



IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Av. Brigadeiro Luiz Antonio, 290 – 7º andar – conjuntos 71 e 72
CEP 01318-902 – São Paulo, SP
Tel./fax: (11) 3105-8206
E-mail: ibdt@ibdt.com.br
Site: www.ibdt.com.br

Diretoria

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira
Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri
Diretor-Tesoureiro: João Francisco Bianco
Diretor-Secretário: Fernando Aurélio Zilveti
Diretores-Executivos: Alcides Jorge Costa, Gerd Willi Rothmann, Salvador
Cândido Brandão

Conselho Deliberativo

Argos Magno de Paula Gregório, Elidic Palma Bifano, Hiromi Higuchi,
Humberto Bergmann Ávila, Maria Teresa Martinez Lopez,
Mauro José Silva, Roberto Catalano Botelho Ferraz, Roberto França de
Vasconcellos, Sérgio André Rocha

Editora Quartier Latin do Brasil

Empresa Brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001
Rua Santo Amaro, 316 – CEP 01315-000
Vendas: Fone (11) 3101-5780
Email: quartierlatin@quartierlatin.art.br
Site: www.quartierlatin.art.br

CARLOS OTÁVIO FERREIRA DE ALMEIDA

Professor Pesquisador da Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUC), Pesquisador Visitante no Institute for Austrian and International Tax Law da Vienna University of Economic and Business, Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP, Mestre em Direito Público pela UERJ, Mestre em Direito Tributário pela University of Florida (Levin)

TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA

A Competitividade Brasileira à Luz das Ordens Tributária e Econômica

SÉRIE DOCTRINA TRIBUTÁRIA VOL. XII



IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário

QUARTIER LATIN

PREFÁCIO

Encurtando as distâncias, a globalização não se limitou a mera aproximação (e expansão) de mercados, produzindo reflexos nos mais diversos campos. Não surpreende, daí, que tampouco tenham passado ilesos os sistemas tributários mundo afora. Legisladores tributários, antes ciosos de sua soberania, foram expostos ao desafio saudável da concorrência internacional, já que aos investidores tornava-se fácil deslocar seu capital, na presença de condições desvantajosas. Natural, daí, que figuras tributárias esdrúxulas, cuja criação outrora se dava de modo impune, passassem a ser criticadas por seu efeito danoso à atração de investimentos. O efeito positivo de se escancararem os ordenamentos tributários torna-se evidente, já que a busca da eficiência pela e na tributação torna-se mandatória.

O mesmo ambiente, por outro lado, permitiu que, deslumbrados com as possibilidades então abertas pela ordem internacional que se antevia para o novel século XXI, diversos Estados encontrassem em seu poder de legislar ferramenta valiosa para a atração de capitais estrangeiros ao mercado nacional.

Alíquotas caíram livremente e regimes especiais com as mais variadas configurações, instaurados. A acentuada tributação do capital dava lugar aos "*targeted tax breaks*", fazendo crer que a soberania dos Estados sobre sua base tributável, historicamente firmada por políticas fiscais concebidas para o estrito limite das fronteiras territoriais, não mais resistiria a um processo que se revelou igualmente intenso e inadiável: a organização transfronteiriça de negócios e investimentos.

A euforia disseminada entre administrações pelos recursos de além-mar logo esbarrou no ceticismo daqueles que viam na competição que se estabelecia entre os Estados grave desvirtuamento da escolha pública. Temia-se, aqui, que a busca irrestrita pelo capital internacional se transformasse em razão suficiente para que a arrecadação fiscal se mantivesse em patamares inferiores àqueles necessários para o atendimento satisfatório das necessidades coletivas, em prejuízo inaceitável à oferta de utilidades públicas

aos próprios residentes do Estado que tantos benefícios passou a conceder ao estrangeiro que ali aportasse recursos.

Receosa das distorções que uma tal competição, caso acirrada, poderia causar, a OCDE veio a publicar, ainda em 1998, seu conhecido relatório sobre “Competição Fiscal Danosa” (denominado “*Harmful Tax Competition*”). Ao avaliar o cenário que a globalização descortinava, aquela Organização firmou sua posição em relação ao legado que a batalha travada pelo capital que circula desimpedido haveria de deixar: a desnaturação dos fluxos de comércio e investimento entre nações, a afronta à neutralidade na alocação de recursos, o deslocamento da carga tributária para fatores como consumo e patrimônio e o consequente prejuízo a políticas de redistribuição levadas a cabo pela progressividade do imposto que se reduzia ou extinguiu.

Se o trabalho da OCDE deixou evidente a corrida para o abismo (“*race to the bottom*”) em que competem os Estados na sua ganância pelo capital estrangeiro, a Organização logo deixou claro estar preocupada apenas com práticas extremadas e que entendeu patológicas – daí passando a cuidar, em seus relatórios posteriores, em especial, de paraísos fiscais e regimes tributários ditos “preferenciais” (“*harmful preferential tax regimes*”). Não rejeitou, pois, seja a legislação tributária instrumento legítimo para a promoção do desenvolvimento econômico e o estímulo ao investimento em determinado país. Tampouco identificou razão para que Estados diversos adotem política fiscal semelhante, dispondo sobre o custeio de seus gastos públicos de forma equivalente.

Em tempos de crise econômica e aperto orçamentário internacionais, a percepção de que a competição entre Estados encontra contrapartida em tentativas de harmonização legislativa volta aguçada. Outra não é a conclusão que se extrai do ambicioso *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), engendrado pela OCDE em meio às tormentas políticas que se seguiram ao colapso financeiro de 2008. Na Ação “5” proposta pelo Plano, a Organização retoma o tema da competição fiscal danosa, pug-

nando sejam os trabalhos anteriores reformulados para melhor combater os “regimes preferenciais”, exigindo-lhes maior transparência e condicionando sua concessão a atividade que se revele efetiva e substancial.

Não soa despropositado que o tema tenha sido revisitado pela OCDE no âmbito do BEPS. Afinal, conquanto reunidos sob o mesmo acrônimo, a expressão “*base erosion*” parece ir além do mero “*profit shifting*”. Este sugere um movimento de parte à outra, em que perdedores e ganhadores se identificam. Na erosão, contudo, algo se perde. Tributos desaparecem. A “*base erosion*”, destarte, não cuida e tampouco se exaure com a realocação de receitas tributárias entre Estados. Antes considera que tributos, possivelmente em virtude de política fiscal concebida para tanto, simplesmente não são recolhidos.

Volta-se à competição fiscal internacional, agora no contexto do BEPS e, bem por isso, com um tempero inusitado: caso os Estados hajam por bem seguir aquela cartilha, daí resultando maior rigor na carga tributária doméstica, poderá restar prejudicada sua agenda competitiva. Não é difícil perceber que, sem calibração afinada, a encruzilhada entre a competitividade e eficiência que tanto almejam os Estados e a harmonização que o BEPS propala aos quatro ventos haverá de descambar em contradição.

Basta considerar o exemplo que já oferece o Reino Unido. Sabida e profundamente envolvido com a OCDE nos trabalhos do BEPS, o governo daquele país, no mesmo documento em que anunciou ser a “cooperação internacional o único modo de se enfrentar o desafio da elisão fiscal na economia global”, também reconheceu sua intenção de “reformar a tributação corporativa com vistas a criar o ambiente tributário mais competitivo no G20”, reduzindo alíquotas e estabelecendo regimes específicos¹.

¹ Cf. HM Treasury e HM Revenue & Customs, *Tackling aggressive tax planning in the global economy: UK priorities for the G20-OECD project for countering Base Erosion and Profit Shifting*, publicação oficial, março de 2014, disponível em: <www.gov.uk>.

Inegável, aqui, a ambiguidade no comportamento dos Estados. Ao mesmo passo em que protagonistas de dificultosa cruzada pela harmonização patrocinada sob a bandeira do BEPS, não parecem dispostos a deixar de fazer uso irrestrito da tributação se e enquanto encontrarem ali oportunidade para a atração de divisas ao seu mercado. Segue a política fiscal, amoldada às circunstâncias de cada país e ordenamento, firme na promoção do desenvolvimento econômico local.

Conquanto se reconheça não haver impedimento em Direito Internacional a que um Estado desincumba-se de sua soberania fiscal e estructure sua legislação de modo a atender algum fundamento constitucional seu, é hora de admitir o desfazimento do dogma da soberania tributária. Sob pena de isolamento, não é mais dado a um Estado que se pretenda voz ativa e competitiva no cenário internacional ignorar o cenário global que o cerca, dispondo sobre os seus tributos sem ter em vista o que os países inseridos neste mesmo cenário têm a oferecer.

Caminha-se, assim, para a harmonização tributária. Não aquela que, em arroubo de utopia ou simples oportunismo, postula modelo idêntico e homogêneo para Estados em circunstâncias díspares e inconciliáveis. Mas aquela que, diante de um mundo globalizado, não apenas aproxima os iguais, como também coloca em destacada evidência aos agentes econômicos as particularidades e diferenças que distanciam os desiguais da harmonia que se consolida. Ignorada a prática comum, o Estado haverá de avaliar a necessária repercussão sobre a competitividade de seu sistema.

Da concorrência entre as empresas por consumidores passa-se, destarte, à concorrência entre sistemas tributários por receitas fiscais, esperando-se dos últimos um mínimo de coerência. O sinal dos tempos foi bem percebido por Carlos Otávio no estudo que lhe rendeu meritoso doutoramento pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Defendido perante banca que integrei ao lado dos Professores Luiz Gongaza Belluzzo, Ricardo Lodi Ribeiro, Umberto Celli

Junior e José Maria Arruda de Andrade, a presente obra cuida do Imposto sobre a Renda no Brasil. Mas não sob um ponto de vista dogmático. Pelo contrário, o autor procura compreender a tributação a partir da perspectiva da competitividade.

Cioso do contexto que o cerca, Carlos Otávio investiga se a legislação voltada à tributação da renda no Brasil constitui um estímulo ou, de outro lado, uma barreira à internacionalização da economia brasileira. O autor trata, assim, da globalização e seus reflexos sobre a tributação no Capítulo I, reservando o Capítulo II à análise detida da competição tributária internacional e das balizas que encontra traçadas pela ordenamento brasileiro a tal concorrência.

Não ignora, assim, ser insuficiente para a economia moderna uma análise a partir de proximidade de mercados, fornecedores de matéria prima ou mão de obra: igualmente ou mais relevante do que as barreiras físicas é o arcabouço jurídico. Chama a atenção, a este respeito, o Capítulo III, tratando da tributação como meio de atração ao investimento estrangeiro direto, em que Carlos Otávio avalia as normas tributárias indutoras que se podem extrair de acordos de bitributação, realizando análise competente da política brasileira na assinatura de tais acordos.

Sistemas tributários complexos ou contraditórios certamente não contribuem para a atratividade do capital. Incentivos fiscais podem ser pífios, caso não venham acompanhados por alguma coerência do sistema tributário na mesma direção. Assim é que no Capítulo IV o leitor encontra método original para a análise de coerência e legitimidade de mecanismos de que se utiliza o Imposto sobre a Renda no Brasil, em que Carlos Otávio traz alerta precioso para as falhas que estes apresentam. A metodologia criada por Carlos Otávio desnuda as inconsistências na legislação, fornecendo elemento precioso para o questionamento das próprias normas tributárias. Afinal, não convive com um ordenamento jurídico calcado na igualdade, verem-se mandamentos contraditórios, que indicam casuísmo e oportunismo, abrindo brechas a tratamento

desigual de situações equivalentes ou, o que é ainda pior, levando à total falta de transparência na identificação de critérios (melhor dizendo, à falta de critérios) na concessão de favores fiscais.

Preocupada em prestigiar a geração de um ambiente adequado para investidores como mandamento constitucional, a presente obra surge em momento bastante oportuno. Servirá, é certo, de material importante para debates acadêmicos acerca da moldura jurídico-tributária brasileira. Que a firmeza de Carlos Otávio ao tomar por “inaceitável a norma que atue em desfavor da jurisdição brasileira, beneficiando outro Estado”, anime formadores de opinião e foros, privados ou governamentais, que se ocupam com os rumos da política tributária brasileira.

Arcadas do Largo de São Francisco, julho de 2014.

Luis Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário da

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

LISTA DE ABREVIATURAS

- AII – Acordo de Investimento Internacional
- AIR – Adicional do Imposto de Renda
- ASMC – Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias
- Bacen – Banco Central do Brasil
- BIRD – Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento, ou Banco Mundial BIT – *Bilateral Investment Treaties* – Acordos Bilaterais de Investimento
- BRICS – Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul
- CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica
- CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
- CEJ – Corte Europeia de Justiça (Tribunal de Justiça da União Europeia)
- CEPAL – Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
- CF – Constituição Federal
- CFC – *Controlled Foreign Corporations*
- CGI – *Code Général des Impôts*
- CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributárias
- CIJ – Corte Internacional de Justiça
- CPIJ – Corte Permanente Internacional de Justiça
- CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
- DI – Direito Internacional
- DIP – Direito Internacional Público
- DTI – Direito Tributário Internacional
- DTT – Acordo de Bitributação (*double tax treaty*)
- EP – Estabelecimento permanente
- EUA – Estados Unidos da América
- EBITDA – *Earnings Before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization*