

I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO INTERNACIONAL

FLORISBAL DE SOUZA DEL OLMO

WILLIAM PAIVA MARQUES JÚNIOR

MARIO JORGE PHILOCREON DE CASTRO LIMA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito internacional [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Florisbal de Souza Del Olmo; William Paiva Marques Júnior; Mario Jorge Philocreon De Castro
Lima – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-083-1

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO INTERNACIONAL

Apresentação

A presente coletânea é composta dos trabalhos aprovados, apresentados e debatidos no Grupo de Trabalho: “Direito Internacional”, no âmbito do I Encontro Virtual do CONPEDI, realizado entre os dias 23 a 30 de junho de 2020, de forma totalmente on-line por força das medidas de isolamento e distanciamento sociais recomendadas pela Organização Mundial da Saúde (OMS) e pelo Ministério da Saúde como ações necessárias ao enfrentamento da pandemia do Coronavírus- SARS/COV-2- COVID-19, e que teve como temática central “Constituição, cidades e crise”.

Os trabalhos expostos desenvolveram de forma percuciente diversas temáticas atinentes ao Direito Internacional, especialmente: migração; normas internacionais humanitárias; deslocados ambientais; energias renováveis na União Europeia; convenção multilateral na União Europeia; controle de convencionalidade; acordos internacionais em tecnologias de saúde; PROSUL; acordo MERCOSUL- União Europeia; contratos de utilização no navio; Trafficking Victims Protection Act (TVPA); mecanismos de combate à criminalidade transnacional; empresas e direitos humanos; transformação no Direito Internacional na América Latina; “jus cogens”; controle de constitucionalidade de decretos que internalizam tratados internacionais comuns; índice de desenvolvimento humano na América Latina; agenda 2030 da ONU; cooperação internacional; Brasil na OCDE; historiografia no Direito Internacional; investimentos do BNDES, corrida espacial internacional e globalização na função judicial.

Ynes Da Silva Félix e Roberta Seben abordam a crise existente em razão do grande fluxo de migrantes e refugiados que adentram em seus países. Com o intuito reduzir a crise migratória, pactos foram instituídos. Contudo, a obrigação de auxílio esbarra com a problemática financeira de cada país, o que traz a necessidade de busca de soluções entre eles.

Elder Maia Goltzman e Monica Teresa Costa Sousa investigam o dever de aplicação do Direito Internacional Humanitário (DIH) nos casos de conflitos armados internos, quando há luta no interior de um Estado. O principal fundamento é a flexibilização do conceito tradicional de soberania face às normas jus cogens que representam um limite à atuação do Estado e possibilitam a aplicação de normas internacionais em conflitos domésticos.

André Ricci de Amorim reflete sobre as vítimas de deslocamentos forçados no mundo atual a partir das razões que justificam a concessão da proteção internacional, considerando a Convenção das Nações Unidas relativa ao Estatuto dos Refugiados de 1951 e o Protocolo de Nova York de 1967, bem como aborda a questão do reconhecimento da tutela jurídica ao deslocado ambiental e apresenta algumas iniciativas em matéria de proteção ao deslocado ambiental.

Gabriel Pedro Moreira Damasceno e Raysa Antonia Alves Alves investigam os impactos constatáveis para o Direito Internacional (DI) Contemporâneo da pluralidade de sujeitos e atores não estatais emergentes na Sociedade Internacional.

Othon Pantoja Oliveira de Azevedo aborda a aplicação da Diretiva 2009/28/CE (DER/2009) que regula respeito das energias renováveis da União Europeia como um passo necessário para tentar concretizar as abstrações estabelecidas pelo Direito Internacional Público em relação às mudanças climáticas.

Mariana Passos Beraldo, Fernando Passos e Augusto Martinez Perez Filho tratam do contexto da globalização e os diferentes regimes fiscais nacionais que acirraram a competição fiscal internacional. Elucidam que a concorrência fiscal não é no todo maléfica, contudo, sua utilização de forma exacerbada, a fim de atrair investimentos estrangeiros e tornarem Estados mais competitivos, é prejudicial e responsável pela chamada corrida para abismo.

Felipe César Santiago de Souza e Daniel Machado Gomes analisam a recente condenação do Brasil pela postura omissiva em investigar o assassinato do jornalista Vladimir Herzog, demonstrando a insuficiência de políticas públicas nacionais para a justiça de transição, perante os tratados e convenções de direitos humanos firmados pelo próprio Estado brasileiro.

Junia Gonçalves Oliveira e Lorena Oliveira Rosa propõem uma análise em torno do controle de convencionalidade conforme a qual as normas internas e os tratados podem se complementar para que os direitos humanos sejam alcançados e efetivados nos tribunais trabalhistas, demonstrar que instituto é fonte necessária para aplicação das normas internacionais.

André Luiz Nelson dos Santos Cavalcanti da Rocha investiga os contratos de utilização do navio, trazendo noções acerca da história e importância do comércio marítimo, notadamente o internacional, e do seu estudo no campo jurídico. Enfoca, de início, o contrato de locação (afretamento a casco nu) e o contrato de locação do navio.

Arisa Ribas Cardoso expõe o Trafficking Victims Protection Act (TVPA), legislação que, dentre outras medidas, prevê a análise dos esforços de outros países no enfrentamento ao Tráfico de Pessoas e a sua classificação a partir dos critérios da lei estadunidense. Essa classificação é utilizada para fins de concessão, não concessão ou retirada de programas de assistência a outros países pelo governo dos EUA, gerando efeitos extrínsecos de uma legislação doméstica, permitindo sua utilização inclusive como mecanismo de política externa.

João Hagenbeck Parizzi, Samir Alves Daura e Fausto Amador Alves Neto perquirem sobre o sistema de proteção internacional de direitos humanos dos trabalhadores em relação à atuação das empresas transnacionais, sua atual conjuntura, algumas de suas falhas e as discussões para remediá-las.

Larissa Ramina e Laura Maeda Nunes analisam as alterações recentes na doutrina do Direito Internacional na América Latina, dedicando-se aos impactos do colonialismo nos povos latinos.

Carla Noura Teixeira e Mauro Augusto Ferreira da Fonseca Junior apresentam as bases teóricas a fim de que justifique a criação de um Tribunal Constitucional Internacional com base no Jus Cogens Internacional.

William Paiva Marques Júnior busca analisar a complexa realidade contemporânea nos países da América do Sul demonstra a existência de diversos fatores que desafiam a efetividade do PROSUL, ressaltando que a viabilidade de projetos integracionistas regionais deposita suas esperanças na ampliação da democracia, do constitucionalismo e da cidadania.

Jamile Gonçalves Calissi propõe uma análise sobre a espécie legislativa apontada no artigo 59 da Constituição Federal de 1988 denominada decreto legislativo, apresentando todo o seu procedimento geral, instruído pelo Regimento Interno Comum do Congresso Nacional, bem como aquele empreendido na aprovação de tratados internacionais comuns. Ao final, aborda a questão do controle de constitucionalidade afeita ao assunto, explicando a possibilidade de fiscalização abstrata de constitucionalidade sobre os decretos legislativos e concluindo pela impossibilidade de tal fiscalização diretamente sobre os tratados internacionais.

Nádia Regina da Silva Pinto visa debater as perspectivas democráticas contemporâneas relacionadas ao índice de Desenvolvimento Humano- IDH dos países da América Latina no incremento de políticas públicas voltadas ao aumento da qualidade de vida.

Mario Jorge Philocreon de Castro Lima prevê que o implemento do recente Acordo de Associação União Europeia – Mercosul estabelecerá um novo sistema de solução de controvérsias, destinado a atender às eventuais demandas surgidas no âmbito do Acordo, e sua vigência futura induzirá a coexistência de dois sistemas de solução de controvérsias de natureza interestatal no Mercosul, embora dirigidos para operações de diferentes destinação comercial, fazendo-se necessário observar a composição desses dois sistemas solução de controvérsias em razão das alternativas que oferecem aos operadores econômicos dos países membros dos dois blocos, para solucionar suas eventuais divergências.

Tuana Paula Lavall e Giovanni Olsson analisam em que medida, a economia solidária, movimento social de dimensões globais, pode contribuir para esse intento. De forma específica, recuperam aspectos da construção do conceito de desenvolvimento sustentável pluridimensional e da sua emergência nova Agenda; apresenta o modelo de governança nela adotado, destacando o papel dos atores não estatais; e caracteriza o movimento da economia solidária como ator relevante.

Geralcilio José Pereira da Costa Filho perquire sobre as normas editadas pela Organização Internacional do Trabalho (OIT) ante a Reforma Trabalhista, por meio do controle de convencionalidade, que busca aferir a compatibilidade das leis, a exemplo da Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017, às normas de Direito Internacional.

Sébastien Kiwonghi Bizawu e Pedro Andrade Matos examinam os desafios da cooperação internacional para a redução da pobreza nos países em desenvolvimento e as armadilhas da política de ajuda e de empréstimos da China aos países africanos, bem como a eventualidade de condicionalidades nas economias emergentes dos países africanos e a política de interferência nos assuntos internos desses países-parceiros.

Jaqueline de Paula Leite Zanetoni demonstra as perspectivas para acessão do Brasil junto à OCDE e analisa os seus impactos no direito interno.

Juliana Muller revela que o Direito Internacional foi moldado de acordo com pretensões europeias de dominação colonial, e a historiografia da matéria representa ainda hoje estes interesses, naturalizando e legitimando uma pretensa superioridade de alguns povos sobre outros, propondo meios pelos quais esta hegemonia pode ser contraposta, partindo da comprovação da Ocidentalização da matéria, explanando as consequências desta distorção e expondo alguns dos esforços na direção da descolonização da disciplina para, finalmente, averiguar como é possível tornar esta historiografia mais plural e justa.

Catharina Orbage De Britto Taquary e Eneida Orbage De Britto Taquary investigam a migração decorrente de catástrofes ambientais que impõe ao indivíduo o abandono de sua cultura em seu país, determinando sua condição de refugiado ambiental e conseqüentemente o processo de aculturação. A problemática consiste na necessidade e dever do Estado que recebe o refugiado no fornecimento de proteção, integração e garantia dos direitos fundamentais aos refugiados ambientais.

Joaner Campello de Oliveira Junior revela que o BNDES vem se estruturando institucionalmente e apoiando projetos pautados no marco internacional do desenvolvimento sustentável. Em outro trabalho, o mesmo autor aborda as perspectivas desta nova corrida espacial no marco jurídico do Direito Internacional Espacial.

Glauco Ferreira Maciel Gonçalves, Érico Andrade e Alex Lamy de Gouvea abordam aspectos da cooperação judiciária transnacional entre magistrados, como a cada vez mais global jurisprudência constitucional, a crescente interação judicial e o desenvolvimento de uma doutrina distinta do judicial comity, dentre outros que, juntos, representam a construção gradual de sistema legal global no qual os juízes começam a se reconhecer como participantes de um empreendimento judicial comum e membros de uma profissão que transcende as fronteiras nacionais.

Com grande satisfação os coordenadores apresentam a presente obra, agradecendo aos autores /pesquisadores envolvidos em sua produção pelas ótimas reflexões surgidas e debatidas, bem como reiteram e louvam a dedicação e competência de toda a equipe do CONPEDI pela organização e realização do venturoso e inovador evento, realizado pela primeira vez de forma integralmente virtual.

Reiteramos a esperança que a obra ora apresentada sirva como parâmetro acadêmico para a compreensão dos problemas da complexa realidade mundial sob a óptica internacionalista. Desejamos leituras proveitosas na construção de uma nova perspectiva para os desafios impostos ao Direito Internacional no contexto contemporâneo.

Prof. Dr. Florisbal de Souza Del'Olmo- UNICURITIBA

Prof. Dr. Mario Jorge Philocreon de Castro Lima- UFBA

Prof. Dr. William Paiva Marques Júnior- UFC

Nota técnica: O artigo intitulado “A aplicabilidade de normas internacionais humanitárias em conflitos armados não internacionais” foi indicado pelo Programa de Pós-Graduação em Direito e Instituições do Sistema de Justiça da Universidade Federal do Maranhão, nos termos do item 5.1 do edital do Evento.

Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Internacional apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista Brasileira de Direito Internacional. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

**CONCORRÊNCIA FISCAL E GESTÃO DE CONFLITOS: O PAPEL DA
CONVENÇÃO MULTILATERAL (MLC) NA UNIÃO EUROPEIA**

**TAX COMPETITION AND CONFLICT MANAGEMENT: THE ROLE OF THE
MULTILATERAL CONVENTION (MLC) IN THE EUROPEAN UNION**

**Mariana Passos Beraldo
Fernando Passos
Augusto Martínez Perez Filho**

Resumo

A globalização e os diferentes regimes fiscais nacionais acirraram a competição fiscal internacional. Concorrência fiscal não é no todo maléfica, contudo, sua utilização de forma exacerbada, a fim de atrair investimentos estrangeiros e tornarem Estados mais competitivos, é prejudicial e responsável pela chamada corrida para abismo. É consenso que o fenômeno deve ser combatido, e a convenção bilateral, principal instrumento utilizado a nível internacional, que tem alcance limitado. Assim, a convenção multilateral (MLC) e seu papel enquanto atuante na gestão de conflitos visando à promoção da concorrência fiscal benéfica e redução das práticas prejudiciais são objetos da presente investigação.

Palavras-chave: Globalização, Concorrência fiscal, Concorrência fiscal prejudicial, Convenção multilateral, Gestão de conflito

Abstract/Resumen/Résumé

Globalization and the different domestic tax regimes have intensified international tax competition. Tax competition is not all harmful, however, when used in order to attract foreign investments and make States more competitive, it becomes harmful and responsible for the so-called race to the bottom. Thus, there is a consensus that the phenomenon must be combated, and the bilateral convention, the main instrument used at the international level, has a limited scope. Therefore, the multilateral convention (MLC) and its role as active in conflict management aimed at promoting beneficial tax competition and reducing harmful practices are the focus of this investigation.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Globalization, Tax competition, Harmful tax competition, Multilateral convention, Conflict management

1 INTRODUÇÃO

Nota-se que o olhar da pesquisa se dirige para a Convenção Multilateral (MLC) e seu papel enquanto agente atuante na gestão de conflitos com vistas à promoção da concorrência fiscal promotora do desenvolvimento das nações e redução das práticas prejudiciais.

Esse estudo se mostra relevante pelo fato da concorrência fiscal extrapolar os aspectos econômicos e concorrenciais, claramente verificados, tendo relevante impacto político, já que a soberania estatal, um dos pilares do Estado de direito, está de alguma forma limitada quando o Estado não pode livremente estabelecer as regras fiscais de seu ordenamento jurídico interno e mais, a utilização de práticas fiscais prejudiciais tem relevante viés social, um vez que a concessão de benefícios fiscais para atrair investimento móvel estrangeiro somente é possível se o Estado sobrecarregar a carga tributária sobre o investimento imóvel, normalmente sentida pelos contribuintes menos favorecidos financeiramente.

Ademais, a concorrência fiscal prejudicial ofende os princípios basilares da EU, como livre circulação de bens e mercadorias, merecendo atenção da comunidade científica e busca por solução ou alternativa para minimização desse fenômeno nefasto. Além disso, nota-se que a Comissão Europeia dedicou muitos anos de pesquisa e atenção aos problemas associados à variação da tributação das empresas, e as publicações do arcabouço teórico concentraram-se na questão da concorrência tributária corporativa (TUDOR; APPEL, 2016), logo, publicações que analisem os efeitos práticos dos casos julgados, bem como os efeitos colaterais e laterais das normas produzidas são interessantes e necessários, sendo uma via reflexiva que pode direcionar a atuação das instituições públicas e privadas.

Outra justificativa, reside na observação de que as recentes crises financeiras e de dívida soberana criaram uma nova oportunidade para reexaminar a tributação das empresas na Europa, evidenciando, na agenda das políticas públicas, o problema da política fiscal e a demanda pela proposição de uma reforma ampla, nota-se que atualmente, as baixas taxas de imposto corporativo tornaram-se o foco dos políticos que respondem às frustrações populares com condições econômicas e resgates em larga escala em toda a Europa (TUDOR; APPEL, 2016). Nesse sentido, estudar as práticas fiscais, categorizando aquelas que são consideradas justas ou injustas, torna-se relevante.

Demanda-se no campo das estruturas e estratégias de atuação estatal um instrumento tecnopolítico direcionador da atuação para as boas práticas de gestão na área fiscal.

Ainda, diante da crise econômica aguda e do colapso potencial do euro, evidencia-se que os principais membros da Comissão Europeia apoiaram abertamente o aprofundamento da coordenação fiscal, em vez de reduzir o grau de interdependência econômica na Europa (TUDOR; APPEL, 2016), o que mais uma vez ilustra a importância de se estabelecer um paralelo entre as práticas justas e as injustas.

2 A GLOBALIZAÇÃO E A CONCORRÊNCIA FISCAL

Nota-se que, nas últimas décadas, a globalização encurtou distâncias e espalhou informações por todo o mundo, possibilitando que as operações comerciais contemporâneas fossem executadas em um ambiente em que as fronteiras geográficas se tornaram menos importantes e resultando em um alto grau de mobilidade de indivíduos, capital, bens e serviços (AVI-YONAH, 2000; ESTELLITA; BASTOS, 2015; JOSEPH, 2004; KATSUSHIMA, 1999).

Em decorrência desse mercado único e integrado, a competição global entre empresas se intensificou, principalmente em relação à redução de custos, tributação e expansão para novos mercados (BRACEWELL-MILNES, 1999; ESTELLITA; BASTOS, 2015; FORRESTER, 2018; GONZALEZ, 2010; PINTO, 1998; WILSON; WILDASIN, 2004). Neste contexto, a mobilidade dos agentes econômicos internacionais, possibilitada pelo ambiente econômico unificado, faz com que os Estados se empenhem arduamente na consecução de um duplo objetivo: manter os investimentos que já conquistaram (impedir a fuga de investimentos já instalados no país) e ainda, atrair novos investimentos, sejam eles investimentos efetivamente novos (novos negócios ou expansão e internacionalização de operações locais) ou investimentos migrados (deslocalizados) a partir de outros países, dando origem a uma genuína concorrência entre Estados com vista à manutenção e captação de investimentos estrangeiros (BRACEWELL-MILNES, 1999; FORRESTER, 2018; GONZALEZ, 2010; PINTO, 1998; PIRES, 2018; SANTOS, 2009; SCHÖN, 2000).

De forma complementar, observa-se que a política fiscal, e por consequência, a estratégia da concorrência fiscal, pode adotar diversas formas, foco, objeto e objetivo. De um modo geral, a concorrência fiscal decorre da existência de diferentes sistemas fiscais e da soberania que os Estados possuem para dispor sobre suas regras nacionais, via

concessão de isenções, de benefícios fiscais e de subsídios estatais, bem como, da redução de taxas nominais dos impostos. Sendo que a diversidade dos sistemas fiscais dos Estados, a sua estrutura, composição e articulação entre os impostos, os distintos níveis de fiscalidade e de esforço fiscal, a ação da administração e da justiça tributárias estão na base das políticas ativas de concorrência fiscal. Portanto, a concorrência fiscal se processa entre Estados, resultante de manuseamento das regras fiscais com o objetivo de atraírem as bases tributáveis para o Estado ou de mantê-las, mas em detrimento de outro Estado (BRACEWELL-MILNES, 1999; FORRESTER, 2018; GONZALEZ, 2010; PINTO, 1998; PIRES, 2018; SANTOS, 2009; SCHÖN, 2000).

Neste sentido, o Estado de direito e os freios e contrapesos políticos são importantes para a concorrência fiscal internacional, isso porque a concorrência fiscal envolve investimentos arriscados. Há investimentos diretos em instalações de produção específicas e em operações de gestão e serviços (holdings, serviços da matriz, centros de vendas, empresas de serviços financeiros). Na análise da viabilidade dos investimentos, via identificação dos custos de transações, é comum a existência da mobilidade internacional do capital, utilizada pelas multinacionais na busca por ampliação da lucratividade e rentabilidade, bem como investimentos do Estado em infraestrutura, cultura empreendedora e desenvolvimento de instrumentos e políticas fiscais de maior ou menor austeridade.

São inúmeros os aspectos positivos apontados como decorrentes da integração dos mercados merecendo destaque aumento do padrão de vida, em razão da melhor alocação dos recursos mundiais; facilitação do acesso a uma variedade de produtos e serviços; facilitação do deslocamento das pessoas para diferentes regiões do mundo e facilitação da disponibilização de informação diversa para os indivíduos. Contudo, efeitos indesejados também são identificados, tais como, a maior dificuldade no controle e combate ao tráfico de drogas e formas de terrorismo; além da dificuldade de controle da circulação de produtos contaminados e com potencial risco à saúde pública e da disseminação de vírus e bactérias para toda parte do globo, em razão da circulação livre dos indivíduos, inclusive para áreas até então impenetráveis ou de difícil acesso (TANZI, 1999).

Em linhas gerais, percebe-se que a concorrência fiscal é um fenômeno que pode abranger todas as modalidades de tributação e todos os elementos da tributação – sujeição, benefícios fiscais, taxas, etc (PIRES, 2018). Há assim, concorrência fiscal passiva ou ativa; concorrência fiscal justa ou benéfica e concorrência fiscal injusta ou prejudicial.

Portanto, a expressão pouco ouvida há uma década, tornou-se atual e frequente, e por boas razões. Se a concorrência entre empresas produz inúmeros benefícios, entre Estados também pode trazer. Governos podem ser mais ou menos corruptos; mais ou menos eficientes e podem ter regimes fiscais mais ou menos opressivos (BRACEWELL-MILNES, 1999; WILSON; WILDASIN, 2004). Nota-se que o modelo econômico básico da competição fiscal sugere que os incentivos para competir variam de acordo com as características, o tamanho e o direcionamento da política de cada país, além disso, enfatiza-se que os incentivos dos governos para se ajustar à concorrência são condicionados por instituições (TUDOR; APPEL, 2016).

Evidencia-se, ainda, que a competição por impostos corporativos é um fenômeno global (TUDOR; APPEL, 2016) e cujos impactos são controversos. A concorrência fiscal pode introduzir, mitigar ou exacerbar ineficiências no setor privado e no setor público; pode limitar ou aumentar as despesas públicas e os impostos sobre fatores móveis, apresentando diferentes consequências para o bem-estar geral (BRACEWELL-MILNES, 1999; GENSCHEL; LIERSE; SEELKOPF, 2018; MEUSSEN, 2002; WILSON; WILDASIN, 2004).

No âmbito dessa investigação, aceita-se ambos os posicionamentos. Acredita-se que a concorrência fiscal não é, necessariamente, injusta ou prejudicial (MEUSSEN, 2002). Reconhece-se, no entanto, que um esforço tanto da academia, quanto do setor público e das instituições supranacionais deve ser materializado para evidenciar uma distinção entre as boas práticas fiscal e as práticas injustas. Acredita-se, também, que a ideia da concorrência fiscal justa (*fair tax competition*), deveria ser melhor desenvolvida, ligando-a ao conceito crescentemente utilizado da *fair share* (PIRES, 2018). Sendo assim, o que se questiona é a distinção de práticas fiscais justas e prejudiciais, e o quanto as definições do aparato normativo se aproxima das práticas usualmente adotadas supranacionais e a efetividade das medidas restritivas e punitivas àqueles que incentivam, Estados e aproveitam dos benefícios fiscais concedidos.

Salienta-se que o termo “concorrência fiscal prejudicial”, que no passado atendia por “degradação fiscal”, também tem sido atendido pela expressão “práticas fiscais prejudiciais” (*harmful tax practices*). Isso porque, o abrandamento fiscal atrelado à óbvia hesitação por partes dos Estados em aumentar ou introduzir novos impostos, tem conduzido à geração de estrondosos *déficits* fiscais, não apenas em escala nacional, mas, fundamentalmente em escala global (MOURA, 2015). Ocorre que, a adoção das medidas de abrandamento fiscal, que resultam na diminuição da tributação como forma de

combater medidas fiscais mais benéficas concedidas por outro Estado, e assim sucessivamente (círculo vicioso), a fim de manter ou captar bases de tributação em seu território, tem representado uma verdadeira corrida para o abismo (*race to the bottom*). A concorrência fiscal prejudicial afeta a equidade e a neutralidade dos sistemas fiscais (OECD, 1998), já que os Estados, visando manter ou atrair investimentos móveis, deixam de aumentar as taxas de tributação ou concedem benefícios fiscais em demasiado, causando assim, erosão das suas bases de tributação e desencadeando ainda, em pressão sobre a tributação incidente sobre os rendimentos imóveis.

As convenções bilaterais, juntamente com as legislações nacionais, que dispõem sobre CFCs (*Controlled Foreign Companies*) e regulam regras sobre os preços de transferência, subcapitalização e acesso à informação bancária (PIRES, 2018), se mostram como os instrumentos eficazes, adotados atualmente para combater a concorrência fiscal prejudicial. Contudo, em que pese todo o esforço dos Estados e das organizações internacionais para minimizar essas práticas fiscais reprováveis, ainda há, no panorama relatado, espaço considerável para manipulação, pelos Estados, do elemento fiscal em suas políticas públicas.

3 A TRIBUTAÇÃO E A CORRIDA PARA O ABISMO (*RACE TO THE BOTTOM*)

Nas últimas décadas, e especialmente, a partir do ano 2000, o mundo tem evidenciado profunda integração da economia mundial, fenômeno denominado globalização, cujos aspectos positivos são inúmeros, tais como (i) aumento do padrão de vida, em razão da melhor alocação dos recursos mundiais; (ii) facilitação do acesso a uma variedade de produtos e serviços; (iii) facilitação do deslocamento das pessoas para diferentes regiões do mundo e (iv) facilitação da disponibilização de informação diversa para os indivíduos (TANZI, 1999).

Por outro lado, a sociedade tem se deparado com maior dificuldade no controle e combate ao tráfico de drogas e formas de terrorismo; além da dificuldade de controle da circulação de produtos contaminados e com potencial risco à saúde pública e da disseminação de vírus e bactérias para toda parte do globo, em razão da circulação livre dos indivíduos, inclusive para áreas até então impenetráveis ou de difícil acesso. Esses podem ser apontados como alguns dos efeitos negativos da maior integração dos mercados (TANZI, 1999).

No âmbito da fiscalidade, os sistemas fiscais, regulados por normas nacionais, onde prevalecem os princípios da soberania e da territorialidade, foram profundamente afetados pelos efeitos da globalização, e em decorrência destes, encontram-se inadequados e desajustados (PIRES, 2018)

A tecnologia, os novos atores do poder nacional e internacional (organizações internacionais e até consumidores), a mobilidade dos agentes, a interdependência e o enfraquecimento do poder público são apontados como elementos nucleares que influenciam o direito fiscal, nacional e internacional, no mundo global, sendo estes responsáveis pela transformação da relação entre autoridade fiscal e contribuinte, das estruturas dos sistemas fiscais e da organização do tributo em si. (PIRES, 2018).

Em 2000, Vito Tanzi, então presidente do Fundo Monetário Mundial, em artigo apresentado no encontro do *Inter American Center of Tax Administrations* (CIAT) em Washington, destacou que a globalização, associada ao aumento da integração transfronteiriça, facilitada pelo rápido progresso tecnológico, provavelmente afetaria a capacidade dos países de cobrar impostos, afetando também a distribuição da carga tributária (TANZI, 2000)

A respeito da tributação sobre o consumo, a facilitação da circulação de pessoas e bens foi responsável pela intensificação das atividades e do comércio transfronteiriço, possibilitando ao consumidor optar por adquirir produtos de países que mantem baixa tributação sobre os produtos comercializados. Neste cenário já se identifica o reflexo da globalização nos sistemas fiscais nacionais, que passaram a diminuir os impostos incidentes sobre os produtos a fim de atrair consumidores espalhados por todo o mundo, e não apenas seus residentes.

As consequências da globalização estão ainda mais estampadas na tributação sobre o rendimento, das pessoas singulares e coletivas. Com relação as pessoas singulares, a mobilidade dos agentes e o surgimento das novas tecnologias aumentaram e diversificaram as rendas obtidas de fontes localizados fora do território de residência do contribuinte. E, justamente essa mobilidade possibilita ao indivíduo, contribuinte do imposto sobre rendimento da pessoa singular, escolher entre investir no país em que é residente ou em país terceiro, sendo que para tal escolha, o elemento fiscal passa ser definidor.

É na tributação sobre o rendimento das pessoas coletivas que os efeitos da globalização atingem seu ápice. O mundo global foi determinante para o surgimento de empresas multinacionais, que dividem e diversificam sua cadeia produtiva em diferentes

países, resultando na plurilocalização das bases de tributação, com rendimentos empresariais localizados em diferentes Estados, regidos por regras fiscais que nem sempre se assemelham.

Portanto, no cenário empresarial, em que a finalidade lucrativa prepondera, identificamos o elemento fiscal como definidor de como investir e onde se estabelecer. Decisões como estabelecer as operações empresariais em países com baixas taxas de impostos ou onde são fornecidos incentivos fiscais mais generosos estão no cotidiano das multinacionais, sendo caracterizadas como formas de planejamento fiscal (legítimo ou agressivo).

Merece destaque, entre os efeitos nefastos da globalização na esfera fiscal, a dificuldade que os Estados da residência do contribuinte encontram em identificar rendimentos auferidos no estrangeiro, não declaradas por seus contribuintes residentes. A existência de paraísos fiscais contribui para a evasão fiscal (TANZI, 1999). Assim, a globalização além de resultar na fragmentação da soberania fiscal e até na limitação da mesma, efeitos decorrentes da necessidade dos Estados observarem e acompanharem o cenário global, produz profundas contradições na fiscalidade, pois o mesmo Estado que é cada vez mais dependente dos impostos para se financiar (finalidade fiscal), precisa também atuar extrafiscalmente, com o objetivo de influenciar os comportamentos e/ou suprir as falhas de mercado, de justiça e de equidade (PIRES, 2018)

A mobilidade dos agentes econômicos internacionais, possibilitada pelo ambiente econômico globalizado, faz com que os Estados se empenhem arduamente na consecução de um duplo objetivo: manter os investimentos que já conquistaram (impedir a fuga de investimentos já instalados no país) e ainda, atrair novos investimentos, sejam eles investimentos efetivamente novos (novos negócios ou expansão e internacionalização de operações locais) ou investimentos migrados (deslocalizados) a partir de outros países, dando origem a uma genuína concorrência entre Estados com vista à manutenção e captação de investimentos estrangeiros (MOURA, 2013). Contudo, essa “luta” tem como consequência a constante diminuição das taxas de impostos e o aumento da concessão de benefícios, já que o medo da migração da base tributária fez com que alguns países hesitassem em ajustar seus impostos ou mesmo em tributar dividendos e rendimentos de juros (TANZI, 2000), levando a uma degradação fiscal, marcada pela

erosão das bases de tributação, que desencadeia na eliminação dos serviços públicos prestados e na corrida para o abismo (*race to the bottom*¹).

3.1 Concorrência fiscal prejudicial

A globalização da economia, marcada pelo intenso fluxo de bens e capitais, nos conduziu a um cenário de aguda concorrência entre os Estados na busca por atrair investimentos estrangeiros para desenvolver as suas economias locais (MOURA, 2013). No contexto de economia integrada, as pessoas coletivas e singulares podem, facilmente, deslocar as atividades econômicas suscetíveis de tributação, de um território para outro, levando em consideração, ao tomarem tais decisões, os modos e níveis de tributação. Assim, o problema da concorrência fiscal, em escala internacional, assumiu grande relevo. (ANDRADE, 2001). A Organização para Cooperação e desenvolvimento econômico - OCDE, no relatório *Harmful Tax Competition* (OCDE, 1998), designa a concorrência fiscal prejudicial como *an emerging global issue*.

Somente o fato de um Estado existir e de ter uma política fiscal já consiste em uma manifestação de concorrência fiscal, ainda que passiva, ou seja, não dirigida ao propósito de atrair investimento, pois as regras vigentes em determinada nação poderão ser sempre comparadas às de outra por um investidor que pretenda internacionalizar sua operação. Logo, se existem dois regimes e o investidor contrapõe as vantagens e desvantagens de um e de outro, já estamos diante de uma concorrência fiscal entre Estados. (MOURA (2013). Portanto, o fenômeno da concorrência fiscal decorre da existência de diferentes sistemas fiscais e da soberania que os Estados possuem para dispor sobre suas regras nacionais.

Interessante destacar que a concorrência entre Estados não se limita ao âmbito fiscal, podendo um Estado atrair investimentos estrangeiros em razão de diversos fatores, tais como, estabilidade econômica, simplicidade e observância ao ordenamento jurídico, restrição aos direitos trabalhistas e abrandamento das políticas sociais e ambientais. Mas não há dúvidas de que a política fiscal tem um papel de absoluto destaque na concorrência que se estabelece entre os Estados. (MOURA, 2013)

Por muito tempo a concorrência fiscal internacional, fenômeno antigo, mas cujo debate técnico, científico e político é relativamente recente, foi vista pela generalidade

¹ desmantelamento dos sistemas fiscais, resultante de a diminuição da tributação (ação) provocar uma diminuição ainda maior (reação) e assim sucessivamente (círculo vicioso). (PIRES, 2018)

dos autores como benéfica (COSTA, 2005), pois a limitada capacidade de tributar, decorrente desse fenômeno, obriga os Estados a melhor gerirem o orçamento e os gastos públicos.

A concorrência fiscal pode, inclusive, ser considerada justa ou benéfica, quando os Estados utilizam práticas “saudáveis” para atração de investimento, sendo elas: a solidez dos institutos e a seriedade das instituições jurídicas, o oferecimento de boas práticas legislativas (simplicidade, estabilidade e transparência das normas fiscais), administrativas (respeito às garantias dos contribuintes e igualdade de tratamento, acessibilidade às autoridades fiscais e agilidade na solução de dúvidas e respostas aos questionamentos dos contribuintes) e judiciais (decisões céleres e imparciais por parte dos tribunais quanto à interpretação da lei fiscal e a exigibilidade de tributos, às quais a Administração efetivamente se submeta). Assim, os Estados estão também moldando seus sistemas fiscais ao fazer uso de práticas “saudáveis” (que, para além de tudo, não apenas beneficiam os próprios cidadãos nacionais, como ainda estimulam uma “corrida internacional” em prol de boas práticas fiscais) de modo a atrair investidores. Nesses casos, a concorrência fiscal é “legal” e, longe de maléfica, traz significativos avanços ao desenvolvimento da política fiscal nacional e até internacional (MOURA, 2013).

A própria Comissão da União Europeia, na COM (2001) 260 final, afirma que um certo grau de concorrência fiscal na UE pode ser inevitável, podendo mesmo contribuir para a diminuir a pressão global. A concorrência fiscal não é, portanto, necessariamente injusta ou prejudicial, sendo que para distingui-la das boas práticas fiscal, devem ser consideradas as diferentes perspectivas, daquele que a pratica e daquele que “sofre” com tal prática. Inclusive a ideia da concorrência fiscal justa (fair tax competition), deveria ser melhor desenvolvida, ligando-a ao conceito crescentemente utilizado da fair share².(PIRES, 2018).

Portanto, a concorrência fiscal se processa entre Estados, resultante de manuseamento das regras fiscais com o objetivo de atraírem as bases tributáveis para o Estado ou de mantê-las, mas em detrimento de outro Estado. (PIRES, 2018), sendo que a diversidade dos sistemas fiscais dos Estados, a sua estrutura, composição e articulação entre os impostos, os distintos níveis de fiscalidade e de esforço fiscal, a ação da

² A tributação dos agentes econômicos deve ser dar de acordo com sua efetiva capacidade contributiva

administração e da justiça tributárias estão na base das políticas ativas de concorrência fiscal. (COSTA, 2005).

As medidas de desoneração fiscal, utilizadas pelos Estados a fim de atrair investimentos se manifestam de diferentes maneiras, merecendo destaque a concessão de isenções, de benefícios fiscais e de subsídios estatais, bem como, a redução de taxas nominais dos impostos. O fenômeno em comento pode abranger, portanto, todas as modalidades de tributação e todos os elementos da tributação – sujeição, benefícios fiscais, taxas, etc. (PIRES, 2018)

O termo concorrência fiscal prejudicial, que no passado atendia por degradação fiscal, também tem sido atendida pela expressão práticas fiscais prejudiciais (*harmful tax practices*). O abrandamento fiscal, atrelado à óbvia hesitação por partes dos Estados em aumentar ou introduzir novos impostos, tem conduzido à geração de estrondosos déficits fiscais, não apenas em escala nacional, mas, fundamentalmente em escala global. (MOURA, 2013). Ocorre que, a adoção das medidas de abrandamento fiscal, que resultam na diminuição da tributação como forma de combater medidas fiscais mais benéficas concedidas por outro Estado, e assim sucessivamente (circulo vicioso), a fim de manter ou captar bases de tributação em seu território, tem representado uma verdadeira corrida para o abismo (*race to the bottom*).

As multinacionais, muitas vezes, fazendo uso de planejamentos fiscais arrojados, aproveitam da concorrência fiscal prejudicial, para fugirem da tributação que estariam sujeitas em seus países de residência (normalmente, com elevadas cargas fiscais). Nesses casos, a atração do investimento estrangeiro, mediante promessa de ausência ou redução de tributação, se daria de forma verdadeiramente desleal e, a fundo, serviria tão somente de estímulo reprovável à prática de evasão e de fraude fiscal internacional. (MOURA, 2013).

Em que pese todos os argumentos favoráveis, várias são as consequências negativas decorrentes da concorrência fiscal prejudicial, merecendo destaque a falta de neutralidade fiscal, já que afeta os recursos móveis e a degradação fiscal, com hipertrofia das bases de tributação e diminuição das receitas tributárias e aumento da carga fiscal sobre os fatores com menor mobilidade, tendo como consequência a falta de observância dos princípios da igualdade e da justiça fiscal.

A concorrência fiscal resulta da existência de paraísos fiscais (*tax havens*), marcados pela (1) inexistência de impostos, em virtude de tributação efetiva irrelevante, ou até pela definição limitada da fonte dos rendimentos sujeitos, apesar de menos

relevantes tributação; (2) a não tributação dos rendimentos provenientes do exterior; (3) o nível significativamente menos gravoso dos impostos sobre os rendimentos, face ao do país de origem e de regimes fiscais preferenciais prejudiciais (*harmful preferential tax regimes*), que podem ser indicados como territórios onde (1) taxas efetivas sobre o rendimento relevante são zero ou muito baixas; (2) regime afastando da respectiva aplicação as atividades domésticas (*ring fencing*), isto é, a título de exemplo, limitando-o a não residentes ou não permitindo transações em divisa nacional (PIRES, 2018)

Tanto os paraísos fiscais como os regimes fiscais preferenciais prejudiciais são ainda marcados pela falta de transparência das regras legais e administrativas, bem como, pela carência da efetiva troca de informações, diante da inexistência de tratados fiscais firmados por esses territórios.

A busca de alocação de investimentos em países com tributação favorecida deflagra dois problemas para as nações desenvolvidas, quais sejam: conter as manobras evasivas dos contribuintes e tentar contornar a concorrência fiscal prejudicial praticada pelos países com tributação favorecida (TORRES, 2001). O combate aos comportamentos que configurem práticas fiscais prejudiciais pode ser feito por diferentes vias, podendo ser repressivos ou incentivadores, dirigidos aos Estados ou aos contribuintes, por meio de legislação interna dos Estados ou a nível internacional.

Com relação aos mecanismos de combate direcionados aos Estados, invoca-se: (1) não celebração ou cessação de convenções, (2) intensificação da troca de informações, (3) elaboração de uma lista negra dos paraísos fiscais e dos territórios com regimes fiscais privilegiados. Já, entre as medidas dirigidas aos contribuintes, se identifica (1) a eliminação da isenção dos rendimentos provenientes do estrangeiro, (2) legislação sobre as CFCs (*Controlled Foreign Companies*), (3) o agravamento das tributações, (4) as regras relativas aos preços de transferências, (5) à subcapitalização e (6) o acesso à informação bancária. (PIRES, 2018). Dentre as medidas internacionais de combate ao fenômeno em análise, merece destaque os trabalhos que vêm sendo desenvolvidos pela UE e pela OCDE, tal qual destacado na seção seguinte.

4 NEUTRALIDADE FISCAL E UNIFORMIZAÇÃO DO DIREITO INTERNACIONAL FISCAL COMO SOLUÇÃO PARA CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL

A concorrência fiscal prejudicial afeta a equidade e a neutralidade dos sistemas fiscais, já que os Estados, visando manter ou atrair investimentos móveis, deixam de aumentar as taxas de tributação ou concedem benefícios fiscais em demasiado, causando assim, erosão das suas bases de tributação e desencadeando ainda, em pressão sobre a tributação incidente sobre os rendimentos imóveis.

Dentre as medidas internacionais de combate ao fenômeno em análise, merece destaque os trabalhos desenvolvidos pela UE e pela OCDE, que estimulam a instituição de cláusulas anti-abuso e disposições sobre troca de informações e cooperação entre as administrações tributárias nas convenções bilaterais, a fim de evitar a evasão e fraude fiscais, bem como, minimizar as práticas fiscais prejudiciais.

No cenário atual, em nível internacional, as convenções bilaterais contra dupla tributação se mostram como instrumento eficaz de combate à concorrência fiscal prejudicial, pois os Estados, seguindo modelos como o MC-OCDE, têm inserido em suas convenções cláusulas anti-abuso e disposições sobre troca de informações e cooperação entre as administrações tributárias, a fim de evitar a evasão e fraude fiscais, bem como, minimizar as práticas fiscais prejudiciais.

Assim, as convenções bilaterais, juntamente com as legislações nacionais, que dispõem sobre CFCs (Controlled Foreign Companies) e regulam regras sobre os preços de transferência, subcapitalização e acesso à informação bancária (PIRES, 2018), se mostram como os instrumentos eficazes, adotados atualmente para combater a concorrência fiscal prejudicial. Contudo, em que pese todo o esforço dos Estados e das organizações internacionais para minimizar essas práticas fiscais reprováveis, ainda há, no panorama relatado, espaço considerável para manipulação, pelos Estados, do elemento fiscal em suas políticas públicas. Portanto, a tributação tem sido vista como fonte de distorções ao fluxo mais eficiente de capitais (PEREIRA, 2011), representando o elemento fiscal como aspecto determinante na decisão de onde e como investir, afastando-se, assim, da neutralidade perseguida pelo direito internacional fiscal.

Para o princípio da neutralidade, um dos princípios estruturantes do internacional fiscal, o elemento fiscal não deve interferir na decisão de investimentos ou na forma de organização dos negócios. Isso porque, somente através da neutralidade fiscal, seria possível atingir um mercado perfeitamente competitivo, com eficiência econômica (PEREIRA, 2011).

Evidente que o contexto econômico global, com economias abertas e integradas, se afasta muito da ideia de mercado perfeitamente competitivo, já que a tributação está

longe de ser neutral, representando-se como elemento fundamental, onde as decisões dos agentes econômicos são tomadas levando em conta o rendimento líquido, ou seja, após descontar a tributação incidente. É certo que uma neutralidade absoluta somente seria possível se os sistemas fiscais nacionais fossem idênticos, vez que justamente as diferenças existentes entre os sistemas fiscais nacionais possibilita a manipulação do elemento fiscal, que acaba tendo um impacto determinante nas escolhas tomadas pelos agentes econômicos.

Assim, o impacto fiscal é uma das preocupações do direito internacional fiscal, sendo que a continuidade das economias globais depende essencialmente de um esquema de organização neoliberal onde o mercado assume as rédeas e o Estado atue de forma mais neutral possível (PIRES, 2018).

No modelo atual, uma vez que a neutralidade da política fiscal jamais será absoluta, os Estados podem optar por valorizar o princípio da neutralidade fiscal à exportação (capital export neutrality – CEN) ou, a neutralidade fiscal à importação (capital import neutrality – CIN). Enquanto a CEN visa resguardar os sujeitos residentes de um mesmo Estado, que produzem rendas dentro e fora deste, ou apenas fora, a CIN procura garantir aos residentes de um Estado, que produzem rendas externamente, o mesmo tratamento que o país da fonte concede aos seus residentes, e aos sujeitos não residentes o mesmo tratamento concedido aos seus residentes, que produzem rendas internamente. (TÔRRES, 2001).

A neutralidade absoluta, que se mostra como solução para a concorrência fiscal prejudicial, somente seria atingida com a uniformização dos sistemas fiscais, já que deixariam de existir as distinções das legislações nacionais que permitem aos Estados, o aproveitamento indevido do elemento fiscal. Entretanto, o fato é que não existem impostos internacionais/globais, bem como, não existe uma organização internacional tributária paralela com poderes de criação, imposição e gestão dos impostos e das receitas por esses geradas (PIRES, 2018), impossibilitando assim, essa uniformização. E neste sentido que se mostra necessária a busca meios alternativos aos existentes hoje, que são limitados, para minimizar a concorrência fiscal prejudicial.

5 CONVENÇÃO MULTILATERAL PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO COMO ALTERNATIVA PARA O COMBATE À CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL

O fim da concorrência fiscal prejudicial somente seria possível com uma uniformização do direito fiscal internacional. Entretanto, o modelo atual de coordenação das soberanias fiscais nacionais, tem como principal instrumento, eficaz, mas limitado, para combate às práticas fiscais prejudiciais, a convenção bilateral para evitar a dupla tributação - CDT, celebrada entre Estados e que seguem na maioria das vezes o Modelo de Convenção da OCDE, MC-OCDE, prevendo, além da cooperação entre as administrações tributária, normas anti-abuso.

No bloco da UE, a uniformização das regras tributárias depende de decisões unânimes dos Estados-Membros, por imposição do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE). Já que a unanimidade numa matéria tão delicada para os Estados não é fácil de ser atingida, o que se tem buscado é uma harmonização parcial, referente a um imposto, como no caso do IVA, na tributação sobre o consumo ou com relação a um determinado grupo de Estados-Membros, a fim de combater as práticas evasivas, por parte dos contribuintes, e as práticas fiscais prejudiciais, por parte dos Estados. Deste modo, como a regra da unanimidade relativa a decisões no domínio da tributação na União Europeia ainda estar mantida, resta apenas a possibilidade de harmonização, em diferentes níveis, dos impostos diretos, como é o caso do imposto sobre rendimentos, no mesmo mercado interno. (MEUSSEN, 2002).

Tendo o CDT, alcance limitado, surge, como alternativa, as convenções multilaterais para evitar dupla tributação da renda e capitais. Os instrumentos multilaterais, por integrarem mais de duas partes, permitem maior uniformidade das regras fiscais, e conseqüentemente, minimizam as distinções entre os sistemas fiscais domésticos dos signatários, diminuindo com isso, o espaço para a prática de condutas competitivas fiscais, não benéficas.

A uniformidade alcançada por meio da convenção multilateral, pode ser influenciador para legislação interna, podendo assim, influenciar a legislação tributária estrangeira de estados contratantes (MATTSSON, 1985). A convenção multilateral oferece vantagens adicionais, dentre elas, maior segurança jurídica para os direitos do contribuinte. O instrumento multilateral também surge como meio de prevenção ao abuso ou o uso impróprio dos tratados fiscais, e a partir dessas convenções novas formas de

cooperação internacional poderiam se desenvolver. (MATTSSON, 1985). Assim, o surgimento das convenções multilaterais se mostra como importante passo no modelo de cooperação entre Estados, já que por meio desses instrumentos, que vinculam mais de dois Estados, as incongruências dos sistemas fiscais domésticos ficam limitadas, reduzindo assim, o espaço para a evasão e fraude fiscal, bem como, para as práticas fiscais prejudiciais.

5.1 OCDE Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting

Historicamente, os Estados têm preferido tratados bilaterais para evitar a dupla tributação. Contudo, o conceito de um instrumento multilateral, no âmbito fiscal, não é completamente desconhecido ou completamente novo (BOSMAN, 2017). São exemplos de convenções multilaterais para evitar a dupla tributação a Nordic Convention, firmada pelos países nórdicos em 1983, o CARICOM treaty, convencionado entre os Estados membros da Caribbean Community na década de 90 e o Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, convenção firmada entre Estados-Membros da OCDE em 1988 e alterada recentemente, em 2010. Contudo, sem dúvida um importante passo, resultado da Ação 15 do Projeto BEPS³, considerado *the most significant re-write of the international tax rules in a century* (OCDE, 2015) foi dado em novembro de 2016, quando mais de 100 países concluíram negociações da Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – aqui intitulada MLC.

O Projeto BEPS, da OCDE/G20, um Inclusive Framework onde mais de 130 países estão colaborando na implementação de 15 medidas para pôr fim às estratégias de evasão fiscal que exploram lacunas e incompatibilidades nas regras fiscais para evitar o pagamento de impostos. As práticas do BEPS custam aos países USD 100-240 bilhões em receitas perdidas anualmente. (OCDE, 2019). As metas estabelecidas pelo BEPS foram: (1) interromper a perda de receita tributária para os estados, (2) garantir a tributação da renda onde o valor econômico é criado, e (3), ainda mais importante, reconstruir sistemas de impostos justos para restaurar e construir a confiança dos

³ *Base Erosion and Profit Shifting*, projeto da OCDE e G-20, grupo formado pelos representantes das 19 maiores economias do mundo e União Europeia, consubstanciado em 15 planos de ação destinados ao combate à erosão das bases tributárias e à transferência artificial de lucros.

contribuintes (VALENTE, 2017). Em 8 de agosto de 2019, o MLC abrangia 89 jurisdições e outra 6 manifestação intenção na assinatura do instrumento multilateral. (OCDE, 2019).

A MLC tem como objetivo oferecer soluções concretas para combate às lacunas dos tratados tributários internacionais, transpondo os resultados do Projeto BEPS para tratados fiscais bilaterais em todo o mundo. A convenção permite que os Estados implementem padrões mínimos acordados para combater o abuso de tratados e melhorar os mecanismos de resolução de disputas, proporcionando flexibilidade para acomodar políticas específicas de tratados fiscais. Assim, a MLC possibilita a modificação dos tratados fiscais bilaterais existentes de forma sincronizada e eficiente para implementar as medidas desenvolvidas durante o Projeto BEPS, sem necessidade de gastar recursos renegociando cada tratado bilateralmente (OCDE, 2019). Inclusive convenções multilaterais anteriores, envolvendo outras áreas do direito internacional, tais como livre comércio, extradição, prevenção do terrorismo, aviação civil internacional e direito do mar, servirão de inspiração para o MLC (BOSMAN, 2017).

O efeito que o MLC produzirá nos CDTs distingue-se caso a caso, podendo ensejar alterações em maior ou menor extensão, dependendo de suas disposições existentes (VALENTE, 2017). As disposições do MLC podem ser divididas em três categorias, (1) disposições que fazem parte do chamado *minimum standard*, ou seja, que preveem um nível mínimo de alinhamento entre CDTs, (2) disposições que se aplicam aos CDTs das partes, mediante notificação, desde que nenhuma reserva tenha sido feita, mas sem necessidade de uma escolha explícita, e (3) disposições que não se apliquem, a menos que especificamente escolhidas pelas partes (VALENTE, 2017).

A categorização das provisões foi a forma encontrada de garantir as necessárias flexibilidade e eficácia, pois somente um instrumento flexível poderia ser "atraente" para um grande número de jurisdições com diferentes políticas, sistemas e culturas legais e fiscais e ao mesmo tempo, não há dúvida de que os princípios básicos deveriam vigorar (*minimum standard*), garantindo assim que a MLC realmente constitui um passo adiante na luta contra o BEPS (VALENTE, 2017).

O grande entrave identificado, mesmo com a utilização do MLC, é que as regras que auxiliam na luta contra a evasão fiscal e no combate às práticas fiscais prejudiciais, que incluem (1) renda derivada por ou através de entidades transparentes, (2) entidades com dupla residência (3) transações relativas à transferência de dividendos, (4) norma anti abuso para estabelecimentos estáveis (EE) situados em terceiras jurisdições, (5)

regras para prevenção do uso abusivo das convenções estão enquadradas na segunda categoria de provisões, desta forma, as partes ao integrarem o MLC, podem reservar seus direitos à aplicação das disposições desta categoria, mesmo em sua totalidade.

As opções feitas (reservas) pelas jurisdições mostram que estas estavam (supostamente) inclinadas a defender a soberania do Estado sobre o poder tributário, e assim o fizeram ignorando potenciais consequências negativas relevantes para os contribuintes, como o risco de dupla tributação jurídica internacional, bem como aumento da incerteza jurídica, e deixando uma margem para a concorrência fiscal ao rejeitar regras detalhadas. Exemplos dessas opções incluem a arbitragem vinculativa obrigatória, adotada por apenas vinte e seis das setenta e uma jurisdições que assinaram a MLC, bem como o fato de apenas treze signatários optaram por implementar a limitação dos benefícios, *limitation-on-benefits test* nas disposições sobre o *principal-purpose-test*. (DOURADO, 2018).

A dificuldade na equiparação das regras fiscais também está estampada nas reservas feitas pelos Estados, podendo destacar que quarenta e seis jurisdições fizeram reserva com relação a aplicação do artigo 3, que dispõe sobre as entidades transparentes, e quarenta e nove jurisdições reservaram direito a aplicação das disposições do artigo 10, sobre a baixa tributação dos estabelecimento estáveis - EEs por Estados terceiros (DOURADO, 2018).

Não resta dúvida que o sucesso da MLC depende das reservas e das opções feitas pelas jurisdições que realmente ratificaram o instrumento. O número importante de jurisdições envolvidas no desenvolvimento da MLC e comprometidas com as ações do BEPS em geral, permite otimismo. E a MLC, dentro do quadro geral do Projeto BEPS, fornece evidências de que um mundo fiscal melhor é uma questão de força de vontade e cooperação, e certamente está mais perto do que nunca (VALENTE, 2017).

A convenção multilateral construída no Projeto BEPS, se adotada, na sua integralidade por todos os Estados signatários do instrumento representaria um avanço, sem precedentes, no combate à concorrência fiscal prejudicial. Contudo, as opções feitas pelos Estados signatários demonstram a grande dificuldade encontrada na uniformização das regras tributárias e acarretam na manutenção das lacunas e incompatibilidades dos sistemas fiscais, exploradas, pelos contribuintes, para prática de planejamentos fiscais agressivos e pelos Estados, na “disputa” prejudicial por receitas fiscais.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observa-se que, no panorama geral, a globalização dos mercados apresenta impacto na esfera econômica, social, ambiental, política e institucional, seja no âmbito local, regional ou global. Efeitos esses que são sentidos e espelhados nos instrumentos de políticas públicas e regulamentos da atuação pública e privada. Esse artigo apresentou especial atenção ao impacto da globalização na fiscalidade internacional, com ênfase nos papéis das convenções multilaterais como alternativa para combate à concorrência fiscal prejudicial.

Verificou-se ainda que a harmonização tributária sempre foi um dos objetivos perseguidos pela União Europeia, já que a existência de diferenças fiscais acentuadas amplia os obstáculos para uma manutenção do processo de integração, além de causar distorções na alocação de recursos no âmbito do espaço integrado, pela liberdade de circulação de pessoas, capitais, bens e serviços, particularmente após a introdução da moeda única (TORRES, 2001).

O estabelecimento de normativas, códigos, diretivas, comunicações que integram a legislação comunitária se deu em um processo histórico de lutas e graduais ampliações de escopo e definição em um campo marcado por discussões, negociações e entraves, em uma dialética contraditória de oposições e alianças, de modo que a harmonia nem sempre foi possível. Contudo, verifica-se hoje, no espaço UE, uma harmonização parcial na esfera da tributação.

A convenção multilateral (MLC) desenhada no Projeto BEPS, de responsabilidade da OCDE e com substancial adoção pelos Estados-Membros da UE merece destaque na luta contra práticas fiscais prejudiciais. Se adotada na sua integralidade por todos os Estados signatários do instrumento, representaria um avanço, sem precedentes, no combate à concorrência fiscal prejudicial. Contudo, os Estados signatários já mostram relutância na adoção de alguns dispositivos, que refletem maior harmonização em detrimento da sua soberania fiscal.

Em resumo, é importante destacar que, se a uniformização tributária, por muitos sonhada e por outros questionada, mas que certamente solucionaria o fenômeno da concorrência fiscal prejudicial, não está perto de ser alcançada, cabe aos Estados buscarem alternativas para gestão de seus conflitos no âmbito fiscal, visando minimizarem os efeitos negativos desse fenômeno.

REFERÊNCIAS

- AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state. **Harvard Law Review**, v. 113, n. 7, p. 1575–1674, 2000. DOI: 10.2307/1342445.
- BOSMAN, A. General aspects of the multilateral instrument. **Intertax**, v. 45, n.10, p. 642-659, 2017.
- BRACEWELL-MILNES, Barry. Tax Competition: Harmful or Beneficial? **Intertax**, v. 27, n. 3, p. 86–88, 1999.
- DOURADO, 2018. Are we compatible?: On multilateral tax coordination. **Intertax**, v. 46, n.1, p. 3-5, 2018.
- ESTELLITA, Heloisa; BASTOS, Frederico Silva. Tax Exchange of Information and International Cooperation in Brazil. **Revista Direito GV**, v. 11, n. 1, p. 13–35, 2015. DOI: 10.1590/1808-2432201502.
- FORRESTER, Emily. Is the State aid regime a suitable instrument to be used in the fight against harmful tax competition? **EC Tax Review**, v. 27, n. 1, p. 19–35, 2018.
- GENSCHEL, Philipp; LIERSE, Hanna; SEELKOPF, Laura. Dictators Don't Compete: Autocracy, Democracy and Tax Competition. **SSRN Electronic Journal**, v. 23, n. 2, p. 290–315, 2018. DOI: 10.2139/ssrn.2786139.
- GONZALEZ, Clemente Checa. GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS ECONOMIC GLOBALIZATION AND TAX PRINCIPLES. **Revista Mexicana de Derecho Constitucional**, , n. 22, 2010.
- JOSEPH, Ghislain T. J. Electronic Commerce and the United Nations Model Double Taxation Convention. **Intertax**, v. 32, n. 8, p. 387–401, 2004.
- KATSUSHIMA, Toshiaki. Harmful tax competition? **Intertax**, v. 27, n. 11, p. 396–397, 1999.
- MATTSSON, N. Is the multilateral convention a solution for the future? – Comments with reflection to the Nordic experience. **Intertax**, n. 9, p.212-217, 1985.
- MEUSSEN, Gerard. The EU-fight against harmful tax competition: future developments. **EC Tax Review**, v. 11, n. 3, p. 157–159, 2002. DOI: 10.1023/A:1016541807704.
- MOURA, Alexandre C. F. **Concorrência fiscal prejudicial: Uma Nova Proposta de World Tax Organization** (Harmful tax competition: a new proposal for a world tax organization). Coimbra. 2013. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2595010> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2595010>

OCDE

- **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**, Paris, 1998

- **OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Reports, Information Brief.** Paris, 2015.
- **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version).** Paris: OECD Publisher, 2019
- **Action 15 multilateral instrument.** Paris, 2019.

PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu.** Almedina ed. Coimbra., 2011.

PINTO, C. EU an Oecd to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken. **Intertax**, v. 26, n. 12, 1998.

PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal.** Edições Al ed. Coimbra, 2018.

SANTOS, Antonio Carlos Dos. Concorrença fiscal e competitividade: a never ending story. **Ciência e Técnica Fiscal**, v. 424, p. 7–27, 2009.

SCHÖN, Wolfgang. Tax competition in Europe - the legal perspective. **EC Tax Review**, v. 9, n. 2, p. 89–104, 2000. DOI: 10.1023/A:1015811509712.

TANZI, Vito

- Is there a need for a world tax organization?. The economics of globalization: policy perspectives from public economics. [essays based on lectures delivered at the 1996 Congress of the International Institute of Public Finance]. - **Cambridge [u.a.]: Cambridge Univ. Press**, 1999. pp. 173-186. ISBN 0521622689.

- Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites. **IMF Working Paper**, 2000. DOI: 10.5089/9781451859188.001.

TORRES, Heleno. **Pluriributação Internacional sobre as rendas de empresas.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TUDOR, Carissa L.; APPEL, Hilary. Is eastern europe to blame for falling corporate taxes in europe? the politics of tax competition following eu enlargement. **East European Politics and Societies**, v. 30, n. 4, p. 855–884, 2016.

UNIÃO EUROPEIA, **COM (2009) 201 final**, Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comitê Económico e Social Europeu. Promover a boa governação em questões fiscais, 28 abril 2009.

VALENTE, P. Beps action 15: Release of Multilateral Instrument. **Intertax**, v. 45, n. 3, p. 219-228, 2017.

WILSON, John Douglas; WILDASIN, David E. Capital tax competition: Bane or boon. **Journal of Public Economics**, v. 88, n. 6, p. 1065–1091, 2004. DOI: 10.1016/S0047-2727(03)00057-4.