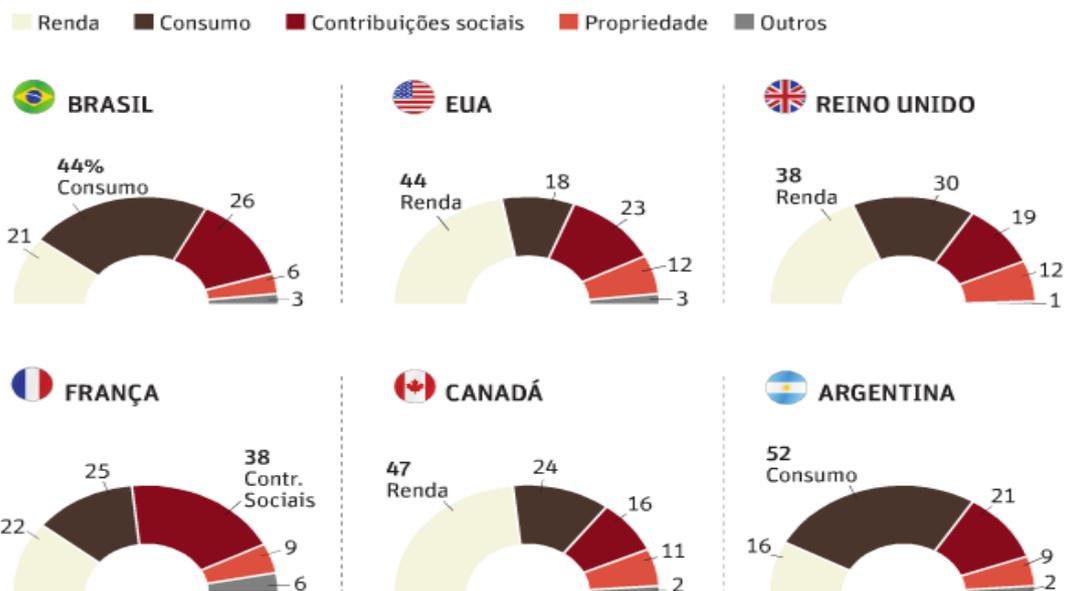
Tanto é assim que, no Brasil, fala-se em um verdadeiro sistema tributário regressivo, marcado, então, pela inversão do Princípio da Capacidade Contributiva: aqueles com menores rendas se veem atingidos por uma carga tributária mais expressiva do que aqueles com rendas mais significativas. O gráfico abaixo (QUADRO 1) ilustra bem o caráter regressivo do sistema tributário pátrio em comparação com o de outros países, participantes ativos do Projeto BEPS.

---

without progressive taxation, it will not be possible to maintain the public's commitment to social insurance that is globalization's main defense against growing inequality". AVI-YONAH, Reuven S.. XU, Haiyan. 2016. **Evaluating BEPS**.

## QUADRO 1 – COMPOSIÇÃO DA ARRECAÇÃO, EM %

### Composição da arrecadação, em %



Fonte: Folha de São Paulo, 02 de junho de 2013

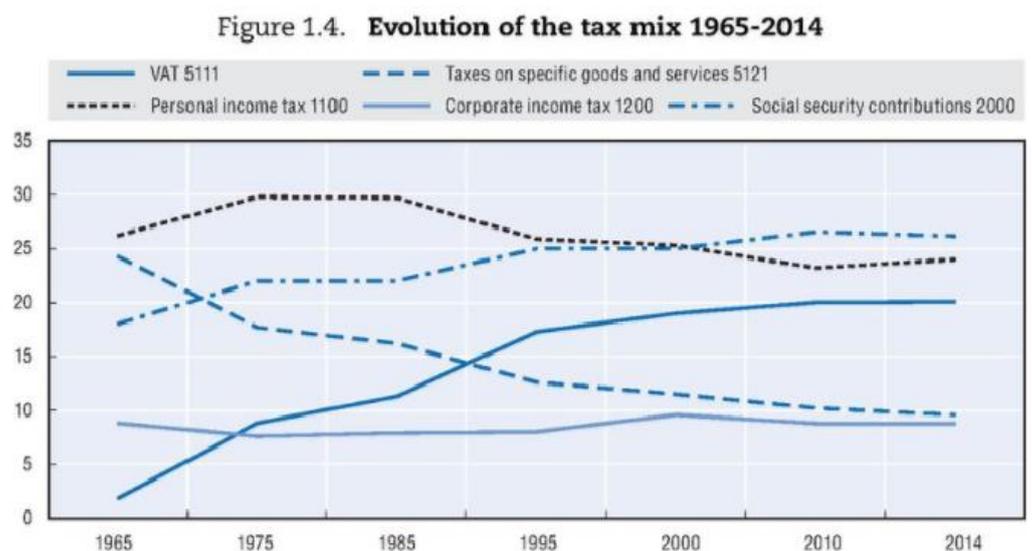
Diante do exposto, portanto, é visível que os dois países subdesenvolvidos considerados, Brasil e Argentina, apresentavam os sistemas tributários mais significativamente regressivos, pois em ambos o consumo consistia na maior fonte de arrecadação. A situação da França também chama atenção, tendo em vista que o consumo já correspondia a 25% da arrecadação, enquanto a renda a 22%. Nos demais países considerados a diferença entre ambos é maior, embora a tendência recente observada pela OCDE seja de aumento da tributação sobre o consumo.

Nesse sentido, imprescindível considerar pesquisas da OCDE que observam aumento significativo da participação da tributação sobre bens e consumo na composição da arrecadação dos países que a compõem. Assim, entre 1965 e 2014 a participação da tributação sobre consumo em relação ao Produto Interno Bruto mais que dobrou: de 3,2% a 7%. Em relação ao total da tributação a tributação sobre consumo sai de 11,9% em 1965 e passa a 20,7% em 2014<sup>19</sup>. Logo, apesar da regressividade acabar sendo traço marcante dos sistemas tributários dos países subdesenvolvidos, inseridos na economia mundial de modo dependente, passa a ser também ameaça preocupante para a conformação tributária

<sup>19</sup> OCDE 2016, **Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues**. OECD Publishing, Paris. Página 18. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/cct-2016-en>>.

dos países desenvolvidos, devido, também, à erosão das bases tributárias e transferência dos lucros, que diminuem a possibilidade de tributação sobre rendas e dividendos.

### GRÁFICO 1 – EVOLUÇÃO DA COMPOSIÇÃO DA ARRECADAÇÃO 1965-2014



Source: Adapted from OECD (2016a), Revenue Statistics 2016, OECD Publishing, Paris. DOI: [http://dx.doi.org/10.1787/rev\\_stats-2016-en-fr](http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2016-en-fr).

Fonte: OCDE 2016, Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues. OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/cct-2016-en>.

O gráfico (GRÁFICO 1) acima demonstra o aumento da tributação sobre o consumo em relação à composição total da arrecadação. É visível, sobretudo, o significativo aumento do VAT (IVA), tributo sobre o valor agregado, que atinge 20% do total da arrecadação em 2014, em comparação a aproximadamente 3% em 1965. Esse movimento, contudo, fez-se paralelamente à diminuição da tributação sobre a renda das pessoas físicas (*personal income tax*) e à diminuição da carga tributária sobre a renda corporativa (*corporate income tax*), que nunca ultrapassou 10% da arrecadação e sofreu acentuada diminuição a partir da crise financeira de 2008.

Dessa forma, apesar da redução da tributação sobre bens específicos, o vertiginoso crescimento do tributo sobre valor agregado, relacionado diretamente ao consumo de bens comuns, demonstra que os sistemas tributários têm dependido, de modo cada vez mais

acentuado dos tributos sobre o consumo, que, por sua vez, têm relação direta com a desigualdade<sup>20</sup>.

A complexidade relativa à temática dos impostos sobre o consumo não é objeto do presente trabalho, contudo, parece importante estabelecer, de logo, a impossibilidade de cogitar sobre algum grau de progressividade destes tributos. Nesse sentido Piketty – conhecido por estudar a concentração de renda e estabelecer algumas relações entre ela e os sistemas tributários – ao analisar a problemática da taxaço do consumo, admite que estabelecer parâmetros progressivos para este tipo de tributo é deveras complexo, principalmente à medida que se consideram contribuintes com elevados padrões de renda. Tanto é assim que questiona, aumentando a complexidade do tema, o que caracteriza consumo para esses grupos, pois:

*“Consumo pessoal na forma de comida ou roupas perfaz apenas uma mínima fração para aqueles com grandes fortunas, que geralmente usam a maior parte de seus recursos para comprar influência, prestígio e poder. Quando os irmãos Koch gastam [investem] dinheiro em campanhas políticas, esse valor deve ser computado como parte de seu consumo? (PIKETTY, 2015, pp. 455). (Tradução livre)”<sup>21</sup>*

O gráfico abaixo (GRÁFICO 2) demonstra que quanto maior é o percentual da carga tributária sobre o consumo maior também tende a ser a desigualdade social, medida com parâmetro do Coeficiente de Gini, segundo o qual quanto mais próximo de 1 mais desigual. O Brasil, portanto, cuja carga tributária sobre o consumo totaliza, em 2013, 44% do total da arrecadação, apresentava alto nível de desigualdade social.

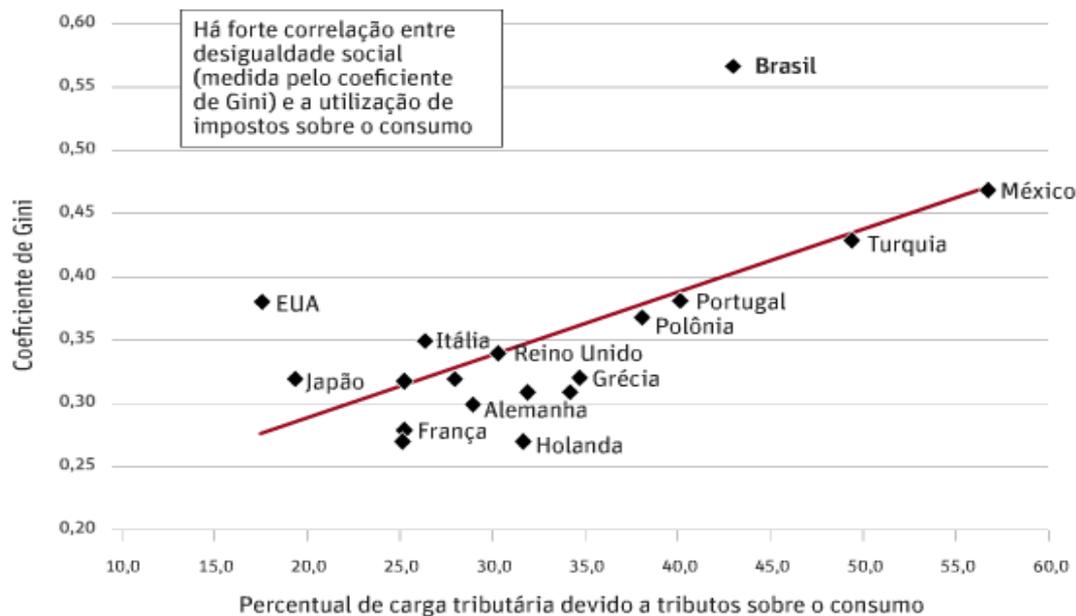
---

<sup>20</sup> Nesse sentido, ver também: SALVADOR, Evilasio. 2014. As Implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/biblioteca/textos/as-implicacoes-do-sistema-tributario-nas-desigualdades-de-renda/publicacao/>>. Acesso em 21 de agosto de 2017.

<sup>21</sup> PIKETTY, Thomas. 2015. **Capital and wealth taxation in the 21<sup>st</sup> Century**. Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/Piketty2015NTJ.pdf>>. Acesso em 20 de agosto de 2017.

## GRÁFICO 2: DESIGUALDADE SOCIAL X IMPOSTOS SOBRE CONSUMO

Desigualdade social x Impostos sobre consumo



Fonte: OCDE, países com mais de 10 milhões de habitantes

Fonte: Folha de São Paulo, 02 de junho de 2013

A interpretação de todos os gráficos permite compreender, em linhas gerais, que o fortalecimento da tributação sobre o consumo é tendência atual abrangente na estruturação dos sistemas tributários de todos os países. Esse movimento, por sua vez, deve ser interpretado, dentre outros fatores, como resultado direto da erosão das bases tributárias e transferência de lucros estruturação tributária. Logo, como o aumento da tributação sobre o consumo é responsável pela manutenção e aprofundamento das desigualdades sociais, faz-se necessário estabelecer a inegável vinculação entre a erosão das bases tributárias e a desigualdade corrosiva e constitutiva do atual modo de produção global.

Com isso, torna-se evidente que a erosão da base tributária e a transferência de lucro geram efeitos diretos nas Administrações Fiscais e têm provocado mudanças significativas no âmbito da tributação nacional. Além disso, ainda ameaçam diretamente os sistemas de seguridade social que, conforme indicam alguns autores, constituem-se como as melhores ferramentas e mais aptos mecanismos no combate às desigualdades de oportunidades, tendo em vista a possibilidade de, através da seguridade social, direcionar

recursos para grupos sociais marginalizados considerados em suas necessidades específicas.<sup>22</sup>

Depreende-se, portanto, que da mesma forma que ocorreu com o advento de novas tecnologias de consumo, transporte e comunicação, também a erosão das bases tributárias e a transferência de lucros, como política de grandes investidores individuais e empresas transnacionais, têm exigido a ressignificação dos princípios tributários mais tradicionais e básicos à realização da justiça fiscal, como o é o Princípio da Capacidade Tributária. Nessa seara, pontuamos a relevância do Projeto BEPS no âmbito da estruturação dos sistemas tributários nacionais e combate a tais práticas.

## **2.2. As ações do Projeto BEPS**

Embora não seja objetivo do presente trabalho analisar individualmente cada uma das ações propostas no bojo do Projeto BEPS, tendo em vista que se destina a considerar as contribuições dele advindas de modo mais abrangente, consideramos necessário indicá-las, exaustivamente, mas sem tecer comentários aprofundadas, dada a complexidade de cada uma delas.

Dessa forma, há que se considerar que o Projeto BEPS desenvolveu 15 ações, relacionadas a elementos diversos que compõem o atual panorama da tributação internacional, dentre elas a problemática da economia digital, dos preços de transferência, planejamento tributário agressivo e transparência fiscal.

O texto simples divulgado para cada ação é o seguinte:

**Ação nº 1:** Abordar os desafios da economia digital

**Ação nº 2:** Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos

**Ação nº 3:** Reforçar as normas sobre transparência fiscal internacional (*Controlled Foreign Companies – CFC*)

---

<sup>22</sup> AVI-YONAH, Reuven S. 2014. **Taxation and Inequality**. Disponível em: <<https://www.law.upenn.edu/live/files/2755-aviyonataxation-and-inequality>>. Acesso em 21 de agosto de 2017.

**Ação nº 4:** Limitar a erosão da base tributável através da dedução de juros e outros rendimentos equivalentes

**Ação nº 5:** Combater de modo mais eficaz as práticas fiscais prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância

**Ação nº 6:** Prevenir a utilização abusiva das convenções e tratados para evitar a dupla tributação

**Ação nº 7:** Prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de Estabelecimento Permanente

**Ação nº 8:** Alinhar os preços de transferência com a criação de valor dos intangíveis

**Ação nº 9:** Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação aos riscos e ao capital

**Ação nº 10:** Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação a outras transações de maior risco

**Ação nº 11:** Estabelecer metodologias para recolha e análise dos dados sobre o BEPS e as ações para o seu combate

**Ação nº 12:** Solicitar que os contribuintes divulguem acordos de planeamento fiscal agressivo

**Ação nº 13:** Reexaminar a documentação de preços de transferência

**Ação nº 14:** Tornar os mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes

**Ação nº 15:** Desenvolver um instrumento multilateral

Trata-se, portanto, de um projeto que propõe e elabora mecanismos específicos e complexos cuja implementação nos países, para obtenção de sucesso, exige níveis de cooperação internacional bastante elevados, abrangendo desde as administrações fiscais às casas legislativas. Com isso, fica evidente que caso não haja a cooperação esperada e necessária as ações podem restar ineficientes para combater os graves problemas a que se destinam.

## Capítulo 3

### 3. As contribuições da moralidade para o Direito Tributário

A questão da diminuição da arrecadação estatal proveniente da atividade tributária apresenta intrínsecas relações com a erosão da soberania fiscal, o fortalecimento das grandes empresas transnacionais e o desenvolvimento de mecanismos de planejamento tributário agressivo, conforme anteriormente demonstrado. As consequências de tais processos também foram devidamente consideradas, dentre elas podemos citar o aumento da carga tributária sobre o consumo, o incremento da desigualdade social, a violação aos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade social.

Nesse contexto, os Estados organizaram-se em torno do Projeto BEPS, para desenvolver ações destinadas a mudar a atual conformação da tributação internacional, em que grandes empresas transnacionais pagam quantias ínfimas de tributos aproveitando-se das inconsistências presentes no sistema tributário internacional. As ações propostas no âmbito do Projeto BEPS englobam uma série de medidas complexas e variadas ligadas à problemas diversos, que vão desde a economia digital, aos preços de transferência, passando pela questão da cooperação internacional e da transparência fiscal.

Considerando, ademais, os processos econômicos que condicionam o atual modo de produção capitalista globalizado, identificamos a erosão das bases tributárias e a baixa ou nula tributação como os atuais desafios do Direito Tributário Internacional.

A partir desses aportes, faz-se necessário pensar, por fim, a respeito das questões ideológicas ou morais que orientam o planejamento tributário agressivo e a elusão fiscal (*tax avoidance*), bem como as soluções jurídicas que têm sido desenvolvidas pela doutrina em relação a tais problemáticas.

Inicialmente, parece-nos importante afirmar, ainda que superficialmente, a diferença existente entre elisão, elusão e evasão fiscal. Conforme reconhecem a doutrina e a jurisprudência dominantes, elisão fiscal diz respeito às condutas do contribuinte, no marco da legalidade, de economia fiscal, ou seja, as manobras permitidas em lei para diminuir a carga tributária paga ao Estado, isto é, o lícito planejamento tributário. A evasão, por sua vez, equivale às condutas ilícitas para evitar a cobrança de tributos. A elusão, por fim, encontra-se na penumbra, entre o lícito e o ilícito, posto que seria

formalmente adequada aos ditames legais, mas teria por base a simulação e o abuso das formas para lograr a diminuição ou o não pagamento de tributos. Assim, somente em parte das vezes chega a ser descoberta e questionada pela Administração Tributária.

Tradicionalmente, tem-se associado à evasão as noções de simulação (*concealment*), fraude (*deception*) e destruição de documentos (*destruction of records*) (BARKER, 2009, pp. 242).

A doutrina mais moderna tem chamado atenção para a artificialidade dessa distinção, tendo em vista que a suposta linha divisória a separar a elisão, elusão e evasão fiscais teria como base a conduta voluntária e consciente (dolosa) de violação a uma obrigação legal. Dessa forma, afirmam alguns autores, se existe essa conduta, restaria caracterizada a evasão, se não, seria caso de elusão ou planejamento tributário lícito. Ocorre, contudo, que o contribuinte individualmente considerado, principalmente as grandes empresas transnacionais, pode não estar conscientemente violando uma obrigação legal, mas a equipe legal a sua disposição o faz.

Não se questiona, então, a possibilidade de o contribuinte ordenar seus negócios e obrigações de modo a obter um arranjo tributário que lhe pareça mais racional, compreensível e econômico, o que caracteriza, de fato, seu direito a um planejamento tributário lícito. A questão, todavia, torna-se mais melindrosa quando se tenta estipular os limites para o planejamento tributário e questionar em que momento o planejamento tributário se torna abusivo e elisão (lícita) converte-se em elusão (ilícita).

Parece-nos importante, desde já, frisar, para além da artificialidade das distinções, a dificuldade concreta em definir os limites entre elisão e elusão. Afinal, em ambos os casos há um planejamento tributário destinado, primordialmente, ao pagamento de menos tributos. Ou seja, em ambos os casos, ora através da fraude e da simulação, ora através de brechas legais, a Administração Tributária sai prejudicada e o montante de fato pago pelo contribuinte é reduzido.

Logo, parece claro que ambas as condutas têm em comum o objetivo, e o que as diferencia é um elemento praticamente intangível, que apareceria em determinado momento, ainda não se consegue exatamente identificar qual: a abusividade.

Assim, ainda que se fale em um direito do contribuinte ao planejamento tributário, o ‘direito’ à elusão fiscal – que apenas muito cinicamente pode assim ser considerado –

encontra-se à disposição de poucos, uma vez que o conhecimento e domínio dos mecanismos legais somente é acessível àqueles que possuam equipe técnica especializada para esta finalidade. Ademais, para grande parte dos contribuintes o pagamento dos tributos não é opcional ou negociável: os impostos incidem sobre suas rendas, descontados já na fonte, e compõem o preço de todo e qualquer produto que venha a consumir.

Com isso, o direito ao planejamento tributário, seja ele lícito ou ilícito, normal ou abusivo, assume, desde já, um caráter excludente, vez que seria um ‘direito’ cujo gozo é simplesmente impossível para a grande massa de contribuintes. E mais: seria, de fato, um direito da minoria a consolidar a desigualdade. Afinal, quando logram planejar seus tributos da maneira que desejam, a minoria que tem acesso a tais mecanismos está, em verdade, reduzindo o montante de tributos que deve pagar ao Estado.

Resta evidente, portanto, que a finalidade das ações dos contribuintes ligadas à evasão e à elusão é, materialmente, a mesma, isto é: reduzir a carga tributária paga ao Estado, sendo que aquele que sonega o faz por meios ilegais, e o que organiza a elusão o faz dentre as permissividades da lei.

A partir daí, e considerando que a finalidade prática das condutas é a mesma, é imprescindível considerar a que se refere a suposta liberalidade legal em relação aos planejamentos tributários que configuram atos de elusão fiscal ou *tax avoidance*.

Em linhas gerais, quando se considera o espectro da legalidade que autoriza, segundo as construções doutrinárias e jurisprudenciais, a organização de atos elusivos, fala-se unicamente da interpretação literal da lei. Ou seja: a liberalidade – legal e social – para evitar o pagamento de tributos teria sua legitimidade nas limitações literais das leis tributárias, que, tradicionalmente consideradas apenas em seu aspecto puramente formal, privilegiam este tipo de interpretação e aplicação em detrimento das considerações democráticas acerca da finalidade dos tributos e dos princípios que devem orientar a produção legislativa (BARKER, 2009, pp. 239).

Dessa forma, torna-se evidente que são privilegiadas as interpretações liberais a respeito da liberalidade individual em detrimento do aspecto democrático relacionado à necessidade social dos tributos, relegada a segundo plano. A partir da oposição desses dois elementos, quais sejam, o suposto direito individual – e elitista – à elusão fiscal e a

necessidade social e democrática de que sejam pagos os tributos, a questão assume um inegável patamar ideológico que conduz a reflexões acerca da moralidade tributária.

Ainda que o campo de discussões morais em relação ao direito tenha perdido espaço com a consolidação do positivismo jurídico como matriz interpretativa do fenômeno e da ciência jurídica, tem-se observado que a análise da problemática de evasão, elusão e elisão fiscais a partir do paradigma oferecido pelo instituto da moralidade jurídica é bastante promissor.

É importante frisar, desde o início, que se trata de um campo pouco explorado no âmbito do Direito brasileiro e que não se pretende retomar um suposto posicionamento jusnaturalista que avoca para si a definição natural e imutável do que é justo e injusto (SANTIAGO, 2015, pp. 15). Ao revés: a defesa da moralidade tributária como tema de estudo e modo de interpretação das normas tributárias parte da lei, seu processo de elaboração, sua finalidade e, de modo pungente, da teleologia indisputavelmente democrática existente na construção social a respeito da necessidade da imposição de tributos.

Logo, a problemática e as contribuições que as discussões a respeito da moralidade tributária podem trazer não devem ser desconsideradas somente por alegações relativas à sua natureza supostamente abstrata ou metafísica. Isso porque o proposto é, de fato e ao revés, ‘apenas’ a superação do excessivo formalismo interpretativo, consolidado no artigo 111 do Código Tributário Nacional e na maioria da doutrina nacional, que orienta a aplicação das normas tributárias, e a retomada dialética entre a norma e realidade social na qual está inserida (SANTIAGO, 2015, pp. 25).

Dessa forma, faz-se imprescindível considerar a ideologia pervasiva que encontra no formalismo jurídico a base ‘neutra’ para assegurar e justificar a difusão da aceitabilidade social e jurídica do processo de evitar o pagamento dos tributos: o liberalismo individualista. Tal posicionamento ideológico, indissociável do formalismo, trata a lei como uma entidade formal, um sistema de normas autorreferente que existe hermeticamente, sem que seja necessário cogitar de seu conteúdo ou finalidade (GRIBNAU, 2015, pp. 235). A lei, portanto, encontrar-se-ia livremente à disposição do contribuinte que disponha dos mecanismos para virar-lhe ao avesso caso interesse aos seus objetivos.

A consolidação dessa matriz ideológica no âmbito da prática jurídica tem gerado, conforme observado anteriormente, a desconsideração das necessidades sociais democrática e constitucionalmente construídas em detrimento do cínico direito de pouquíssimos a planejamentos tributários apenas formalmente legais (BARKER, 2009, pp. 231). Nesse sentido:

*“As diferenças entre a ideologia liberal dos direitos e a ideologia da igualdade são importantes. A igualdade na taxaço tem como base um movimento progressista que afirma que os objetivos políticos da tributaço são a igualdade material e a justiça redistributiva. Apesar de os defensores modernos da [do princípio da] capacidade contributiva terem abandonado a base classista e, conseqüentemente, roubado do conceito muito de sua força, a política classista da Décima Sexta Emenda da Constituição Americana e da lei tributária de 1913 era clara. Naqueles tempos de mais honestidade, o Dr. T.S. Adams, um ex-funcionário do tesouro, concluiu que “política classista é a essência da tributaço. (tradução livre).”<sup>23</sup> (BARKER, 2009, pp. 234).*

Apesar das referências feitas à histórica constitucional americana, a interpretação acerca do caráter classista das políticas tributárias é muito importante para o argumento central ora desenvolvido. Tanto é assim que também a nossa Carta Magna apresenta como fundamentos da República a cidadania (Art. 1º, II, CF/88) e a dignidade da pessoa humana (Art. 1º, III, CF/88), e como objetivos a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (Art. 3º, I, CF/88), a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais (Art. 3º, III, CF/88) e a promoção do bem

---

<sup>23</sup> Trecho original: “The differences between the liberal rights ideology of liberty and the ideology of equality are critical. Equality in taxation stands squarely on the shoulders of a progressive movement in taxation that asserts that the political goals of taxation are substantive equality and redistributive justice.<sup>27</sup> Though the modern advocates of ability to pay may have abandoned its class basis<sup>28</sup> and thus robbed the concept of much of its force, the class politics of the Sixteenth Amendment to the Constitution and the Revenue Act of 1913 were clear.<sup>29</sup> In those more truthful times, Dr. T.S. Adams, a former high treasury official, concluded that “[c]lass politics is of the essence of taxation.””. BARKER, WILLIAM B. **The Ideology of Tax Avoidance.** Loyola University Chicago Law Journal. 229-251. 2009.

de todos, sem preconceitos de qualquer origem (Art. 3º, IV, CF/88). Dessa forma, as reflexões propostas no trecho acima, em relação à Constituição dos Estados Unidos da América, também nos interessam, uma vez que os objetivos e fundamentos albergados expressamente na Constituição de 1988 têm indissociável ligação com a promoção da igualdade social e, assim, inegável caráter de classe.

A partir daí, resta evidente que toda atuação tributária levada à cabo pelo Estado brasileiro tem a finalidade de combater desigualdades sociais, constituindo, em verdade, para além de norma programática, nítida atuação classista por parte do Estado, esta, por sua vez, balizada, por outros princípios constitucionais. Por conseguinte, as normas tributárias em sua totalidade, por mais pragmáticas e formais que nos pareçam – ou nos queiram fazer parecer –, têm como finalidade a promoção da igualdade social material, e este é um conteúdo normativo que lhe intrínseco, isto é, inato à própria condição de norma tributária e, portanto, impositivo ao operador do direito que pretenda disputar o conteúdo daquela norma.

Logo, quando a jurisprudência e a doutrina tributárias insistem na interpretação literal da legislação tributária estão construindo uma forma interpretativa que age, sob o manto da neutralidade liberal, apagando o conteúdo de igualdade social que orienta a própria formulação destas normas. Trata-se, portanto, de um embate ideológico e, portanto, inserido no âmbito da moralidade, inescapável entre a liberdade individual – e o direito ao planejamento tributário elusivo – e a igualdade social e os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade social (BARKER, 2009, pp.232).

Isso porque, como é sabido, quando uma parcela significativa da riqueza tributável, em quaisquer formas que possa assumir, deixa de ser tributada, o peso da carga tributária é redistribuído para os contribuintes que não dispõem dos mecanismos para evitar os tributos (BARKER, 2009, pp. 234). Conforme observado anteriormente, esse fenômeno tem ocorrido, progressiva e inexoravelmente, a partir do aumento da tributação sobre o consumo.

Portanto, as questões da elusão fiscal (*tax avoidance*), dos processos que levam à aceitação social e legal dessa conduta e dos mecanismos empregados para evitar a tributação devem ser compreendidas sob a ótica da moralidade, uma vez que a estreita legalidade tem sedimentado a desigualdade como resultado aceitável – quiçá desejável – do atual estado de coisas.

Cumpra ressaltar, ademais, que a concepção de moral que se pretende discutir não diz respeito à moral individual, ou aquela que somente se realiza no âmbito dos seres humanos. Ao contrário, a moralidade que se pontua é relacional e situacional, apenas pode ser vislumbrada no contexto real das relações entre os indivíduos e, por isso, não existe *a priori*. Por isso, diz-se que tal moralidade é averiguada a partir da compreensão dos efeitos sociais concretos da conduta que se avalia (GRECO, 2008, pp. 6).

Desse modo, a moralidade deve coexistir com a norma, como outra baliza para o comportamento do indivíduo, posto que a conjunção desses dois elementos [moralidade e norma] tem o condão de determinar que a conduta em questão não fuja do equilíbrio buscado pela própria norma (GRECO, 2008, pp. 8).

Nesse sentido, os principais vetores da moralidade no âmbito do sistema tributário seriam os princípios constitucionais tributários, principalmente os Princípios da Solidariedade e da Capacidade Contributiva, previamente analisados. Tais princípios, conforme foi observado, informam, para todo o ordenamento jurídico, a imperatividade de que as normas tributárias observem a necessidade de que o sistema tributário considere a promoção da igualdade e o combate à desigualdade como funções latentes – e não tangentes – de sua própria organização.

Com isso, apesar dos julgadores e intérpretes frisarem a todo momento sua opção pela estrita legalidade, ainda que elitista e desigual, os princípios são, a todo momento, desrespeitados por essa escolha. Isso porque, conforme explanado, essa escolha conduz à consolidação de sistemas tributários desiguais, regressivos e nos quais, por fim, tornam-se ausentes os objetivos constitucionais.

Assim, a utilização dos princípios, que, frisa-se, têm carga normativa, pode servir como vetor inicial para a difusão das questões morais no âmbito do Direito Tributário, inicialmente em verdadeira disputa com a opção estreita pela estrita legalidade, que parece ser o parâmetro decisório preferido dos julgadores.

A partir daí seria possível inaugurar novos padrões e paradigmas decisórios, velando pela integridade do sistema tributário, e estabelecendo parâmetros lógicos que prezem pelo combate à desigualdade em detrimento da consolidação de cínicos direitos de poucos contribuintes.

A utilização do Princípio da Capacidade Contributiva, por exemplo, poderia afastar artificialidades conceituais que mais confundem do que auxiliam, no momento de diferenciar elisão e elusão fiscais, posto que permitiriam a interpretação das condutas pelo que são e não pela utilização mais ou menos inteligente de formalidades e brechas legais. Através dos princípios, portanto, o direito ao planejamento tributário subsistiria, todavia limitado pelas margens do real conteúdo legal, e não por formalidades legalistas.

Daí que os Princípios Constitucionais Tributários têm o condão de recompor a tessitura hermenêutica e jurisprudencial do sistema tributário, que, erroneamente tem sido destinado à manutenção da desigualdade e a à consolidação do cínico direito de alguns a planejar, livremente, até onde irão para evitar ou diminuir o pagamento de tributos, albergados pela interpretação legalista das normas tributárias, como se princípios não houvessem.

A moralidade, então, pode ser revelada, dentre outros mecanismos, através da evocação fática do conteúdo Princípios Constitucionais Tributários, e apresentará os atributos previamente indicados, como a persecução da justiça, o combate à desigualdade, seu aspecto contextual e alteridade.

### **3.1. As contribuições da doutrina moderna**

A partir da constatação da pertinência da discussão a respeito da moralidade no âmbito do direito tributário, interessa-nos refletir, ainda que brevemente, acerca das principais contribuições atuais em relação ao tema.

Nesse sentido, destacaremos três principais posicionamentos que têm ganhado destaque nas discussões internacionais e apontam para possibilidades no sentido de combater a diminuição da arrecadação dos Estados em relação às grandes empresas transnacionais, foco do presente trabalho.

Insta mencionar, ademais, que o objetivo é apresentar, em linhas gerais, em que consistem cada uma das propostas, sem desenvolver em completude as críticas feitas em relação a uma ou outra, dada a complexidade da problemática.

### 3.1.1. Um princípio geral antielusivo

O desenvolvimento de um princípio geral antielusivo (*anti avoidance*) é uma das propostas para solucionar, ou, ao menos mitigar, a questão da redução da arrecadação tributária dos Estados devido à atuação consciente e direcionada das grandes empresas transnacionais, que organizam seus planejamentos tributários legais para minimizar ou evitar o pagamento de tributos.

Inicialmente, é necessário apontar que o desenvolvimento de tal princípio e sua positivação legal não contraria, *per si*, as reflexões em relação à moralidade tributária. Implica, porém, no reconhecimento de que a moralidade, para orientar diretamente os julgadores, diante de sua contínua postura de adotar unicamente a interpretação literal da legislação tributária, necessitaria estar revestida de uma carga principiológica, isto é, na necessidade de que a moralidade seja revestida de um conteúdo legal (FREEDMAN, 2004, pp. 4).

A defesa de um princípio geral com tal carga, portanto, passa pela consideração de que a elaboração de normas cada vez mais específicas, destinadas ao combate da elusão fiscal, acaba por gerar complexidade no âmbito dos sistemas tributários e não necessariamente contribui para a segurança jurídica (FREEDMAN, 2004, pp. 9). Isso porque, como é sabido, as normas, prescritivas como são, não têm o condão de transmitir diretamente a justificativa para sua própria aplicação, ou seja, não logram traduzir imediatamente os desejos do legislador abstratamente considerado (GRIBNAU, 2015, pp. 227). As normas estão fadadas, dessa forma, à perene incompletude, vício este que não atingiria os princípios.

Para os defensores do princípio geral antielusivo, sua finalidade primeira, por conseguinte, não seria necessariamente orientar a produção de novas normas, mas direcionar a atuação jurisprudencial, cuja tendência à literalidade, relacionada à preferência ao individualismo liberal em detrimento da promoção da igualdade social, foi previamente identificada como problemática e perpetuadora de desigualdades.

Nesse sentido, a elaboração de um princípio geral antielusivo, baseado na moralidade tributária, e cujo conteúdo teria o condão de dialogar mais proximamente com os operadores do direito e os próprios contribuintes, seria suficientemente plástico para permitir o desenvolvimento prático do fenômeno jurídico-tributário e efetivo em relação

aos mutantes planejamentos tributários internacionais das grandes empresas transnacionais.

Dessa forma, o conteúdo de um princípio com esta finalidade, apresenta-se mais adequado a orientar os limites entre legalidade e ilegalidade fiscal do que a artificial fronteira entre elisão e elusão (FREEDMAN, 2014, pp. 11), que, além deste vício, acaba por consolidar a inaplicabilidade dos princípios da capacidade tributária e da solidariedade social. Tanto é assim que, segundo afirma Freedman,

*“O que deve ser prioridade é a produção de um sistema prático com um teste de justiça que seja funcional para a maioria dos contribuintes que seguem a lei, e, ao mesmo tempo, não tão suscetível à manipulação como seria um teste baseado apenas na segurança [jurídica]”<sup>24</sup> (tradução livre). (FREEDMAN, 2014, pp. 13).*

A adoção de tal princípio poderia, portanto, lograr a diminuição da complexidade legislativa comumente associada ao direito tributário, a minimização das legislações antielusivas, orientar contribuintes e operadores do direito e promover melhor padronização dos sistemas tributários, principalmente em face das propostas do Projeto BEPS, que requerem certo nível de reorganização e reformulação do sistema tributário internacional. Além disso, quiçá promoveria a melhor inclusão dos demais princípios tributários, que parecem constante e conscientemente ignorados na seara da prática tributária.

### **3.1.2. Responsabilidade Social Corporativa**

Os estudos relacionados à análise da responsabilidade social corporativa partem, em linhas gerais, da compreensão de que o excessivo foco, tanto dos contribuintes quanto da Administração Tributária, impede a compreensão das questões éticas que permeiam a relação entre tais agentes. A partir dessa noção, portanto, atribui-se ao contribuinte um comportamento idealizado de que suas condutas serão sempre baseadas em escolhas

---

<sup>24</sup> Trecho original: “What should take priority is producing a practical system with a fair test which is workable for the compliant majority but not as susceptible to manipulation as would be an entirely certain test”. FREEDMAN, Judith. **Defining taxpayer responsibility: in support of a general anti avoidance principle**. British Tax Review. 2004.

econômico-rationais, sem que sejam devidamente consideradas variáveis de natureza econômico-psicológica, por exemplo (KIRCHLER, 2007, pp. 39).

Nesse sentido, Gribnau observa a seguinte tendência previamente analisada:

*“As leis tributárias estabelecem um contexto baseado unicamente nas normas para encorajar e até mesmo controlar o comportamento dos contribuintes, e os contribuintes vão agir de acordo com tais normas. O foco dos legisladores e dos contribuintes está nas normas, e não no comportamento ético. Como resultado, em uma regulação predominantemente ligada às normas e focada apenas na sua observância a tendência é de que seja minado o comportamento direcionado pelos princípios éticos”<sup>25</sup> (tradução livre) (GRIBNAU, 2015, pp. 234).*

Portanto, conforme anteriormente observado, sistemas tributários orientados pela supervalorização das formas legais normativas (literais) coercitivas, tendem a construir um cenário em que importantes princípios tributários, que teriam o condão de promover determinados comportamentos éticos de interesse da coletividade, como o princípio da solidariedade social e da capacidade contributiva, são desconsiderados.

Nesse cenário, alegam os defensores da importância da ética corporativa no âmbito do Direito Tributário Internacional, os contribuintes sentem-se desestimulados a levar em consideração suas motivações intrínsecas que poderiam ter natureza ética e relação com os princípios mencionados. Assim, afirmam os teóricos, os contribuintes, aí incluídas as grandes empresas transnacionais, agem quase que mecanicamente, uma vez que sentem pouca possibilidade de participação e influência (FREY AND JEGEN, 2002, pp. 594).

A interpretação que fazem tais teóricos, então, é a de que os sistemas tributários tendem a desestimular condutas mais ativas dos contribuintes, o que seria pouco

---

<sup>25</sup> Trecho original: “Tax statutes establish a rule-based context to encourage and even control the behaviour of the taxpayers, and the taxpayers will play with the rules. The focus of both legislature and taxpayer is on rules, not on ethical behaviour. As a result, a dominantly rule-bound regulatory and compliance focus is likely to undermine a more principle-based ethical thinking”. GRIBNAU, Hans. **Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone**. Social & Legal Studies. 225-250. 2015.

interessante diante da atual dinâmica midiática, na qual questões de ética corporativa, responsabilidade social e *compliance* assumem significativa importância em relação à opinião pública (GRIBNAU, 2015, pp. 228).

Não nos interessa, para o presente trabalho, as discussões acerca da validade da responsabilidade social das corporações, de sua efetividade ou seu componente midiático. Tampouco são pertinentes, nesse momento, considerações acerca do otimismo ou pessimismo de tais análises, tendo em vista que a complexidade dessas problemáticas acarretaria a perda do objeto central do presente trabalho, que é a análise das contribuições modernas em relação à moralidade tributária e à diminuição da arrecadação tributária dos Estados devido à atuação das grandes empresas transnacionais.

No que tange à responsabilidade social corporativa na seara tributária, então, parte-se da compreensão de que as obrigações legais estipuladas em lei compõem as regras básicas do jogo, ou seja, o mínimo necessário para que se considere que uma empresa cumpre com suas obrigações em relação à sociedade (GRIBNAU, 2015, pp. 235). Assim, a empresa não deve desrespeitar a lei: mas também ir além de suas prescrições, para cumprir com suas funções éticas, que encontram respaldo nos anseios da sociedade.

Dessa forma, deve não apenas evitar planejamentos tributários agressivos e evasão fiscal, mas colaborar com a sociedade coletivamente considerada, através da transparência fiscal, cooperação com a Administração Tributária e outras condutas que não necessariamente tem que estar previstas em lei. Nesse sentido, afirma-se que a responsabilidade social diz respeito precisamente àquelas condutas que, por qualquer razão, não se encontram legalmente positivadas, mas encontram base nas condutas social e moralmente endossadas pela coletividade (BUCHHOLTZ, CARROLL, 2008, pp. 41) e presentes nos princípios que orientam os sistemas tributários, tais como a capacidade tributária e a solidariedade social.

A partir daí, e da noção de que a responsabilidade social das corporações abrange a área que ultrapassa as determinações estritamente normativas, é evidente que tais conceitos se aplicam diretamente às questões relativas à elusão e Elisão fiscais. Afinal, conforme indicado anteriormente, os tribunais e a doutrina desenvolveram uma diferenciação artificial e pouco prática entre elusão e Elisão fiscais, atribuindo àquela

caracteres de legalidade, derivados da interpretação literal da lei, e a esta a ilegalidade, associada a vocábulos como fraude e simulação.

É notório, portanto, que a aplicação dos conceitos associados à responsabilidade social da empresa à elusão fiscal promove uma interpretação que faz desta uma conduta antiética a que não querem ser associadas as empresas. Logo, as condutas indesejadas socialmente – a elusão fiscal e o planejamento tributário agressivo – passam a ser evitadas pelos agentes econômicos. E isso ocorre não por uma prescrição que as torne ilegais (sendo que tais normas são sempre incompletas), ao revés: pela pressão da opinião pública que passa a exigir desses agentes econômicos e políticos um nível de comprometimento social correspondente à sua importância econômica (FREEDMAN, 2004, pp. 2).

A presente proposta, portanto, tem por base o estímulo ao comportamento ético balizado por princípios constitucionais tributários, sejam eles os existentes ou aprimorados, e requerem elevado nível de cooperação entre as equipes tributárias dos contribuintes interessados em adotar a responsabilidade social corporativa como valor social e de mercado e a Administração Tributária.

Por conseguinte, os princípios que organizam o sistema tributário e são intrínsecos às próprias normas, ligados à moralidade e às opções democráticas da sociedade, teriam o condão de informar a atuação ética das corporações, sem que se faça necessário o desenvolvimento de um princípio geral adicional.

### **3.1.3. Novo papel dos juízes**

A terceira tendência acerca da qual nos interessa tecer algumas considerações envolve a percepção de que a atuação dos juízes revelar-se-á, sempre, imersa em certo grau questionamentos e orientações de cunho moral e não estritamente normativos, principalmente quando se tratar de problemáticas abrangendo princípios constitucionais cujos conteúdos indicam os sentimentos ‘morais’ e éticos da sociedade em determinado momento (DWORKIN, 2003, pp. 2).

Conforme observa Dworkin, contudo, a inegável presença da moralidade enquanto orientadora da atuação judicial, por mais criticável que seja, encontra base nas

constituições e revela um poder que os juízes afirmam não possuir, apesar de continuamente o exercerem (DWORKIN, 2003, pp. 1).

Tradicionalmente, devido à caracterização do Direito Tributário como um campo supostamente neutro, com elevada carga normativa e pouca incidência principiológica (BARKER, 2009, pp. 235), o posicionamento dos julgadores não tem sido levado em consideração quando da análise das questões como redução da arrecadação tributária, aumento da carga tributária sobre o consumo e desigualdade social (SANTIAGO, 2015, pp. 38). Ocorre, todavia, que tais questões são aquelas nas quais os posicionamentos morais dos julgadores assumem relevância:

*“O papel do julgamento moral é pervasivo e inegável em relação à regulação administrativa, por sua vez, porque as normas e padrões dessa tarefa [de julgamento] estão organizados em linguagem moral – a linguagem da conveniência e da necessidade, ou razoabilidade, ou proporcionalidade, por exemplo – e porque requer que o juiz escolha entre contestadas concepções de eficiência econômica, e fixe uma interação e equilíbrio entre eficiência e outros valores morais”<sup>26</sup> (tradução livre). (DWORKIN, 2003, pp. 02).*

Dessa forma, e conforme observado anteriormente, nas questões tributárias o posicionamento moral do julgador é tão importante quanto nas questões imediatamente constitucionais e principiológicas. Com isso, a tendência dos julgadores à interpretação literal da legislação tributária e o apego ao excessivo formalismo, previamente pontuados, revelam a contínua adoção de certo paradigma moral e ideológico identificado com o individualismo liberal (BARKER, 2009, pp. 235).

---

<sup>26</sup> Trecho original: “The role of moral judgment is pervasive and undeniable in administrative regulation, on the other hand, because the standards of that task are themselves set out in moral language - the language of convenience and necessity, or reasonableness, or proportionality, for example - and because it requires judges to choose among contested conceptions of economic and administrative efficiency, and to fix an interaction and balance between efficiency and other moral values”. DWORKIN, Ronald. **The judge’s new role: should personal convictions count?** Journal of International Criminal Justice. 2003.

A identificação de como tem se dado o posicionamento moral dos juízes, a favor do direito individual ao planejamento tributário formalmente legal e em detrimento dos objetivos e fundamentos da República e dos princípios constitucionais tributários, indica, portanto, a prevalência do conteúdo da moralidade individual dos juízes em prejuízo de uma ‘moralidade política’ cujo conteúdo é revelado pelos princípios constitucionais.

Apesar de Dworkin rejeitar essa diferença, acusando sua artificialidade e o fato de servir como subterfúgio para esconder a verdadeira moralidade que orienta o juiz, que é a própria moralidade individual (DWORKIN, 2003, pp. 5), parece-nos importante remeter ao conteúdo moral presente nos princípios constitucionais tributários, que determinam o combate à desigualdade social e a promoção da igualdade material, enquanto a moralidade política positivada constitucionalmente, que, inclusive pode servir de fundamentação para juízes que pretendam trabalhar com a ideologia da igualdade social.

Para os defensores do protagonismo judicial, portanto, trata-se da disputa entre concepções de moralidade cujas bases são diversas – o liberalismo individualista e a igualdade social. Nessa toada, então, diante da inafastabilidade da moralidade como elemento determinante de determinados posicionamentos judiciais, Dworkin observa que:

*“Nós devemos olhar, em termos gerais, para quais provisões constitucionais os juízes determinam em jurisdições particulares, e como o fazem, para observar, sendo todos os elementos considerados, se a experiência democrática é melhorada ou piorada pela faceta atual dos arranjos políticos sociais”<sup>27</sup> (DWORKIN, 2003, pp. 05) (tradução livre).*

Por conseguinte, quem advoga por maior protagonismo judicial a partir do reconhecimento da atuação moral do juiz, vislumbra a possibilidade do aperfeiçoamento

---

<sup>27</sup> Trecho original: “we must look, at retail, to the particular constitutional provisions that judges enforce in particular jurisdictions, and to how they enforce them, to see whether, all things considered, democracy is improved or worsened by that feature of the society’s political arrangements”. DWORKIN, Ronald. **The judge’s new role: should personal convictions count?** Journal of International Criminal Justice. 2003.

da experiência democrática, também no âmbito do direito tributário e do combate à evasão fiscal e planejamento tributário agressivo, posto que, dessa forma, juízes representantes de uma tendência moral ideológica equitativa podem produzir jurisprudência favorável a esse entendimento. Tais julgadores, além disso, teriam o condão de, nesse processo de disputa, contribuir para a construção de novos cânones de interpretação tributária que tenham por base os princípios tributários que compõem a legislação, tais como a capacidade contributiva e a solidariedade social, continuamente minados devido à consolidação da literalidade legal, identificada com a ideologia liberal, como único modo interpretativo possível.

A importância das três propostas para o desenvolvimento do Direito Tributário Internacional é evidente, tendo em vista que diante dos desafios contemporâneos – redução da arrecadação tributária estatal, baixa ou nula tributação de grandes empresas transnacionais, planejamentos tributários cada vez mais agressivos, aumento da tributação sobre consumo – a elaboração de soluções diversas tem o condão de promover a articulação de todos os agentes envolvidos nesta problemática: a Administração Fiscal dos Estados, as organizações internacionais, as grandes empresas transnacionais, o pequeno contribuinte, a sociedade civil amplamente considerada e os operadores do Direito.

Por conseguinte, o aperfeiçoamento de discussões que integrem novos modelos interpretativos e novas matrizes de pensamento revela a necessidade de aprofundamento da interdisciplinaridade para a efetiva compreensão do que, de fato, está em jogo. Por isso, contribuições de diversas áreas do conhecimento são, mais que bem-vindas, desejáveis. Afinal, somente através análises críticas será possível compreender a profundidade do problema em questão e pensar em soluções que promovam mudanças fáticas para assegurar a redução das desigualdades sociais, a promoção da igualdade material, o combate à marginalização e a concretização dos direitos individuais e sociais.

## Conclusão

A comprovada diminuição da arrecadação tributária devido à baixa ou nula tributação das rendas corporativas configura-se como uma das questões mais problemáticas para os Estados contemporâneos, pois, a partir dela, a relevância do modelo estatal de organização do poder, centralização da experiência política e indução da cidadania é indagado em sua relevância e atualidade. Dito de outro modo: a própria existência do Estado e sua capacidade de concretizar direitos e realizar objetivos constitucionalmente expressos passam a ser ideológica e materialmente questionadas.

Nesse processo, liderado pela implantação da economia financeira como etapa do capitalismo, as grandes empresas transnacionais emergem como agentes político-econômicos essenciais, cujo interesse direto na despolitização das decisões políticas e sua transferência para a seara dos interesses privados têm o condão de influir diretamente na manutenção dos Estados. Tal cenário vem, de fato, contribuindo para a despolitização dos processos econômicos e consolidação de uma classe técnica-burocrata que, apenas aparentemente neutra, age de acordo com os interesses neoliberais dos grandes agentes econômicos e em detrimento dos interesses públicos (IANNI, 1998, pp. 94).

Logo, o Estado é esvaziado de seus conteúdos sociais, direcionado para a promoção de interesses privatísticos e a experiência política é usurpada da prática cidadã.

Por conseguinte, a problemática da erosão das bases tributárias assume uma importância ímpar para os Estados no início do século XXI, vez tratar-se de um problema que ameaça a continuidade de sua existência enquanto agente político útil à sociedade. É imprescindível, portanto, que essa problemática seja efetivamente reconhecida com a urgência das soluções que demanda.

Por ser uma questão complexa, envolve os Estados tanto em seu âmbito interno quanto externo, isto é, tanto no que tange aos elementos tributários meramente restritos ao seu território e aos seus cidadãos, quanto às relações entre Estados soberanos, organizações internacionais e grandes agentes econômicos, sendo esses últimos identificados como importantes responsáveis pela erosão das bases tributárias e diminuição da soberania Estatal.

Dessa forma, considerada a complexidade que permeia tais questões, devido também à interdisciplinaridade que exige de quem quer que venha a propor soluções, parece-nos imprescindível considerar e soluções que envolvam todos os agentes implicados na questão em todos os níveis possíveis: desde aquele da ética empresarial, até a atuação dos juízes, passando pelo desenvolvimento de novos mecanismos normativos.

Nesse sentido, faz-se necessário desenvolver soluções funcionais abrangentes, baseadas em análises práticas e teóricas críticas das condutas dos Estados e das grandes empresas transnacionais. Daí a imperiosidade de articular e aprofundar as reflexões acerca da moralidade administrativa e da moralidade comportamental do contribuinte, reconhecendo suas relações com posicionamentos ideológicos, com as contribuições interdisciplinares do Direito Tributário Internacional juntamente a outros ramos científicos, tais como, especialmente: a Economia, a Ciência Política, a Sociologia.

## Referências

AMARAL, Maria Silva. CARCANHOLO, Marcelo Dias. **A superexploração do trabalho em economias periféricas dependentes**. 2009. Disponível em: <[https://social.stoa.usp.br/articles/0016/3157/A\\_superexploraA\\_A\\_o\\_do\\_trabalho\\_em\\_economias.pdf](https://social.stoa.usp.br/articles/0016/3157/A_superexploraA_A_o_do_trabalho_em_economias.pdf)>. Acesso em 05 de agosto de 2017.

ARNOLD, Brian J. MCINTYRE, Michael J. **International Tax Primer**. 2 ed. Detroit: Kluwer Law International, 2002.

AVI-YONAH, Reuven S.. XU, Haiyan. 2016. **Evaluating BEPS**. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2716125](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2716125)>. Acesso em 17 de agosto de 2017.

BARAN, Paul A. SWEEZY, Paul M. **Capitalismo Monopolista: Ensaio sobre a Ordem Econômica e Social Americana**. 3 ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores.

BARKER, WILLIAM B. **The Ideology of Tax Avoidance**. Loyola University Chicago Law Journal. 229-251. 2009.

BRAGA, José Carlos de Souza. Financeirização global – O padrão sistêmico de riqueza do capitalismo contemporâneo. In: TAVARES, Maria da Conceição. FIORI, José Luís. **Poder e Dinheiro: Uma economia política da globalização**. 5 Ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1998.

BUCHHOLTZ, AK. CARROLL, AB. **Business & Society**. 7ª Ed. Mason: South-Western, 2008.

CHOSSUDOVSKY, Michel. **A Globalização da Pobreza: Impactos das reformas do FMI e do Banco Mundial**. 1 ed. São Paulo: Moderna, 1999.

DWORKIN, Ronald. **The judge's new role: should personal convictions count?** Journal of International Criminal Justice. 2003.

FERNANDES, Florestan. **Capitalismo Dependente e Classes Sociais na América Latina**. 1 ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1973.

FERREIRA, Carla. OSORIO, Jaime. LUCE, Mathias. (Orgs.) **Padrão de Reprodução do Capital: Contribuições da Teoria Marxista da Dependência**. 1 ed. São Paulo: Boitempo Editorial, 2012.

FREEDMAN, Judith. **Defining taxpayer responsibility: in support of a general anti avoidance principle**. British Tax Review. 2004.

FREY, BS. JEGEN, R. **Motivation crowding theory**. Journal of Economic Surveys 15(5): 594–595. 2002.

FURTADO, C. **A hegemonia dos Estados Unidos e o subdesenvolvimento da América Latina**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1978.

GRECO, Marco Aurelio. **Moralidade Administrativa: uma questão de postura**. 2008.

GRIBNAU, Hans. **Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone**. Social & Legal Studies. 225-250. 2015.

HERRERA, Rémy. **O Capital Fictício no Centro da Crise**. In: GOMES, Helder. (Org.) **Especulação e Lucros fictícios: Formas parasitárias da acumulação contemporânea**. 1 ed. São Paulo: Outras Expressões, 2015.

IANNI, Octavio. **Imperialismo na América Latina**. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Civilização Brasileira, 1988.

KIRCHLER, E. **The Economic Psychology of Tax Behaviour**. Cambridge: Cambridge University Press. 2007.

KRUGMAN, Paul. **“Is it the end of laissez-faire?”** 1991. International Economic Insights, Institute for International Economics, Washington, D.C.

LUBENOW, Jorge Adriano. **A despolitização da esfera pública em Jürgen Habermas sob a perspectiva epistemológica**. 2013. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/cefp/article/view/59442/62610>>. Acesso em 06 de agosto de 2017.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos Direitos Fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. In: GRECO, Marco Aurélio. GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

NAKATANI, Paulo e GOMES, Helder. **“A Natureza e as Contradições da Crise Capitalista”**. 2014. Disponível em: <<http://www.periodicoseletronicos.ufma.br/index.php/rppublica/article/view/2697/3901>>. Acesso em 05 de agosto de 2017.

PICCIOTTO, Sol. **International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation**. 1 ed. New York: Quorum Books, 1992.

FERREIRA, Carla. OSORIO, Jaime. LUCE, Mathias. (Orgs.) **Padrão de Reprodução do Capital: Contribuições da Teoria Marxista da Dependência**. 1 ed. São Paulo: Boitempo Editorial, 2012.

OECD (2013). **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**, OECD Publishing. Página 18. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>.

OECD (2015). **Policy Briefing: Taxing Multinational Enterprises**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/policy-brief-beps-2015.pdf>>. Acesso em 17 de agosto de 2017.

OLIVEIRA, J. André W. Dantas. **Derecho Tributario. Precios de Transferencia. Marco Economico y Jurídico que propicia su aparición. Volume I**. 1 ed. Recife: Nossa Livraria, 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais**. Disponível em: <[www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/download/1371/1161](http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/download/1371/1161)>. Acesso em 17 de agosto de 2017.

SANTIAGO, Júlio Cesar. **Moralidade Tributária: um Projeto de Estudos para a Fundamentação da Tributação no Brasil**. 2015.

SANTOS, Milton. **Por uma outra Globalização: do Pensamento Único à Consciência Universal**. 6 Ed. Rio de Janeiro: Editora Record, 2001.

TAVARES, Maria da Conceição. FIORI, José Luís. **(Des)Ajuste Global e Modernização Conservadora**. 1 Ed. São Paulo: Paz e Terra, 1996.

TAVARES, Maria da Conceição. MELIN, Luiz Eduardo. **Pós-Escrito 1997: A reafirmação da hegemonia norte-americana.** In: TAVARES, Maria da Conceição. FIORI, José Luís. **Poder e Dinheiro: Uma economia política da globalização.** 5 Ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1998.