

SISTEMAS TRIBUTÁRIOS COMPETITIVOS À LUZ DA INTERDISCIPLINARIDADE DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

*COMPETITIVE TAX SYSTEMS IN LIGHT OF THE INTERDISCIPLINARITY OF
INTERNATIONAL TAX LAW*

*SISTEMAS TRIBUTARIOS COMPETITIVOS A LA LUZ DE LA INTERDISCIPLINARIDAD DEL
DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL*

Carlos Almeida¹

1 Professor-Pesquisador da Pontifícia Universidade Católica, Campinas-SP, Brasil; Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP; Mestre em Direito Público pela UERJ; Mestre em Direito Tributário pela *University of Florida* (Levin). Endereço eletrônico para correspondência: carlos.almeida@puc-campinas.edu.br

Resumo: Este artigo objetiva apresentar o direito tributário internacional como significativo tema para a competitividade do sistema tributário, razão suficiente para ser incluído na agenda dos formuladores de políticas públicas, assim como na rotina da administração e dos cortes tributários. O artigo analisa características de sistemas tributários competitivos submetendo-as a pontos de interação do direito tributário internacional com o direito internacional e com o direito econômico. Ao fim, conclui que a conciliação entre competitividade e normas de tributação internacional não deve ser observada de forma estanque, pois a atuação do Estado sofre limitações impostas por acordos firmados na ordem internacional e por princípios consagrados pela Constituição Econômica, sob pena de promover insegurança jurídica.

Palavras-chave: Competitividade. Estado. Tributação internacional. Acordos de bitributação. Incentivos fiscais.

Abstract: This paper presents international tax law as a relevant issue for the competitiveness of the tax system – sufficient reason for its inclusion on the agenda of policymakers, as well as in the routine of tax administration and the tax courts. The article analyzes characteristics of the competitive tax systems, submitting them to points of interaction with international tax law and with economic law. At the end, it concludes that the reconciliation between competitiveness and international tax rules should not be seen as watertight, as the action of the State suffers limitations imposed by agreements signed in the international arena, and by consecrated principles of the Economic Constitution, under penalty of promoting legal uncertainty.

Key-words: Competitiveness. State. International taxation. Double tax treaties. Fiscal incentives.

Resumen: Este artículo se propone presentar el derecho tributario internacional como tema significativo para la competitividad del sistema tributario, razón suficiente para ser incluido en la agenda de los formuladores de políticas públicas, así como

en la rutina de la administración y de las cortes tributarias. El trabajo analiza características de sistemas tributarios competitivos, sometiéndolas a puntos de interacción del derecho tributario internacional con el derecho internacional y con el derecho económico. Para terminar, se concluye que la conciliación entre competitividad y normas de tributación internacional no debe ser observada de forma compartimentada - con el riesgo de promover inseguridad jurídica -, pues la actuación del Estado sufre limitaciones impuestas por acuerdos firmados en el orden internacional y por principios consagrados por la Constitución Económica.

Palabras clave: Competitividad. Estado. Tributación internacional. Acuerdos de bitributación. Incentivos fiscales.

INTRODUÇÃO

Tema naturalmente resultante da crescente interação havida mais recentemente entre os países, o direito tributário internacional ocupa lugar destacado nas conferências e nos programas de curso das grandes universidades europeias e norte-americanas. Para o Brasil, no entanto, o assunto não tem merecido destaque nem no âmbito acadêmico - com a devida ressalva de algumas poucas instituições de ensino -, nem tampouco no político ou jurisdicional.

Após a crise iniciada em 2008, tornou-se nítida a necessidade de boa governança em face da reconhecida finitude de recursos públicos. O cenário internacional, crescentemente inamistoso em tempos de globalização, produz cada vez maior inter-relação entre diferentes jurisdições, uma vez que a mobilidade de pessoas, bens, serviços e, especialmente, do capital, tem concretizado fatos do interesse de mais de um Estado.

É, pois, justamente disso que se ocupa o direito tributário internacional: fatos capazes de produzir riqueza para mais uma jurisdição. Por conseguinte, maior êxito obterá aquele país que se fizer mais competitivo.

Para a formulação de políticas internacionais competitivas, mister se faz o aprimoramento técnico pelo conhecimento dos temas abrangidos por este ramo do direito, assim como o estudo de suas relações com outros ramos, especialmente os direitos internacional e econômico.

O direito internacional tem, nos acordos celebrados entre países, sua fonte principal. Neste ponto, crucial reconhecer que acordos de bitributação, a despeito do nome, não se restringem, meramente, a evitar o fenômeno da imposição tributária por mais de uma jurisdição, mas a servir como instrumento efetivo de política econômica ao combater a evasão fiscal, conferir maior segurança jurídica ao ambiente de investimentos e, conseqüentemente, atrair investimento externo direto (IED). Em suma, a prevenção da bitributação internacional é salutar, mas esses acordos facultam obter mais que isso, já que podem ser tidos por instrumento de desenvolvimento, conquanto sejam capazes de atrair IED e fomentar operações comerciais.

Aumentar a competitividade de um sistema tributário envolve analisar diversas variáveis, o que torna o desafio mais complexo que a mera concessão de incentivos fiscais. Neste sentido, os institutos de direito tributário internacional deveriam ser alvo de maior reflexão por acadêmicos, formuladores de políticas públicas, autoridades fazendárias e julgadoras. Isso em razão da participação direta de todos esses, cada qual em sua respectiva área de atuação do Estado, na competitividade do sistema tributário vigente.

Competir no cenário internacional não é um fim em si mesmo. No caso do Brasil, a atratividade do Estado serve a objetivos constitucionais de promoção do ser humano (CF, art. 1º, III) e construção do desenvolvimento (CF, art. 3º, II). Para atingir esses objetivos, o legislador edita normas tributárias, prioritariamente, *arrecadoras* ou *indutoras* do comportamento do agente econômico. Em ambos os casos, a norma tributária não está imune a suas repercussões no âmbito interno ou internacional.

O trabalho resulta de metodologia dedutiva, fruto da consulta a referencial bibliográfico adstrito à tributação da renda. Logo, repercussões internacionais ligadas a tributos incidentes sobre outras bases não estão compreendidas no escopo deste trabalho.

Logo, o presente estudo se propõe a apresentar o direito tributário internacional como tema relevante à competitividade do sistema tributário em uma abordagem interdisciplinar com o direito internacional e o direito econômico. Ao fim, objetiva-se concluir que a interdisciplinaridade em questão reduz os riscos de insegurança jurídica nos planos doméstico e internacional, e aumenta a competitividade do sistema tributário, mormente em decorrência da segurança jurídica que promove.

ALGUMAS NOTAS SOBRE SISTEMAS TRIBUTÁRIOS COMPETITIVOS

O *World Investment Report 2013*, divulgado pela UNCTAD, aponta uma relevante alteração nos fluxos globais de IED, que passaram a priorizar países em desenvolvimento (52%) em detrimento dos desenvolvidos. Este relatório aponta o Brasil na destacada 4ª posição dentre os maiores destinos de IED. Fatores econômicos variados, como a rápida recuperação no contexto da crise iniciada em 2008, demanda interna aquecida, crescimento do fluxo sul-sul e outros justificam a mudança que, em último grau, reflete o único objetivo das multinacionais-MNEs: *manterem-se competitivas no cenário da produção mundial*.²

A criação de ambiente suficientemente atrativo, capaz de levar o investidor estrangeiro a correr riscos no exterior em detrimento de sua própria residência, é um dos desafios a que se vê compelido o Estado contemporâneo. Este é um ponto em que o direito tributário internacional releva, com maior nitidez, sua necessária apreciação interdisciplinar com os direitos econômico e internacional.

Sabendo-se que a *tributação* representa um dos fatores de influência sobre a alocação do IED, evidente que deve ser manejada como instrumento de competitividade para o País. Neste giro, lê-se na Constituição Econômica que o Estado, como *agente normativo e regulador* da atividade econômica, exercerá funções de *fiscalização, incentivo e planejamento*, na forma da lei (CF, art. 174). Cabe ao Estado, portanto, legislar sobre direito econômico e tributário (CF, art. 24, I) para concretizar os princípios informadores da ordem econômica.

2 Cf. UNCTAD, **World Investment Report 2013**, pp. XII-XIV. Disponível em: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2013_en.pdf. Acesso em: 25 out 2013.

A atuação legislativa, que normatiza e regula, deverá ser *fiscalizada*, ou seja, acompanhada para se verificar a consecução de determinado objetivo. *In casu*, a construção de um sistema tributário competitivo, tarefa a ser realizada, ainda, por meio das funções de planejamento e incentivo.³

O *planejamento* é função que faculta a construção de nova realidade, cabendo ao Estado executá-la em busca do desenvolvimento nacional. Já a função *incentivadora* será exercida pela norma tributária indutora do comportamento do agente econômico.

Em suma, a construção de um sistema tributário competitivo requer, do Estado, a edição de normas impositivas e incentivadoras. Trata-se de promover atuação harmônica institucional, no campo da *fiscalidade* e da *extrafiscalidade*, entre Executivo, Legislativo e Judiciário. Agentes públicos que medeiam relações entre Estado e contribuintes, como auditores, legisladores, cortes administrativas e judiciais, devem atentar para o fato de que a contemporaneidade exige *transparência*, *agilidade* e *coerência* nas respostas à sociedade doméstica e internacional.

Nesta esteira, evoca-se a lição de Joachim Lang,⁴ passando-se à análise de algumas características relevantes para a competitividade internacional de um sistema tributário.

EFICIÊNCIA ECONÔMICA DA TRIBUTAÇÃO

Sistemas tributários competitivos são *eficientes* do ponto de vista econômico, o que se verifica pela relação de *benefício* entre carga tributária e fatores de localização do investimento. Quanto mais fatores locais favoráveis, menor a oferta de incentivos fiscais e vice-versa.

Um sistema tributário eficiente deve ofertar *neutralidade* de decisão econômica, evitando, ao máximo, o efeito alocativo. Assim, distorções da *eficiência econômica*

3 GRAU, Eros. **A ordem econômica na constituição de 1988 (Interpretação e crítica)**, 15. ed. São Paulo: Malheiros, p. 300.

4 LANG, Joachim. A tributação das empresas no contexto da concorrência internacional. In: ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito Tributário Atual 25**. São Paulo: Dialética, 2011 pp. 29-37.

seriam causadas, principalmente, por normas tributárias indutoras com suas onerações e auxílios especiais.

Ocorre que não há tributo que não influencie o comportamento do agente econômico. Imaginar o contrário é utopia. Pouparia esforços o legislador que, em vez de perseguir a neutralidade, utilizasse normas tributárias para induzir o comportamento do agente econômico de acordo com seus objetivos, que deverão restar vinculados à concretização das normas-programa constitucionais.

Com base nesse raciocínio, o enfoque sobre a *neutralidade* recairá, prioritariamente, no escopo da *livre concorrência*. Em outro dizer, não a neutralidade decorrente da insipidez do tributo para o agente econômico, mas aquela outra que deve inspirar condições de igualdade no mercado, evitando privilégios odiosos, e que se poderia denominar *neutralidade concorrencial*.

*A eficiência econômica, pois, não pode significar um tributo neutro do ponto de vista do investidor, mas um que esteja ajustado aos fins da ordem econômica, atuando para a concretização de seus objetivos.*⁵

ALÍQUOTAS TRIBUTÁRIAS COMPETITIVAS

A redução de alíquotas parece o caminho político mais simples para aumentar competitividade, uma vez que melhora a relação entre carga tributária e outros fatores locacionais.

A redução das alíquotas e a ampliação da base de cálculo iniciadas pelos EUA nos anos 80 tornaram-se tendência mundial, como comprova o Relatório *Corporate and Indirect Tax Rates Survey* da KPMG, que demonstra ter havido queda na alíquota média global do IRPJ no período 2000-2011, de 29,03% para 22,96%.⁶

Em rumo diverso, o Brasil manteve sua imposição de 34% sobre pessoas jurídicas, fruto da soma de uma alíquota básica de 15%; um adicional de 10%

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 39

⁶ KPMG. **Corporate and Indirect Tax Rates Survey 2011**, p. 2. Disponível em: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/corporate-and-indirect-tax-rate-survey-2011.pdf>. Acesso em: 25 out 2013.

sobre lucros tributáveis que ultrapassarem R\$ 240.000,00/ano; e uma alíquota de 9% a título de contribuição social sobre o lucro líquido- CSLL.

CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A concretização da capacidade contributiva no contexto da tributação corporativa se dá pelo *princípio da renda líquida*, que demanda a dedução de gastos necessários à atividade empresarial.

Inobstante deduzir todas as despesas necessárias à obtenção da renda possa ser impossível - esta não é alcançada integralmente pelo legislador, havendo limites, inclusive, de ordem prática -, em nome da *igualdade*, deve a *renda líquida* ser perseguida. Evita-se, assim, a violação deliberada da capacidade contributiva, que atentaria contra a consistência e a credibilidade do sistema, fatores estreitamente ligados à desejável segurança jurídica.

O Brasil, neste quesito, teria melhor *performance* se observasse, por exemplo, a compensação entre prejuízos e lucros na sistemática do lucro real da pessoa jurídica de forma interperiódica, sem fixar um limite de 30% do lucro do exercício (Lei 8.981/95, art. 42).

SIMPLICIDADE E TRANSPARÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO

Autêntico princípio ético-jurídico implícito na Constituição Federal, a *transparência*, no dizer de Ricardo Lobo Torres, atua como mecanismo de superação das contradições trazidas pela globalização, marcadas pela insegurança dos capitais voláteis e redução da imposição fiscal sobre as MNEs.⁷

Listado com o pior desempenho quanto ao tempo despendido pelo contribuinte para cumprir com suas obrigações tributárias, 2.600 h/ano, enquanto a média mundial perfaz 277h/ano, o Brasil, no quesito *simplicidade*, muito tem a superar.⁸

7 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** - valores e princípios constitucionais tributários, v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 244 e 247.

8 BANCO MUNDIAL; PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Paying taxes 2012: the global picture**. Disponível em: [http://www.doingbusiness.org/~media/FDPKM/Doing% 20Business/Do-](http://www.doingbusiness.org/~media/FDPKM/Doing%20Business/Do-)

Para tanto, são muito bem-vindas medidas como o SIMPLES e o SPED, pois ambas integram o fisco das três esferas de governo e racionalizam o cumprimento de obrigações acessórias. O primeiro, como regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123/2006, minora custos e burocracia ao prever apenas um documento de arrecadação (DAS) para diversos tributos - IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP). Já o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) atua por meio de certificado digital, simplificando os procedimentos fiscais e reduzindo, sensivelmente, custos com emissão e guarda de documentos em papel, e tempo consumido de contribuintes e fisco.

Diversos fatores contribuem para a complexidade de um sistema tributário, como tratamento legal diverso a espécies de renda (do trabalho, do capital); distintas formas de tributação (definitiva na fonte, apuração do lucro real ou presumido); diferentes taxas de depreciação conforme a vida útil de um bem, etc.. Além disso, a tributação liga-se à própria complexidade social, gravando diferentes manifestações de riqueza. No caso do Brasil, uma dificuldade a mais resulta da estrutura federativa do País, que, por vezes, gera a desaconselhável incidência múltipla sobre a mesma base econômica.⁹

QUALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEGURANÇA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O contribuinte, para planejar suas disponibilidades de caixa, precisa de segurança no planejamento tributário. Logo, espera do Estado normas e decisões definitivas, claras e coerentes. Alterações constantes da legislação tributária dificultam o entendimento e aumentam custos para atender as normas. No mesmo sentido, decisões administrativas e judiciais eventualmente pouco consistentes quanto à fundamentação jurídica promovem grande insegurança e reduzem a atratividade ao IED. Forçoso, ainda, concretizar a *proteção da confiança*

cuments/ Special-Reports/ Paying-Taxes-2012.pdf, pp. 14-17. Acesso em: 27 out 2013.

9 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. p. 42.

do contribuinte, promovendo a restituição rápida de créditos fiscais ou repetições de indébito em processos ágeis e simples.

As características ora elencadas não esgotam o tema, mas servem de guia para modificações que tornem o sistema brasileiro mais competitivo. Fato é que todas elas poderiam ser aperfeiçoadas se fossem observadas as interações entre direito tributário internacional, direito econômico e direito internacional público, como se passa a expor.

DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: CONTORNOS JURÍDICOS

Desde remotos tempos em que representava submissão política, verdadeiro estigma de servidão, o tributo não restou imune a transformações econômicas, sociais e jurídicas que lhe dão seus atuais contornos. À medida que as necessidades típicas de cada época passaram a justificar o aumento de arrecadação aos cofres públicos, o conceito de tributo foi sendo alterado.¹⁰

O vocábulo *tributo* teve várias acepções - humilhação, escravidão, honraria, injustiça etc.- até que Tomás de Aquino lhe atribuiu o sentido de utilidade pública. Contudo, foi somente após a Revolução em França que o tributo passou a ser entendido como o “meio necessário ao Estado para prestar os serviços públicos.”¹¹

Com o advento da Constituição, fundamento de validade de toda a ordem jurídica, o Estado se institucionaliza, dotando-se de *soberania jurídica*. Uma vez juridicamente soberano, pode o Estado exercer seu poder de tributar por meio da instituição de um sistema tributário, que o habilita ao exercício de uma *soberania tributária*.¹²

No Brasil, diversamente da maioria dos países, a Constituição Federal dedicou-se longamente à tributação, prescrevendo o *sistema tributário nacional*, que discorre sobre princípios gerais, limitações ao poder de tributar e competências dos entes federativos. Ao exercer sua competência para tributar a renda (Art.

10 VANONI, Ézio. **Natura ed interpretazione delle leggi tributarie**. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras. Pádua: CEDAM, 1932, pp. 15-18.

11 VANONI, Ézio. **Natura ed interpretazione delle leggi tributarie**, pp. 27; 37.

12 TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pp. 65-66.

153, III, CF), nada parece vedar que a União alcance, no estrangeiro, situações tributáveis referentes aos seus jurisdicionados (residentes).

Alberto Xavier especifica o objeto do direito tributário internacional como qualquer situação internacional - *cross-border situations* - em contato com mais um ordenamento jurídico legitimado a tributá-la. Na verdade, em abstrato, pode o legislador pátrio efetuar a previsão da norma sobre situações extraterritoriais que sejam de interesse da tributação. Isso diz com o *âmbito de incidência* da norma tributária, o qual não se encontra jungido aos limites territoriais da jurisdição. O mesmo não se dá, porém, com o *âmbito de eficácia* da norma tributária, pois, corolário da própria soberania, não é dado que, por meio de coerção, os Estados queiram fazer valer suas normas em território estranho.¹³

Se o tributo é milenar, o mesmo não se diga dos *conflitos* na seara internacional que dele decorrem. Casatgnède afirma que o surgimento de questões fiscais internacionais é relativamente recente e se encontra indissociado do fenômeno da bitributação. Com efeito, até a segunda metade do séc. XIX predominaram os impostos reais, que alcançavam o contribuinte independente de sua capacidade contributiva. Hoje, no entanto, características subjetivas são apreciadas em âmbito global, o que significa ignorar fronteiras políticas entre Estados.¹⁴

Segundo a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a aceleração do processo de globalização modificou profundamente a relação entre os sistemas tributários domésticos, dado o crescimento vertiginoso, nas últimas décadas, da atuação transfronteiriça dos agentes econômicos,¹⁵ o que serve de objeto ao *direito tributário internacional*.

Pode-se, pois, asseverar que o direito tributário internacional é fruto de fontes diversas atuando em conjunto. A uma, baseia-se no *ordenamento interno*, nas normas legisladas do direito tributário, que poderão dispor sobre *estranheidade*,

13 XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp.3; 6-7.

14 CASTAGNÈDE, Bernard. **Précis de fiscalité internationale**, 2. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 2006, p.7. Tradução livre. No original: *que l'émergence d'une problématique fiscale internationale est relativement recente, et s'est trouvée liée au phénomène de la double imposition*.

15 **1998, The OECD's project on harmful tax practices – reports**. Disponível em <www.oecd.org>. Acesso em 28 out 2013.

isto é, sobre a localização de fatos conexos a mais de uma soberania. Dá-se a conexão por critérios vários como fonte do rendimento; situação do bem; residência, domicílio ou nacionalidade do jurisdicionado. A duas, toma por base a *ordem jurídica internacional* que o coloca como direito supraestatal baseado no reconhecimento recíproco da independência dos ordenamentos jurídicos nacionais. Neste caso, por provir de fonte externa, a norma precisará de validação para gozar de eficácia interna e compor a classe de normas integradas ao sistema doméstico.¹⁶

Outro fator de realce à valorização do direito tributário internacional é a integração dos países em blocos econômicos, cujo grau de interligação solidifica-se à medida que se harmonizam as políticas de seus integrantes. Naturalmente que nova fonte produtora de normas, tipicamente ligadas ao bloco integrado, torna as análises mais complexas. Este fato não passou despercebido a Klaus Tipke e Joachim Lang, ambos juristas inseridos no contexto da União Europeia, para quem o escopo do direito tributário internacional abrange todas as *normas nacionais, internacionais e europeias (bloco)* com consequências tributárias para o tráfego econômico internacional, isto é, além fronteiras.¹⁷ Haveria, portanto, diversas normas de interesse desse ramo jurídico que transcenderiam ao alcance do direito doméstico, circunscrevendo-se no *âmbito comunitário* ou, em círculo de maior diâmetro, no âmbito da ordem internacional.

RELAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL COM O DIREITO INTERNACIONAL

O direito aplicável à sociedade internacional é o *direito internacional*. Conquanto simples, esta asserção enseja complexos efeitos, pois corrobora a distinção entre sociedade internacional e sociedade nacional, segregando a aplicação do direito internacional e do direito interno aos seus respectivos escopos.¹⁸ Além

16 TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, p.54.

17 TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**, v. 1. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p.103.

18 DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. **Direito internacional público**, 2. ed. Tradução de Vítor Marques Coelho. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2003, p.37.

disso, exprime a incerteza resultante de um processo atualíssimo, em que direito internacional e sociedade internacional encontram-se em constante (e cada vez mais veloz) transformação.

O termo *direito internacional* teve sua gênese em 1780, quando Jeremy Bentham grafou *International Law* para distanciar-se de *national Law* ou *municipal Law* e a expressão cristalizou-se.¹⁹ É fato que pode ser encontrada posposta pelo qualificativo *público*, a fim de distingui-la do *direito internacional privado*, mas isso é prescindível.²⁰ Na realidade, esta prática é corrente nos países de língua latina, pois nos de idioma anglo-saxão usa-se *International Law* para o direito internacional público (DIP) e *Conflicts of Law* para o direito internacional privado.²¹ Afora a terminologia, diferem DIP e direito internacional privado pelo objeto de cada qual. Enquanto este último regula as relações entre particulares e pessoas jurídicas privadas, o primeiro regula as relações entre Estados.²²

Ocorre que o Estado, como hoje é conhecido, seria posterior ao DIP, já que este seria contemporâneo da própria sociedade internacional, cujo nascimento teria decorrido da formação das primeiras coletividades organizadas.²³ Por meio dos tempos, esta sociedade vem se transformando, de modo que não seria estranho afirmar que o mesmo fenômeno vem ocorrendo com o DIP. Portanto, relações existentes no seio da sociedade internacional contemporânea não são mais

19 SILVA, G. E. do Nascimento; ACCIOLY, Hildebrando; CASELLA, Paulo B. **Manual de direito internacional público**, 17. ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p.14. DIHN, N. Q. Diniz et al. **Direito internacional público**, pp. 37-38.

20 Cf. SILVA, G. E. do Nascimento et al. **Manual de direito internacional público**, p.15. A tradução de *international Law* para as línguas latinas, especialmente o francês, gerou críticas por diferirem, em valor semântico, os vocábulos *Estado* e *Nação*. Logo, questionou-se se seria mais acertado dizer direito interestatal, cujo objetivo seria regular a sociedade interestatal, ou sociedade de estados. Neste mesmo sentido, v. DINH, N.Q. et al. **Direito internacional público**, pp. 38-40, que chega a firmar que "o direito internacional privado deve sempre ser acompanhado do qualificativo que o identifica, ao passo que, quando se emprega a expressão "direito internacional" sem qualificativo, trata-se sempre, tendo em conta sua origem inglesa, do direito internacional público." Outra expressão utilizada para referir-se ao DIP é *direito das gentes*, derivada do *jus gentium* romano. Conquanto tenha igualmente sofrido críticas, fato é que continua a ser utilizada. V. MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 79.

21 MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 79. O autor acresce que na Alemanha usa-se *Volkerrecht* (direito das gentes) para o DIP e *Privat Internationales Recht* para o direito internacional privado.

22 DIHN, N. Q. et al. **Direito internacional público**, p. 39.

23 MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**, p. 52.

exclusividade dos Estados, já que outros entes tornaram-se sujeitos de direitos e deveres internacionais, como as organizações internacionais intergovernamentais²⁴ e as pessoas privadas - o homem, as empresas e as ONGs.²⁵

Da própria natureza das relações internacionais entre os diversos sujeitos da sociedade internacional contemporânea, ramifica-se o direito internacional a fim de corresponder às diversas demandas que lhe exigem presença eficaz. Assim, surge o direito internacional do meio ambiente, dos direitos humanos, da integração, do desenvolvimento e, *inter alia*, da tributação – um direito tributário internacional.

De início, o direito tributário internacional foi visto como elemento do *Conflicts of Law* - direito internacional privado -, valendo-se, inclusive, da terminologia deste último - *elementos de conexão, estraneidade, qualificação*. Contudo, a tarefa do direito internacional privado é solucionar conflitos pela indicação do direito aplicável ao caso concreto, sem, contudo, questionar de seu conteúdo. Daí dizer-se que as regras de direito internacional privado não solucionam a questão jurídica em si mesma, pois que somente indicam o ordenamento aplicável a uma situação que mantenha conexão com um ou mais Estados, a depender de uma conexão mais forte, resultante do que se pode denominar de *centro de gravidade*.²⁶

Já o direito tributário internacional não cuida de antinomia normativa, mas de *cumulação de normas*. Assim, poderá ocorrer que sobre uma determinada situação incida tanto a norma nacional como a de outro Estado, ensejando a ocorrência da *bitributação*. Entretanto, no âmbito do direito tributário internacional, diferente do direito internacional privado, o juiz nacional jamais aplicará norma estrangeira.²⁷

24 REZEK, José Francisco. **Direito internacional público** – curso elementar. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp.153-154. O autor afirma que o Estado detém personalidade internacional originária, já que dotado de precedência histórica, configura-se em realidade física sobre a qual vive uma comunidade de seres humanos. Já as organizações internacionais, por resultarem da vontade dos Estados, configurando-se em mera realidade jurídica, teriam personalidade internacional derivada.

25 A inclusão das pessoas privadas no rol dos sujeitos de DIP ainda é controversa, embora a CIJ tenha afirmado que “Os sujeitos de direito, num sistema jurídico, não são necessariamente idênticos quanto à sua natureza ou ao alcance dos seus direitos” (parecer, Reparação dos prejuízos sofridos ao serviço das Nações Unidas, Rec. 1949, p. 178), v. DIHN, N. Q. et al. **Direito internacional público**, p.413.

26 RECHSTEINER, Beat Walter. **Direito internacional privado: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 1-2.

27 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário internacional – Qualificação e substituição – Tri-

Não se admite a remissão à norma estrangeira para resolver concurso de normas tributárias, uma vez que se está na esfera do direito público.²⁸

Portanto, seja pela via tributária doméstica, seja pela via internacional, mais se assemelha o direito tributário internacional à ramificação do direito internacional público que atingiu certo grau de autossuficiência em virtude de institutos e terminologia próprios, cuidando de situações conectadas a mais de um ordenamento tributante.²⁹ Esse raciocínio é corroborado por várias de suas regras que advieram de fontes típicas do direito internacional público, como tratados; costume (*arm's length*) e princípios gerais de direito (não discriminação, boa-fé, etc.).

Com o advento da globalização e as profundas mudanças no cenário econômico, além das ameaças às bases de tributação dos países, cresce a competição entre os Estados na busca por IED, o que torna os acordos de bitributação ainda mais proeminentes.

Inobstante tenham por objeto reduzir ou eliminar os riscos de tributação dupla, real entrave às operações comerciais, os acordos de bitributação possuem outros fins que o qualificam como útil instrumento de desenvolvimento ao dispor dos Estados, a saber: prevenir a evasão fiscal; conferir certeza e segurança jurídica a residentes e não residentes; estimular o comércio internacional; e atrair IED.

Para além desses, os acordos de bitributação poderão, ainda, produzir efeitos mediatos, como atração de tecnologia e *know-how*, geração de empregos, capacitação de mão-de-obra e outros.

É sob este ângulo da indução sobre o comportamento do investidor externo que os acordos de bitributação tornam-se relevantes para o fortalecimento de políticas públicas capazes de elevar a competitividade do Estado no cenário internacional.

Daí a afirmação de Claudio Sacchetto, no sentido de que os acordos de bitributação adquirem nova dimensão se vistos não como meros eliminadores da bitributação, mas instrumento de promoção de autossuficiência dos países

bitributação, no Brasil, de rendimentos provenientes de sociedades residentes na Alemanha. In: **Revista Dialética de Direito Tributário nº 54**. São Paulo: Dialética, 2000, pp.125-126.

28 XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**, p. 9.

29 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 69.

em desenvolvimento (PED).³⁰ Estes, como Estados receptores dos investimentos, geralmente ocupam a posição de *fonte* (produtora da renda), em oposição aos Estados de *residência* dos investidores.

Na negociação dos acordos, boa alternativa aos PED é a inclusão de cláusulas de incentivo (*matching credit* e *tax sparing*), por meio das quais os Estados de residência (exportadores de capital) aceitam subsidiar incentivos fiscais concedidos pela fonte.

As cláusulas de incentivo foram bastante utilizadas pelo Brasil em seus acordos iniciais (décadas de 1960 a 1980). Atualmente, em vista da concorrência pela obtenção de receitas, encontram-se bem mais restritas. No entanto, a emergência de outros países como Índia, China, Rússia, México, etc. pode suscitar a negociação de acordos em que se prevejam cláusulas recíprocas de incentivo.

Outro tema que não deve passar despercebido pelo Estado que se pretender mais atrativo é o *treaty override*, que, sumariamente, manifesta-se de duas formas: *legislative override*, que implica a inobservância de regras firmadas pelo Estado em acordo internacional, decorrente de edição legislativa em sentido diverso daquele ao qual o Estado, no exercício de sua soberania, manifestara seu consentimento; e *judicial override*, cujo desprezo pelas regras convencionadas decorre de decisão de cortes domésticas.

Para muitos, a questão decorre da celeuma em torno do primado do direito internacional ou do direito interno. Luís Eduardo Schoueri vê a questão por ângulo diverso, ao sustentar que acordos internacionais apenas fixam os limites das

30 Observa-se que a definição de país em desenvolvimento e país desenvolvido é questão controversa e que exige uma rigorosa escolha de critérios classificatórios, tarefa que foge ao escopo deste trabalho. Assim sendo, com Sacchetto, entender-se-á, doravante, que desenvolvimento pode ser mensurado pela potencialidade de um país promover inovações tecnológicas, possuir matéria-prima, capitais e, sobretudo, cultura técnica. SACCHETTO, Claudio. Política de tratados em matéria tributária para países emergentes vis-à-vis países desenvolvidos e em via de desenvolvimento. Tradução de Jonathan Barros Vita. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). **Direito Tributário Atual 23**. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 72-73. A ONU, em seus trabalhos de atualização de seu modelo de acordo de bitributação, emitiu o Relatório da 6ª sessão do Comitê dos Experts em Matéria Tributária, aos 11 de outubro de 2010, no qual abordou o tema da seguintes forma: "The difficulty that arises is that the terms "developing" and "developed" is generally used to mean a preference for source-based versus residence-based taxation or capital and services importers versus exporters. Countries can and do have views on source versus residence basis that are not in accordance with the "developing" versus "developed" distinctions. V. <http://www.un.org/esa/ffd/tax/sixthsession/UN-ModelTaxConvention.pdf>.

normas internas, como resultado da vontade manifestada pelo próprio Estado. Acordos internacionais representam, pois, um limite à soberania externa de cada um dos signatários. Como resultado, não há sequer competência para o legislador interno abordar assuntos já previstos no texto de acordos internacionais, uma vez que o DIP determina até onde vai a jurisdição de cada contratante.³¹

Em matéria tributária, a questão suscita ainda maior polêmica, em razão do art. 98 do Código Tributário Nacional prescrever a *revogação* da legislação tributária interna pelos tratados internacionais, que, por seu turno, manter-se-ão observados mesmo em caso de lei posterior. Embora de *revogação* não se possa tratar – até porque a denúncia do acordo não faria repriminar a lei -, o dispositivo é conforme a Constituição Federal em sua parte final. A exigência de que o legislador observe aquilo a que se vinculou o Estado, por meio de plurifásico procedimento para validação dos acordos internacionais, em que se inclui a aprovação do Legislativo, é mera decorrência do próprio Texto Constitucional em seu art. 5º, §2º, *verbis*:

Art. 5º (...)

§ 2º - Os *direitos e garantias* expressos nesta Constituição não excluem *outros decorrentes (...)* dos *tratados internacionais* em que a República Federativa do Brasil seja parte. (grifo nosso)

Disso deflui que direitos e garantias do contribuinte, assegurados por acordos internacionais em matéria tributária, precisam ser respeitados pela atividade legislativa posterior.³² Isso porque os acordos tributários sempre estarão abrangidos pelo dispositivo constitucional supratranscrito.³³

Em suma, nada há de equivocado em dar cumprimento àquilo a que, no livre exercício de sua soberania, o País se vinculou. Desrespeito a regras, sim, causa espécie, já que reduz a credibilidade e prejudica a competitividade da jurisdição.

31 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, p.96.

32 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, pp.99-100.

33 XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 126.

RELAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL COM O DIREITO ECONÔMICO

O direito é produto da sociedade, mas que passa a condicioná-la e a modificá-la. A verdade expressa em *ubi societas, ibi jus* pode, igualmente, ser encontrada em *ubi commercium, ibi jus*, já que às relações comerciais impõe-se o direito a regrá-las. No âmbito internacional não é de outro modo, já que a sociedade internacional contemporânea cada vez mais depende de cooperação entre seus sujeitos para a resolução de problemas afetos a temas comerciais e econômicos.³⁴ Um exemplo feliz da justeza dessa assertiva está na participação mais efetiva dos países em desenvolvimento (PED) nas deliberações econômicas internacionais, que não resultou do acaso, mas de um avanço do direito motivado pela ação conjunta desses países.

Com o advento do sistema de Breton Woods, ao final da 2ª Guerra Mundial, houve a reformulação do sistema financeiro internacional e a criação do Fundo Monetário Internacional (FMI) e do Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD). Na seara comercial, pretendeu-se instituir a Organização Internacional do Comércio (OIC), mas sem êxito em virtude da falta de ratificações para tanto. Em seu lugar, atuou o provisório Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), cujo foco estava em reduzir as barreiras ao comércio, pressupondo igualdade jurídica entre os Estados, concretizada em sua *cláusula de nação mais favorecida* –(MFN).³⁵ Segundo este dispositivo, o tratamento conferido a um dos contratantes, por determinado Estado, deve ser, forçosamente, estendido aos demais.

Ocorre que o GATT estimulou a integração regional, levando países em desenvolvimento a perceberem-se prejudicados em razão das dificuldades em implantar políticas protecionistas e acordos preferenciais bilaterais. Em contrapartida, os países desenvolvidos (PD) tinham poder para influir nas regras do GATT e adotavam práticas protecionistas impeditivas aos PED. Contudo, no seio dos trabalhos

34 MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**, pp.51-54; 78.

35 MAGALHÃES, José Carlos de. **Direito Econômico Internacional**. Curitiba: Juruá, 2006, pp. 66-69.

da Assembleia Geral da ONU, surgiu uma manifestação expressa na *Declaração do Programa de Ação para o Estabelecimento de uma Nova Ordem Econômica Internacional*, em 1974 (Resolução 3.201 – S- VI), que representava o interesse dos PED em participar de modo mais ativo no processo econômico internacional com base na equidade, interdependência e cooperação entre os Estados.³⁶

Ressalta-se a atuação conjunta dos PED no seio da ONU, cujas deliberações podem ser tomadas, ressalvado o Conselho de Segurança, por maioria de votos, independente da participação financeira dos membros. Agindo em conjunto, os PED contribuíram, diretamente, no processo de alteração do cenário econômico internacional, conquistando mais peso e participação nas decisões desse matiz, o que culminou na criação da Organização Mundial do Comércio (OMC).³⁷

Hoje, o cenário econômico internacional apresenta difusas variáveis que devem ser relevantes para o legislador interessado em promover competitividade. A busca pelo desenvolvimento é contraposta pela finitude de recursos e a correspondente dificuldade em arrecadá-los, de modo que a concorrência entre os Estados torna-se mais acirrada e, não raras vezes, desleal. Este é o cenário em que se busca atrair IED.

A fim de atrair IED ou garantir a exportação de seus produtos e serviços, os Estados concedem *benefícios fiscais* a determinados segmentos ou empresas. Trata-se de prática regulada no âmbito da OMC, que configura subsídio, nos termos do art. 1º do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC), e poderá ser considerada condenável, a depender de seu potencial nocivo com relação ao comércio internacional, bem como de provas no caso concreto. Neste ponto, o direito tributário é compelido à observância do direito econômico, com mais vigor, uma vez que há limitações da ordem econômica, no plano internacional, a normas tributárias que pretendam induzir o comportamento do agente econômico (extrafiscalidade).

36 Esclareça-se que a tomada de decisão no arranjo de Breton Woods seguia o critério do voto ponderado, ou seja, quanto maior a subscrição, mais votos possuía o Estado. Naturalmente que os países desenvolvidos manobravam as decisões conforme seus interesses. Os países em desenvolvimento, por sua vez, adotaram postura crítica sobre este método, já que excluídos das decisões. Cf. MAGALHÃES, José Carlos de. **Direito Econômico Internacional**, pp. 67-68 e p.77.

37 MAGALHÃES, José Carlos de. **Direito Econômico Internacional**, p.79.

Clássico exemplo dessa asserção é o caso *Foreign Sales Corporation* (FSC), em que a OMC interveio sobre normas de tributação da renda dos EUA, cujo maior objetivo estava em promover a competitividade de exportadores.

O regime FSC permitia a instalação de subsidiárias (*Foreign Sales Corporations*) em paraísos fiscais, por onde seriam escoadas exportações de empresas norte-americanas. Valendo-se de um permissivo na legislação de preços de transferência, parcela do lucro gerado pelas exportações era alocada na subsidiária FSC e excluída da sistemática de *tributação universal* vigente nos EUA. Segundo a tributação universal, todas as rendas obtidas pelo residente (ou nacional, como no caso dos EUA), na jurisdição ou no exterior, devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

Os lucros alocados na FSC eram excluídos da tributação independente de serem ou não distribuídos. Se retidos, estavam ao abrigo das regras de transparência (CFC - *Controlled Foreign Corporations*); se distribuídos, a isenção alcançava os dividendos, preservando a controladora americana.

O caso foi levado ao Órgão de Solução de Controvérsias (OSC) da OMC pela Comunidade Europeia e, em 2000, a decisão final reconheceu a incompatibilidade do regime FSC com o acordo sobre subsídios - ASMC, por ter sido qualificado como subsídio às exportações.

O caso FSC é emblemático para a formulação de políticas tributárias que tenham por fim atrair IED, pois representou atuação da OMC sobre a legislação de tributação da renda dos EUA. O presente paradigma estabeleceu limites de atuação do direito tributário internacional e seus institutos em função de sua interdisciplinaridade com o direito econômico.

Em termos práticos, a legislação tributária de um dado país pode ser elaborada com o objetivo de atrair o investidor estrangeiro. Será, portanto, uma norma dotada de *estranheidade* ao atingir situações de interesse de mais de uma jurisdição e, conseqüentemente, uma norma de direito tributário internacional que estará sujeita ao controle do Órgão de Solução de Controvérsias (OSC) da OMC.

A lógica econômica sustenta que a elevação de preços ensejará menor consumo de determinado produto.³⁸ Esta simples dedução possibilita uma

38 COOTER, Robert; ULLEN, Thomas. **Direito e economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman,

análise do comportamento do investidor estrangeiro com opções variadas de jurisdições à sua espera.

Tomando-se o Estado como um *produto* a ser comprado pelo investidor estrangeiro, este *comprará menos* do Estado quanto maior a tributação e, inversamente, *comprará mais* desse Estado quanto menor o ônus fiscal.

A metáfora é conclusiva, pois o Estado pode, sim, representar um bom *produto*, caso disponha de bens públicos de qualidade a ofertar. Se não os possuir, fatalmente suas chances de atrair investimento serão pequenas, salvo se reduzir seus preços (tributos), visando estimular o comprador (IED).

Portanto, ao reduzir ou ao eliminar a tributação sobre determinado segmento, forçoso é verificar se as *normas tributárias indutoras* conformam-se ao direito econômico internacional sem distorcer regras comerciais em vigor.

Não difere o raciocínio caso regras de tributação sejam submetidas à ordem jurídico-econômica interna, afinal nossa Carta Política prescreve princípios econômicos a serem devidamente observados pelo legislador que institui, majora ou alivia a tributação.³⁹ Em síntese, encontra-se o legislador vinculado à concretização da *justiça social* (art. 170) e ao *desenvolvimento nacional* (art. 3º), o que lhe impõe a tarefa de elaborar um sistema tributário de tessitura competitiva.

Assim, como explicitado alhures no tocante à seara internacional, a atuação do legislador tributário encontra-se igualmente limitada pelas normas de direito econômico previstas na ordem interna. Inconstitucional seria qualquer norma de direito tributário internacional que visasse aumentar a competitividade nacional, mas que se indispusesse com a devida proteção do meio ambiente, da livre

2010, p.25.

39 BRASIL, CF, Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

iniciativa, da livre concorrência ou de qualquer dos princípios elencados pela Constituição Econômica vigente.

Quadro sinóptico da competitividade dos sistemas tributários à luz da interdisciplinaridade do direito tributário internacional com os direitos internacional e econômico

C	Interação do Direito Tributário Internacional com o Direito Internacional	Interação do Direito Tributário Internacional com Direito Econômico
Eficiência econômica da tributação	<p>A negociação dos acordos de bitributação pode contemplar cláusulas de incentivo, em que os Estados-residência subsidiem incentivos concedidos pelo Estado-fonte. Alternativa ao Brasil, na nova dinâmica internacional, é negociar cláusulas recíprocas com outros Estados que deixaram sua condição de exclusivos importadores para implantar política de exportação de capitais. Assim, por meio das alíquotas fixadas nos acordos, aumenta-se a segurança e reduz-se o risco de bitributação ao investidor. A expansão da rede de acordos pode, ainda, configurar vantagem locacional que atraia IED.</p>	<p>A eficiência decorre da própria teoria econômica, de modo que normas tributárias de repercussão internacional deverão observar, por exemplo, se ferem a livre-concorrência como decorrência do princípio da Igualdade. A busca por atrair o IED não pode ignorar as balizas impostas pelo direito econômico, de modo que os efeitos das normas tributárias devem ser avaliados sob os princípios da ordem econômica, evitando privilégios odiosos. A neutralidade que deve ser buscada é de natureza concorrencial, já que todo e qualquer tributo impactará a atividade econômica.</p>

<p>Alíquotas competitivas</p>	<p>A competitividade das alíquotas resulta da atuação do legislador e da negociação dos acordos de bitributação. No primeiro caso, deve-se observar e conhecer a imposição nos demais concorrentes para melhor satisfazer uma política de competitividade; no segundo, deve-se optar pela alíquota mais adequada a cada categoria de rendimento (juros, dividendos, <i>royalties</i>, etc.). O Brasil diverge da OCDE por não reduzir sua tributação sobre rendimentos passivos ao nível por ela recomendado, mantendo uma alíquota geral de 15% na maioria dos acordos (12,5% no acordo com o Japão).</p>	<p>Alíquotas são importante instrumento de incentivo fiscal, muitas vezes eliminadas ou reduzidas para atração ao IED. Ocorre que a renúncia de receitas não está restrita apenas pela ordem tributária, submetendo-se, forçosamente, ao respeito pela competitividade que deve resultar do respeito à livre-concorrência, livre iniciativa, direitos dos consumidores, etc. Neste sentido, não poderá haver privilégio odiosamente concedido a um em detrimento de outrem. O Estado deve observar e sopesar os diversos princípios do direito econômico caso pretenda induzir o comportamento do agente econômico.</p>
<p>Observância ótima da capacidade contributiva</p>	<p>O respeito à capacidade contributiva decorre da observância do princípio da igualdade. Exemplo de sua aplicação decorre do costume, autêntica fonte de DIP, quando evoca o <i>arm's length</i> como referência para apuração de preços em operações entre pessoas vinculadas (preços de transferência).</p>	<p>Respeitar a igualdade na órbita do direito econômico significa não discriminar o tratamento a outros países, bem como respeitar a cláusula de nação mais favorecida, evitando que a tributação confira injusta vantagem a determinado agente de mercado, ainda que nacional. A OMC dispõe de mecanismos para intervir na política tributária do Estado que contrariar esse princípio.</p>
<p>Simplicidade e transparência</p>	<p>A comparação com normas domésticas internacionais ou acordos internacionais que estimulem conduta de redução burocrática, custos e tempo do contribuinte e da Administração. Efeitos diretos são redução de custos para o Estado e maiores lucros aos contribuintes.</p>	<p>Sistemas mais simples e transparentes devem atender ao planejamento e ao incentivo como funções típicas do Estado. A boa governança impõe que haja um rumo a ser seguido para a consecução de um fim. Só é possível fiscalizar se há meta a atingir.</p>

Qualidade da Administração Tributária e Segurança no Planejamento Tributário	Administração tributária deve ser ágil e capaz de observar a norma vigente. Do mesmo modo as cortes, administrativas ou judiciais, que apreciem matéria tributária internacional devem primar pela imparcialidade e coerência.	Agentes da administração tributária devem incluir o direito econômico em suas rotinas. A apreciação das normas tributárias pode violar dispositivos constitucionais prescritos na ordem econômica. Pode-se estender esta análise ao papel das cortes também.
---	--	--

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Estados buscam fontes de riqueza e, no bojo da contemporaneidade, marcada pelo excesso de incertezas, enfraquecimento da soberania, flexibilização das fronteiras, velocidade da informação, etc., natural que, para garantir as previsões lançadas em orçamento, lancem-se à disputa por oportunidades.

A competição entre os Estados é um dos temas mais discutidos na atualidade nos foros internacionais. Em contrapartida, o Brasil parece algo modorrento quanto à elaboração de um plano efetivo de inserção internacional, o que poderia resultar em vantagens sobre diversos concorrentes.

Muitas das normas de tributação internacional, cuja natureza impacta, inexoravelmente, na competição entre Estados, resultam de elaboração estanque, não raras vezes violando as ordens jurídicas, domésticas e internacionais. Na prática, o legislador apenas almeja a atração do IED e para tanto maneja normas tributárias indutoras sem observar a necessária interação com outras normas vigentes, de cunho internacional e/ou econômico.

O resultado pode ser a violação da Constituição Federal ou de um acordo internacional já inserido na ordem jurídica interna. Como exemplo deste último caso, citam-se a OMC e a sua atuação sobre normas tributárias que outorguem benefícios fiscais, expurgando eventuais dúvidas sobre o alcance de sua atuação, que, definitivamente, não se restringe apenas ao direito econômico internacional, mas a todas as suas inter-relações, inclusive com o direito tributário, como restou provado no caso FSC.

O direito econômico, insculpido nos programas constitucionais voltados para dignidade humana e desenvolvimento, assim como decorrente das normas da OMC e de outros acordos firmados pelo Brasil, precisa ser observado quando do planejamento de políticas que afetem a tributação internacional de residentes e não residentes.

A mesma ilação pode ser estendida ao direito internacional, que, além de servir como instrumento útil de comparação a outros sistemas, disponibiliza fontes importantes para a transparência e a segurança das relações jurídicas que venham a surgir entre signatários de acordos ou para os que observem o costume internacional.

A norma tributária indutora avessa à interdisciplinaridade eleva os riscos de antijuridicidade. Como resultado, o ambiente econômico-jurídico, que deveria ser propício ao IED, torna-se incapaz de assegurar a procurada segurança jurídica, reduzindo a atratividade do País.

REFERÊNCIAS

1998, The OECD's project on harmful tax practices – reports. Disponível em <www.oecd.org>

BANCO MUNDIAL; CORPORAÇÃO FINANCEIRA INTERNACIONAL e PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Paying taxes 2011**: the global picture. Disponível em: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf>.

CASTAGNÈDE, Bernard. **Précis de fiscalité internationale**, 2. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 2006.

COOTER, Robert; ULLEN, Thomas. **Direito e economia**. 5. ed. Tradução de SANDER, Luis Marcos; COSTA, Francisco Araújo da. Porto Alegre: Bookman, 2010.

DINH, Nguyen Quoc; DAILLIER, Patrick; PELLET, Alain. **Direito internacional público**. 2. ed. Tradução de Vítor Marques Coelho. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2003.

FERNANDES, Mário João. Uma nova ordem jurídica internacional? Novas do sistema de fontes. Contributos do direito internacional do ambiente. In: **Nação e defesa**, n.97, série 2, Primavera 2001.

GRAU, Eros. **A ordem econômica na constituição de 1988 (Interpretação e crítica)**, 15 ed. São Paulo: Mallheiros

KPMG. **Corporate and Indirect Tax Rates Survey 2011**, p. 2. Disponível em: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/corporate-and-indirect-tax-rate-survey-2011.pdf>

LANG, Joachim. **A** tributação das empresas no contexto da concorrência internacional. Tradução de Victor B. Polizelli. In: ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito Tributário Atual 25**. São Paulo: Dialética, 2011 pp. 29-37.

MAGALHÃES, José Carlos de. **Direito Econômico Internacional**. Curitiba: Juruá, 2006.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de direito internacional público**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OCAMPO, Raúl Granillo. **Direito internacional público da integração**. Rio de Janeiro, Elsevier, 2009.

RECHSTEINER, Beat Walter. **Direito internacional privado: teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público** – curso elementar. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SACCHETTO, Claudio. Política de tratados em matéria tributária para países emergentes vis-à-vis países desenvolvidos e em via de desenvolvimento. Tradução de Jonathan Barros Vita. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, L.E.; BONILHA, P.C. Bergstrom (Coord.). **Direito Tributário Atual 23**. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 72-73.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário internacional – Qualificação e substituição – Tributação, no Brasil, de rendimentos provenientes de sociedades residentes na Alemanha. In: **Revista Dialética de Direito Tributário nº 54**. São Paulo: Dialética, 2000, pp.125-126.

SILVA, G. E. do Nascimento; ACCIOLY, Hildebrando; CASELLA, Paulo B. **Manual de direito internacional público**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

TIPKE, Klaus et LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**, v. 1. Tradução de Luiz Dória

Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** - valores e princípios constitucionais tributários, v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UNCTAD. **World Investment Report 2013**, pp. XII-XIV. Disponível em: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2013_en.pdf.

VANONI, Ézio. **Natura ed interpretazione delle leggi tributarie**. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras. Pádua: CEDAM, 1932.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. ed. atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Recebido em: nov/2013

Aprovado em: nov/2014