

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito

Regina Flávia Moraes Duarte

**CONTORNOS DO MODELO DE GOVERNANÇA
TRIBUTÁRIA GLOBAL DA PERSPECTIVA DO
BRASIL: a guerra fiscal e o problema do
enquadramento Keynesiano-Westfaliano**

Belo Horizonte

2015

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito

Regina Flávia Moraes Duarte

**CONTORNOS DO MODELO DE GOVERNANÇA
TRIBUTÁRIA GLOBAL DA PERSPECTIVA DO
BRASIL: : a guerra fiscal e o problema do
enquadramento Keynesiano-Westfaliano**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, na Linha de Pesquisa “Poder, Cidadania e desenvolvimento no Estado Democrático de Direito”, no Projeto Coletivo “Governança Tributária Global e Aplicação da Lei Tributária em Massa”, área de estudo “Justiça Tributária e Segurança Jurídica”, como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em direito, sob a orientação da Professora Doutora Misabel de Abreu Machado Derzi.

Belo Horizonte

2015

REGINA FLÁVIA MORAES DUARTE

Contornos de um modelo de governança global sob a perspectiva do Brasil: a guerra fiscal e o problema do enquadramento Keynesiano-Westfaliano

Dissertação apresentada e aprovada junto ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais visando a obtenção do título de Mestre em Direito.

Belo Horizonte, ____ de _____, de 2015

Componentes da banca examinadora:

Presidente: Prof.^a Dr.^a Misabel Abreu Machado Derzi - Orientadora
Universidade Federal de Minas Gerais

Integrante: Prof. Dr. André Mendes Moreira
Universidade Federal de Minas Gerais

Integrante: Prof. Dr. Valter de Souza Lobato
Faculdade de Direito Milton Campos

Integrante: Prof. Dr. Onofre Alves Batista Júnior
Universidade Federal de Minas Gerais

À minha mãe Aline, mulher mais importante da minha vida, a quem devo muito mais do que algum dia poderei retribuir.

À tia Tereza, por tudo que sempre representará para mim.

Ao meu noivo Eduardo, pelo amor diário, pela cumplicidade, pelo companheirismo, e por todas as razões que só o sentimento traduz. A você, meu amor, dedico não só este trabalho, mas tudo de bom que eu venha a fazer.

AGRADECIMENTOS

Quando penso em todo o apoio necessário para chegar até aqui, a primeira pessoa que me vem em mente é a minha mãe. Sem o amor incondicional recebido dela, certamente o desfecho da minha história teria sido muito diferente. Mãe, muito obrigada.

O meu agradecimento se estende, ainda, a todos que me ampararam nessa difícil jornada, em especial para:

- A professora Misabel de Abreu Machado Derzi, por me conduzir com paciência e atenção nessa jornada, e por me inspirar desde a época da graduação;
- Ao professor Onofre Alves Batista Júnior, pelo valioso suporte acadêmico oferecido ao longo de todo o curso;
- Ao professor André Mendes Moreira por me apresentar o exercício do magistério e pelo exemplo profissional a que sempre me reporto para identificar o caminho a seguir;
- Ao professor Valter Lobato pelo tempo despendido na avaliação do presente trabalho;
- Aos demais professores da pós-graduação pelo auxílio acadêmico oferecido;
- Aos meus sogros Laura e Edson, verdadeiros pais que a vida me presenteou, porto seguro diário, a quem dedico sincero e infinito amor;
- A minha família por tudo o que representam e por tudo o que vivemos juntos;
- A minha madrinha, tinha Guta, pelo amor incondicional dedicado por toda a vida;
- Aos queridos Lud e Tarcísio, pela imensa ajuda prestada no desenvolvimento desse trabalho e por mostrarem que amigos verdadeiros se fazem sempre presentes mesmo estando tão longe.

- Ao meu noivo, Eduardo, por ser o homem da minha vida, a pessoa que mais admiro no mundo, a fonte das maiores alegrias vividas, a melhor parte dos meus dias, e o grande responsável por essa vitória. Sem você, amor, nada disso seria possível ou teria o sentido que tem hoje.

RESUMO

A constante busca pela atração do capital na modernidade líquida, revela um cenário internacional de intensa competição fiscal. Se de um lado os países lutam contra a erosão das bases tributárias, de outro o capital mundializado segue em busca da maior lucratividade. Os Estados, na medida em que pautam suas ações e interações internacionais em uma noção de soberania Westfaliana, não conseguem resistir às imposições do capital mundializado, o que termina por gerar diversos problemas estruturais de natureza interna. Seja pela erosão das bases tributárias, seja pela relativização de conquistas sociais já sedimentadas, a guerra fiscal internacional tem causado imensos prejuízos aos cidadãos desses Estados Nacionais, o que se tem verificado no Brasil. Tendo-se em vista a ideia do enquadramento pós-Westfaliano trazida por NANCY FRASER, no sentido de que as atuações verificadas no ambiente nacional podem ser vistas como o resultado de uma interação internacional, pretendeu-se, no presente trabalho, perquirir o modelo de governança tributária desenvolvido no Brasil, para fazer frente às incursões do capital mundializado e à guerra fiscal internacional, em especial por se tratar de um país em desenvolvimento. A partir deste contexto, analisou-se os aspectos legislativos e jurisprudenciais da tributação dos lucros auferidos no exterior e do *transfer pricing*, com vistas a avaliar o impacto deste conflito entre capital mundializado e Estado territorial westfaliano nas tomadas de decisão legislativa e judicial no Brasil. Ao final, pode-se perceber que o problema da regressividade do sistema tributário nacional, e a corrupção do sistema jurídico-tributário brasileiro resultam diretamente desse modelo de governança e indiretamente da conjectura competitiva mundial.

PALAVRAS-CHAVE: capital mundializado; Brasil; enquadramento pós-westfaliano; governança tributária global; regressividade; guerra fiscal internacional, tributação de lucros auferidos no exterior, preço de transferência

ABSTRACT

The continuous search for capital attraction in the liquid modernity reveals an international scenario of intense tax competition. While countries fight against tax base erosion, the *mundialized capital* keeps searching for higher profitability. States, basing their actions and international interactions in a Westphalian notion of sovereignty, can not resist the impositions of globalized capital, which ends up generating several structural problems of domestic nature. Motivated by the risks of tax base erosion or by the relativization of social achievements already sedimented, international tax war is causing huge damages to the citizens of those national states, which has been observed in Brazil. Keeping in view the idea of post-Westphalian framing brought by NANCY FRASER, in the sense that the performances observed in the domestic environment can be seen as the result of an international interaction, this work intended to identify the global tax governance model developed in Brazil, to face the incursions of globalized capital and international tax competition, especially for being a developing country. From this context, it analyzes the legislative and jurisprudential aspects of foreign income taxation and of the transfer pricing methods, in order to assess the impacts of this conflict between globalized capital and territorial Westphalian State on the making of legislative and judicial decisions in Brazil. In the end, it realizes that the problem of the national regressive tax system and the corruption of the Brazilian tax system results directly from this governance model and indirectly from worldwide competitive conjecture.

KEYWORDS: *mundialized capital*, Brazil, post-Westphalian framework, global tax governance, regressivity, international tax competition, globalized capital; Brazil; post-Westphalian framework; global tax governance; regressivity; international tax competition, taxation of profits earned abroad, transfer pricing

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. - Artigo

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

Atual. - Atualizado

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CTN – Código tributário Nacional

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

Ed. - Edição

EUA – Estados Unidos da América

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicação

i.e. – isto é

IED – Investimento Externo Direto

IN RFB – Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil

IPI – Imposto sobre Produto Industrializado

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

MP – Medida Provisória

Nº - Número

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OMC – Organização Mundial do Comércio

ONU – Organização das Nações Unidas

Op. cit. – Opus citatum

Org. – Organizador (es)

P. – Página

PIS – Programa de Integração Social

Rev. – Revisado

V. - Volume

STF – Supremo Tribunal Federal

Trad. - Tradução

UNCTAD – United Nations Centre on Transnational Corporations (Centro das Nações Unidas sobre Companhias Transnacionais)

v.g. – verbi gratia

LISTA DE SÍMBOLOS

§ - parágrafo

% - por cento

R\$ - Real(is)

US\$ - Dólar(es) Americano(s)

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
CAPÍTULO 1- DO PÓS-FORDISMO À MODERNIDADE LÍQUIDA	21
1.1 Breves apontamentos sobre o modelo fordista e as conjecturas que levaram à sua superação	21
1.2 Pós-fordismo e modernidade líquida: necessária releitura dos conceitos de 'espaço' e 'tempo'	25
CAPÍTULO 2 - A DOMINAÇÃO IDEOLÓGICA: ULTRAPASSANDO BARREIRAS PARA A COMPREENSÃO DO FENÔMENO DA MUNDIALIZAÇÃO DO CAPITAL	32
2.1 Mundialização x globalização: uma questão de perspectiva	32
2.2 Mundialização do capital e polarização: o movimento silencioso da globalização.....	37
CAPÍTULO 3 - DA IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS DA GUERRA FISCAL INTERNACIONAL A PARTIR DA IDEIA DE VIOLÊNCIA ESTRUTURAL DE MILTON SANTOS	45
CAPÍTULO 4 - OS EFEITOS DA GUERRA FISCAL : <i>TAX BASE EROSION</i> E OS CUSTOS SOCIAIS	51
4.1 Tax base erosion e os custos sociais nos países desenvolvidos: a crise do Welfare State.....	54
4.2. A erosão da base tributária nos países periféricos: a manutenção da marginalização.....	56
PARTE II - DELINEAMENTOS DA ESTRUTURA DE GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA GLOBAL VIGENTE	60
CAPÍTULO 5 – APROXIMAÇÕES TEÓRICAS PRELIMINARES AO ESTUDO DO MODELO DE GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA GLOBAL VIGENTE SOB A PERSPECTIVA DO BRASIL	61
5.1 Apontamentos da teoria democrática pós-Westfaliana de NANCY FRASER	62

5.2 A aplicação da Teoria Democrática pós-Westifaliana ao objeto de pesquisa.	70
5.3 Breves referências ao sistema luhmanniano: em busca da <i>autopoiese</i>	71
CAPÍTULO 6 - O CONCEITO DE GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA GLOBAL	75
6.1 Governança Global como um fenômeno observável	76
6.2 Governança Global como um programa político.....	78
6.3 O conceito de governança global adotado no presente trabalho.....	79
CAPÍTULO 7 – PRIMEIRA ABORDAGEM EMPÍRICA: TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR.....	81
7.1. Introdução ao estudo da tributação dos lucros auferidos no exterior.....	81
7.2 Tributação dos lucros auferidos no exterior: a sistemática brasileira.....	84
7.3 Da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588-1-MC/DF e do Posicionamento do Supremo Tribunal Federal.....	89
7.4 Da divergência entre a tributação da renda e do capital no Brasil e os tratados internacionais.....	103
7.5 Das modificações trazidas pela Lei nº 12.973/14	106
CAPÍTULO 8 – SEGUNDA ABORDAGEM EMPÍRICA: TRIBUTAÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA	112
8.1 - Tributação e <i>Transfer Pricing</i> : Panorama geral	112
8.2 Principais modelos de cálculo do preço de transferência fixados pela OCDE	116
8.3 O tratamento conferido pela legislação nacional à matéria dos preços de transferência: panorama geral.....	119
8.4 Análise comparativa entre os modelos de cálculo do preço de transferência previstos pela OCDE e pelo Direito brasileiro.....	133
8.4.1 Método dos preços independentes comparados.....	133
8.4.2 Método do Preço de Revenda.....	137
8.4.3 Método do Custo mais Lucro	145

CAPÍTULO 9 – A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO PARTE DO	
MODELO DE GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA GLOBAL BRASILEIRO	147
CONCLUSÃO.....	153

INTRODUÇÃO

As Guerras Civis-Religiosas – também chamadas de Guerra dos Trinta Anos – que eclodiram na Europa no século XVII exerceram um importante papel na definição da configuração política predominante durante toda a modernidade. Segundo o historiador REINHART KOSELLECK¹, a violência e o caos resultantes destas guerras foram premissas fundamentais para a formação do surgimento do direito internacional moderno e para a fundamentação do Estado moderno em geral e em especial em sua forma inicialmente assumida: o absolutismo. Os Tratados de Westfália estabeleceram as condições vistas como essenciais para a garantia da paz na Europa: o princípio da autodeterminação, a ideia de soberania e a doutrina da não-intervenção em assuntos internos.

Uma tal visão de soberania decorrente da Paz de Vestefália não poderia jamais estabelecer as bases de um direito cosmopolita. Sem um critério de legitimidade moral para a constituição do Estado, mas meramente uma decisão racional com vistas ao fim da autopreservação, não havia como se fundar uma constituição superior que fizesse com que os Estados se sujeitassem a leis comuns. Os Estados poderiam estabelecer tratados, acordos entre si para a manutenção da paz ou o cumprimento de mútuos interesses, mas não havia nenhuma forma de garantia do seu cumprimento a não ser a própria guerra. A soberania fora formulada para a manutenção da segurança externa, interesses internos e proteção contra ameaças externas. Considerando-se que a ideia de soberania se orientava no sentido de uma completa autodeterminação de cada Estado, nenhum poder externo, nem critério de legitimidade moral, poderia exigir de um Estado o cumprimento de sua obrigação para com outrem.

A ideia de um direito cosmopolita só pode se desenvolver, contudo, no Iluminismo alemão. A crença de que a história possuía uma marcha universal e

¹ KOSELLECK, Reinhart. *Crítica e crise: uma contribuição à patogênese do mundo burguês*. Tradução do original alemão de Luciana Villas-Boas Castelo-Branco. Rio de Janeiro: EDUERJ: Contraponto, 1999.

progressiva de realização de fins racionais da natureza, influenciada pela filosofia da história do Iluminismo Francês, possibilitou a KANT, pela primeira vez, o projeto de um Direito Cosmopolita destinado a assegurar seu projeto de uma paz perpétua. Para KANT, a tarefa última da história era “a realização de um plano oculto da natureza para estabelecer uma constituição política perfeita interiormente e [...] também exteriormente perfeita”.² KANT via na história o desenvolvimento de uma razão superior (a natureza) cujo *telos* era a realização, pela humanidade, de uma constituição civil perfeitamente justa e que administrasse o direito de uma forma universal. Este fim natural da história realizar-se-ia ainda que os objetivos dos indivíduos não o almejassem, pois dependia mais da existência de uma lei natural que conduzia a humanidade para este fim. Tal garantia apriorística da história era o que garantia o sucesso de que, em um dado momento, a humanidade progrediria ao ponto de invariavelmente optar por estabelecer um acordo que substituísse o Estado de natureza em que viviam os Estados externamente (em relação uns aos outros) por uma “federação de Estados livres”³

A crença da modernidade, em geral, e de Kant, especificamente, na existência de um *telos* histórico que conduziria a humanidade incondicionalmente ao progresso permitiu ao filósofo alemão conceber uma garantia para a paz perpétua. Tendo-se em vista que o fim natural da humanidade era a constituição de uma “constituição perfeita que administrasse universalmente o direito”, havia, entre todos os povos, uma identidade de destino que garantia a formação de uma federação de Estados livres, possuindo esta federação, portanto, um critério de legitimidade moral (o progresso da razão) e, portanto, uma razão para que os Estados a respeitassem.

O problema surge quando se percebe que, na pós-modernidade, aquele critério moderno de legitimidade moral de uma federação de Estados livres não

² KANT, Immanuel. *Ideia de uma História Universal de um Ponto de Vista Cosmopolita*. Organização Ricardo R. Terra; tradução Rodrigo Naves, Ricardo R. Terra. 2ª ed. São Paulo, Martins Fontes, 2004, p. 17

³ C.f. KANT, Manuel. *Fundamentación de la metafísica de las costumbres; Crítica de las costumbres; Crítica de la razón práctica; La paz perpetua*. Estudio introductivo y análisis de las obras por Francisco Larroyo. 11 ed. Mexico, D. F.: 1998, pp. 229 – 230.

subsiste. A crença metafísica em um *telos* histórico universal que conduz a humanidade em um progresso constante foi destruída em especial em virtude dos horrores praticados no século XX em virtude de doutrinas políticas finalistas. Nada obstante, a pós-modernidade oferece um cenário no qual uma constituição política supra-nacional não aparece como realização de um fim último da natureza, mas como necessidade política efetiva em razão da expansão para contextos internacionais de questões antes consideradas como próprias do cenário interno dos Estados Nacionais. Ou seja, não se trata mais da realização de uma utopia, mas da real necessidade de se resolverem problemas de alcance global cuja solidariedade entre os Estados se torna imprescindível.

Isso porque, com a quebra do acordo de *Bretton Woods*, deu-se o início da desregulamentação do mercado internacional motivado, *a priori*, pelos interesses econômicos das principais potências industriais e mantida *a posteriori* pela força e interesse do próprio capital. Não se ignora o fato de que a completa desregulamentação da economia, por si mesma, represente um grande problema econômico a ser enfrentado em nível mundial. A questão é que a desregulamentação financeira que deu ensejo à mundialização do capital se deu em um momento muito infeliz. Toda a tecnologia de informação e comunicação que relativizaram o conceito de tempo e espaço no contexto pós-moderno, identificado por BAUMAN⁴ como “modernidade líquida”, formaram o ambiente especialmente favorável para que o capital livre encontrasse a fluidez necessária para se mundializar.

O capital mundializado encontrou tanto na falta de controle quanto na ausência de espaço (posto que é desterritorializado) a sua fonte de poder. Poder esse que levou os Estados a estabelecerem verdadeira guerra fiscal para atraí-lo na direção das próprias economias nacionais o que, alfim, terminou por fragilizá-los politicamente frente a esse cenário de intensa competição internacional.

⁴ BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. tradução: Plínio dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar editor, 2001.

Sendo assim, na primeira parte do presente trabalho, busca-se traçar os principais pontos que clarificam o contexto internacional de competição fiscal, com a preocupação em se traçar de um lado as principais causas da guerra fiscal, e de outro as consequências verificadas dentro dos Estados Nacionais.

A seguir, já na segunda parte do trabalho, procuraremos ir mais a fundo na pesquisa quanto aos impactos provocados tanto pela guerra fiscal internacional, quanto pelas próprias pressões do capital mundializado no nosso âmbito nacional, sobretudo no que se refere ao poder de tributar. Ao se ter em mente a polarização global resultante de toda a evolução histórica desde o período colonial até a modernidade líquida (adotando-se uma vertente pós-moderna) temos que o modo do exercício do poder de tributar e os efeitos gerados nas economias internas dos países sofrerão variações na medida do desenvolvimento e subdesenvolvimento dos Estados. Isso porque, os países desenvolvidos possuem uma força política que altera a forma do exercício do poder de tributar. Muito embora o contexto de guerra fiscal tenha colocado todos os Estados em uma posição fragilizada ante às pressões econômicas exercidas pelo capital mundializado, o poder político de que dispõem alguns países coloca-os em vantagem na busca pelo exercício desse poder.

Partindo-se da vertente fenomenológica do conceito de governança, temos que a análise da governança tributária global deve se dar sob a perspectiva dos Estados, na medida em que estes atores globais se diferenciam dos demais em virtude do poder de tributar a eles inerentes. Sabe-se que o poder de tributar está umbilicalmente ligado ao exercício da soberania nacional. Nesse sentido, não se ignora o impacto exercido pelas guerras fiscais internacionais na soberania dos estados, sobretudo no que se refere ao exercício do poder de tributar. O que se questiona é justamente a liberdade que os Estados têm para exercer esse poder ante à pressões internacionais exercidas sobre a forma de tributação.

Em outra vertente, reconhece-se ainda o papel das instituições internacionais na fixação de caminhos para o exercício desse poder de tributar em relação a operações internacionais, como é o caso das normas sobre *transfer pricing*, a configuração de paraísos fiscais, etc. Entretanto, tendo-se em vista a realidade da seara internacional, tais normas não possuem a força cogente de leis, funcionando

em verdade como diretrizes para guiar justamente o exercício do poder de tributar. Nesse sentido, sejam as diretrizes fixadas por esses órgãos, sejam as pressões exercidas pelo capital internacional, quaisquer delas só provocarão uma repercussão tributária a partir do exercício do poder de tributar dos Estados.

Nesse sentido, objetiva-se perquirir especificamente qual é a reação do Brasil a toda essa conjectura internacional, principalmente no que tange à estrutura jurídico-tributária. Para tanto, serão analisadas as duas principais vertentes normativas relacionadas à aplicação do direito tributário a relações internacionais: as normas de tributação dos lucros auferidos no exterior e a legislação do preço de transferência.

Tal análise partirá da premissa de que tanto as normas, quanto os entendimentos jurisprudenciais que tratam da tributação de operações transnacionais diferenciam-se das normas tributárias que cuidam de operações exclusivamente nacionais, conquanto aquelas representam uma reação às pressões internacionais e só podem ser analisadas a partir do que NANCY FRASER chama de enquadramento pós- Westfaliano.

Sob tal perspectiva, justamente pelo fato de essas normas e posicionamentos jurisprudenciais serem direcionados à conjectura internacional, pertencendo, nesse sentido, a ela, retiraremos deles o modelo de governança tributária global adotado pelo Brasil como meio de resistir às investidas do capital mundializado e interagir no cenário internacional.

PARTE I - APROXIMAÇÕES TEÓRICAS SOBRE A GLOBALIZAÇÃO

CAPÍTULO 1- DO PÓS-FORDISMO À MODERNIDADE LÍQUIDA

1.1 Breves apontamentos sobre o modelo fordista e as conjecturas que levaram à sua superação

O que se propõe no presente trabalho é investigar o modelo de Governança Tributária Global vigente sob a perspectiva dos países subdesenvolvidos, tendo o Brasil como paradigma. Assim, o que se pretende é perquirir os impactos gerados pela guerra fiscal internacional nesses países, identificando, com isso, o conjunto de práticas adotadas internamente para, de um lado fazer frente à constante ameaça de erosão das bases de incidência tributária e, de outro, viabilizar a interação política no cenário internacional.

Ao se considerar o objeto de análise então proposto, o elemento conjuntural e histórico a ser explorado de forma analítica e direcionada ao cerne da indagação não pode ser outro senão o fenômeno da globalização e seus desdobramentos.

Seria de todo inapropriado, ou mesmo ingênuo, pretender tratar deste fenômeno colossal em toda a sua plenitude. Seja pelas dificuldades em se periodizar a amplitude temporal da globalização, seja pelas dificuldades impostas pela própria acepção semântica do termo⁵, propõe-se um recorte epistemológico a partir da

⁵ Além das dificuldades teóricas de uma teoria descritiva da globalização, a polissemia do conceito motivou um interessante trabalho no campo da história conceitual por parte de Jens Bartelson, professor da Universidade de Estocolmo. No texto, o autor argumenta que, em seu desenvolvimento histórico, o termo assumiu três principais padrões semânticos: de transferência, de transformação e de transcendência. O texto busca demonstrar que o desdobramento dessas conotações desestabilizou as fundações ontológicas da teoria internacionalista constituindo a categoria do “global” como um novo objeto de pensamento e ação, lançando, libertando o imaginário político dos limites de seu passado estatal/territorial. C.f. BARTELSON, Jens. *Three concepts of globalization*. International Sociology, v. 15, n. 2, p. 180-196, 2000.

perspectiva pós-fordista⁶. A crise da “rigidez” da produção massificada e em cadeia ilustram bem a virada paradigmática motivada pela constante busca da maior lucratividade.

A inserção histórica a partir do pós-fordismo visa, destarte, permitir uma visualização contínua do movimento do capital na direção do lugar-nenhum, da falta de controle estatal, do além-fronteiras. ZYGMUNT BAUMAN⁷ descreve esse movimento por meio da alusão metafórica à transição entre o “discurso de Joshua” e o “discurso do Gênesis” na Bíblia, quando de suas inserções a caminho da elucidação do que ele chama *modernidade líquida*. Enquanto o discurso de Joshua preconiza um mundo altamente ordenado, controlado, rigidamente delimitado, no qual a desordem é mera excepcionalidade, o discurso do Gênesis surge na vertente oposta, profetizando a desordem e escassez de limites ou controles. Sob essa perspectiva, na visão do autor, o mundo fordista era aquele que oferecia a base mais perfeita ao discurso de Joshua.

O termo metafórico *modernidade líquida* utilizado por BAUMAN para descrever essa nova e específica fase da modernidade em que vivemos alude às características dos fluidos, que estão em constante mudança de forma, sempre tendentes à movimentação, ao escoamento, sem se prender a nenhum espaço, de difícil contenção⁸. Se por um lado a obra de BAUMAN prima por descrever com

⁶ Segundo ASH AMIN, o pós-fordismo pode ser encarado como um debate acerca do que parece ser uma transição de uma fase dominante do desenvolvimento capitalista no pós-guerra para outro sistema ou paradigma baseado em parâmetros econômicos, sociais e culturais muito diferentes. Deste modo, a discussão em torno do pós-fordismo não atingiu ainda o status de uma identificação precisa acerca de um período histórico específico, mas sim o esforço teórico de identificar os principais aspectos de uma nova matriz de desenvolvimento a partir da percepção de que os principais elementos da economia industrial do século XX passam por transformações radicais, o que constitui uma mudança de época. Para mais a respeito, ver AMIN, Ash (Ed.). *Post-Fordism: a reader*. Nova Jersey: John Wiley & Sons, 2011.

⁷ BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. tradução: Plínio dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar editor, 2001., p. 65-66.

⁸ “Os fluidos se movem facilmente. Eles ‘fluem’, ‘escorrem’, ‘esvaem-se’, ‘respingam’, ‘transbordam’, ‘vazam’, ‘inundam’, ‘borrifam’, ‘pingam’, são ‘filtrados’, ‘destilados’; diferentemente dos sólidos, não são facilmente contidos – contornam certos obstáculos, dissolvem outros e invadem ou inundam seu caminho. Do encontro com os sólidos, emergem intactos, enquanto os sólidos que encontraram, se permanecem sólidos, são alterados – ficam molhados ou encharcados. A extraordinária mobilidade dos fluidos é o que os associa à ideia de ‘leveza’. Há líquidos que, centímetro cúbico por centímetro cúbico, são mais pesados que muitos sólidos, mas ainda assim tendemos a vê-los como mais leves, menos ‘pesados’ que qualquer sólido. Associamos “leveza” e “ausência de peso” à mobilidade e à

extrema propriedade a efemeridade e instantaneidade com que as relações interpessoais são estabelecidas, de outro todo o extraordinário poder de mobilidade, de adaptação, de modificação do meio, de superação de obstáculos que se vê nos líquidos, pode ser identificado no movimento do capital hoje.

Sob a análise de ALAIN LIPIETZ⁹, o fordismo, modelo de produção que se tornou hegemônico entre os países desenvolvidos no período pós-segunda guerra, ergueu-se sobre uma tríade de características econômicas bem definidas.

A primeira delas seria um alto grau de controle da organização do trabalho por meio da divisão dos meios de produção. A segmentação entre os momentos de concepção e de execução na linha de produção garantia, de um lado, um alto nível de especialização da mão de obra e, de outro, afastava os trabalhadores diretos (de linha de produção) de todo o aspecto intelectual do trabalho.

A segunda é a estruturação de uma lógica econômica da acumulação que alia altos ganhos de produtividade ao crescente consumo popular. A famosa produção em linha associada à lógica do pleno emprego significava uma eficiência ímpar na organização da produção e, ao mesmo tempo, uma pluralidade de postos de trabalho de forma que a produção fabril assegurava tanto o crescimento de produção quanto a estabilidade salarial necessária à sua absorção mediante o estímulo ao consumo, frequentemente facilitado por linhas de crédito concedidas para aquisição de bens de consumo duráveis¹⁰.

Por fim, a terceira característica é marcada por um conjunto de parâmetros e normas a serem seguidas por empregadores e empregados, a fim de

inconstância: sabemos pela prática que quanto mais leves viajamos, com maior facilidade e rapidez nos movemos.” (Op. Cit. p. 08)

⁹ LIPIETZ, Alain. *Après-fordisme et démocratie*. In: *Les temps modernes*, v. 524, Paris: Gallimard. p. 97-121, 1990.

¹⁰ Segundo ERIC HOBBSBAWM, o estímulo ao consumo de bens de consumo duráveis associado à abertura de linhas de crédito para os assalariados foi um dos fatores determinantes para a crise de 1929 e da subsequente depressão da década de 1930. Por tratar de bens substituíveis e, portanto, de baixa elasticidade-preço da demanda, os créditos associados a tal consumo ofereciam um risco maior aos bancos, já que na eventualidade de desemprego o adimplemento era prescindido em prol do consumo de bens essenciais, como alimentos, vestuários etc. Ver HOBBSBAWM, Eric. *Éra dos extremos: o breve século XX*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

garantir a preservação do modelo de bem-estar social dele decorrente mediante a manutenção tanto dos níveis de rentabilidade das atividades econômicas quanto de uma renda crescente para a maior parte dos assalariados.

No paradigma social fordista, fundado em uma concepção de progresso tridimensional (progresso técnico, progresso social e progresso do Estado), todas aquelas características fundamentais precisam funcionar harmonicamente, como as engrenagens de uma máquina, para o sucesso do modelo.

Em suma, conforme esclarece o economista CELSO FURTADO¹¹, o referido modelo econômico tinha como base a formação de dois processos sincronizados que são, de um lado, a evolução tecnológica que elevou a patamares absolutamente inéditos a capacidade de produção aliada à redução da mão-de-obra e, de outro, a expansão dos mercados internos apoiada no aumento dos salários em termos absolutos. Esse último processo, resultante de constantes pressões sociais pelo aumento da remuneração dos trabalhadores, por muitos anos compôs o processo de desenvolvimento fordista, alimentando-o¹².

Contudo, na medida em que afloraram as necessidades de expansão do capital na direção da maximização da lucratividade, esse modelo organicista, rígido, engrenado, viu-se em crise. O mercado interno já não se mostrava capaz de atender aos crescentes anseios pela lucratividade. O Estado Nacional, regulamentador (e mediador) que garantia o equilíbrio no constante embate entre capital e trabalho, já não se mostrava capaz de conter o avanço da economia a caminho da internacionalização.¹³

¹¹ FURTADO, Celso. *O capital global*. São Paulo: Paz e Terra, 1998.

¹² *Ibidem*, pp. 28-29.

¹³ “Este modelo entra em crise na medida em que todo o mundo capitalista avança onde havia sido implantado. Crise econômica certamente. Crise do modelo de organização industrial, fundado sobre a divisão de tarefas, a divisão entre ‘idealizadores’ e ‘executores’, a mecanização cada vez mais e mais dispendiosa. Crise do ‘Estado de bem-estar social’ baseado na redistribuição do poder de compra de forma controlada. Crise do Estado nacional, incapaz de regular uma economia mais e mais internacionalizada”. Traduzido do original: “*Ce modèle est entre en crise dans tout le monde capitaliste avancé où il s’était implanté. Crise économique, certes. Crise du modèle d’organisation industrielle, fondée sur la parcellisation des tâches, la division entre « concepteurs » et « exécutants », la mécanisation de plus en plus coûteuse. Crise de « l’Etat de bien-être » fondée sur la redistribution du pouvoir d’achat organisé centralement. Crise de l’Etat national, incapable de réguler une économie*”

Com a abrupta redução da eficácia do modelo fordista verificada após seu apogeu (trinta anos gloriosos) a rigidez da produção em cadeia foi dando espaço a um movimento de acumulação flexível. Se, de um lado, mostrou-se absolutamente necessário o reexame do compromisso da relação salarial fordista, conquanto ao trabalhador já não era mais garantido um potencial consumista próprio do “*welfare state*”, nem tão pouco um tratamento coletivo da força de trabalho, de outro, a busca de novas estratégias de produção compôs a estratégia de reestruturação capitalista.

1.2 Pós-fordismo e modernidade líquida: necessária releitura dos conceitos de ‘espaço’ e ‘tempo’

Traçados os principais pontos que identificam o modo de produção e a estrutura político/econômica do período fordista, cumpre dar início ao estudo que delinea a sua ruptura. Dentre as diversas análises encontradas em meio à doutrina sobre a quebra do modelo fordista, a de GEORGES BENKO¹⁴ apresenta-se como a mais adequada ao nosso objeto de estudo, na medida em que o autor apresenta o fenômeno sob as lentes do capital mundial. Nessa perspectiva, a superação de um modelo de produção pautado na rigidez, essencialmente encarcerado no interior das estruturas de aço e concreto das fábricas, se deu sobretudo como meio de salvação do capital e do seu potencial de acumulação.

Com a superação daquele modelo de produção, o capitalismo busca sua reestruturação por meio da otimização da mobilidade como estratégia de atuação produtiva global. No que BENKO chama de *momento de acumulação flexível*¹⁵ identifica-se uma transição na qual não há um completo rompimento com o modelo fordista, mas uma profunda releitura desse processo, tornando-o mais fluido, na direção de uma tendência já evidenciada desde o início dessas transformações: o

de plus en plus internationalisée.” LIPIETZ, *Après-fordisme et démocratie*. In: *Les temps modernes*, v. 524. Paris: Gallimard, p. 97-121, 1990, p. 104.

¹⁴ BENKO, Georges. *Economia, espaço e globalização: na aurora do século XXI*; tradução: Antônio de Pádua Danesi.-2. ed. São Paulo: Hucitec, 1999.

¹⁵ *Ibidem* p. 23.

movimento de transnacionalização do capital. Sendo assim, dentre as várias estratégias de acumulação pós-fordistas que passaram a ser adotadas, o elemento de interseção que liga todas elas e que sinaliza o cenário futuro (no qual atualmente nos encontramos) é a mobilidade do capital.

Nesse período de transição, a migração espacial da produção é guiada pela aproximação de afinidades tecnológicas com a formação de tecnopolos¹⁶ altamente especializados, onde se concentra parte das estruturas produtivas. O objetivo dessa reestruturação é a otimização e o aperfeiçoamento da produção, já que a rapidez das trocas de informação é propiciada pela proximidade entre o local de inovações tecnológicas (representada por nichos universitários e científicos) e a estrutura fabril.

O economista francês alerta ainda para o fato de que a superação do antigo modelo de produção e a consequente flexibilização da matriz capitalista, resultou em profundas alterações de cunho social tais como a criação de novos espaços de produção e de consumo, o estabelecimento de uma nova divisão social e espacial do trabalho e a definição do conteúdo ideológico dos espaços. Exemplo disso é a redefinição interna das características e dos papéis conferidos à força de trabalho. Se antes os operários eram altamente especializados, cumpridores

¹⁶ Os tecnopolos representam uma estratégia de desenvolvimento econômico local, em que os investimentos em determinada área de pesquisa e/ou de produção são direcionadas por características específicas do ambiente, tal como aspectos naturais, nicho universitário e de pesquisa. Eles aparecem como um elemento marcante da transição entre a configuração imediatamente pós-fordista e a completa internacionalização do capital. Embora o sistema produtivo permaneça local com bases fordistas, Tem-se a adoção de formas alternativas produção mais adequadas à exigência de flexibilidade do capital. (BENKO, 1999, p. 30) Nas palavras do Autor: *“Operacionalmente, é um agrupamento de organizações de pesquisa e de negócios que se ligam ao desenvolvimento científico, englobando um processo de conjunto, da etapa do laboratório à da fabricação e da comercialização do produto. Fisicamente, é um conjunto de empresas (majoritariamente pequenas e médias) – escritórios, laboratórios e unidades de fabricação – estruturadas num ambiente de qualidade. No nível de localização ele geralmente se situa num sistema relacional fechado, com universidades e institutos de pesquisa técnica, públicos e privados. Assim, o tecnopolo designa um espaço preciso, o ponto singular de um território onde se concentram e se irrigam mutuamente as atividades econômicas estreitamente ligadas às novas técnicas, fundadoras, por ser caráter inovador, do desenvolvimento futuro. No nível da aplicação prática, nota-se o papel da produção imobiliária, que realiza e vende o tecnopolo como quer. (...)*

Mas se pode se alargar o conceito original e integrá-lo num movimento mais global, de alcance geral, que influi nas condições econômicas, sociais e políticas do processo de produção-reprodução; uma visão modernizada da “cidade-monopólio” na época do neoliberalismo e da descentralização. (Ibidem, p. 154).

compulsivos de uma etapa altamente restrita da produção, como bem ilustrado por Charles Chaplin no emblemático longa metragem *Tempos Modernos*, com a flexibilização do modelo de produção passa-se a exigir empregados polivalentes, com formação técnica mais generalizada, verificando-se, ainda, uma maior permeabilidade das estruturas hierárquicas dentro das empresas.¹⁷

Em momento anterior, o trabalho baseava-se em um determinado nível salarial, que assegurava o consumo e promovia um determinado estilo de vida, mantendo os níveis de lucratividade das indústrias e garantindo um ideal de perfeito funcionamento das engrenagens da produção. No pós-fordismo essa lógica se inverte. Os níveis de lucratividade perseguidos não buscam seu maior respaldo no consumo, mas sobretudo na minimização dos custos e na implementação de tecnologias de produção, o que resulta tanto na redução de postos de trabalho, quanto em sensíveis cortes salariais.

O economista DANIEL COHEN¹⁸ credita justamente a essa alteração da relação de trabalho, ou seja, à desestabilização do liame duradouro que existia entre empregador e empregado, a decadência do modelo fordista. A “alma” do fordismo era a corrente que fixava o trabalhador e que mantinha as fronteiras que limitavam o local de estabelecimento e desenvolvimento das relações econômicas.

O melhor exemplo da superação de matrizes fixas de produção e da alteração da relação de trabalho então estabelecida é extraído da própria indústria automobilística Ford. MARTIN E SHUMANN¹⁹ relatam como em Dearborn, Estado de Michigan (EUA), fora efetivada a reorganização produtiva da Ford. Com o desenvolvimento de produtos, compras e comercialização online, a montadora passou a adotar plataformas de “carros mundiais”, com o trabalho simultâneo de engenheiros e projetistas europeus, americanos e asiáticos, situados pelos continentes e interligados por computadores e sessões de videoconferência. Com a suspensão da fabricação de modelos por subsidiárias regionais e a adoção de uma

¹⁷ BENKO, Georges. *Economia, espaço e globalização: na aurora do século XXI*; tradução: Antônio de Pádua Danesi.-2. ed. São Paulo: Hucitec, 1999, pp. 29-31.

¹⁸ C.f. COHEN, Daniel. *Richesse du monde, pourvretés des nations*. Paris: Flammarion, 1997, p. 80-85

¹⁹ MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. *A armadilha da globalização*; tradução: Waldtraut U. E. Rose e Clara C. W. Sackiewicz. 4. ed. São Paulo: Globo, 1998.

estrutura globalmente integrada de empresas, foram cortados centenas de cargos de gerentes, engenheiros e vendedores bem remunerados.

Outro exemplo foi o plano de indústrias das empresas IBM e Motorola, chamado *brain shopping* (compra de cérebros), o qual contava com a importação de especialistas indianos para trabalhar no desenvolvimento de softwares a salários muito inferiores do que os usualmente praticados.

A lucratividade alcançada com a redução da folha salarial foi de tal modo expressiva que mesmo os empecilhos governamentais impostos contra a concorrência exercida pela mão de obra barata (por meio da negativa de vistos, *v.g.*) não foi suficiente para inibir esse comportamento. Ao contrário, a tentativa de conter a subvalorização técnica provocou o deslocamento de setores importantes de várias indústrias americanas do setor de informática para a Índia.²⁰

O balanço obtido pelas simplificações, demissões, substituições e deslocamentos de setores produtivos ultrapassa a mera conjectura econômica, afetando diretamente a posição social e política ocupada pela massa trabalhadora, que fica “sem lugar” num contexto no qual até mesmo o importante papel de mercado consumidor preteritamente exercido fora descartado em prol de um contingente de consumo muito mais abrangente e menos exigente: o mercado mundial. Também no âmbito político são percebidos os reflexos dessa supressão do “*status*” outrora obtido pela classe trabalhadora que passou de peça essencial para o desenvolvimento econômico a um conjunto de desempregados (ou subempregados) dependentes do auxílio Estatal.

Se a análise de BENKO nos traz uma boa perspectiva do aspecto econômico que envolve essa fase de ruptura do modelo fordista, perpetrada pelo capital em busca de elementos que lhe conferissem maior lucratividade, a análise sociológica realizada por BAUMAN é mais eficiente em explicitar uma outra vertente global mais perversa: o caminho que culminou na falta de controle do capital.

A superação do que BAUMAN denominava “era do *hardware*”, na qual a acepção semântica do termo “poder” estava mais ligada à extensa ocupação

²⁰ *Ibidem*, p. 142-143.

territorial cercada por muros e à posse de elementos de difícil (ou impossível) locomoção em virtude de suas dimensões e peso, traz uma significação sobremaneira importante para o que o processo de globalização representa hoje. Isso porque, a transição para a “era do *software*”, i.e, para a *modernidade líquida*, envolve uma abrupta alteração valorativa de um elemento essencial para o controle do capital – o espaço.

A alteração da relação tempo-espaço que denota a fluidez da modernidade trabalhada por BAUMAN, na qual a dualidade ‘longe’ e ‘perto’ não tem mais o mesmo sentido, gera impacto no valor estabelecido a cada uma daquelas grandezas. Se antes a superação de espaços era limitada pelo tempo, na *modernidade líquida* “o espaço pode ser atravessado, literalmente, em ‘tempo nenhum.’”²¹

Enquanto de um lado o tempo passa a ser valorizado a ponto de se pretender despendê-lo cada vez menos para a realização de qualquer tarefa (e mesmo para o estabelecimento de relações), numa constante busca pela instantaneidade; de outro a facilidade com que as distâncias espaciais são superadas (seja por meios de transporte cada vez mais tecnológicos e rápidos, seja pela revolução de encurtamento de distâncias provocada pela internet) esvazia o valor que se dava ao espaço. A lógica dessa desvalorização é explicitada por BAUMAN em termos simples: “Se todas as partes do espaço podem ser alcançadas a qualquer momento, não há razão para alcançar qualquer uma delas num dado momento e nem tampouco razão para se preocupar em garantir o direito de acesso a qualquer uma delas.”²²

²¹ BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. tradução: Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar editor, 2001, p 136.

²² “Na era do hardware, da modernidade pesada, que nos termos de Max Weber era também a era da racionalidade instrumental, o tempo era o meio que precisava ser administrado prudentemente para que o retorno de valor, que era o espaço, pudesse ser maximizado; na era do software, da modernidade leve, a eficácia do tempo como meio de alcançar valor tende a aproximar-se do infinito, com o efeito paradoxal de nível por cima (ou, antes, por baixo) o valor de todas as unidades no campo dos objetivos potenciais. O ponto de interrogação moveu-se do lado dos meios para o lado dos fins. Se aplicado à relação tempo-espaço, isso significa que, como todas as partes do espaço podem ser atingidas no mesmo período de tempo (isto é, em “tempo nenhum”), nenhuma parte do espaço é privilegiada, nenhuma tem um “valor especial”. Se todas as partes do espaço podem ser alcançadas a qualquer momento, não há razão para alcançar qualquer uma delas num dado

A desvalorização do espaço tem efeitos nefastos quando analisado sob a perspectiva do capital. Se a tecnologia possibilitou que a produção, e mesmo que a força de trabalho (agora descorporificada), se liberasse das amarras que os fixavam ao território, a consequência desse movimento foi a libertação do capital. Sem as amarras territoriais que o prendiam aos elementos de produção e de lucratividade, o capital tornou-se livre para ser extraterritorial e procurar novas fontes de lucro fora da antiga relação que o prendia ao trabalho.

Enquanto o conjunto de fatos que encadearam a desvalorização do espaço terminou por libertar o capital, a suspensão do câmbio fixo entre moedas das grandes potências industriais e a quebra de outras importantes regras de controle do sistema instituído pelo *Bretton Woods Agreement* lhe deu asas. O famoso acordo internacional firmado em 1944 pelos países vencedores da Segunda Guerra Mundial – que previa, além da paridade fixa das principais moedas em relação ao dólar, a fiscalização governamental das transações internacionais e a necessidade de autorização prévia para transferências vultosas entre países – foi considerado empecilho burocrático indesejável ao desenvolvimento econômico.

Bastou, para tal ruptura, o pontapé inicial dado pelos Estados Unidos e pela Alemanha em meados de 1970, seguidos de perto por Canadá e Suíça. Como sinalizado por MARTIN E SHUMANN²³, o abandono dos controles do fluxo de capital ruiu a barragem, permitindo a livre atuação dos especuladores. Dadas as armas, não demorou para que as pressões exercidas pelo capital levassem abaixo os mecanismos de controle dos demais países²⁴. As medidas políticas de

*momento e nem tampouco razão para se preocupar em garantir o direito de acesso a qualquer uma delas. Se soubermos que podemos visitar um lugar em qualquer momento que quisermos, não há urgência em visita-lo nem em gastar dinheiro em uma passagem válida para sempre. Há ainda menos razão para suportar o gasto da supervisão e administração permanentes, do laborioso e arriscado cultivo de terras que podem ser facilmente ocupadas e abandonadas conforme interesses de momento e “relevâncias tópicas”. BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade Líquida*. tradução: Plínio dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar editor, 2001. p. 137.*

²³ MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. *A armadilha da globalização*; tradução: Waldtraut U. E. Rose e Clara C. W. Sackiewicz. 4. ed. São Paulo: Globo, 1998, p. 71.

²⁴ “Os EUA e a República Federal da Alemanha, o Canadá e a Suíça, a partir de 1970, abandonaram os controles de fluxo de capital.(...) Em consequência, todos os outros países que ainda mantinham controles sentiram as pressões. Seus grupos empresariais reclamavam que lhes era impedido o acesso ao capital estrangeiro a juros vantajosos. Em 1979 os britânicos suspenderam as últimas restrições. O Japão acompanhou um ano depois. O resto foi feito pelo FMI e pela então CEE,

liberalização e privatização adotadas por Thatcher e Reagan representaram verdadeiro desmantelamento de conquistas sociais e democráticas historicamente construídas, sobretudo no que se refere à classe trabalhadora que saiu da condição de base estrutural da economia para reféns da exploração numa posição coadjuvante quase sem relevância.

Com isso, a adoção da política liberal a pretexto de fomentar o bem-estar social (ou o “bem-estar” dos EUA, que vinha perdendo espaço no cenário político-econômico internacional pela redução da competitividade da sua economia frente ao fortalecimento dos aliados e aos questionamentos sofridos quanto ao papel do dólar como meio de pagamento nas transações internacionais) abriu a caixa de Pandora. Estabeleceu-se o mercado financeiro global e, com ele, o cenário propício para a guerra fiscal internacional.

Se até aqui procuramos entender os mecanismos políticos e econômicos que colocaram os Estados nacionais em uma posição de fragilidade ante ao capital mundializado, cumpre verificar ainda a dominação ideológica por detrás desse movimento, a qual facilitou a disseminação do ideário neoliberal. É o que será estudado no capítulo seguinte.

Comunidade Econômica Européia. Conduzidos pela firme crença no aumento do bem-estar social por meio da total liberdade, os governantes da Europa, a partir de 1988, entraram no maior programa de desregulamentação da história da economia, como afirmou o comissário da CEE, éter Schmidhuber. A França e a Itália liberaram o fluxo de capitais em 1990, a Espanha e Portugal ainda resistiram até 1992.” (Ibidem, p. 71-72)

CAPÍTULO 2 - A DOMINAÇÃO IDEOLÓGICA: ULTRAPASSANDO BARREIRAS PARA A COMPREENSÃO DO FENÔMENO DA MUNDIALIZAÇÃO DO CAPITAL

2.1 Mundialização x globalização: uma questão de perspectiva²⁵

A análise trazida por BAUMAN²⁶ sobre a desvalorização do espaço, enquanto elemento físico importante para o estabelecimento de bases relacionais e para o estabelecimento de negócios (e, ato contínuo, para a lucratividade do capital), encontra um encaixe apropriado na análise de CHESNAIS²⁷ sobre o que comumente se denomina globalização. Ambos os autores se aproximam em determinada medida no que se refere à percepção do elemento espaço, distanciando-se, todavia, na especificidade da análise. Enquanto o primeiro desenvolve um diagnóstico geral, sociológico; o segundo centra seus estudos na vertente econômica.

Nascido na década de 80 entre administrativistas nas *business management schools*, o termo “global” passou a ser utilizado pela imprensa especializada em questões econômico-financeiras para explicar o fenômeno de rompimento de fronteiras nacionais. Logo em seguida, fora apropriado pelos

²⁵ Convém esclarecer que a problematização do termo global se aplica tão somente à qualificação do capital internacional. Isso porque, no desenvolvimento desse trabalho, fora identificada a necessidade de demonstrar o fato de que o capital volátil da modernidade líquida não está inserido em nenhum espaço definido. Conforme restará melhor explicitado no decorrer do capítulo, toda a carga semântica trazida pelo termo “global” nesse contexto, termina por conduzir a conclusões equivocadas sobre o fenômeno da mundialização do capital. Noutra vertente, o termo global continua a ser utilizado para explicitar outras situações, em relação às quais não se problematiza o uso do termo. É o caso, por exemplo, da expressão governança tributária global que, a nosso sentir, deve assim permanecer (ao invés de mencionarmos governança tributária mundial) posto que, além de consolidada perante a doutrina internacional especializada, não se identifica nessa utilização qualquer empecilho à compreensão do instituto pela utilização do termo global.

²⁶ BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. tradução: Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar editor, 2001.

²⁷ CHESNAIS, François. *A mundialização do capital*. Tradução Silvana Finzi Foá. São Paulo: Xamã, 1996.

neoliberais, e utilizado para ressaltar a necessidade de aproximação das economias nacionais e da quebra de barreiras à livre expansão dos grupos econômicos.²⁸

Ao tratar desse evento (globalização), o autor propõe uma desconstrução terminológica da expressão globalização em virtude de toda a carga ideológica trazida pelo termo, visando-se, com isso, alcançar uma apreensão mais adequada do fenômeno. É certo que, consoante já sinalizado, enquanto economista, a análise conceitual trazida por CHESNAIS é especialmente vocacionada à sua área de inserção científica, não se prestando a elucidar outras vertentes da globalização que não guardem estrita relação com aspectos dessa natureza. Contudo, a especificidade da análise em questão é de todo pertinente ao desenvolvimento de estudos que tenham como elemento de fundo a guerra fiscal internacional, seja pelos aspectos econômicos envolvidos, seja pelas consequências sociais e políticas resultantes.

O referido adjetivo (global) é encarado pelo autor com importantes ressalvas no que se refere à generalidade e ambiguidade advindas de sua acepção. Se para os grandes grupos (primeiros destinatários do termo) a expressão *globalization* transmitiu a ideia de ausência de obstáculos para busca pelo lucro graças à desregulamentação da economia; de modo geral, o termo global também fora equivocadamente lido como um movimento de aproximação geral das nações, o que não reflete as suas dimensões reais.

Para além da análise de CHESNAIS, a qual é feita a partir das lentes das ciências econômicas, outros tantos elementos ideológicos estão sim embutidos na expressão globalização, aumentando a sua amplitude semântica. O termo remete à ideia de progresso, de avanço, de tecnologia, de caminho natural e necessário. Todos esses elementos em conjunto, dificultam a visualização dos efeitos perversos causados por essa drástica redução de mecanismos de controle nas transações financeiras realizadas entre países.

O discurso neoliberal de supressão de barreiras à exploração econômica e ao desenvolvimento das grandes empresas nacionais como um movimento natural

²⁸ Ibidem, p. 23

e inevitável da evolução das relações interestados (e, portanto, inevitável sob o ponto de vista histórico), apresentou-se como um óbice ideológico imposto aos Estados (sobretudo aos países subdesenvolvidos) em relação às consequências internas que tais medidas provocariam. O objetivo era justamente esse, acobertar o fato de que a liberalização da economia internacional fora uma medida pensada e forjada antes para atender aos interesses de manutenção da hegemonia econômica dos Estados Unidos²⁹ e mantida por pressões do próprio capital.

O grande prejuízo da ideia de “naturalidade” desse movimento de desregulamentação da economia e da *pseudo* aproximação dos Estados Nacionais (inseridos na alcunha de globalização) infligida pelos neoliberalistas não fora apenas o desmantelamento de ações contrárias a esses interesses, mas sobretudo a imposição da falsa ideia de necessidade de adaptação.

Na mesma vertente, sinaliza o professor ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR que o triunfo do atual mercado foi o resultado de articulações políticas dos Estados desenvolvidos, com destaque para Estados Unidos e Alemanha que lideraram a “revolução conservadora” marcada pela adoção de medidas de retração do papel intervencionista do Estado e liberalização da economia.³⁰ Nas palavras do autor, a “mundialização financeira’, portanto, não decorre de um desenvolvimento natural, mas seus fundamentos são tanto políticos como econômicos. Como afirma Chesnais, dizer que o Estado é exterior ao mercado é apenas uma ‘vulgata neoliberal”

²⁹ C.f. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. *A armadilha da globalização*; tradução: Waldtraut U. E. Rose e Clara C. W. Sackiewicz. 4. ed. São Paulo: Globo, 1998, p. 70-71.

³⁰ Conforme afirma o autor: “As intervenções dos Estados capitalistas mais poderosos, como resultado de uma articulação estreita entre a esfera política e a econômica, propiciaram o triunfo atual do mercado. Essa vitória da lógica de mercado foi ocasionada, em grande parte, pelas intervenções repetidas das instâncias políticas dos Estados mais desenvolvidos (em especial dos EUA e de membros do G7), como a “revolução conservadora” de Margaret Thatcher e de Ronald Reagan de 1979 a 1981. Nesse sentido, importantes tratados foram elaborados e ratificados, como o Tratado de Maastricht; o “Consenso de Washington”; o Acordo do Livre Comércio Norte-americano (o ALCA); o Tratado de Marrakesh, de 1994 instituindo a Organização Mundial do Comércio etc. (...)”

As falas neoliberais acerca da “superioridade do mercado” e da “retração necessária do Estado” exploraram a desordem política gerada pelo balanço totalmente negativo do “socialismo real”; a burocracia dos países da cortina de ferro favoreceu, nesse compasso, a restauração liberal. A vitória do mercado tornou irreversível quando a classe operária e a juventude perceberam a amplitude do desastre para os países do Leste e para os povos da ex-União Soviética proporcionado pela gestão burocrática da economia, pelo terror stalinista e pela repressão do período brejneviano.” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida para o fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, pp. 104-105)

Nesse sentido, a palavra de ordem então predominante, proferida inclusive pela OCDE³¹, era a adaptação às novas exigências e obrigações, afastando-se, por conseguinte, qualquer movimento de controle desse processo.³² O que se pretende com a imposição da “necessidade de adaptação” é que a propensão de mobilidade do capital seja entendida como um fato econômico absolutamente normal, advindo, inclusive das novas tecnologias de comunicação, que, incontestavelmente, facilitam a sua fluidez, sem que se verifique por parte dos Estados grandes tentativas de controle desse movimento, que, como dito, é natural e intrinsecamente inevitável.

O termo francês *mondialisation* a seu turno, o qual encontrou séria resistência entre as organizações internacionais (inclusive junto à OCDE), tem uma amplitude semântica mais bem delimitada, explicitando de forma mais clara o seu conteúdo social e político. Ele nos remete à ideia de que o capital saiu da esfera nacional, movendo-se para um campo de atuação sem delimitação espacial, carente de instituições políticas e, ato contínuo, de regras³³.

Nessa nova etapa da mundialização financeira, fora estabelecido um sistema de acumulação desterritorializado, no qual a riqueza financeira se sobrepõe à riqueza produtiva. As chamadas *redes globais* (antigas multinacionais) ou *tecnobergs*³⁴ passam a ter uma atuação conjunta com os expoentes do mercado financeiro (pensões, fundos de investimento e grandes bancos) impondo a lógica da rentabilidade máxima aos Estados Nacionais. A diferenciação entre o capital financeiro, que busca a rentabilidade financeira sem a incursão na área de produção

³¹ “Num mundo caracterizado pela multiplicação de novas tecnologias, a globalização e a intensa concorrência que se exerce em nível nacional e internacional, quando os efeitos benéficos potenciais são talvez até maiores do que os que resultam da abertura das economias depois da Segunda Guerra Mundial, é essencial a adaptação aos modos de produção e intercâmbio que estão surgindo” OCDE, *Estudo da OCDE sobre o emprego: fatos análises, estratégias*. Paris: OCDE, 1994 apud CHESNAIS, François. *A mundialização do capital*. Tradução Silvana Finzi Foá. São Paulo: Xamã, 1996, p. 25.

³² Segundo Chesnais, para os turiferários da globalização, *a necessária adaptação pressupõe que a liberalização e a desregulamentação sejam levadas a cabo, que as empresas tenham absoluta liberdade de movimento e que todos os campos da vida social, sem exceção, sejam submetidos à valorização do capital privado*. (*Ibidem*, p. 25).

³³ *Ibidem*, p. 24.

³⁴ MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. *A armadilha da globalização*; tradução: Waldtraut U. E. Rose e Clara C. W. Sackiewicz. 4. ed. São Paulo: Globo, 1998, p. 16.

e o capital industrial, o qual, por sua vez, busca o lucro por meio da maximização da produção e da exploração da força de trabalho, persiste, inobstante os grupos industriais apresentem-se, em verdade, como grupos financeiros de predominância industrial.

A financeirização do setor industrial iniciada na Alemanha e no Japão (onde há muito as instituições financeiras já serviam de apoio para os grupos industriais originados naqueles países), se espalhou pelo mundo graças à força impositiva da competitividade.

Em sua obra *Multinational financial management*, ALAN SHAPIRO³⁵ afirma que a peculiaridade da companhia multinacional frente a uma atuação conjunta de empresas nacionais envolvidas em um conjunto de ações independentes, materializa-se na capacidade daquelas em deslocar lucros e fundos entre filiais por meio de mecanismos de transferência.

Essa nova configuração industrial, de um lado, favoreceu a indústria na medida em que aumentou a sua competitividade e, de outro, a proeminência magistral dos grupos financeiros que, além de incrementarem a fonte de rendimentos do capital (por meio do recebimento de lucros vindos das indústrias), adquiriram notável poder político na medida em que direcionam importantes decisões de atuação dos grandes grupos.

Tratando-se especificamente das vantagens advindas das novas tecnologias para a volatilidade do capital, a teleinformática, nascida da convergência entre sistemas de telecomunicações via satélite e à cabo, e as tecnologias de informatização permitem a intercomunicação em tempo real entre empresas de diversos países. A instantaneidade das trocas de informações aliada à volatilidade do capital impõe radical intensificação da concorrência tanto do preço quanto da força de trabalho entre países, elevando os patamares da mais-valia.

CHESNAIS concebe a mundialização do capital como sendo o resultado de dois movimentos distintos, embora complementares. O primeiro diz respeito ao longo período de acumulação de capital iniciada em 1919 (com a eclosão da primeira

³⁵ SHAPIRO, Alan C. *Multinational financial management*. 4ª ed. New York: Allyn and Bacon, 1992.

guerra mundial) com o incremento da indústria bélica. O segundo caracterizar-se-ia pelas políticas de liberalização, de privatização e de desregulamentação das economias domésticas, seguida do desmantelamento das conquistas sociais democráticas verificadas na década de 80, sobretudo nos governos Thatcher e Reagan.

Assim, a força política adquirida pelos detentores do capital altamente acumulado impulsionou as políticas de liberalização que quebraram as barreiras à livre movimentação financeira, criando o ambiente ideal à mundialização do capital.

2.2 Mundialização do capital e polarização: o movimento silencioso da globalização

Conforme ressaltado anteriormente, a interpretação dada por muitos ao termo globalização, como sendo o resultado de um movimento natural de integração e convergência esconde um elemento essencial da mundialização do capital estudada por CHESNAIS: um duplo movimento de polarização.

O primeiro deles se verifica no âmbito doméstico dos países: o sucateamento das relações salariais estabelecidas e o aumento da taxa de desemprego provocam um distanciamento maior entre os rendimentos mais altos e mais baixos.

A inversão da lógica de acumulação, pautando-se antes no capitalismo financeiro que no produtivo, provocou alterações estruturais na produção de bens e serviços. Houve um aumento da verticalização das estruturas corporativas (via processos de fusões e aquisições internacionais viabilizados pelas instituições bancárias e financeiras internacionais). Por meio do Investimento Externo Direto, o qual se dá via aquisição de participação societária e/ou empréstimos intra-companhia, o capital se inseriu nos mercados internos em busca de lucratividade, sempre com o apoio do capital financeiro. Ao encontrar um Estado extremamente endividado, com índices irrisórios de crescimento econômico, dependente de recursos externos, o capital se insere em campo fértil para a imposição de sua lógica,

que se expressa pela concentração (tanto financeira quanto de poder) e pelo agravamento da exclusão social por meio da constante pressão para flexibilizar as garantias sociais e reduzir salários.

Como bem assinalado por BATISTA JÚNIOR, a briga pela atração do capital mundializado leva a disputas no âmbito jurídico que terminam na relativização de garantias sociais e trabalhistas em prol de um ambiente propício à mais-valia e a altas taxas de lucratividade. Parafraseando o autor, “na modernidade líquida, ocorre verdadeira “seleção natural de ordenamentos jurídicos”, uma espécie de “darwinismo normativo”, no qual aqueles ordenamentos mais complacentes com a lógica do capital (...).”³⁶

Neste cenário, a camada mais pobre da população sofre com o desemprego e salários que não garantem um meio digno de sobrevivência. A favelização de cidades, o aumento exponencial da violência, o alargamento do subemprego, são algumas das consequências trazidas pela “globalização” sobretudo às classes mais pobres da população.

Em outra vertente, a pequena elite empreendedora capaz de se aliar ao capital financeiro se enriquece através do mercado de ações e do desenvolvimento de atividades empresariais cada vez mais lucrativas, o que se traduz em um movimento de intensa concentração de renda. MARTIN e SHUMANN chamam a atenção para o movimento de formação de verdadeiros guetos de luxo, onde essas elites se alienam da triste realidade social vivenciada em seus países. Fechados em condomínios milionários, os ricos se protegem das consequências que os abissais desníveis sociais provocam no convívio diário.³⁷

³⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo; Almedina, 2015, p. 169.

³⁷ Interessante notar que os autores referem-se ao Brasil quando mencionam o movimento de polarização interna que intensifica a pobreza e a violência. Dando como exemplo o condomínio Alphaville em São Paulo, os autores mostram o contraste entre mundos de uma mesma nação. Vale conferir as descrições trazidas pelos autores: “(...) o nome do paraíso é Alphaville, na região Oeste da Grande São Paulo, e mede exatamente 322.581 m², a superfície de quase 44 estádios de futebol. Está cercado de altos muros, equipado com holofotes e sensores eletrônicos que captam qualquer movimento. Tornou-se um refúgio ideal para habitantes da metrópole que não têm medo de criminosos e marginais, que desejam viver como famílias tradicionais da Europa ou das regiões abastardas dos EUA, sem ficar de frente com a realidade social do próprio país.” (MARTIN, Hans-

O segundo movimento de polarização é verificado no cenário internacional, onde há uma aproximação entre os países pertencentes ao interior dos oligopólios mundiais, acompanhada de um brutal distanciamento destes com os países periféricos.

Se em momento anterior os países periféricos eram importantes para o fornecimento de matérias-primas, sobretudo no período clássico do imperialismo, hoje não possuem sequer um papel estratégico nesse jogo de interesses, sendo, tão somente, ambientes de exploração destinados à pobreza. Nesse sentido, os países que não participam do seleto grupo associado aos três pólos da Tríade (Estados Unidos, Japão e Europa Ocidental), tendem à completa marginalização. Excetua-se, é claro, o caso da China que, ao sacrifício de direitos humanos, conquistou importantes fatias do mercado mundial desmantelando diversos setores industriais em diversos países, os quais não puderam competir com o baixo valor dos produtos chineses.

A partir de dados do Centro das Nações Unidas sobre Companhias Transnacionais – UNCTAD, Chesnais apresenta um movimento histórico de intensa polarização dos fluxos de IED para o interior da Tríade³⁸. De acordo com os dados apresentados, os países desenvolvidos concentram mais que o dobro de IED em suas economias. Em termos práticos esse cenário nos sugere que boa parte desse capital mundializado e fluido sai do interior dos países em desenvolvimento (e subdesenvolvidos) para os países desenvolvidos. Daí dar-se o movimento de polarização econômica, na medida em que, com menos investimentos na economia

Peter; SCHUMANN, Harald. *A armadilha da globalização*; tradução: Waldtraut U. E. Rose e Clara C. W. Sackiewicz. 4. ed. São Paulo: Globo, 1998, p. 239)

³⁸ “Em seu relatório de 1991, o Centro das Nações Unidas sobre Companhias Transnacionais (UNCTAD) mostrava a amplitude desse processo, observando que, ‘entre 1980 e 1988, quase triplicou o montante de investimento externo direto realizado no interior da Tríade, passando de 142 bilhões para 410 bilhões de dólares. Em 1980, o montante investido no interior da Tríade representava 30% da disponibilidade mundial de entrada de investimento direto; em 1988 era estimado em 39%’. Essa evolução foi confirmada por outros trabalhos. (...)

Em termos de fluxo, a participação dos países em desenvolvimento caiu, no fim dos anos 1980, aos níveis mais baixos que se conhecem a décadas: 18% dos fluxos de IED entre 1987 e 1991. De 1991 a 1993, esses percentuais aumentaram, chegando a atingir cerca de 35%, mas são parcelas de um conjunto em crescimento lento, cujo relativo ascenso (sic) deve-se à recessão nos países da OCDE e a uma momentânea desaceleração das aquisições/fusões.” (CHESNAIS, François. *A mundialização do capital*. Tradução Silvana Finzi Foá. São Paulo: Xamã, 1996, p. 65).

interna, os países em desenvolvimento permanecem em constante dependência do capital internacional, o que prejudica não só a economia interna desses países, mas sobretudo a força política a eles cabível no cenário internacional.

Em verdade, pode-se afirmar que esse movimento de polarização se opera duplamente, o que agrava ainda mais o problema da desigualdade mundial entre Estados. Dentre os países que estão fora do eixo dos Estados Desenvolvidos, há, de igual maneira, uma concentração de investimento em poucas economias. Desse modo, a polarização da participação estatal na economia mundial é verificada de modo acentuado dentro das economias em desenvolvimento³⁹.

Ao contrário do que previam os defensores da política neoliberal, ao invés do prometido movimento de aproximação interestados que a desregulamentação da economia mundial prometia, o que se tem verificado é tanto o afastamento entre os países desenvolvidos e em desenvolvimento, como também a perpetuação dessas posições assumidas em razão do comportamento do capital mundializado.

O problema do duplo movimento de polarização (entre países desenvolvidos e em desenvolvimento e dentro desses últimos), além de potencializar o desfacelamento das economias dos Estados mais pobres, o que termina por agravar o quadro de desigualdade mundial da distribuição de renda e mascarar a perversidade do sistema.

Dados fornecidos pela UNCTAD em seu relatório de 2010 sobre os investimentos mundiais mostram a dinâmica mundial dos IED entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. A leitura do gráfico nos conduz à conclusão de que as discrepâncias mais agudas entre as alocações de IED nos países desenvolvidos e em desenvolvimento verificadas no final do século XX, com exceção de uma movimentação anômala em meados de 2007, seguem uma tendência de estabilização.

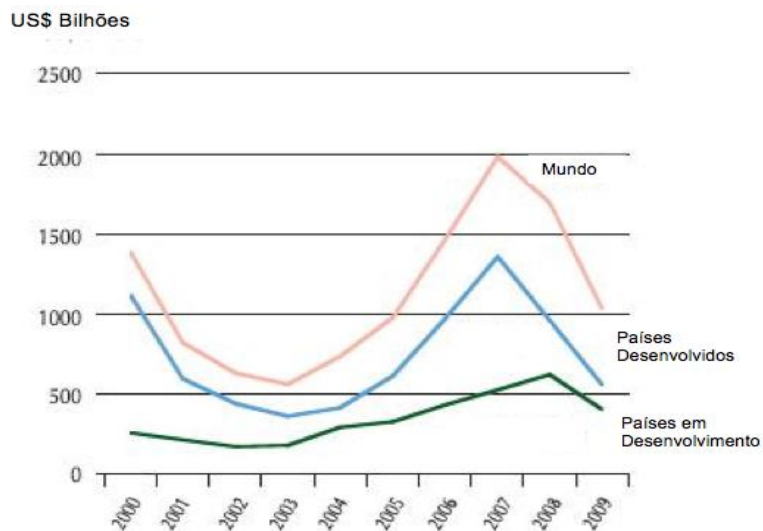
Na medida em que os dados são fornecidos de forma absoluta, tomando-se tanto os países desenvolvidos quanto os países em desenvolvimento como um

³⁹ CHESNAIS, François. *A mundialização do capital*. Tradução Silvana Finzi Foá. São Paulo: Xamã, 1996, p. 66.

todo, a imagem sugere uma melhor distribuição da participação das economias nacionais (tomadas como um todo) no mercado global:

GRÁFICO 1

Distribuição dos Investimentos Estrangeiros Diretos



No entanto, dados fornecidos pelo mesmo instituto (UNCTAD) desfazem o equívoco que uma análise apressada possa sugerir, ao demonstrar que o problema da polarização mundial persiste e tem se mostrado sobremaneira avançada dentro do conjunto de países em desenvolvimento, de modo que a maior parte da participação dos países no mercado mundial resta reservado a poucos privilegiados.

GRÁFICO 2

Os 20 principais destinos dos IED em 2013 em comparação com 2012 (US\$)



O movimento de polarização é perfeitamente identificável, não só pelos valores acostados na tabela, como, sobretudo, pela figura do gráfico. Os formatos percebidos quando comparamos o topo e a base denunciam a concentração dos IED's, principalmente nos Estados Unidos e na China. O desempenho verificado por este último país é o que explica a suposta aproximação entre o bloco de países desenvolvidos e o bloco de países em desenvolvimento em relação à alocação de IED no mundo.

MARTIN e SHUMANN⁴⁰ alertam para o fato de que o milagre econômico promovido pelas economias asiáticas, sobretudo pela Chinesa, guarda um histórico de absoluto abandono a valores democráticos, inconcebíveis sob a ótica ocidental. Longe de ser um modelo a ser seguido pelos demais países em desenvolvimento, a China impõe aos trabalhadores das fábricas uma jornada de trabalho de 15 horas diárias, ao preço de salários irrisórios, impondo aos operários condições desumanas de trabalho, sem a efetivação de quaisquer garantias trabalhistas. A opressão política contra qualquer movimento sindicalizado é prontamente imposta para manter a ordem e os altos índices de lucratividade da economia interna⁴¹.

Tais movimentos polarizantes contrastam com a usual acepção do termo globalização, que por sua vez passa a ideia de aproximação e progresso, na vertente oposta do que nos comprova a realidade. Pautando-se nas ideias trazidas por aquele termo, os defensores do neoliberalismo fizeram parecer que a desregulamentação financeira era um clamor da globalização, um passo a ser dado na direção do progresso. Não se pretende, com isso, afirmar que a uso desenfreado dos termos global e globalização pela vertente neoliberal tenha, por si só, levado ao triunfo desse modelo político. O que se argui, em verdade é que a adoção de tal

⁴⁰ MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. *A armadilha da globalização*; tradução: Waldtraut U. E. Rose e Clara C. W. Sackiewicz. 4. ed. São Paulo: Globo, 1998.

⁴¹ A obra de Martin e Shumann relata os abusos perpetrados tanto pelas indústrias que atuam no mercado chinês quanto pelo próprio governo na busca pela atração de IED. Não é só pelos abusos aos direitos humanos e pelo autoritarismo do regime político chinês que este país não pode ser tido como espelho para qualquer nação (seja ocidental ou não). De fato, a conquista da posição política internacional frente aos demais mercados mundiais não refletem em prol da população nacional, a qual é a principal vítima das pressões do capital mundializado. Nas palavras dos autores, “Com maior falta de escrúpulos ainda no tratamento de seus empregados agem as empresas de *joint venture* internacionais na China que já perfazem 150.000, assegurando a participação de investidores do mundo todo no desenvolvimento explosivo da economia de mercado na China. Quinze horas por dia, mais se necessário, cerca de 1 milhão de trabalhadoras precisam costurar, estampar ou embalar produtos, trabalhando como máquinas e deixando uma caução de vários salários mensais ao serem admitidas, valor esse que não lhes é restituído se abandonarem a firma contra o desejo da gerência. À noite precisam espremer-se em dormitórios estreitos e sem janelas, que em caso de incêndio se transformam em armadilhas mortais. Até o governo central de Pequim admitiu que as leis de proteção ao trabalho estavam sendo ignoradas e que no intervalo de apenas seis meses, no ano de 1993, teriam ocorrido 11.000 acidentes de trabalho fatais e 28.000 incêndios.

Ao mesmo tempo, porém, os líderes da China impedem qualquer resistência por parte da classe operária chinesa, notadamente nas zonas especiais de comércio para investidores estrangeiros. Quem reclamar ou fizer a tentativa de criar sindicatos logo é condenado a três anos de trabalhos forçados. Atualmente uma centena de sindicalistas está na prisão, relatou em meados de 1996 a Confederação Nacional dos Sindicatos Livres.” (*Ibidem*, p. 206).

estratégia de dominação (por meio da utilização de termos vagos e ambíguos) funcionou como uma cortina de fumaça, ao passo que mascarou a perversidade por trás da desregulamentação financeira. Foi, nesse sentido, um obstáculo aos países periféricos que, ansiosos por uma maior integração no mercado mundial, podem ter visto na supressão de barreiras à fluidez do capital uma consequência inevitável da globalização enquanto movimento de aproximação entre países.

Nesse sentido, a despeito de o termo “mundialização do capital” não deixar tão explícito que o fenômeno em questão representa um modo específico de funcionamento e de dominação política e social do capitalismo, ele parece menos obscuro ao descrever de forma mais imparcial o movimento do capital desde a quebra do acordo de *Bretton Woods* até os dias de hoje.

Ora, afastar um termo que passa a ideia (ainda que não de forma explícita) da necessidade de adoção de medidas políticas coercitivas mundiais talvez tenha sido a primeira medida de dominação adotada pelos países desenvolvidos que comandavam o movimento de exploração, já que tanto a ignorância quanto as reais consequências daquele fenômeno para a maior parte do mundo sobre a manutenção de um ambiente altamente desregulamentado foram condições imprescindíveis para o capital alcançar o poder econômico adquirido hoje.

Superados, pois, os aspectos da dominação ideológica resultantes da utilização do termo “global” e “globalização”, passa-se à análise da guerra fiscal internacional, a partir da ideia de violência estrutural trazida por Milton Santos.

CAPÍTULO 3 - DA IDENTIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS DA GUERRA FISCAL INTERNACIONAL A PARTIR DA IDEIA DE VIOLÊNCIA ESTRUTURAL DE MILTON SANTOS

A violência e a guerra são amigas inseparáveis. Andam sempre de mãos dadas. Mesmo em uma guerra em princípio desmilitarizada, onde as principais armas utilizadas são o dinheiro e o poder de tributar, lá está a violência. É a partir dessa última que Milton Santos ⁴² descortina a perversidade sistêmica da globalização e acaba por nos fornecer a base para compreendermos a guerra fiscal. A toda essa violência cotidiana, noticiada, percebida empiricamente (mais por uns que por outros), ele classifica como violência funcional derivada ou violência periférica.

Ao passo que todos os esforços governamentais se direcionam para solver essa violência em específico, poucas são as atenções direcionadas ao que o autor chama de violência estrutural, que, por sua vez, “*constitui a violência central original*”⁴³. A violência estrutural, da qual é derivada a violência periférica, nasce da lógica perversa da globalização. Enquanto a violência periférica é sentida no interior das fronteiras nacionais, a violência estrutural é global. Em verdade, ela é “*globalitarista*” nas palavras do autor, dado que o âmago dessa espécie de violência faz nascer um tipo de totalitarismo que mutila a ética e a política nas relações internacionais. Sob esse aspecto, pode-se afirmar que a violência periférica tem natureza nacional, enquanto que a supranacionalidade é da natureza da violência estrutural.

A violência estrutural de Milton Santos é o resultado da conjugação concomitante de três elementos, quais sejam: (i) o dinheiro em estado puro, (ii) a competitividade em estado puro e (iii) a potência em estado puro. Ao se descortinar

⁴² SANTOS, Milton. Por uma outra globalização: do pensamento único à consciência universal. 6ª ed. Rio de Janeiro: Editora Record. 2001.

⁴³ Ibidem, p. 55.

cada um desses elementos vê-se que a leitura feita pelo autor para explicar um fenômeno geral, que é a perversidade do sistema global, pode ser aplicada para desvendar os componentes da guerra fiscal em específico.

O dinheiro em estado puro representa não só uma concepção novel da riqueza própria da economia mundializada, como também o papel central que esse dinheiro ocupa em relação às tomadas de decisões tanto no campo econômico quanto no campo político. A própria onda consumista que por sua vez compõe uma característica comportamental da modernidade líquida, atribui ao dinheiro uma importância fulcral entre os indivíduos, nas suas diferentes formas de manifestação. A acumulação sem precedentes, como uma meta em si mesma, também denuncia a influência exercida pelo dinheiro na forma como concebido por Milton Santos. Nas palavras do autor, *“com a globalização impõe-se uma nova noção de riqueza, de prosperidade e de equilíbrio macroeconômico, conceitos fundados no dinheiro em estado puro e aos quais todas as economias nacionais são chamadas a se adaptar”*.⁴⁴

Na guerra fiscal internacional o capital é, ao mesmo tempo, a força coativa que subjuga as soberanias nacionais ao seu bel prazer e o objeto de desejo que leva os Estados Nacionais a se colocarem em situação de competição. De fato o dinheiro, em uma nova concepção, em um novo estado, mundializado, desconectado da moeda que possa temporariamente representar, é o ator principal desse cenário. O dinheiro em estado puro (na classificação de MILTON SANTOS) ou o capital mundializado (na concepção de CHESNAIS) exerce um papel central na guerra fiscal internacional.

Na configuração da violência estrutural, a competição em estado puro vem atender aos anseios do dinheiro em estado puro. Ela parte de uma falsa noção implementada para atender às necessidades de dinheiro (ou do capital, como se queira) no sentido de que todos precisam estar em constante competição. O espírito de competitividade, que assola indivíduos, empresas, cidades e países para se

⁴⁴ Ibidem, p.56.

manterem dentro da lógica de mercado (também implementada pelo capital) termina por fragilizar todos os atores globais e nacionais, à exceção de um: o capital.

A competição é uma necessidade do capital. Aos incautos defensores do neoliberalismo e do falacioso valor positivo intrínseco à livre concorrência de mercado, os quais possam querer sustentar uma visão romântica acerca dos benefícios advindos da competição, é útil apresentar a diferenciação entre concorrer e competir trazida por MILTON SANTOS.

A concorrência, enquanto meio de seleção daquele que atenda de forma mais satisfatória os objetivos finais, pode sim apresentar uma vertente salutar, desde que pressuponha o respeito a regras preestabelecidas que equalizem os participantes. A competitividade, por sua vez, é estéril, motivada e conduzida apenas pelo intuito do ganho, da vitória. “A competitividade é uma espécie de guerra em que tudo vale e, desse modo, sua prática provoca um afrouxamento dos valores morais e um convite ao exercício da violência”⁴⁵.

Se o capital é o centro da guerra fiscal, a competição é a sua essência. É por meio dela que o capital exerce uma pressão política sobre as legislações nacionais, a fim de obter o ambiente ideal aos seus anseios de lucratividade. Em um contexto de guerra liderado pelo capital, o propósito da luta é um só: a acumulação. Por detrás da alcunha de livre mercado, o que se verifica é a competição pelo dinheiro, a acumulação com o fim em si mesma. A busca pela máxima lucratividade de forma descompromissada perante a coletividade, completamente vazia de

⁴⁵ Milton Santos faz uma interessante análise do elemento competitividade enquanto intrínseco ao capital e à globalização baseada na liberalização econômica. Confira-se: “ *A necessidade de capitalização conduz a adotar como regra a necessidade de competir em todos os planos. Diz-se que as nações necessitam competir entre elas – o que, todavia, é duvidoso – e as empresas certamente competem por um quinhão sempre maior do mercado. Mas a estabilidade de uma empresa pode depender de uma pequena ação desse mercado. A sobrevivência está sempre por um fio. A necessidade de competir é, aliás, legitimada por uma ideologia largamente aceita e difundida, na medida em que a desobediência às suas regras implica perder posições e, até mesmo, desaparecer do cenário econômico. Criam-se, desse modo, novos ‘valores’ em todos os planos, uma nova ‘ética’ pervasiva e operacional face aos mecanismos da globalização. Concorrer e competir não são a mesma coisa. A concorrência pode até ser saudável sempre que a batalha entre agentes, para melhor empreender uma tarefa e obter melhores resultados finais, exige o respeito a certas regras de convivência preestabelecidas ou não. Já a competitividade se funda na invenção de novas armas de luta, num exercício em que a única regra é a conquista da melhor posição.*” (SANTOS, Milton. Por uma outra globalização: do pensamento único à consciência universal. 6ª ed. Rio de Janeiro: Editora Record. 2001, p. 57).

qualquer noção de solidariedade, baseia-se em uma frágil e míope noção de meritocracia que não é meritória em nada.

O último elemento da violência estrutural, a potência em estado puro⁴⁶, representa a constante busca pelo poder (tão evidente na contemporaneidade), o qual é perseguido por meio dessa competitividade em estado puro. Em sendo o poder o próprio dinheiro (o qual, como já dito, desempenha papel central no *globalitarismo*) e a competição o meio de se chegar ao poder, o uso da força é necessário. Nesse sentido, a potência em estado puro pode ser entendida pela própria eficiência no uso da força. Para ser eficiente, o exercício da potência há de ser sem limites, sob pena de derrota na competição. Sem qualquer apego a questões morais e éticas, o poder em estado puro tem como única finalidade o uso da força.

Não obstante, os elementos trazidos por MILTON SANTOS prestam-se a esclarecer tanto a base que compõe as características assumidas pelo capital perante os demais atores mundiais no contexto da guerra fiscal, quanto a perversidade decorrente do sistema, outras características afetas ao ambiente no qual essa guerra ocorre precisam ser levantadas para a compreensão da abrangência do fenômeno. Destarte, o momento histórico de configuração e eclosão dessa guerra nos fornece outros dados também indispensáveis para desvendar o papel político e econômico hodiernamente assumido pelo capital.

⁴⁶ A base do conceito da potencia em estado puro pode ser melhor apreendida a partir das explicações apresentadas pelo próprio autor, o qual a apresenta nos seguintes termos: “*Para exercer a competitividade em estado puro, e obter o dinheiro em estado puro, o poder (a potência) deve ser também exercido em estado puro. O uso da força acaba se tornando uma necessidade. Não há outro ‘telos’, outra finalidade que o próprio uso da força, já que ela é indispensável para competir e fazer mais dinheiro; isso vem acompanhado pela desnecessidade de responsabilidade perante o outro, a coletividade próxima e a humanidade em geral.* (Ibidem, p.58)

Por exemplo, a idéia de que o desemprego é o resultado de um jogo simplório entre formas técnicas e decisões microeconômicas das empresas é uma simplificação, originada dessa confusão, como se a nação não devesse solidariedade a cada um dos seus membros. O abandono da idéia de solidariedade está por trás desse entendimento da economia e conduz ao desamparo em que vivemos hoje. Jamais houve na história um período em que o medo fosse tão generalizado e alcançasse todas as áreas da nossa vida; medo do desemprego, medo da fome, medo da violência, medo do outro.” (SANTOS, Milton. Por uma outra globalização: do pensamento único à consciência universal. 6ª ed. Rio de Janeiro: Editora Record. 2001, p. 58)

A par das discussões envolvendo as críticas direcionadas à vertente pós-modernista, a visão de BAUMAN sobre as atuais formas de interação social fora escolhida para elucidar o ambiente em que se dá a guerra fiscal internacional muito antes pela eficácia com que o autor expõe as condições sociais em que a vida e a política são desenvolvidos do que em razão da adoção da ideia de que vivemos um momento específico posterior à modernidade. A relativização da relação tempo/espaço, a efemeridade dos vínculos estabelecidos entre pessoas ou entre entes, a fluidez com que as informações são trocadas, a velocidade com que o dia-a-dia se dá, a superação das amarras dos limites territoriais e a redefinição dos conceitos perto/longe são características do agora resultantes do nascimento de novas tecnologias (sobretudo na área da comunicação) e do aperfeiçoamento das já existentes.

A evolução tecnológica é uma manifestação do progresso social e, portanto, um resultado natural e esperado do constante desenvolvimento do conhecimento humano e da sua capacidade evolutiva de desenvolver mecanismos para facilitar as tarefas cotidianas. Sob essa perspectiva, o atual estado das coisas pode ser encarado como um resultado evolutivo natural.

Se de um lado o ambiente social encontrado pelo capital mundializado é o resultado de um processo evolutivo, de outro a mobilidade por ele adquirida veio de um processo artificial, forjado. A desregulamentação internacional iniciada com a derrubada do sistema monetário internacional do pós-guerra que levou “não somente ao desaparecimento de qualquer ancoragem internacional das moedas como também à transformação do mercado de câmbio em um espaço onde moedas e ativos financeiros estão indissolúvelmente imbricados”⁴⁷, resultou na eclosão dos mercados de câmbio com a importância econômica que tem hoje.

Com o desmoronamento do sistema de câmbio, os países não suportaram a pressão dos grupos empresariais que reivindicavam o acesso ao capital estrangeiro a juros mais baixos. As barreiras às vultosas transações

⁴⁷ CHESNAIS, François. *A mundialização do capital*. Tradução Silvana Finzi Foá. São Paulo: Xamã, 1996, p. 213.

financeiras internacionais vieram abaixo. Sendo assim, em razão de uma ação política encabeçada pelos Estados Unidos, o capital se mundializou, ficou móvel⁴⁸.

Ao lado da incrível mobilidade adquirida pelo capital em virtude da liberalização da economia, o endividamento dos Estados nacionais e o poder adquirido pelo capital financeiro foram outros ingredientes que, em conjunto com os demais mencionados, resultaram no poder adquirido pelo capital global e, conseqüentemente, na guerra fiscal internacional.

⁴⁸ “Nas bolsas e nos escritórios dos bancos e seguradoras, nos fundos de investimentos e de pensões, um novo tipo de classe política chegou ao palco de um poder avassalador do qual nenhum governo, nenhuma empresa e muito menos o cidadão e contribuinte normal poderá se esquivar. Negociantes de títulos cambiais e ações movimentam um fluxo crescente de capitais de investimento, em escala global, e com isso podem decidir sobre o destino de nações inteiras – em grande parte sem qualquer controle estatal.”

CAPÍTULO 4 - OS EFEITOS DA GUERRA FISCAL : *TAX BASE EROSION* E OS CUSTOS SOCIAIS

Concedida a mobilidade sem precedentes ao capital, deu-se início à guerra. Os Estados passaram a lutar pela atração do capital. A arma utilizada? O poder de tributar. A competição fiscal começou pelo maior responsável pela abertura da caixa de pandora: os Estados Unidos.

Em 1984, o governo estadunidense aboliu a retenção tributária que era de 30% sobre os rendimentos de investimentos indiretos estrangeiros direcionados ao país. Com a medida, boa parte do capital mundializado foi atraído para a economia norte-americana. A pressão política resultante do movimento do capital fez com que grandes economias mundiais adotassem aquela mesma medida, na tentativa de exercer uma força contrária na luta pela atração do capital⁴⁹. AVI-YONAH ilustra bem o movimento dos países na busca pela atração do capital mundializado por meio da redução da retenção fiscal sobre os rendimentos do capital estrangeiro na tabela abaixo.

Retenção Fiscal Sobre os Rendimentos do Capital, 1993

País	Contas Bancárias	Seguros	Dividendos
Bélgica	0	10	15
Dinamarca	0	0	15
França	0	0	15
Alemanha	0	0	15
Grécia	10	10	0
Irlanda	0	0	0
Itália	10	10	15
Luxemburgo	0	0	15
Holanda	0	0	15
Portugal	15	15	15
Espanha	0	0	15
Reino Unido	0	0	15
Estados Unidos	0	0	30

⁴⁹ AVI-YONAH, Reuven S. *Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state*. Cambridge: Harvard law review, 2000, p. 1581.

Conforme se verifica na tabela acima, a maior parte dos países optaram por zerar a retenção tributária sobre os rendimentos de investimentos indiretos, com exceção dos dividendos. AVI-YONAH explica esse comportamento, afirmando que as facilidades em se escapar da tributação dos dividendos faz com que essa incidência tributária exerça um papel menos repulsivo em relação ao capital mundializado. Exemplo disso é a manobra fiscal por meio da qual o investidor estrangeiro recebe seus pagamentos equivalentes aos dividendos a que teria direito por uma operação de *swap* com uma instituição financeira do país da fonte dos rendimentos. Essa instituição financeira por sua vez, a qual adquiriu o direito ao recebimento dos dividendos, resgata-os sem a retenção na fonte, por se tratar de uma pessoa jurídica nacional. Tal operacionalização mostra-se eficaz aos interesses do capital, na medida em que a maioria dos países não impõem a tributação na fonte em relação a pagamento de dividendos a pessoa jurídica nacional.

Sob essa perspectiva, a adoção unilateral de qualquer medida de imposição tributária funciona como um mecanismo de repulsão de investimentos estrangeiros, já que provoca um comportamento de fuga do capital mundializado para zonas fiscais de tributação mais favorecida. O caso Alemão de 1988 ilustra bem esse comportamento do capital. Naquele ano, o governo da Alemanha introduziu uma norma de retenção tributária na fonte à alíquota de 10% sobre rendimentos dos depósitos bancários. A fuga do capital para os bancos de Luxemburgo fora tão intensa que em poucos meses a medida foi abolida.⁵⁰

As consequências sentidas pelos sistemas tributários nacionais em razão da incessante luta pela atração do capital mundializado, sobretudo no que se refere à erosão da base tributária, pode ser ilustrada pela empresa automobilística mais lucrativa da Alemanha. De acordo com os relatos de MARTIN E SHUMANN, a receita tributável alcançada pela BMW em 1998, rendia aos cofres alemães o montante de aproximadamente 545 milhões de marcos. Já em 2002, houve uma queda abissal de mais que 94% na carga tributária a ser recolhida em comparação aos índices de 1998, chegando à marca de 31 milhões de marcos. Finalmente, a

⁵⁰ Ibidem, p.1583.

competição tributária internacional mostra a sua face mais perversa e um ano mais tarde, em 2003, a gigante automobilística alemã operou em prejuízo no mercado interno, fazendo jus à restituição de 32 milhões de marcos.⁵¹

É a mágica da locação estratégica de receitas e despesas. Com a mundialização do capital, a locação estratégica de receitas e despesas é uma arma poderosa que se presta à realização de dois grandes feitos: de um lado eleva a rentabilidade da atividade empresarial à máxima potência; de outro apresenta-se como importantíssimo meio de pressão política externa sobre as normas de tributação nacionais. Com a atuação por meio de redes negociais, as empresas transnacionais, em uma manobra perversa e destrutiva, criam despesas nas zonas de alta pressão tributária (localidades de maior incidência tributária), ao passo que direcionam os lucros para as zonas tributárias de baixa pressão (onde, em geral, a incidência fiscal é favorecida). Nesse cenário, a fim de frear a crescente erosão das bases de tributação nacional, os Estados se veem forçados a tomarem medidas de atração do capital.

Isso porque a redução das receitas tributárias provoca sérias consequências sociais nos Estados, não importando o seu nível de desenvolvimento. É claro que os efeitos da erosão das bases fiscais se darão de formas diversas nos países desenvolvidos e nos países em desenvolvimento. Ocorre que, em ambos os casos, o custo social suportado é imenso, o que revela a premente necessidade de combate da guerra fiscal internacional. Passa-se, então, à análise desses efeitos da erosão da base tributária, tendo-se como pressuposto o grau de desenvolvimento dos Estados.

⁵¹ MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. *A armadilha da globalização*; tradução: Waldtraut U. E. Rose e Clara C. W. Sackiewicz. 4. ed. São Paulo: Globo, 1998, p. 275.

4.1 Tax base erosion e os custos sociais nos países desenvolvidos: a crise do Welfare State

A chamada *old age crisis*, resultado do aumento da expectativa de vida e a redução da taxa de natalidade advindos do contexto pós-guerra, traz uma crescente demanda assistencialista e previdenciária nos países desenvolvidos. Boa parte dos fundos fiscais dos países integrantes da OCDE é direcionada aos gastos públicos com saúde e pensão, as quais são as principais demandas da população idosa. Se de um lado o envelhecimento populacional representa o aumento de gastos governamentais, de outro representa a constante redução de uma boa margem de arrecadação fiscal, já que a população aposentada sai da situação de contribuinte direto do Estado (muito embora permaneça contribuindo enquanto consumidor).

O incremento da demanda fiscal nos países desenvolvidos é analisado por AVI-YONAH em estudo comparativo que mostra a demanda arrecadatória para a manutenção do *Welfare State* nas gerações nascidas a partir do ano de 2006. Conforme ali demonstrado, tendo-se por base a sociedade norte-americana, haveria a necessidade de se promover um aumento da disponibilidade líquida de tributos para um patamar de 84%. A equalização dessa expectativa de aumento demandaria um aumento do Imposto de Renda em 61% concomitantemente a uma redução de 43% em gastos sociais, aliado ainda a uma impossível redução de 109% dos gastos governamentais gerais.⁵² Como se nota, em termos fiscais, a manutenção do *Welfare State* é inviável, para não dizer impossível, se consideradas apenas as bases fiscais que se mantêm estáveis no interior desses Estados.

Mencionada insuficiência arrecadatória não encontra raízes apenas no encurtamento da população ativa, mas também na crise fiscal internacional. As dificuldades em tributar a renda tanto das grandes empresas (sobretudo das transnacionais) quanto da parcela milionária da população, agrava os problemas

⁵² AVI-YONAH, Reuven S. *Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state*. Cambridge: Harvard law review, 2000, p. 1633.

advindos da escassez de receitas fiscais. Aliado a isso, o efeito repulsivo provocado pelo aumento da carga tributária em um contexto de guerra fiscal, faz com que medidas como a tributação de grandes fortunas e a aplicação de uma tributação progressiva sobre a renda não sejam vistas como uma opção. A velocidade com que se realoca o capital mundializado dificulta a adoção de tais posturas, já que a fuga de capitais resultante do aumento da pressão fiscal termina por gerar um efeito contrário: a redução das bases tributárias.

Dadas as notáveis dificuldades enfrentadas pelos países desenvolvidos na manutenção do *Welfare State*, AVI-YONAH chama atenção para possíveis soluções apresentadas pela OCDE, para a solução da crise fiscal nesse conjunto de países. São três as alternativas apontadas: (i) o aumento da força de trabalho por meio da imigração, (ii) o aumento dos tributos e a redução de outras despesas e (iii) a realização de cortes na saúde e na previdência públicos.

De antemão podemos problematizar a segunda solução apresentada em razão da própria conjectura de guerra fiscal em que esses países estão inseridos. Consoante já salientado, a constante possibilidade de fuga do capital mundializado inviabiliza o incremento da arrecadação via incidência fiscal. No que se refere aos gastos, ainda que se promova uma redução, essa não se dará em montante suficiente para solucionar a insuficiência arrecadatória desses Estados, sem que isso custe o *Welfare State*.

Por outro lado, a solução baseada no aumento da força de trabalho por meio da imigração nos parece pouco factível. A par dos problemas culturais envolvidos nessa opção, o contingente de imigrantes necessários para manter a cara estrutura desses Estados seria impraticável e geraria outros imensos gastos para o governos desses países. Nesse sentido, a única medida factível apresentada seria a realização de cortes na saúde e na previdência o que, a seu turno, representa a efetiva redução do *Welfare State*.

4.2. A erosão da base tributária nos países periféricos: a manutenção da marginalização.

O *deficit* fiscal nos países periféricos conduz a consequências ainda mais desastrosas que aquelas verificadas em relação aos países desenvolvidos. Naqueles países, parcela mais significativa da população depende da assistência estatal para alcançar a satisfação de necessidades básicas como alimentação, saúde e educação. Não só a parcela da população em idade inativa incrementa as despesas públicas do Estado, mas boa parte de jovens e adultos desempregados encontram sérias dificuldades em prover a própria subsistência.

Sob tal perspectiva, a se considerar a importância assumida pela receita tributária proveniente da renda para manutenção do aparato Estatal e para o cumprimento das funções sociais a ele inerentes, especialmente em países em desenvolvimento onde há carência de implementação de estruturas sociais básicas, tem-se que o *tax base erosion* não é apenas uma preocupação financeira, mas constitui um grave risco à soberania e à justiça fiscal dentro desses países.

Ante à “volatilidade” do capital, a resposta comumente apresentada por esses países, na esteira do que ensina AVI-YONAH⁵³, é a busca por fontes mais seguras e estáveis de receitas tributárias. Desloca-se o potencial de incidência fiscal para o trabalho. Isso porque, neste ambiente concorrencial, o fator econômico que ainda se firma de maneira relativamente sólida no interior das fronteiras nacionais é a força de trabalho, a qual ainda encontra grandes dificuldades de se movimentar entre os diversos países na busca pela “oferta mais vantajosa”.

Em sendo uma forma de tributação altamente regressiva, na medida em que deixa de atingir a camada com maior capacidade contributiva para tributar a classe de trabalhadores assalariados, a adoção de tal medida provoca graves distorções nas economias internas. Se em um primeiro momento o aumento dos encargos trabalhistas resulta tanto na redução dos níveis salariais, quanto no aumento da taxa

⁵³ AVI-YONAH, Reuven S. *Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state*. Cambridge: Harvard law review, 2000.

de desemprego (sendo que boa parte dos trabalhadores passam a atuar no instável mercado da informalidade), posteriormente o que se verifica é o aumento da polarização social, com cada vez mais pessoas vivendo em condição de crescente pobreza.

Não só a tributação interna é responsável por exercer fortes pressões que resultam na redução dos níveis salariais dos empregos formais, como as próprias empresas multinacionais são diretamente responsáveis pela redução dos níveis salariais no mundo todo em razão da adoção de práticas concorrenciais. Como já mencionado, na intenção de reduzir os custos de produção e aumentar a margem de lucro das operações, as multinacionais deslocam as suas produções para países onde as garantias sociais dos trabalhadores são menos expressivas e os salários são mais baixos.

Em que pese tal realidade, considerações trazidas pela OCDE ⁵⁴ em publicação destinada a discutir o combate à erosão da base tributária, trata a lógica da competitividade sem mencionar os efeitos que as pressões empresariais provocam nos direitos sociais e trabalhistas dos países periféricos. Afirma-se que “para uma empresa ser competitiva significa(sic) conseguir vender os melhores produtos pelos melhores preços, com o intuito de otimizar os lucros e o valor para os acionistas”. O que não resta claro nessa proposição é que a maior lucratividade da atividade pode envolver uma lógica perversa na qual busca-se produzir um bem ao menor custo, com a redução dos gastos com mão de obra aos menores índices possíveis, ou a completa dominação de mercados nacionais mais vulneráveis pela absorção da força concorrencial.

Ao buscar uma conceituação sobre os Direitos Humanos, AMARTYA SEN concebe tais direitos como imperativos morais dotados de um dever ético, por meio dos quais pretende-se a preservação de um conjunto liberdades necessárias à

⁵⁴ ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, 2013.

autorealização do indivíduo e ao desenvolvimento de suas capacidades.⁵⁵ Nesse contexto, os impactos verificados pela guerra fiscal internacional nos países periféricos é uma questão sobretudo de violação a Direitos Humanos.

Nesse mesmo sentido, TOM CAMPBELL traz importantes considerações sobre a responsabilidade das empresas multinacionais na preservação dos direitos humanos. Segundo o autor, todos os atos, sejam estes comissivos ou omissivos, que se deem no sentido contrário ao alívio da pobreza absoluta, devem ser vistos como violações dos direitos humanos. Isso porque, diferentemente da pobreza relativa, que se manifesta de forma comparativa quando existe uma relação de desigualdade de uma pessoa ou grupo em relação a outras, a pobreza absoluta pode ser percebida independentemente de um contexto, quando o indivíduo sofre privações de bens que resultam em impossibilidade do livre exercício de escolhas.⁵⁶

Em sendo uma violação de direitos humanos, a adoção de medidas responsáveis por perpetuar situações de pobreza, tanto por parte dos cidadãos quanto de qualquer pessoa jurídica, deve acarretar a responsabilização dos agentes que se conduziram de modo deliberado à violação comprovada desses direitos.

É certo que o Estado, em razão dos poderes e deveres que lhe são inerentes (v.g. poder de tributar, o dever de prover necessidades sociais e redistribuir riquezas..) ocupa lugar central na defesa dos direitos humanos. Entretanto, ainda que de forma subsidiária, todos devem agir no sentido de viabilizar a consecução desses direitos. Quaisquer medidas em sentido contrário representam patente retrocesso, em patente negativa de vigência a esse valor universal.

De acordo com CAMPBELL, tais afirmativas se coadunam com a noção de que as empresas multinacionais não podem corroborar (ou se aproveitar) de violações de direitos humanos perpetradas pelos governos dos países onde elas

⁵⁵ SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. Tradução Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das letras, 2011.

⁵⁶ CAMPBELL, Tom. *A Pobreza Como Violação dos Direitos Humanos: Justiça Global, Direitos Humanos e As Empresas Multinacionais*. In: NOLETO, Marlova; WETHEIN, Jorge (org.). *Pobreza e desigualdade no Brasil – Traçando Caminhos Para a Inclusão Social*. Brasília: UNESCO, 2004.

(multinacionais) exercem suas atividades, como, por exemplo, no emprego de mão-de-obra escrava ou infantil quando não haja proibição expressa na legislação interna, o não oferecimento de condições mínimas de trabalho na ausência de legislações trabalhistas eficientes.

Feitos esses apontamentos, não restam dúvidas de que a guerra fiscal internacional leva os países periféricos a experimentarem consequência por demais desastrosas no âmbito interno, justificando-se com isso, medidas tendentes a manter os níveis de arrecadação fiscal nesses países.

PARTE II - DELINEAMENTOS DA ESTRUTURA DE GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA GLOBAL VIGENTE

CAPÍTULO 5 – APROXIMAÇÕES TEÓRICAS PRELIMINARES AO ESTUDO DO MODELO DE GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA GLOBAL VIGENTE SOB A PERSPECTIVA DO BRASIL

Na primeira parte, ocupamo-nos de traçar, em linhas gerais, os principais elementos envolvidos na guerra fiscal internacional e na mundialização do capital. A análise se voltou à compreensão dos fatores que desencadearam a estrutura de mercado hodierna. Desde os fatores sociais que propiciaram a fluidez na troca de informações até os arranjos políticos que permitiram a mundialização do capital, foram abordados os principais elementos responsáveis pela configuração do cenário de guerra no qual estão envolvidos os Estados nacionais.

Seguindo o modelo de estudo inicialmente traçado, importa-nos, a seguir, desnudar o modelo de governança tributária global adotado pelos Estados em desenvolvimento, em resposta a essa conjectura internacional. Intenta-se, com isso, dimensionar os impactos gerados no âmbito interno desses países. Para tanto, como já mencionado, tomaremos, como modelo dessa vertente de países, o Brasil.

Iniciaremos a análise da estrutura de governança tributária global vigente nos países em desenvolvimento a partir da perspectiva teórica de NANCY FRASER, já que a autora problematiza a atual configuração dos Estados nacionais, resultante do que ela chama de “enquadramento Keynesiano-Westfaliano”. Abrem-se, a partir de então, dois questionamentos retirados da teoria democrática pós-Westfaliana de NANCY FRASER: (i) é possível avaliar a justiça/injustiça das ações estatais, tomando-se como referencial apenas a conjectura nacional? (ii) As demandas por justiça nas relações são realizáveis na estrutura Westfaliana que configura hoje os Estados nacionais?

5.1 Apontamentos da teoria democrática pós-Westfaliana de NANCY FRASER

A análise filosófica proposta por NANCY FRASER sobre a temática da justiça parte de um recorte epistemológico muito peculiar e adequado para o que se pretende no presente trabalho. Em um primeiro momento temos o que ela chama de “enquadramento Keynesiano-Westfaliano”, no qual os Estados Nacionais eram os grandes responsáveis por prover as reivindicações por redistribuição econômica e reivindicação por reconhecimento social e cultural, conquanto estes se davam no interior das fronteiras nacionais. Este era o momento em que o pleno funcionamento do sistema *Bretton Woods* permitia a aplicação do modelo de economia Keynesiano o qual oferecia aos Estados Nacionais as diretrizes intervencionistas concernentes aos pilares da macroeconomia tais como incentivo à produção nacional, geração de demanda, de renda, controle da inflação via comportamento dos preços e incentivo ao comércio exterior. No mesmo sentido, a cultura Westfaliana ainda fortemente impregnada no modo de agir político, conduzia a uma abrupta separação entre o contexto doméstico e o internacional, encerrando as discussões afetas à justiça àquele primeiro.

Em razão dessa forte dicotomia – nacional/internacional, os argumentos então desenvolvidos para se buscar a satisfação de um modelo de justiça social delegavam ao Estado um papel de atuação territorialmente limitado e, principalmente, voltado exclusivamente aos cidadãos nacionais. As discussões entorno da justiça, destarte, giravam apenas sobre a vertente objetiva da justiça, parafraseando NANCY FRASER, “o argumento concentrava-se precisamente no que deveria ser entendido como uma justa ordenação das relações sociais no interior da sociedade.”⁵⁷ O lado subjetivo da questão, i.e., os destinatários da justiça, não eram colocados em discussão. Isso porque, na robustez do enquadramento Keynesiano-Westfaliano o “quem” já era pressuposto: o cidadão nacional.

⁵⁷ FRASER, Nancy. *Reenquadrando a justiça em um mundo globalizado*. Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/ln/n77/a01n77.pdf> p. 13

Com todas as alterações relacionais verificadas no que ZIGMUND BAUMAN chama de modernidade líquida, a ligação nacional-internacional é de tal forma intensa que as decisões tomadas nos limites territoriais dos Estados propagam efeitos no além fronteira. Esse é o outro lado do recorte epistemológico proposto por NANCY FRASER, A realidade do pós “enquadramento Keynesiano-Westfaliano.”⁵⁸

Nesse realidade globalizada, onde as corporações internacionais, os especuladores financeiros, os grandes investidores institucionais, e as organizações supranacionais emergem como protagonistas desse novo contexto mundial, surgem dois grandes questionamentos. O primeiro deles é se o território nacional ainda é o espaço adequado para lidar com as questões de justiça. O segundo é sobre qual é a dimensão subjetiva a ser adotada na discussão sobre justiça, i.e., “quem” é o destinatário das ações de justiça. Tais questionamentos representam, em verdade, uma mudança paradigmática sobre o tratamento teórico conferido às demandas políticas e, conseqüentemente, à dimensão com que a justiça social passa a ser tratada.

Nesse sentido, NANCY FRASER propõe que as discussões sobre justiça se deem sob um duplo aspecto: de um lado as chamadas questões de primeira ordem cuidam do aspecto objetivo da justiça. Nestas, discutem-se o nível de redistribuição necessária, a desigualdade econômica aceitável sob a perspectiva do justo, as exigências por reconhecimento dos direitos das minorias. De outro, os debates sobre a justiça pressupõem atenção a questões de segunda ordem, no que a autora chama de meta-nível. Neste, inserem-se as discussões de justiça que não se

⁵⁸ Nas palavras da autora: “Hoje, entretanto, esse enquadramento vem perdendo sua feição de autoevidência. Graças à elevada preocupação com a globalização e às instabilidades geopolíticas pósGuerra Fria, muitos observam que os processos sociais que moldam suas vidas rotineiramente transbordam as fronteiras territoriais. Eles notam, por exemplo, que as decisões tomadas em um Estado territorial frequentemente impactam as vidas dos que estão fora dele, assim como as ações das corporações transnacionais, dos especuladores financeiros internacionais e dos grandes investidores institucionais. Muitos também notam a crescente visibilidade das organizações supranacionais e internacionais, tanto governamentais como não governamentais, e da opinião pública transnacional, que se desenvolve sem nenhuma consideração às fronteiras, através dos meios de comunicação de massa globais e da cibertecnologia. O resultado é um novo tipo de vulnerabilidade perante as forças transnacionais. Confrontados pelo aquecimento global, a disseminação da aids, o terrorismo internacional e o poderoso unilateralismo, muitos acreditam que suas chances de viverem bem dependem tanto dos processos que transpassam as fronteiras dos Estados territoriais quanto daqueles contidos dentro delas.” Ibidem, p. 14.

mostram nacionalizáveis, posto que importam a grupos de indivíduos que não são categorizáveis por fronteiras territoriais.

A necessidade de se ter em mente essa diferenciação já é, *per si*, um desafio para uma teorização da justiça social voltada para o paradigma pós “enquadramento Keynesiano-Westfaliano”. Isto porque, a dificuldade em se promover o adequado enquadramento do objeto na classificação de questões de primeira e segunda ordens é um desafio ao desenvolvimento de uma teoria da justiça social. Quando tais teorias se voltam excessivamente para as questões de primeira ordem, elas se mostram ineficazes para fornecer os instrumentos adequados para a promoção dos fins desejados.⁵⁹

Para o problema do enquadramento, propõe a filósofa que as teorias da justiça adotem uma postura tridimensional, “incorporando a dimensão política da representação, ao lado da dimensão econômica da distribuição e da dimensão cultural do reconhecimento”⁶⁰.

Nesse sentido, a construção da ideia de justiça no pensamento de NANCY FRASER passa pelos seguintes estágios. Em um primeiro momento, a autora defendia que a realização do justo se daria em um contexto democrático o qual impescindia da participação igualitária dos cidadãos nas interações sociais. Sob essa perspectiva, o caminho a ser seguido seria o desmantelamento de obstáculos institucionalizados a essa participação geral e igualitária. Por outro lado, a realização da participação nas interações sociais poderia encontrar óbices em estruturas

⁵⁹ Nas palavras da autora “Hoje, em outras palavras, as discussões acerca da justiça assumem um duplo aspecto. Por um lado, elas tratam de questões de primeira ordem relativas à substância, tal como antes. Quanta desigualdade econômica a justiça permite, quanta redistribuição é requerida, e de acordo com qual princípio da justiça distributiva? O que constitui respeito igualitário, quais tipos de diferenças merecem reconhecimento público, e por quais meios? Acima e além dessas questões de primeira ordem, as discussões sobre a justiça, hoje, também tratam de questões de segunda ordem relativas ao meta-nível. Qual é o enquadramento, que adequado para se considerarem as questões de justiça de primeira ordem? Quem são os sujeitos relevantes titulares de uma justa distribuição ou de um reconhecimento recíproco no caso em questão? Desse modo, não é apenas a substância da justiça, mas também o enquadramento que está em disputa. O resultado é um desafio maior para as nossas teorias sobre justiça social. Preocupadas em grande medida com as questões de distribuição e/ou reconhecimento de primeira ordem, estas teorias, até o momento, não conseguiram desenvolver instrumentos conceituais para refletir sobre a meta questão do enquadramento. Então, da forma como as coisas estão, de modo algum está claro que elas sejam capazes de lidar com o duplo caráter dos problemas da justiça na era globalizada.” *Ibidem*, p.16.

⁶⁰ *Ibidem*, p.17

econômicas que promovessem a desigualdade de condições entre os partícipes da interação social. É a vertente da injustiça distributiva. Ainda nesse primeiro estágio, a autora identificava o problema do falso reconhecimento, em que estruturas hierarquizadas de valoração cultural não refletiam (e continuam a não refletir) as diferenciações sociais reais, promovendo uma interação social absolutamente artificial (é o caso da clássica estrutura de classes sociais) travestida de paritária. Nessa perspectiva, a complexidade da sociedade capitalista moderna e os diversos níveis que levavam a situações de injustiça, a dizer, o problema econômico da má distribuição ao lado da questão social do falso reconhecimento, levaram NANCY FRASER a identificar, em um primeiro momento, a necessidade de uma teoria da justiça bidimensional que abarcasse tanto a distribuição quanto o reconhecimento para “fornecer os níveis necessários de complexidade social-teórica de discernimento moral-filosófico.”⁶¹ Uma tal teoria bidimensional da justiça fora defendida pela autora enquanto o enquadramento Keynesiano-Westfaliano era pressuposto.⁶²

Em um segundo momento, quando percebeu a necessidade de conceber uma teoria da justiça que abarcasse uma diversidade maior de participantes do que aquela contida dentro das fronteiras nacionais, NANCY FRASER entendeu por bem acrescentar uma terceira dimensão à sua formulação teórica: a política. Esta, por sua vez é entendida em sentido estrito como a natureza da jurisdição do Estado e “das regras de decisão pelas quais ele estrutura as disputas sociais”⁶³. A dimensão política, nas palavras da autora, “designa quem está incluído, e quem está excluído do círculo daqueles que são titulares de uma justa distribuição e de

⁶¹ Ibidem, p.18

⁶² NANCY FRASER demonstra como identificou que o seu pensamento bidimensional sobre uma teoria da justiça não se mostrava mais adequado à pós-modernidade. A autora identifica uma insubsistência em sua teoria que é o fato de ela até então ter se voltado para os problemas sociais que têm como causa e efeito apenas questões de ordem interna, dentro de um modelo econômico Keynesiano. Nas palavras da autora: “Apenas uma teoria bidimensional, que abarque tanto distribuição quanto reconhecimento, pode fornecer os níveis necessários de complexidade social-teórica e discernimento moral-filosófico. Esta, pelo menos, é a visão da justiça que eu defendi no passado. E esta compreensão bidimensional da justiça ainda me parece ser adequada até o ponto em que ela se estende. Mas agora eu acredito que ela não vai longe o suficiente. Distribuição e reconhecimento pareciam construir as únicas dimensões da justiça apenas enquanto o enquadramento Keynesiano-Westfaliano era tomado como pressuposto.”(Ibidem, p. 18)

⁶³ Ibidem, p. 19

reconhecimento.”⁶⁴ Além de fornecer o espaço onde as lutas por reconhecimento e distribuição são travadas, a dimensão política nos revela quem tem voz para fazer tais reivindicações e como se deve operar a recepção e julgamento dessas últimas. Assim, a dimensão política da justiça é na verdade uma questão de representação, seja na vertente do pertencimento (onde os sujeitos se sentem pertencentes a um determinado contexto político, a uma comunidade legitimada a reivindicar), seja na vertente decisória (os meios pelos quais as reivindicações são apresentadas e julgadas, refere-se ao aspecto estrutural). Convém analisar nessa última vertente o quão justas são essas relações de representação. Para tanto, as perguntas lançadas pela autora para avaliar a justiça da representação são: (i) se as fronteiras da comunidade política são excludentes em relação a legítimos titulares do direito à representação; (ii) se os mecanismos de decisão da comunidade propiciam igual capacidade de expressão e representatividade nas deliberações públicas e nas tomadas de decisão.

Nesse sentido, a dimensão política vem atender às complexidades de um nível de relação supranacional, que não se reduzem a problemas de distribuição (econômico) e reconhecimento (cultural). Uma teoria tridimensional da justiça vem, nesse sentido, oferecer os elementos necessários para a real compreensão dos obstáculos à paridade participativa em um contexto político de organização social que é a globalização.

Analisando-se tão somente a terceira dimensão da justiça, i.e., a política, temos que a injustiça se opera na medida em que não se dê a representatividade ou quando essa não se dá plenamente. Em outros termos, a falsa representatividade se dá quando um determinado grupo é impedido de participar do debate político de maneira paritária. NANCY FRASER analisa a falsa representatividade em três níveis. O primeiro é o que ela chama de “falsa representação política comum”, que por sua vez é aquela verificada no enquadramento Keynesiano-Westfaliano, onde as regras de representatividade negam paridade às minorias (sejam estas numéricas, de gênero). É o problema em debate nas ciências políticas que permeiam as discussões da adequação/inadequação dos sistemas eleitorais e das regras de

⁶⁴ *Ibidem*, p. 19

tomada de decisão dentro das fronteiras nacionais. Com a globalização surge o segundo nível de falsa representatividade: “o mal enquadramento”.

No mau enquadramento a injustiça se opera quando o estabelecimento de fronteiras na formação de uma comunidade tem por efeito excluir todas as chances de um grupo participar dos debates sobre justiça. A constituição de comunidades implica, invariavelmente, a determinação de membros e não-membros. Nessa toada, estes últimos são excluídos do universo dos primeiros, inclusive em termos de distribuição, reconhecimento e representatividade. Os excluídos perdem qualquer chance de formulação de reivindicação de justiça. Este mau enquadramento pode se dar de maneira tão grave a ponto de os excluídos passarem a não pertencer a nenhuma comunidade, relegados à condição de não-sujeitos de direitos.

No contexto global (pós Keynesiano-Westfaliano) emerge a dúvida sobre se a unidade apropriada da justiça seria o Estado Nacional. Em outros termos, a formação das comunidades nacionais desenhadas com a Paz de Westfália não ocasionaria, atualmente, uma falsa representatividade? É nesse sentido que o enquadramento Keynesiano-Westfaliano é, na esteira do que preconiza NANCY FRASER um grande reproduzidor de injustiças. Nas palavras da autora, “ao direcionar as reivindicações para os espaços políticos domésticos dos relativamente desapoderados (...) Estados nacionais, esse enquadramento isola, da crítica e do controle, os poderes que estão fora dos limites nacionais.”⁶⁵ Nesse sentido, o fracionamento do espaço político resultante do enquadramento Keynesiano-Westfaliano nega a diversos atores a chance de formular reivindicações transnacionais de primeira ordem, posto que estão presos aos limites do Estado. A questão do enquadramento é, pois, uma questão de justiça. A teoria de NANCY FRASER tenta, a seu turno integrar as lutas contra a má distribuição, o falso reconhecimento e a falsa representação em um enquadramento “pós-Westfaliano”.

Surge, então a terceira esfera de injustiça política identificado pela filósofa no forma do “como” promover o justo enquadramento pós-Westfaliano. Com a identificação do problema do enquadramento na segunda esfera de injustiça política

⁶⁵ Ibidem, p. 24.

apresentada por NANCY FRASER, exsurge a necessidade de se promover um novo enquadramento dentro dos parâmetros globais. É o objetivo da chamada política transformativa do enquadramento. Por meio desse novo enquadramento, pretende-se a superação das injustiças resultantes do enquadramento Westfaliano, para conceder uma oportunidade reivindicativa aos excluídos do processo deliberativo global contra os grupos opressores que, por sua vez, também não possuem um enquadramento no contexto pós-Westfaliano. Nesse sentido as forças do capital mundializado, as corporações supranacionais, as forças especulativas e demais opressores desterritorializados (i.e. não confinados à jurisdição nacional) seriam inseridos nesse enquadramento a fim de se responsabilizarem pelas consequências de suas ações. O modo de se promover esse enquadramento pós-Westfaliano é o grande desafio para a superação da terceira esfera de injustiça política. A possível resposta (não definitiva) encontrada por NANCY FRASER é o “princípio de todos os afetados”. O aludido princípio estabelece que “todos aqueles afetados por uma dada estrutura social ou instituição têm *status* moral de sujeitos da justiça com relação a ele.”⁶⁶

Sob essa perspectiva, a relação de causa e efeito que liga os atores globais desterritorializados e os grupos por eles afetados levaria ao enquadramento de todos esses em uma esfera política onde se buscaria a satisfação das demais esferas da justiça a dizer, a redistribuição, o reconhecimento e a representatividade.⁶⁷ Assim, buscando superar a exclusão do enquadramento Keynesiano-Westfaliano, os praticantes da política transformativa tentam exercer influência política contra as forças opressoras que geram problemas de má distribuição e de falso reconhecimento em fóruns supranacionais (é o caso, por exemplo, dos grupos de indígenas e ambientalistas que vão a fóruns internacionais se opor aos poderes extraterritoriais que afetam a sua esfera de direitos). Trata-se

⁶⁶ *Ibidem*, p. 29.

⁶⁷ Interessante a reflexão de NANCY FRASER sobre os conflitos sociais da globalização. Afirma a autora que “em geral, a globalização está tornando conflituosa a relação entre a territorialidade estatal e a efetividade social. A crescente divergência entre esses dois princípios tem o efeito de demonstrar que o primeiro é inadequado para sub-rogar o segundo. E assim surge a questão: é possível aplicar o princípio de todos os afetados diretamente ao enquadramento da justiça, sem passar pelo desvio da territorialidade estatal?” (*Ibidem*, p. 30)

de uma aplicação direta do princípio do todos afetados a questões de justiça em um mundo globalizado.

As políticas transformativas não se limitam a questionar o enquadramento Keynesiano-Westfaliano em si. Vão além. Reivindicam participação nos critérios para o estabelecimento do novo enquadramento pós- Westfaliano. Buscam superar a ideia de que a realização do enquadramento é uma prerrogativa ou estatal, ou elitizada, para democratizá-lo. Enfim, elas buscam participar dos procedimentos para a determinação do “quem”. Tais movimentos, sob essa vertente, clamam por novos espaços democráticos em nível mundial para a formulação dos argumentos sobre o enquadramento⁶⁸. Nessa perspectiva democratizante é que o terceiro nível da (in)justiça política se relaciona com o “como” promover o enquadramento.

Aqui resta evidenciada a virada paradigmática da teoria de NANCY FRASER. As discussões de justiça que antes estavam encerradas na questão da redistribuição e do conhecimento, alcançaram o campo político marcado pela representatividade. Neste, restou consignado importar não somente identificar os destinatários do direito (o “quem”) mas também estabelecer caminhos democráticos para determinar o novo enquadramento pós-Westfaliano (o “como”). Muito embora a autora não tenha apresentado os contornos do enquadramento pós-Westfaliano, o seu estudo serve-nos de fundo teórico-filosófico para a pressuposição de três grandes afirmações: (i) elementos e acontecimentos próprios do cenário global (v.g. a guerra fiscal internacional) invariavelmente geram efeitos políticos e econômicos dentro dos limites estatais; (ii) os Estados não dispõem de armas suficientemente adequadas e eficientes para neutralizar as pressões externas que terminam por desmantelá-los e (iii) somente através de um novo enquadramento político pós-Westfaliano é que problemas até então entendidos como de ordem interna encontrarão caminhos na direção de uma solução.

⁶⁸ Como afirma a autora: “Em alguns casos, além disso, eles mesmos criam tais arenas. No Fórum Social Mundial, por exemplo, alguns praticantes da política transformativa criaram uma esfera pública transnacional na qual podem participar como pares, em relação aos demais, no processo de formulação e resolução de disputas acerca do enquadramento. Desse modo, eles perfiguram a possibilidade de novas instituições da *justiça democrática pós-Westfaliana*.” (Ibdem, p. 33).

5.2 A aplicação da Teoria Democrática pós-Westfaliana ao objeto de pesquisa.

Ao trazer uma terceira dimensão da justiça, a política, NANCY FRASER abre um importante espaço de debates sobre o papel desempenhado pelos Estados Nacionais hoje. O problema do enquadramento Keynesiano-Westfaliano levantado pela filósofa norte-americana como umas das causas de injustiça a nível político (mais especificamente no campo da representatividade) problematiza o espaço nacional como local de reivindicações por redistribuição econômica e reconhecimento.

Isso porque os níveis de interação social, verificados na pós-modernidade, conforme assinalado por BAUMAN e NANCY FRASER, nos levam à conclusão de que os acontecimentos verificados dentro ou fora dos limites nacionais repercutem além fronteiras, atingindo as mais variadas esferas de direitos. Sob tal perspectiva, a compreensão de diversas dinâmicas sociais ocorridas no contexto nacional devem ser buscadas a partir de uma análise global, considerando os diversos fatores externos que exercem influência sobre a nossa realidade.

Assim como as lutas por reconhecimento e por redistribuição, que têm causas e efeitos mundiais, as pressões fiscais sofridas pelo Estado vêm de todas as direções, interna e externamente, de contribuintes nacionais e do capital mundializado. Nesse sentido, a erosão da base tributária nacional, enquanto consequência da guerra fiscal internacional, é representativa dessa conjectura “pós enquadramento Keynesiano-Westfaliano” onde as medidas tomadas internamente repercutem em outros contextos internacionais.

Nesse sentido, tendo-se como ponto de partida a guerra fiscal internacional como um problema a ser enfrentado por todos os países, procuraremos, a partir dos questionamentos teóricos sobre justiça lançados por NANCY FRASER, entender como essa competição global pela atração do capital impacta o comportamento dos Estados Nacionais em uma das principais formas de externalização da soberania westfaliana, i.e., o poder de tributar. Em outras palavras, o que se pretende é entrar

no estudo da guerra fiscal internacional sob a perspectiva de quem mais tem que se adaptar a essa nova realidade mundial: o Estado Nacional.

Não se ignora o fato de que a postura fiscal estatal diverge em razão das características sociais e econômicas de cada país. Esse é mais um pressuposto adotado na delimitação do estudo pretendido. Nesse sentido, seja pelo interesse na conjectura tributária nacional, seja pela disponibilidade de estudos e dados sobre o tema, o que se procura é o delineamento de um modelo de governança global sob o prisma dos Estados em desenvolvimento, tendo-se como expoente e modelo o Brasil.

Sob tal perspectiva, o que se propõe é analisar como os Estados em desenvolvimento (aqui representados pelo Brasil) vêm reagindo à guerra fiscal internacional. Tal análise, contudo, não visa abarcar todas as esferas de atuação do Estado, voltando-se apenas à externalização jurisprudencial e normativa do direito tributário. Em outros termos, a análise da conjectura interna volta-se à parte do sistema jurídico dedicado ao tratamento da matéria tributária de repercussão internacional, para, a partir daí, serem tiradas conclusões sobre o modelo de governança tributária global adotada pelos países em desenvolvimento.

Tendo-se em vista que a análise interna dos impactos provocados pela mundialização do capital é direcionada ao sistema jurídico, a teoria dos sistemas de NIKLAS LUHMANN será utilizada para se demonstrar como as influências do entorno repercutem na forma de comandos normativos direcionados aos contribuintes. Partindo-se de mais essa delimitação do objeto, ao fim buscar-se-á traçar os contornos da governança tributária global do modelo de país em desenvolvimento aqui trabalhado.

5.3 Breves referências ao sistema luhmanniano: em busca da *autopoiese*

A análise dos impactos provocados pela conjuntura internacional de guerra fiscal serão analisados sob o prisma jurídico. Em outros termos, o objeto de estudo

interno é o sistema jurídico-tributário, a partir do qual pretende-se desvendar o modelo de governança tributária global adotado pelos Estados em desenvolvimento. Nesses termos, a análise dos impactos externos se dará a partir do pressuposto luhmanniano, conquanto a pesquisa se direciona a perquirir se as pressões externas são suficientes para superar o fechamento que se espera de um sistema jurídico autopoietico.

Partindo-se da teorização de NIKLAS LUHMANN, concebe-se o sistema jurídico como um sistema autopoético⁶⁹ operacionalmente fechado, que se relaciona com os demais sistemas (social, político, econômico, internacional...) sem, contudo, perder a autonomia. O fechamento operacional é a base da autonomia do sistema, seja pelo fato de impedir que sobre ele sejam exercidas influências diretas do entorno, seja em razão da redução da complexidade que limita os dados com que o sistema vai operar.

Saliente-se, contudo, que a autonomia do sistema (*in casu*, jurídico) não significa o seu completo isolamento em relação ao entorno. A par do fechamento operacional, o sistema é permeável às interferências externas. Nas palavras da professora MISABEL DERZI, “o sistema transaciona matéria ou informação com o seu meio ambiente, seja através daquilo que entra, o *input*, seja por meio do seu produto, o *output*.”⁷⁰

⁶⁹ A professora Misabel Derzi, enquanto grande estudiosa da doutrina social e jurídica alemã, esclarece como Luhmann inseriu o conceito de autopoiesis em sua teoria para designar uma estrutura sistêmica fechada sob a perspectiva operacional, autoregulativos e autorprodutivos. Nas palavras da professora: “NIKLAS LUHMANN transpôs, para as ciências sociais, o conceito de *autopoiesis* – do grego *autós*, por si mesmo ou próprio, e *poiesis*, criação, produção – com que MATURANA e VARELA designaram os organismos biológicos que constroem, a partir de si mesmos, os elementos em que consistem. Na teoria dos sistemas de LUHMANN, elaborada como reação ao ‘vale tudo’ e ao extremo relativismo pós-moderno, o fechamento é mais radical, pois o sistema somente opera “porque não há nenhum acesso à realidade que lhe é exterior”. Não se trata, pois, como ocorre no idealismo, de explicar como, apesar da diferenciação entre conhecimento e objeto, o conhecimento poderia atingir um objeto exterior a ele mesmo, mas de assentar sobre tal diferenciação a própria possibilidade. Isso significa que o sistema atua somente na medida em que se fecha, produzindo a partir dele mesmo as operações próprias e reproduzindo em rede seus avanços e recuos discursivos.” (DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 19)

⁷⁰ Ibidem, p.17

Tomando-se o sistema luhmanniano como uma estrutura concêntrica delimitada, as trocas de informações com o entorno dar-se-ão na periferia do sistema, justamente para preservar o fechamento operacional que lhe confere autonomia. Dessa forma, as influências externas passarão a compor o interior do sistema jurídico após ser lido e codificado por ele. É o acoplamento estrutural por meio de equivalentes funcionais e da seletividade como forma de traduzir as informações vindas do entorno para o código binário direito/não direito próprio desse sistema o qual, repita-se, opera fechado. Nas palavras de MISABEL DERZI “mesmo as irritações, que podem promover mudanças a partir da comunicação com outros sistemas, agem sobre a consciência social, mas tornam-se eficazes se são transformados em *irritações no interior do sistema*.”⁷¹(p. 19 -20)

Sob a ótica sistêmica luhmanniana, a esfera jurídica e a esfera política, que até o período pré-moderno confundiam-se em determinados aspectos⁷², são tratadas como sistemas distintos, cada qual com sua própria codificação e espaço de operacionalização. O marco dessa diferenciação, ensina-nos LUHMANN é a Constituição, que limita e normatiza (codifica) a influência do sistema político, seja limitando-o, seja pela incorporação de objetivos sociais (até então tratados como questões eminentemente políticas) em seu corpo legal por meio do acoplamento estrutural desses sistemas. Dessa forma “a Constituição cria, e, ao mesmo tempo, torna visível o acoplamento entre o Direito e política, que, não obstante, são sistemas diferentes, autopoieticos, e assim permanecem.”⁷³

Dentre outros requisitos para a perfeita operacionalização do direito, o que merece destaque para os estudos ora desenvolvidos é a posição assumida pelo judiciário nesse sistema. No sistema jurídico de LUHMANN, a função judicante repousa no centro, local mais distante da periferia (que é onde o sistema opera a

⁷¹ Ibidem, pp 19-20

⁷² MISABEL DERZI faz uma importante distinção nesse aspecto ao demonstrar a emergência do paradigma luhmanniano que, por sua vez, faz superar concepção social verticalizada, estratificada, pré-moderna. Se o direito antes sofria severas determinações políticas, sua positivação moderna cria um código binário específico para esse sistema, operando, dessa forma, seu fechamento. (Ibidem,p. 37)

⁷³ Ibidem, p.38

sua abertura cognitiva), neutro em relação a qualquer irritação do entorno. Referida posição visa dar concretude ao mais elementar fundamento do Estado Democrático de Direito: o de que todos são iguais perante a Lei.

Seguindo essa mesma linha, afirma MARCELO NEVES que a preservação do Estado Democrático de Direito na teoria dos sistemas se dá com a autonomia operacional do Direito.⁷⁴ Sob tal perspectiva, ao analisarmos os impactos gerados pelas influências externas no sistema jurídico dos Estados em desenvolvimento, busca-se verificar se o modelo de governança global por eles adotado é compatível com a ideia de preservação do Estado Democrático de Direito.

⁷⁴ Afirma o autor que: “No modelo sistêmico, o Estado Democrático de Direito apresenta-se, em princípio, como autonomia operacional do direito. Significa que o sistema jurídico reproduz-se primariamente a partir de um código binário de preferência próprio (lícito/ilícito) e de seus próprios programas (Constituição, leis, decretos, jurisprudências, negócios jurídicos, atos administrativos etc.). Isso, porém, não é suficiente para caracterizar o Estado de Direito, que pressupõe a diferenciação dos sistemas jurídico e político, resultando em um tipo de relacionamento específico entre ambos.” (NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 85)

CAPÍTULO 6 - O CONCEITO DE GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA GLOBAL

O delineamento de um modelo de governança tributária global em relação aos Estados em desenvolvimento pressupõe a conceituação do que se entende por governança tributária global.

Em meio à bibliografia jurídica nacional é incomum o tratamento do termo governança internacional ou governança global. Em verdade, o que se verifica na literatura nacional é a aplicação empresarial do termo governança para designar um conjunto de práticas corporativas que, em conjunto, determinam o modelo de gerenciamento de uma sociedade empresarial.

Mesmo entre autores internacionais, a dizer KLAUS DINGWERTH E PHILIPP PATTBERG (2006), KENNETH WALTZ (1998), CRAIG MURPHY (2000), TIMOTHY SINCLAIR (2012)⁷⁵, SOL PICCIOTO (2011), THOMAS WEISS (1996)⁷⁶ e ROSENAU (1992), existe um consenso sobre as dificuldades concernentes à delimitação do conceito de Governança Global, tendo-se em vista as diferentes aplicações desse termo em trabalhos acadêmicos.

Em geral, o termo governança global pode ser analisado sob duas perspectivas. Ou a sua aplicação se dá como forma de delinear parâmetros de relações internacionais, ou esse mesmo termo pode ser utilizado sob uma dimensão

⁷⁵ When Non-Governmental Organization (NOGs) talk about the need for the international community to review what went on in the Sri Lankan civil war, when consumers complain about high oil prices and the rising costs of food and clothing, and when states debate military action against regimes, we can be sure that the idea of global governance will be invoked. Unfortunately, the substance of global governance is often far from clear. For some users of the term it means unified action against specific threats; for others, merely a framework of rules and norms. Other groups equate global governance with tyranny or conspiracy to establish world government. (SINCLAIR, Timothy J. *Global Governance*. Cambridge: Polity Press, 2012., p. 2)

⁷⁶ Many academics and international practitioners employ 'governance' to connote a complex set of structure and processes, both public and private, while more popular writers tend to use it synonymously with 'government'. (GORDENKER, Leon; WEISS, Thomas G. *Pluralizing Global Governance: Analytical Approaches and Dimensions*. In: GORDENKER, Leon; WEISS, Thomas G. (coord). *NGOs, the UN, and Global Governance*. Boulder: Westview, 1996, p. 17)

política. KLAUS DINGWERTH e PHILIPP PATTBERG⁷⁷ estabelecem uma distinção entre essas duas principais acepções do termo no sentido de que a primeira forma de aplicação toma a expressão governança global como um fenômeno observável, empírico, ao passo que a segunda vertente lhe credita uma conotação política tendente a verificar o futuro de ações internacionais e a forma como as sociedades devem responder às principais questões postas em nível global.

6.1 Governança Global como um fenômeno observável

Na vertente da análise fenomenológica e, portanto, mais abrangente do conceito de Governança Global está ROSENAU⁷⁸, para quem o termo governança global abarca mais do que as ações dos Estados e das Instituições Internacionais formais (como a ONU), incluindo, necessariamente, sistemas normativos dos mais diferentes níveis da atividade humana (local, nacional, internacional ou global), cuja aplicação seja direcionada à perseguição de objetivos que repercutam internacionalmente.

Ao se referir a sistemas normativos, ROSENAU não restringe sua ideia de governança às relações decorrentes de normas *strictu sensu*, mas abrange todo e

⁷⁷ DINGWERTH, Klaus; PATTBERG, Philipp. *Global governance as a perspective on world politics*. In: *Global governance: a review of multilateralism and international organizations*, v. 12, n. 2, p. 185-203, 2006

⁷⁸ "In order to grasp the complexities that pervade world politics, we need to start by drawing a nuanced set of distinction among the numerous processes and structures that fall within the purview of global governance. Perhaps most importantly, it is necessary to clarify that global governance refers not only to the formal institutions and organizations through which the management of international affairs is or is not sustained. The United Nations system and national governments are surely central to conduct of global governance, but they are only part of the full picture. Or at least in ensuing analysis global governance is conceived to include systems of rule at all levels of human activity – from family to international organizations – in which the pursuit goals through the exercise of control has transnational repercussions. The reason for this broad formulation is simple: in an ever more interdependent world where what happens in one corner or at one level may have consequences for what occurs at every other corner and level, it seems a mistake to adhere to a narrow definition in which only formal institutions at the national and international levels are considered relevant." (ROSENAU, James N. *Governance in the twenty-first century*. In: SINCLAIR, Timothy J. (Ed.). *Global governance: critical concepts in political science*. Taylor & Francis, 2004, p. 13)

qualquer comando que provoque comportamentos, gere expectativas ou resulte em algum efeito na esfera de direitos do outro.

Ao criticar a formulação conceitual do autor, DINGWERTH e PATTBERG⁷⁹ afirmam que ROSENAU restringiu a abrangência do fenômeno da governança às interações internacionais resultantes de comandos intencionais, ou seja, aquelas interações que estão relacionadas com os objetivos perseguidos na norma, excluindo, outrossim, as interações internacionais não-intencionais dos domínios da governança global.

O conceito de governança em questão não parece trazer tal distinção, conquanto a repercussão internacional advinda de um comando qualquer parece se encaixar dentro do conceito de governança global proposto, ainda que se opere de forma secundária, ou consequencial.

De toda sorte, a importância desta abordagem do fenômeno da governança global repousa no fato de que a abrangência da análise empírica reconhece a autoridade e a repercussão dos comandos emanados por vários atores internacionais para além das instituições formais. Somente a partir de tal abrangência conceitual é que o fenômeno da governança global pode lidar com a complexidade das relações internacionais, bem como com a importância relativa dos diversos atores globais, sejam estes institucionalizados ou não.

Conforme ressaltado por DINGWERTH e PATTBERG, ao não estabelecer uma hierarquia entre os diversos atores globais, esse conceito de governança global permite que as repercussões internacionais dos comandos emitidos por todos eles entrem em um mesmo espectro de análise. Nesse sentido, se a atuação de todos é tomada de forma equalizada, as responsabilizações pelas consequências globais advindas dessas atuações unilaterais também passam a atingir todos esses atores indistintamente. Adicione-se a isso o fato de que um tal conceito de governança

⁷⁹ "Third, the definition stipulates that interactions should be considered phenomena of global governance only if they are intentional, that is, if they relate to the - individual or collective -pursuit of goals This element is restrictive in that nonintentional processes are largely excluded from the realm of global governance." (DINGWERTH, Klaus; PATTBERG, Philipp. *Global governance as a perspective on world politics*. In: *Global governance: a review of multilateralism and international organizations*, v. 12, n. 2, p. 185-203, 2006.p. 190)

permite identificar uma vasta variedade de formas de governos (aqui tomado por uma acepção ampla) coexistentes, cuja relação hierárquica é indefinida *a priori*.⁸⁰

Em outra vertente, o conceito de governança global de ROSENAU rompe com a ideia de que as interações internacionais podem ser analisadas de forma apartada, concebendo uma política mundial como um sistema multi-nível no qual políticas locais, nacionais, regionais e globais estão relacionadas. É dizer, a partir desse conceito de governança, pode-se questionar em que medida as normas da OMC repercutem nas diversas regiões do mundo, como que as ideias concebidas em fóruns internacionais são influenciadas por práticas nacionais, locais ou regionais, etc.

Por fim, outra importante percepção adjacente ao conceito de governança de ROSENAU é o reconhecimento da emergência das diversas esferas de autoridade que atuam globalmente, bem como o poder a elas subjacentes, contrariamente às noções até então vigentes de democracia, soberania e legitimidade.

6.2 Governança Global como um programa político

Em outra vertente, DINGWERTH e PATTBERG apresentam uma nova estrutura conceitual mais ligada a uma concepção pós-modernista da globalização, na qual o termo Governança Global é empregado para designar um programa político cujo objetivo seria atender as necessidades da globalização, enquanto uma nova conjectura social e política. Em outros termos, a governança global seria um conjunto de esforços em nível mundial direcionado para solver o problema da perda de controle do processo de globalização econômica que culminou no desgaste da soberania nacional.

Nas palavras dos autores, nessa vertente política, o conceito de governança global "(...) é constituído pela necessidade de maior cooperação entre governos, maior cooperação entre governos e atores não estatais, maior coordenação dentro

⁸⁰ Ibidem.

do sistema das Nações Unidas (...)”⁸¹. Destarte a governança global é concebida como parte de um projeto de integração mundial a longo prazo, na forma de diretrizes políticas suficientes para suprir as necessidades advindas da carência de normas internacionais eficazes na regulamentação das relações estabelecidas a nível global.

Sob essa perspectiva, a governança global seria uma reação política à crise de autoridade advinda do neoliberalismo, onde os Estados não conseguem fazer frente às pressões exercidas pela capital mundializado de forma individualizada. É uma conjunção coordenada de forças voltada para imposição de limites à atuação econômica dos diversos atores internacionais, na tentativa de conter o avanço do capitalismo predatório.

6.3 O conceito de governança global adotado no presente trabalho

Dentre as linhas conceituais apresentadas, a que melhor atende aos objetivos de investigação ora proposto é a conceituação da governança global como um fenômeno observável. Muito embora essa vertente conceitual se mostre altamente abrangente em sua essência, posto que avalia o modelo de governança global a partir das manifestações dos diversos atores globais (e não só os Estados Nacionais), aqui ela será utilizada de forma limitada, conquanto trataremos do modelo de governança global tributário sob a perspectiva estatal.

Muito embora as manifestações a que nos referimos para a composição do modelo de governança tributária global se deem no interior dos Estados em desenvolvimento, estas serão tratadas como uma postura global (e não nacional) posto que revelam a forma como esses Estados se comportam perante o contexto internacional. Tal posicionamento encontra respaldo na construção teórica sobre

⁸¹ tradução livre do original “(...) is constituted by the need for more cooperation among governments, more cooperation among governmental and nonstate actors, more coordination within the framework of United Nations system (...) (Ibidem, p. 194)

justiça trazida por NANCY FRASER na medida em que o terceiro nível de justiça a que alude a autora fundamenta-se na crise de representatividade resultante do enquadramento Keynesiano-Westfaliano. Assim, a necessária interligação entre ações externas e consequências internas a que alude NANCY FRASER, nos leva à conclusão de que as próprias reações estatais às conjecturas internacionais devem ser vistas como parte desse contexto global.

Definido, pois, o modelo de governança tributária global a partir do qual trabalharemos, passa-se à análise dos elementos internos necessários à aferição deste modelo.

CAPÍTULO 7 – PRIMEIRA ABORDAGEM EMPÍRICA: TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

7.1. Introdução ao estudo da tributação dos lucros auferidos no exterior

Partindo-se da vertente fenomenológica da conceituação da Governança Global, enquanto resultado da repercussão mundializada do conjunto de ações reiteradas promovidas pelos diversos atores internacionais, temos que a análise do tema focado na vertente tributária envolve necessariamente a análise da posição dos Estados neste contexto. Isso porque, a despeito do papel desempenhado pelos diversos atores globais e a ausência de hierarquia entre eles quando se trata da análise da Governança Global, em termos de Governança Global Tributária os Estados ganham um papel de destaque, na medida em que são os detentores exclusivos do poder de tributar. Ou seja, o papel central conferido aos Estados no que se refere à governança tributária global advém do fato de que a externalização das consequências fiscais relativas a qualquer comando se dá no exercício do poder de tributar.

Tomemos como exemplo as diretrizes tributárias emitidas pela OCDE em relação à tributação dos lucros auferidos no exterior. Em que pese a natureza tributária de que se reveste o conteúdo dessas medidas, o reflexo fiscal de tais diretrizes é mediado pelo exercício do poder de tributar afeto aos Estados Nacionais. De outro lado, se considerarmos as pressões exercidas pelo capital mundializado na política interna dos Estados, veremos que, uma vez mais, os efeitos tributários resultantes dessas pressões se verificam no mundo fenomênico a partir do exercício do poder de tributar.

Conforme ressaltado por JOSÉ CASALTA NABAIS, o entendimento da ideia de soberania fiscal não pode ser apartado da própria ideia de soberania, já que “a soberania fiscal outra coisa não é senão um aspecto – de resto dos mais

relevantes e visíveis – da soberania estadual.⁸² Nesse sentido, é certo se pensar que a crescente internacionalização das relações sociais que terminam por desafiar a noção de soberania Westfaliana (na esteira do que preconiza NANCY FRASER) causam grande impacto nas estruturas normativas internas voltadas a tributar situações que ultrapassam as barreiras territoriais. Isso porque, o poder de tributar de um Estado pode encontrar óbice na soberania territorial de outro na medida em que o contribuinte nacional realize parte de suas atividades em território estrangeiro.

Em situações como essas o direito tributário internacional oferece dois critérios de solução para atrair a soberania fiscal de um ou outro país em situação de conflito de competência, por meio dos elementos de conexão com o ordenamento. A doutrina clássica de ALBERTO XAVIER nos ensina que o poder de tributar, enquanto manifestação soberana do Estado, pode ser insculpido a partir do princípio da territorialidade, ou do princípio da pessoalidade.⁸³

A adoção de um ou outro princípio define o critério de conexão entre o fato imponible e o ordenamento jurídico. Na vertente do princípio da pessoalidade, a nacionalidade do contribuinte determina que os rendimentos por ele auferidos, independentemente de onde os sejam, serão necessariamente tributados pelo Estado a que se liga a nacionalidade. Lado outro, no que se refere ao princípio da territorialidade, como o próprio nome já indica, os fatos imponíveis que se derem nos limites territoriais do Estado atraem a sua soberania fiscal.

A opção por um ou outro elemento de conexão diz respeito às opções políticas internas de cada Estado. A despeito disso, conforme sinaliza XAVIER, “raros são os Estados modernos que tributam os seus nacionais residentes no estrangeiro – a exemplo de Estados Unidos e Filipinas – e daí que a aplicação espacial das leis tributárias (...) tenha sido encarada pela doutrina predominante sob a ótica do princípio da territorialidade.”⁸⁴ Isso porque as dificuldades encontradas

⁸² NABAIS, José CASALTA. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 290

⁸³ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 4 ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 20

pelos Estados na obtenção de informações uns dos outros sobre a ocorrência ou não do fato gerador, termina por inviabilizar a aplicação da nacionalidade como critério de conexão.

A noção de que a adoção do elemento de conexão territorialidade pela maior parte dos países resultaria na simplificação de eventuais conflitos de competência tributária, leva a conclusões falaciosas, se olvidarmos o contexto de guerra fiscal internacional em que estamos inseridos. A par da adoção de um ou outro modelo de tributação internacional, seja em razão das práticas evasivas, seja em razão da premente necessidade de atração do capital mundializado, os Estados tendem à adoção de posturas fiscais que resultem na maior arrecadação possível

Nesse embate, os contribuintes que operam transações internacionais ficam sujeitos a mais de uma soberania fiscal, em situações propensas à dupla tributação e ao desrespeito ao princípio da capacidade contributiva. Na tentativa de solver tais situações, a partir de modelos editados pela OCDE, dá-se a assinatura de acordos bilaterais entre países para fixar as regras de tributação das operações que envolvam aspectos das soberanias de ambos.

Por meio da assinatura de tais acordos, intenta-se de um lado preservar os contribuintes da dupla incidência tributária e de outro afastar espaços para o cometimento de práticas evasivas por parte destes. A respeito da temática evasão fiscal internacional, ALBERTO XAVIER traz uma conceituação ampla ao fenômeno, apresentando três possíveis acepções para a terminologia. Na primeira delas, o autor identifica a situação de evasão fiscal com a ausência de norma fiscal aplicável ao fato, o que ele chama de *vácuo legislativo*. Na segunda acepção, alega o autor que a evasão fiscal se dá quando o contribuinte faz uso de meios ilícitos para escapar da incidência fiscal. Na terceira acepção, a evasão fiscal internacional se englobaria também a figura do *tax avoidance*, na medida em que abarca tanto os atos ilícitos quanto os atos lícitos (ou elisivos) por meio dos quais o contribuinte procura reduzir a própria carga tributária na forma de planejamento fiscal.⁸⁵

⁸⁵ Nas palavras do autor: “A expressão “evasão fiscal internacional” é uma expressão ambígua e multifacetada com a qual se designa fenômenos distintos. Numa primeira acepção, ela representaria o oposto da dupla tributação, aludindo à situações em que, mercê da diversa configuração dos

Essa terceira acepção de evasão fiscal internacional apresentada pelo autor, a mais abrangente, aparentemente tem sido considerada pelos Estados, conquanto mesmo nas hipóteses em que as operações se dão no estrito cumprimento da Lei, mecanismos de presunção e controle são aplicados para obstar a redução da incidência fiscal. É o que será avaliado nos tópicos a seguir.

7.2 Tributação dos lucros auferidos no exterior: a sistemática brasileira

As controvérsias envolvendo a tributação dos lucros auferidos no exterior por controladoras e coligadas no Brasil exemplificam em que medida o contexto internacional de guerra fiscal tem refletido no âmbito interno, sobretudo na forma em que o exercício do poder de tributar é percebido, seja na legislação interna, seja na interpretação dada pela corte constitucional nacional – o STF a esses dispositivos legais, seja pela relação estabelecida entre os contribuintes e o Estado em relação às questões tributárias.

A base dos questionamentos levantados sobre essa questão repousaria na análise conjunta do disposto no art. 43, §2º do CTN⁸⁶ e no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/2001⁸⁷.

elementos de conexão, nenhuma norma tributária se reconhece aplicável a uma certa situação da vida tributária internacional, ocorrendo portanto a figura do *conflito negativo* ou *vácuo* (*internationale Doppel – Nichtbesteuerung*, um caso de *Normenmangel*, por oposição ao de *Normenhäufung*).

Na segunda acepção, ela exprime aos atos ilícitos pelos quais o contribuinte viola os deveres decorrentes de uma relação jurídica tributária com elementos de estraneidade, trata-se de deveres materiais, como o dever de cumprir, ou de deveres instrumentais, como o de apresentar declarações verdadeiras ou de manter escrituração regular.

Numa terceira acepção, ela englobaria, além da *tax evasion* propriamente dita, a figura da *tax avoidance* ou elisão fiscal internacional que se traduz na prática de atos lícitos pelos quais os particulares, influenciando voluntariamente os elementos de conexão, procuram evitar a aplicação de certo ordenamento tributário.” (Ibidem, pp. 41-42).

⁸⁶ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O dispositivo legal constante do Código Tributário Nacional, ao regulamentar a competência tributária da União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, definiu o aspecto temporal da hipótese de incidência daquele tributo, estabelecendo que o fato gerador dar-se-ia com “a aquisição ou disponibilidade econômica ou jurídica” do objeto da tributação.

Ao limitar a ocorrência do fato gerador à ocorrência da aquisição ou disponibilidade jurídica da renda ou provento como critério autorizativo da incidência do imposto, o art. 43 do CTN privilegiou o princípio constitucional da capacidade contributiva, eis que condicionou a cobrança fiscal à efetiva ocorrência do acréscimo patrimonial, i.e., da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Para tratar especificamente dos rendimentos oriundos do exterior, a Lei Complementar nº 104 de 2001 inseriu o parágrafo segundo no artigo em referência, excepcionando a regra geral do aspecto temporal do fato gerador e conferindo ao ente tributante o poder de determinar, de forma presumida, o momento e as condições em que se dará a disponibilidade desses rendimentos para fins da incidência do imposto de renda.

O reflexo das pressões exercidas pelo capital mundializado sobre a política de tributação nacional resta evidenciado quando a lei determina a utilização da presunção para determinar a ocorrência de um evento que em verdade é fático. Bem dizer, o §2º do art. 43 do CTN, utilizado como ferramenta para fazer frente à guerra fiscal e à fluidez do capital, intenta preservar a base de incidência fiscal da manobra de ‘não repatriamento’ das receitas adquiridas no exterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

⁸⁷ Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Com base na autorização conferida pelo §2º do art. 43 do CTN, o art. 74 da Medida Provisória nº 2158-35 de 2001 buscou estabelecer novos parâmetros para a determinação do momento em que os lucros auferidos por empresa controlada ou coligada exterior seriam considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil para fins de incidência do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Como é sabido, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior são computados na apuração do lucro real em razão do disposto no art. 25 da Lei nº 9.249/95⁸⁸, que estabeleceu o critério de tributação da renda em bases

⁸⁸ Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

universais para as empresas domiciliadas no Brasil. O referido dispositivo da MP 2158-35/01, por sua vez, estabeleceu que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior seriam considerados disponibilizados para fim de tributação da controladora ou coligada domiciliada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Mais adiante, o parágrafo único do art. 74 ainda trouxe uma aplicação retroativa da presunção de disponibilização econômica da renda ao determinar que os lucros apurados pela controlada ou coligada no exterior até o dia 31 de dezembro de 2001 seriam considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002 para fins de incidência dos referidos tributos, ressalvada qualquer hipótese de disponibilização anterior prevista em lei.

O debate, portanto, gira em torno da possibilidade constitucional (tendo em vista o princípio da capacidade contributiva), de uma presunção legal segundo a qual, para fins de incidência tributária, um acréscimo patrimonial pode ser considerado percebido em momento que não representa, o seu recebimento efetivo ou jurídico, qual seja, a divulgação de um balanço em uma coligada ou controlada situada no exterior.

A essa altura convém esclarecer as características das estruturas societárias que permitem afirmar que uma empresa se enquadra no conceito de controlada ou coligada, assim como sua relevância tributária no contexto globalizado sobre o qual este trabalho trata. Ambas as figuras são representativas do movimento transnacional do capital mundializado, conquanto tanto a controlada quanto a coligada resultem de opções de investimento extraterritoriais.

A Lei nº 6.404/1976⁸⁹, que instituiu a Lei de Sociedades por Ações conceituou a sociedade controlada em seu art. 243, §2º como sendo aquela em

§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

⁸⁹ Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

relação à qual a controladora é titular de direitos de sócios que lhe assegurem de modo permanente a preponderância nas deliberações sociais, bem como o poder de eleger a maioria dos administradores. Com as modificações trazidas pela Lei 11.941/2009, o §1º do art. 243 passou a determinar como coligada as sociedades em que a investidora tivesse influência significativa, sendo que esta é presumida quando a investidora for titular de 20% ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la (ar. 243, §5º). Para além da presunção normativa, o §4º daquele mesmo dispositivo determina, ainda, a existência de influência significativa quando “a investidora detém ou exerce o poder de participar das decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.”

Pela conceituação legal conferida às controladas e coligadas, é possível estabelecer uma clara ligação entre esses arranjos societários e a figura do Investimento Estrangeiro Direto - IED trazido por CHESNAIS⁹⁰. A par das ressalvas quanto às dificuldades jurídicas e contábeis atinentes à determinação de um conceito geral do IED, esclarece o autor que, em termos econômicos, ele se dá quando “(...) o investidor detém 10% ou mais das ações ordinárias ou do direito de voto numa empresa (...) permitindo ao seu proprietário exercer influência sobre as decisões de gestão da empresa”⁹¹.

Pela conceituação trazida por CHESNAIS acerca do IED, sobressai-lhe uma importante característica, sobretudo se considerada a fluidez do capital, que é a perenidade deste tipo de investimento. Esse aspecto qualitativo do IED constitui o centro da definição do instituto formulada pelo FMI no sentido de que “o IED designa

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

§ 3º A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

⁹⁰ CHESNAIS, François. *A mundialização do capital*. Tradução Silvana Finzi Foá. São Paulo: Xamã, 1996.

⁹¹ *Ibidem*, p. 56.

um investimento que visa a adquirir um interesse duradouro em uma empresa cuja exploração se dá em outro país que não o do investidor, sendo o objetivo desse último influir efetivamente na gestão da empresa em questão”⁹².

Sob tais perspectivas, tanto a controlada quanto a coligada seriam formas de IED, diferenciando-se, outrossim, em relação ao nível de influência exercido nas deliberações sociais, de modo que a preponderância nas decisões tomadas seria a nota diferenciadora que qualifica a controladora.

A identificação desses arranjos societários com a figura do IED é de todo oportuna para compreendermos a ligação estabelecida entre esse tipo de investimento e a posição político-econômica assumida pelos países em desenvolvimento no contexto mundial.

Sob essa perspectiva, as controvérsias nacionais acerca da tributação das controladas e coligadas no exterior representam, em verdade, a luta travada pelo Estado contra a erosão de sua base tributária, na tentativa de evitar que os rendimentos resultantes de investimentos nacionais no mercado estrangeiro escapem da incidência em razão de manobras evasivas.

7.3 Da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588-1-MC/DF e do Posicionamento do Supremo Tribunal Federal

O Estado Democrático de Direito brasileiro, constituído sob a forma federativa, estabeleceu como principais objetivos a igualdade, a justiça, a solidariedade, o desenvolvimento e a erradicação da pobreza. Sob essa perspectiva, cada um dos poderes que compõem o sistema de governo exerce papel fundamental na persecução desses objetivos e, por derradeiro, sobre a conjectura democrática nacional.

A metas constitucionais gerais previstas no art. 3º da CF/88⁹³ são refletidas no capítulo destinado ao sistema tributário. Princípios como a pessoalidade, a

⁹² *Ibidem*, p. 55.

seletividade, a extrafiscalidade e a progressividade condicionam a ação do ente tributante no sentido da justiça tributária. Se o detentor do poder de tributar tem o seu exercício limitado tanto pelos princípios constitucionais gerais quanto por aqueles especificamente direcionados ao sistema tributário, também o judiciário tem sua atuação direcionada por esses princípios.

A vinculação do poder judiciário aos ditames constitucionais é de vital importância à estrutura democrática nacional, sobretudo em razão da natureza normativa das decisões por ele proferidas. Os esforço integrador necessário ao exercício judicante (já que o princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição impõe obrigatoriamente a atuação do judiciário ainda que diante de obscuridade ou lacuna legislativa) conferem-lhe um papel criador. Essa capacidade de criar normas (que vai além de um esforço meramente lógico-dedutivo de aplicação da lei), e, com isso, regulamentar interações sociais de maneira criativa, é a expressão de “poder” da atuação judiciária⁹⁴. A compreensão do poder judiciário enquanto “poder” é essencial para a análise dos impactos gerados pela a guerra fiscal internacional na conjectura nacional.

Em sendo o poder judiciário um “poder”, especial atenção deve ser dada à atuação da nossa corte constitucional. Seja pelo alto grau de controvérsia e de complexidade das matérias submetidas à análise do Supremo Tribunal Federal, seja pelo impacto que tais decisões impõem a todo o sistema jurídico (ora retirando a eficácia de normas tidas como inconstitucionais, ora vinculando a atuação dos

⁹³ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

⁹⁴ “É necessário reconhecer, sobretudo, que a decisão judicial, embora orientada pelas leis em seu enunciado linguístico, pela Dogmática, pela Ciência do Direito e pelos precedentes, encontra, ainda assim, alternativas de interpretação deixadas pelo legislador, ou lacunas que ele mesmo ordena sejam preenchidas. (...) A escolha de uma das alternativas de interpretação, a solução de conflitos entre normas e a integração – se compatíveis com os enunciados linguísticos postos pelo legislador – não configuram nenhum excesso no exercício das funções do Poder Judiciário que é, de fato, um Poder e não uma singela autoridade.” (DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 49)

demais tribunais ao seu posicionamento jurisprudencial) a atuação desse “poder” deve se dar, exclusivamente, a partir dos elementos do sistema jurídico (ou seja, sem interferências do entorno).

Reconhece-se, contudo, o caráter político da atuação do Supremo Tribunal Federal, desde que essa atuação se dê dentro da lógica da teorização sistêmica de LUHMANN, o que é perfeitamente possível conforme nos ensina MISABEL DERZI. A índole política das decisões do STF são possíveis perante lacunas deixadas pela própria Constituição em relação a questões de política nacional. O “politicismo”⁹⁵ imanente às suas decisões não afasta o imperativo de que a atuação judicante se dê no interior do sistema, a partir dos seus próprios elementos, ou seja, dentro das limitações semânticas impostas tanto pela própria Constituição quanto pelos precedentes. Sendo assim, esse caráter político não pode se mostrar evidente, já que pressupõe uma codificação própria da operacionalização fechada do sistema.

A decisão proferida no âmbito do Supremo Tribunal Federal no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2. 588/DF ajuizada pela Confederação Nacional das Indústrias impugnando a constitucionalidade tanto do §2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, quanto o art. 74 da MP nº 2.158-35 de 2001 traduz de um lado uma instabilidade interna marcada pelo embate entre os contribuintes e o Estado em relação à política tributária nacional, e de outro a falta de consenso no interior da corte constitucional brasileira sobre a constitucionalidade das normas antielisivas.

Em suma, o que se alega é a afronta ao art. 153, III e §2º, e art. 195, I,⁹⁶ e ambos da Constituição Federal uma vez que, ao deslocar o momento da ocorrência

⁹⁵ Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

⁹⁶ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

do fato gerador do IRPJ e da CSLL para a data do balanço em que ocorrer a apuração dos lucros de coligadas ou controladas no exterior, o legislador nacional estaria violando tanto o âmbito de competência do ente tributante quanto a hipótese de incidência dos tributos. A dizer, ao limitar a competência de instituição de tributos

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho. (Revogado pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Regulamento)

§ 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

à renda ou proventos de qualquer natureza, somente quando da ocorrência do efetivo acréscimo patrimonial é que se daria a autorização constitucional para o exercício da competência tributária.

A alegada inconstitucionalidade guardava respaldo em decisão proferida no âmbito do STF no julgamento do RE nº 172.058/SC⁹⁷ de relatoria do Ministro Marco Aurélio em 1995, quando restou assentado que a cobrança de Imposto de Renda em momento anterior à disponibilização dos resultados da empresa aos seus acionistas ou cotistas seria inconstitucional por não constituir disponibilidade, salvo nos casos da firma em nome individual, da subsidiária integral e da sociedade de cotas nas quais haja previsão em contrato social de distribuição obrigatória de resultados.

Na defesa dos dispositivos legais questionados, além de negar qualquer inconstitucionalidade das normas em questão, o Presidente da República traz um argumento político para defender a tributação presuntiva da coligada e controlada no exterior na data da apuração dos resultados. Afirma que o escopo da norma é o combate da evasão e da elisão fiscal internacional, impedindo-se a dissimulação da ocorrência do fato gerador dos tributos ou a procrastinação indefinida da distribuição dos lucros e, via de consequência, do recolhimento do tributo.⁹⁸

A princípio, em se tratando de uma ação na qual se questiona, pontualmente, a constitucionalidade de dispositivos legais específicos, os objetivos a serem alcançados pela norma não deveriam ter uma relevância central no julgamento, do

⁹⁷ Consoante literalmente previsto no inteiro teor do acórdão proferido no bojo do RE nº 172.058/SC : “o resultado de uma empresa ainda não distribuído a seus acionistas ou cotistas não constitui disponibilidade, não legitimando a cobrança de imposto de renda, salvo em casos como o da firma em nome individual, subsidiária integral ou sociedade de cotas em que haja, no contrato social, previsão de distribuição obrigatória de resultados.”

⁹⁸ No bojo do acórdão, a relatora Ministra Ellen Gracie transcreve o argumento político trazido nas razões apresentadas pelo Presidente da República nos seguintes termos: “considerando-se que o elemento temporal do fato gerador do I.R é levantamento do balanço contábil e a consequente apuração do lucro do exercício social da empresa, impede-se, que, por via potestativa da deliberação dos próprios contribuintes em detrimento do interesse público, venha a se tornar bem sucedida a evasão fiscal ou a dissimulação da ocorrência do fato gerador do imposto ou da natureza dos elementos constitutivos da respectiva obrigação tributária (parágrafo único do art. 116 do C.T.N., acrescentado pela L.C. 104/01), ou pelo menos, obsta que se protele, indefinidamente ou por longo período, a distribuição dos lucros e, conseqüentemente, o recolhimento do tributo.”(ADI 2.588-1/DF, p. 08)

qual esperar-se-ia tão somente uma análise da adequação das normas aos ditames constitucionais. Já sob a perspectiva sistêmica lumanniana, tal argumento não teria qualquer espaço no bojo da ação, posto que não evidenciado o acoplamento estrutural cognitivo que o inserisse no universo do sistema jurídico,

Entretanto o que se constata da leitura da íntegra do acórdão proferido pelo STF quando do julgamento da ADI nº 2588/DF foi a relevância central assumida pelo caráter antielísivo da norma no debate, inobstante a análise da constitucionalidade dos dispositivos legais em questão cingir-se a dois elementos muito bem delimitados, a dizer, a competência privativa da Lei Complementar na determinação do fato gerador dos tributos e o conceito constitucional de renda.

No que se refere ao voto Ministra Ellen Gracie, relatora da ADI nº 2588/DF, a distinção estabelecida entre a figura da controlada e da coligada mostrou-se essencial ao longo de todo o julgamento para avaliar a pertinência da ficção legal relativa à presunção da disponibilidade jurídica da renda, tendo-se em vista o poder decisório exercido pela controladora brasileira sobre a administração da controlada no exterior, o que não se verifica na relação estabelecida entre a investidora nacional e a coligada no estrangeiro.

Consignou a eminente relatora que ao deter o poder decisório quanto ao destino dos lucros auferidos pela controlada no exterior, a controladora nacional desfrutaria, outrossim, da disponibilidade jurídica dos lucros auferidos no exterior. Sob essa lógica, dar-se-ia o nascimento do fato gerador tanto do Imposto de Renda quanto da CSLL no Brasil desde a apuração de lucros no exterior pela controlada.

No que se refere à alegação de ofensa ao princípio da irretroatividade perpetrado pela parágrafo único do art. 74 da referida medida provisória, consignou a ministra que a proibição constitucional levantada atinge tão somente a cobrança de tributos cujos fatos geradores tenham se dado em momento anterior à vigência da lei, o que não teria sido o caso. Isso pois, o parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35 de 2001, ao determinar que os lucros apurados pela controlada no exterior até 31 de dezembro de 2001 seriam considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, estaria apenas alterando o momento da incidência dos tributos, e não instituindo nova cobrança.

A par da análise de mérito realizada pela ministra Ellen Gracie, o elemento político que permeou o voto de vários ministros do Supremo Tribunal Federal fora identificado quando do julgamento da arguição preliminar de ofensa ao disposto no art. 62 da CF/88⁹⁹ dada a alegada inexistência de relevância e urgência dos dispositivos que consubstanciam a MP nº 2.158-35 de 2001. Na ocasião, a relatora se manifestou no sentido de que não vislumbrava qualquer excepcionalidade na norma que levasse à necessidade de avaliação do preenchimento dos requisitos constitucionais de relevância e pertinência, o que se dá apenas em situações restritas no âmbito do STF. Isso porque, o escopo da medida provisória seria o combate a práticas evasivas de remessa de lucros auferidos por empresas coligadas e controladas localizadas no exterior para paraísos fiscais, e não o incremento da arrecadação tributária por meio da instituição ou majoração de exação fiscal.¹⁰⁰

Ao que parece, os objetivos políticos perseguidos pela Medida Provisória foram tidos pela julgadora como suficientes para afastar a necessidade de avaliar o preenchimento dos requisitos constitucionais que limitam a atuação legislativa do poder executivo, o que nos revela, ainda que de forma indicial, a importância dada a esse elemento no bojo dos julgamentos.

Mais à frente, no debate estabelecido quando do pedido de vista realizado pelo Ministro Nelson Jobim, o impacto nacional gerado pelas disputas fiscais internacionais voltou a merecer a atenção dos julgadores. Em verdade, consignou expressamente o ministro que, embora a estrutura da relação estabelecida entre

⁹⁹ Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001). (...).

¹⁰⁰ Nas palavras da Ministra Ellen Gracie: A alegação de ofensa ao art. 62 da Constituição Federal não se reveste, no caso, de plausibilidade jurídica. Esta Corte somente admite o exame jurisdicional do mérito dos requisitos de relevância e urgência na edição de medida provisória em casos excepcionalíssimos, em que a improcedência da alegação de presença desses pressupostos seja evidente, como sedimentado no julgamento das medidas cautelares na ADIn nº 1.753/DF (Min. Sepúlveda Pertence) e na ADIn nº 1.397/DF (Min. Carlos Velloso), e na ADIn nº 162/DF (Min. Moreira Alves). Não reputo, no caso, evidente essa improcedência. A medida provisória impugnada tem como objetivo combater a evasão fiscal, consistente, segundo as informações do Presidente da República, na remessa dos lucros auferidos pelas empresas coligadas ou controladas localizadas no exterior para paraísos fiscais, de modo a evitar a incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, que se dá normalmente com a remessa direta desses lucros para a empresa controladora ou coligada situada no Brasil. Não há, nessa medida de incremento à arrecadação, necessária ao custeio das atividades da Administração, a excepcionalidade que possibilitaria o exame jurisdicional dos pressupostos da medida provisória.

controladora e controlada já autorizasse a tributação no Brasil quando da apuração dos rendimentos auferidos no exterior, na esteira do voto da Ministra Ellen Grace, a normatização do momento da disponibilidade jurídica da renda pela Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001 se deu em razão “de um comportamento desenvolvido pelas empresas a partir de 1997, quando encontraram um caminho para a evasão fiscal, exatamente a não-transferência para a empresa nacional”¹⁰¹. Ou seja, antes de analisar a constitucionalidade do dispositivo, o ministro o coloca como sendo uma reação nacional necessária à conjectura mundial que favorece as práticas evasivas e elisivas.

Ao avaliar o conceito de renda, o ministro condiciona essa análise à conjectura da globalização e às manobras perpetradas pelas empresas internacionalizadas para escaparem da incidência fiscal. Nas palavras do Ministro, “neste momento, tem-se um conceito mundial, uma situação de globalização de operações financeiras. As operações feitas pelas controladas fora do país só seriam tributadas se, e somente se, esse patrimônio viesse efetivamente para cá.”¹⁰² A dizer, os elementos políticos da conjectura internacional globalizada aparecem como condicionantes da análise jurisdicional nacional do conceito de renda.

Ao falar sobre a inovação quanto ao momento da disponibilidade jurídica perpetrada pelo art. 74 da Medida Provisória questionada, mais uma vez fica evidenciado um posicionamento afeto à política arrecadatória no julgamento da constitucionalidade daquele dispositivo. Afirma o Ministro Nelson Jobim que a ficção normativa atinente à disponibilidade jurídica parece “absolutamente razoável” tendo-se em vista que a nova concepção global, mundial das operações propiciam a realização de práticas evasivas¹⁰³.

¹⁰¹ Manifestação do Ministro Nelson Jobim à fl. 20.

¹⁰² Manifestação do Ministro Nelson Jobim à fl. 20

¹⁰³ O Ministro Nelson Jobim faz uma relação direta entre a razoabilidade da norma e a conjectura mundial que ela pretende enfrentar, a despeito de a análise do supremo restringir-se à constitucionalidade da norma. Afirma o ministro que “A Lei Complementar nº 104, que agregou o §2º ao art. 43, atribuiu à lei infraconstitucional estabelecer as condições e o momento no qual se dará a disponibilidade jurídica, o fato gerador e o momento para isso ser possível. Aqui esse momento foi absolutamente razoável, tendo-o estabelecido a medida provisória na data do balanço. Apurado o lucro líquido, a decisão da transferência econômica do valor para o patrimônio da controlada depende de uma decisão potestativa da controladora. Ou seja, está lançado no balanço e definido que,

Perceba-se que muitos antes de adentrar à constitucionalidade da norma, o posicionamento apresentado pelo ministro já era favorável à razoabilidade do dispositivo em razão do comportamento que o dispositivo visa combater. Ao que tudo indica o estudo da constitucionalidade do dispositivo não se limitou à subsunção deste aos ditames constitucionais, mas foi influenciado, sobretudo, por elementos externos que não são inerentes à ordem constitucional.

Em vertente diametralmente oposta, o voto do ministro Marco Aurélio intenta ser mais neutro em relação às questões políticas nacionais e internacionais, mais coerente com a teoria sistêmica de LUHMANN, posto que se fundamenta em elementos inerentes ao próprio direito. Já na análise preliminar de ofensa ao disposto no art. 62 da CF/88, o eminente Ministro reconheceu a inconstitucionalidade da Medida Provisória, ante a ausência dos requisitos constitucionais que autorizam, em caráter excepcionalíssimo, o exercício da função legislativa pelo executivo. A par do escopo da Medida Provisória estar voltado ao combate a práticas sonegatórias, não fora identificado pelo ministro Marco Aurélio o concurso dos requisitos da urgência e relevância da matéria versada, que justificassem a subsistência de tal medida.

No que se refere à análise de mérito, ressaltou o ministro o compromisso que o julgador deve ter com a preservação do princípio da tipicidade no direito tributário, o qual desempenha imprescindível papel na persecução da segurança jurídica¹⁰⁴. Tem razão o eminente ministro ao buscar a efetivação da segurança

naquele momento, na controlada, houve um lucro líquido; este só se transferirá fisicamente “para a controladora” no momento decidido pela própria, porque ela dispõem da vontade da controlada. Parece-me absolutamente razoável, pois, se abandonou o modelo de 1997 porque, a partir de um determinado momento, para efeito de evasão fiscal, considerando que as empresas têm uma concepção global, mundial, de operações, elas nunca as transfeririam economicamente para a controladora, crescendo, assim, o patrimônio do complexo econômico estabelecido em termos da controladora. Evitou-se, com isso, exatamente o mecanismo de evasão fiscal, viabilizado pela disponibilidade econômica.”

¹⁰⁴ “Nunca é demais lembrar que a Constituição Federal contém regência inafastável quanto à tipicidade desses tributos. Sob o ângulo da contribuição, o art. 195, inciso I, alínea ‘c’, remete ao lucro, ou seja, ao resultado da pessoa jurídica, dadas as receitas e as despesas do período. Sob o prisma formal, surge a necessidade, assim, de se considerar o resultado do próprio balanço, o resultado positivo, em termos de lucro do que verificado no período de apuração. No tocante ao imposto, é da maior importância a própria nomenclatura que o reveste – imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza -, pressupondo haja integração de riqueza, na forma de renda e de proventos de qualquer natureza, ao patrimônio do contribuinte. (...) descabe o embaralhamento de institutos,

jurídica por meio da limitação do âmbito semântico dos conceitos. Assevera MISABEL DERZI que a lei “não se deve valer de conceitos indeterminados, amplamente abstratos ou ambíguos mas utilizar conceitos determinados especificantes.” Mais à frente, conclui a jurista que “onde quer o legislador reforçar a segurança jurídica, impõe a legalidade material absoluta. A norma legal colhe então o tipo (socialmente aberto) modelando-o e fechando-o em conceitos determinados.” (2008, p. 126)

A especificidade conceitual como reforço ao ideal da segurança jurídica a que alude MISABEL DERZI é buscada em um primeiro momento pelo legislador, mas também pode ser perseguido pelo julgador no exercício da integralização normativa em conjunto com a força dos precedentes. Em se tratando da Suprema Corte, a qual interpreta e determina a inteligência das normas do ordenamento jurídico, além de determinar a constitucionalidade das Leis, o importante papel desempenhado no fechamento semântico dos conceitos não pode ser olvidado sem que opere grave prejuízo à segurança jurídica.

Andou bem nesse sentido o ministro Marco Aurélio ao chamar a lume a aplicação do conceito de renda fixada no âmbito do STF por meio dos recursos Extraordinários nº 117.887-6/SP e 172.058/SC, os quais são coincidentes ao determinarem que a disponibilidade econômica ou jurídica é imprescindível à ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda. Quando da fixação dos precedentes, enfrentou-se a situação em que a lei fora declarada inconstitucional por prever como fato gerador do IR em relação aos acionistas, a simples existência de lucro no balanço na pessoa jurídica. Como ressaltado pelo Ministro, “a única diferença é que não se cogitou, no precedente, de situação jurídica em que teria empresa sediada no exterior.”

Mais à frente, ao decidir pela inconstitucionalidade da Medida Provisória em análise com base no conceito de renda sedimentado junto ao STF, ressaltou o Ministro que “deixou bem claro Sua Excelência que a não-distribuição do lucro faz com que se afaste a possibilidade de aqueles que potencialmente seriam

expressões e vocábulos, como se cada qual não tivesse o sentido próprio indispensável a caminhar-se com segurança jurídica.” (parte do voto do ministro Marco Aurélio)

destinatários desse lucro, expectativa de direito, virem a sofrer a tributação (...).” (p.140)

Todos os demais votos proferidos seguiram uma ou outra linha de análise.

Na vertente liderada pelo Ministro Marco Aurélio, o julgador se posicionou no centro do sistema jurídico, recorrendo-se apenas aos elementos fornecidos pelo próprio sistema para a análise da constitucionalidade da norma. O julgamento se deu de forma operacionalmente fechada, tendo por única finalidade aferir a constitucionalidade/inconstitucionalidade da Medida Provisória, respeitando o modelo de sistema autopoietico idealizado por LUHMANN. A análise respeitou o código binário lícito/ilícito (*in casu* constitucional/inconstitucional) próprio do sistema jurídico.

Já na vertente que se coaduna com a linha adotada pelo Ministro Nelson Jobim, não se verificou uma clara distinção entre sistemas. O político e o jurídico caminharam juntos na persecução da constitucionalidade/inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória. Critérios como a oportunidade e a utilidade da medida provisória enquanto ferramenta de combate a um problema conjuntural global, que é a evasão fiscal, guiaram o julgamento da constitucionalidade da norma. Sob a perspectiva lumanniana tem-se a corrupção do sistema, haja vista a sua operacionalização aberta às ingerências de elementos do entorno.

A postura adotada por alguns ministros, a nosso entender, reflete uma reação interna tanto em relação à guerra fiscal internacional, quanto às próprias pressões exercidas pelo capital mundializado. A premente necessidade de defender o Estado das condutas evasivas comuns à modernidade líquida é evidenciada nas passagens em que os ministros externalizam a preocupação com a base tributária nacional. Se de um lado o executivo utiliza-se de um mecanismo extraordinário para normatizar o combate à sonegação fiscal (e encontra nessa finalidade uma justificativa jurídica para a edição da Medida Provisória), de outro tal conduta encontra parcial amparo junto ao STF após julgamento apertado com posicionamentos extremamente divergentes.

Para autores como MARCELO NEVES¹⁰⁵, no que ele chama de modernidade negativa, os países periféricos (classificação dada para o Brasil pelo autor, onde se juntam os demais países em desenvolvimento e subdesenvolvidos) jamais alcançaram a autonomia sistêmica que lhes permitisse simplificar as complexidades sociais em sistemas autopoieticos, o que resulta nessas localidades em uma complexidade desestruturada e desestruturante (traduzida da teoria para o mundo fenomênico como os problemas sociais comuns nesses países)¹⁰⁶. Sob essa perspectiva, ainda que a corrupção sistêmica seja latente e anterior ao contexto político e social que permeia a mundialização do capital, não se pode ignorar as consequências negativas trazidas pela guerra fiscal internacional à conjectura interna dos países. As fortes pressões externas atuam de forma corruptiva sobre as estruturas sistêmicas nacionais, dificultando o desenvolvimento de uma estruturação interna suficiente para o fortalecimento nacional e plena concretização do Estado Democrático de Direito.

Discordando de MARCELO NEVES, defende MISABEL DERZI que, a despeito de uma ou outra falha, o sistema jurídico nacional é operacionalmente fechado e, por isso, autopoietico, na esteira do que determina LUHMANN. Afirma a respeitada jurista que “erros aqui e ali existem, maiores ou menores, com relativas inconsistências semânticas, mas não há um sistema jurídico que não os tenha. Portanto, no sentido técnico estrito de concretização (...) nosso sistema jurídico é autopoietico, auto-referencial.”¹⁰⁷

¹⁰⁵ NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

¹⁰⁶ Nas palavras do autor: “ A elevada complexidade social e o desaparecimento de uma moral conteudístico-hierárquica diretamente válida em todas as esferas do agir e do vivenciar (ou na terminologia habermasiana, a superação da “moral convencional”) podem ser definidos como traços característicos da sociedade moderna. Entretanto, não se deve desconsiderar que, em determinadas regiões estatalmente delimitadas (“países periféricos”), não houve de maneira alguma a efetivação suficiente da autonomia sistêmica de acordo com o princípio da diferenciação funcional, tampouco a construção de uma esfera pública pluralista fundada na generalização institucional da cidadania, que constituem supostamente características sociais de outras regiões estatalmente organizadas (“países centrais”). Neste sentido defino a modernidade periférica como modernidade negativa” (NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. Tradução do autor. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 237)

¹⁰⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses,

Tomando-se a visão trazida por MISABEL DERZI, segundo a qual nosso sistema jurídico é originalmente autopoietico, com o que concordamos, o julgamento da ADI nº 2588/DF deixa clara a dificuldade encontrada por nossa Corte Suprema em se manter no centro do sistema luhmanianno perante a temática da tributação internacional e da evasão fiscal. Se de um lado essa corrupção sistêmica pode ser vista como uma consequência interna das pressões exercidas pelo capital mundializado, de outro temos que a atuação do STF enquanto a externalização de um “poder” representa uma resposta nacional à guerra fiscal internacional. De uma forma ou de outra, todos os países lutam para manter a solidez das bases de tributação. O problema que exsurge dessa conjectura são as consequências geradas internamente em decorrência dos meios e armas eleitos para enfrentar a guerra pela atração do capital.

A partir da ideia de concretização da norma jurídica enquanto realização de expectativas de direitos, i.e., a partir da aplicação da Constituição aos casos concretos, assevera MISABEL DERZI¹⁰⁸ que o alcance da segurança jurídica, ainda que em patamares mínimos, imprescinde da operacionalização fechada do sistema.

Tomando-se o princípio da segurança jurídica sob a perspectiva objetiva, ensina-nos HUMBERTO ÁVILA¹⁰⁹ que o funcionamento do próprio ente estatal depende da consecução desse princípio. Problemas como a perda da confiabilidade, da calculabilidade e da cognoscibilidade advindos da insegurança jurídica, terminam por causar instabilidade no sistema jurídico, afetando as demais esferas (política e econômica) do próprio Estado.

Sob a perspectiva tributária, os prejuízos à segurança jurídica advindos da corrupção sistêmica vêm impor maiores empecilhos na já dificultosa relação estabelecida entre Estado e contribuintes. Intensifica-se nestes últimos o sentimento de injusta expropriação quando da realização de operações a partir de estruturas

2009, p.44

¹⁰⁸ Ibidem, p. 43.

¹⁰⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

internacionalizadas, posto que os óbices tributários geralmente impostos nessas situações sugerem uma pressuposição de que os contribuintes estão sempre agindo com objetivos evasivos.

Em artigo dedicado a trazer a lume a importância do princípio da preservação da empresa como decorrente dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não-confisco, MISABEL DERZI ressalta que, a par do direito soberano dos Estados em adotar medidas antielisivas para preservar a arrecadação nacional (essencial para a consecução de objetivos fundamentais perseguidos pela Constituição brasileira), em se tratando das controladas e coligadas no exterior, “a lei antielisiva não pode penalizar injustamente aqueles contribuintes que têm razões negociais reais para abrir controladas no exterior, muito menos privilegiar exatamente aqueles outros que procuram se instalar em paraísos fiscais.” Mais à frente, conclui a respeitada jurista que “a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 pressupõe injustamente que todos os investimentos são fraudulentos e todos eles são feitos em paraísos fiscais”¹¹⁰

Em outra vertente, CASALTA NABAIS ¹¹¹ ressalta como uma das importantes consequências da internacionalização das operações empresariais a premente necessidade de os Estados constituírem políticas externas adequadas a essa realidade a fim de preservar os interesses nacionais e evitar a imposição de uma tributação injusta sobre os contribuintes¹¹².

¹¹⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *O princípio da preservação das empresas e o direito economia de impostos*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006, v. 10, p. 344.

¹¹¹ NABAIS, José Casalta. *A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas*. Lisboa: *Jornal Direito Público*, volume 1, edição 6, 2010.

¹¹² Nas palavras do autor: “Uma das importantes consequências da internacionalização crescente das situações tributárias traduz-se na necessidade de os estados terem uma política fiscal externa orientada para o combate à dupla tributação internacional que as actuais economias abertas favorecem extraordinariamente. Política essa que visa adequar o sistema fiscal, de um lado, à internacionalização das empresas nacionais evitando tratar os lucros por elas gerados no estrangeiro e repatriados em termos desfavoráveis face aos lucros por elas gerados no estrangeiro e repatriados em termos desfavoráveis face aos lucros gerados no país e, de outro, incentivar o investimento estrangeiro procurando não prejudicar a repartição dos lucros gerados pelos estabelecimentos estáveis nacionais de sociedades com sede no estrangeiro.” (Ibidem, p. 74)

Não restam dúvidas quanto aos impactos provocados tanto pela mundialização do capital quanto pela guerra fiscal internacional sobre o comportamento das empresas nacionais. Os prejuízos de ordem social e financeira sofridos pelo país em razão da erosão da base de tributação e a necessidade de combatê-los também é evidente. O que se põe em questionamento são os meios utilizados na persecução desses objetivos legítimos. O reconhecimento da constitucionalidade de um dispositivo legal que não se coaduna nem com a jurisprudência do STF nem com a própria Constituição em razão da necessidade de se combater a constante erosão da base tributária nacional, parece ser um caminho na direção da insegurança jurídica e de todas as consequências dela advindas.

7.4 Da divergência entre a tributação da renda e do capital no Brasil e os tratados internacionais

Antes de adentrarmos no estudo da Lei nº 12.973/14, convém lembrar o posicionamento internacional outrora assumido pelo Brasil em relação à tributação da renda e do capital.

Os tratados internacionais contra dupla tributação assinados pelo Brasil seguem a convenção modelo da OCDE, especialmente o disposto em seu artigo 7º¹¹³, o qual fora incorporado em todos os acordos brasileiros. Nele resta

¹¹³ ARTIGO 7º - LUCROS DAS EMPRESAS

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a menos que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer sua atividade da forma indicada, os seus lucros poderão ser atribuídos ao estabelecimento permanente em conformidade com as disposições do parágrafo 2º, podendo ser tributados nesse outro Estado.

2. Para efeitos do presente artigo e dos artigos [23 A] e [23 B], os lucros que são atribuíveis a cada Estado Contratante para o estabelecimento permanente a que se refere o parágrafo 1º

ARTICLE 7 - BUSINESS PROFITS

1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

2. For the purposes of this Article and Article [23 A] [23 B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be

consignado o princípio do estabelecimento permanente, conquanto prevê que os lucros auferidos diretamente por uma empresa no exterior só podem ser tributados no país de residência, a menos que tais lucros sejam obtidos através de um estabelecimento permanente situado no exterior, quando esse outro país poderá tributar tais lucros.

Sob tal perspectiva, a regra de tributação internacional ratificada diversas vezes pelo Brasil através da assinatura dos acordos internacionais contra a dupla tributação é no sentido de que os lucros das empresas serão tributados nos seus estabelecimentos permanentes. Nesse sentido, afirma ALBERTO XAVIER que o disposto no art. 74 da MP nº 2.158 afronta diretamente os tratados internacionais contra dupla tributação, posto que neles resta consignada a competência tributária exclusiva do Estado do domicílio da controlada e coligada no exterior para tributar os lucros por ela auferidas.¹¹⁴ No mesmo sentido se posiciona HELENO TÔRRES, para quem os acordos internacionais contra a dupla tributação oferecem impedimento à tributação de lucros e dividendos ainda não distribuídos à controladora ou coligada brasileira, posto que a competência nacional se restringe aos rendimentos efetivamente pagos (disponibilizados) à pessoa jurídica com estabelecimento permanente no Brasil.¹¹⁵

expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise. (ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Model tax convention on income and on capital*. OECD, 2010)

¹¹⁴ Nas palavras do autor: “Infringiria, por isso, frontalmente os tratados qualquer tentativa de aplicação de preceito legal que determinasse a adição à base de cálculo do imposto (lucro líquido da sociedade brasileira, contribuinte de um Estado) dos lucros próprios da sociedade controlada domiciliada em outro Estado contratante, pois tal significaria o Brasil arrogar-se uma competência tributária *cumulativa*, quando o tratado é expresso ao atribuir ao Estado de domicílio da controlada ou coligada no exterior a competência tributária *exclusiva*.” (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 380)

¹¹⁵ Conforme assevera o autor: “Na combinação dos dispositivos constantes dos art. 7º e 10 da CDT, exsurge o impedimento à tributação dos lucros ou dividendos antes de sua efetiva distribuição, sob condição de disponibilidade então qualificada como ‘dividendo pago’, como medida para eliminar eventual dupla tributação ou tratamento discriminatório, que são os fins primordiais dos tratados”(TÔRRES, Heleno Taveira. *Tributação de controladas e coligadas no exterior e seus desafios concretos*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. VI volume. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp 435-436)

SÉRGIO ANDRÉ ROCHA chama atenção para o fato de que vários tratados contra dupla tributação assinados pelo Brasil (v.g. os assinados com Áustria, Argentina, Espanha, Índia e Equador) possuem cláusula específica de isenção de dividendos, o que se mostra incompatível com o disposto no art. 74 da MP nº 2.158.

Afirma o autor que “em termos teleológicos, a regra de isenção afasta o próprio fim visado pelo artigo 74 da MP nº 2.158, que é impedir o diferimento da incidência do imposto de renda no Brasil.” Mais a frente complementa o autor no sentido de que “se os rendimentos já eram isentos em virtude da disposição convencional, não se vislumbra hipótese possível de diferimento da tributação brasileira.”¹¹⁶

Não se ignora o fato de que os tratados e acordos internacionais representam limites autônomos à incidência fiscal de abrangência relativa, na medida em que não obstam o legislador interno de formular normas fiscais contrárias a esses limites. No entanto, como bem assevera ALBERTO XAVIER, há uma incontestável incompatibilidade lógica na hipótese em que o tratado prevê a isenção dos dividendos e a lei interna prevê a tributação dos lucros auferidos no exterior.¹¹⁷

Sob tal perspectiva, vê-se uma incongruência ente os posicionamentos externo e interno adotados pelo Brasil, no que tange às questões afetas à tributação internacional. Se perante os demais Estados há uma preocupação em se adotar uma política tributária não competitiva e voltada à preservação da empresa na medida em que se intenta afastar situações de dupla tributação perante os contribuintes recaem todas as medidas de combate a práticas potencialmente evasivas, em desrespeito às limitações constitucionais ao poder de tributar. O que

¹¹⁶ ROCHA, Sérgio André. *Tributação dos lucros auferidos no exterior (Lei nº 12.973/14)*. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 55-56.

¹¹⁷ Nas palavras do autor: “(...) trata-se, na verdade, de incompatibilidade lógica entre a lei interna e o tratado, pois a isenção do dividendo não pode coexistir com a tributação dos lucros que lhe deram origem. Esta incompatibilidade se evidencia pelo fato de que os dividendos cuja isenção é assegurada pelo tratado, já terão sido tributados quando distribuídos a título de lucros automaticamente adicionados, e o imposto de renda na fonte eventualmente cobrado pelo país de origem sobre os dividendos não será suscetível de neutralização por crédito de imposto, conduzindo assim à dupla tributação que o tratado tem precisamente por fim evitar.” (XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 380)

resulta disso é uma insegurança jurídica interna gerada em relação aos contribuintes, os quais são surpreendidos por normas e posicionamentos jurisprudenciais dissonantes entre si e perante a própria constituição.

7.5 Das modificações trazidas pela Lei nº 12.973/14

As incompatibilidades e inseguranças geradas pelo o conteúdo material do disposto no art. 74 da MP nº 2.158 aparentemente não encontraram solução com a edição da Lei nº 12.973/14. Em relação às controladoras, persiste a tributação presuntiva do lucro auferido no exterior, i.e., a incidência do IRPJ e da CSLL se dá antes do efetivo recebimento daqueles lucros. Para tanto, valeu-se o legislador da criação de novas obrigações de contabilização. Consta do *caput* do art. 76¹¹⁸ da referida lei que a controladora ou equiparada domiciliada no Brasil passará registrar em subcontas da conta de investimento em controlada no exterior, a variação do valor do investimento (da controladora) calculado em razão dos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas (direta ou indiretamente), no Brasil ou no exterior, em relação ao ano calendário em que foram apurados (pela controlada) em balanço, na proporção da participação da controladora sediada no Brasil.

Em seguida, o art. 77¹¹⁹ da Lei nº 12.973/14 prevê que a parcela do ajuste do investimento na controlada equivalente aos lucros por ela auferidos no exterior,

¹¹⁸ Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.

¹¹⁹ Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.

deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de CSLL da controladora no Brasil.

No que tange à materialidade dos dispositivos, o que se verifica é que a apuração de lucro pela controlada no exterior gera para a controladora no Brasil a obrigação de contabilizar a variação do investimento na controlada, tendo-se em vista a proporção da participação societária. Essa variação contábil é incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL para a apuração do lucro real.

Se considerarmos apenas os aspectos puramente substanciais da norma, o que se constata é a mesma situação outrora vigente no art. 74 da MP nº 2.158, qual seja, a tributação no Brasil dos lucros apurados por controlada no exterior a partir da presunção da disponibilidade desses lucros para a controladora no Brasil. Não é por mero acaso que o legislador promoveu sensível alteração na redação normativa, mantendo-se, contudo, idêntica materialidade já contemplada na MP nº 2.158. Ao que parece, pretendeu o legislador afastar questionamentos quanto à tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior, seja em razão das inquietudes geradas dentro do STF ao tratar do tema (o qual não restou pacificado na hipótese de a controlada ser sediada em país que não se enquadra na categoria paraíso fiscal), seja para mascarar eventual desarmonia com os tratados internacionais do qual o Brasil é signatário.

Tem razão SÉRGIO ANDRÉ ROCHA ao afirmar a incompatibilidade da conduta legislativa com o princípio da moralidade, conquanto “se pretenda alterar as bases da discussão mediante uma alteração meramente formal do texto legal, mantendo-se a tributação do mesmo fato econômico.”¹²⁰ De fato, não há qualquer alteração substantiva entre as previsões contidas no art. 74 da MP nº 2.158 e os art. 76 e 77 da Lei 12.973/2014 em relação às controladas e equiparadas.

§ 1o A parcela do ajuste de que trata o caput compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior.

§ 2o O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior referente aos anos-calendário anteriores à produção de efeitos desta Lei poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB.(...)

¹²⁰ ROCHA, Sérgio André. *Tributação dos lucros auferidos no exterior (Lei nº 12.973/14)*. São Paulo: Dialética, 2014, p. 90.

A essa altura, convém trazer a lume o disposto no art. 83¹²¹ da Lei *novel*. O referido dispositivo cuida de estabelecer os critérios legais para equiparação de sociedades vinculadas à controladora, para fins de incidência da Lei. Destarte, equipara-se à sociedade controladora a “pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detenha participação em coligada no exterior e que, em conjunto com pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, consideradas a ela vinculadas, possua mais de 50% do capital votante da coligada no exterior”.

Os elementos considerados na lei como forma de vinculação, não necessariamente revestem-se de natureza societária, conquanto o critério estabelecido pelo legislador é substancial e relaciona-se com o combate a práticas evasivas. Em todas as situações onde potencialmente possa haver espaços ao estabelecimento de transações manipuláveis, i.e. que fujam da lógica de mercado, estabelece-se a vinculação legal (a despeito de, por vezes, não existir uma relação de controle de fato) a fim de evitar o cometimento de práticas evasivas.

Diferentemente do que ocorre em relação à presunção de vinculação para fins de *transfer pricing* (o que analisaremos mais adiante) a presunção de vinculação absoluta que aqui se verifica não somente acarreta a incidência de uma norma de fiscalização mais severa. Em verdade ela confere tratamento antisonômico a

¹²¹ Art. 83. Para fins do disposto nesta Lei, equipara-se à condição de controladora a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detenha participação em coligada no exterior e que, em conjunto com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, consideradas a ela vinculadas, possua mais de 50% (cinquenta por cento) do capital votante da coligada no exterior. Parágrafo único. Para efeitos do disposto no caput, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a pessoa física ou jurídica cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora, direta ou indireta, na forma definida nos §§ 1o e 2o do art. 243 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

II - a pessoa jurídica que seja caracterizada como sua controlada, direta ou indireta, ou coligada, na forma definida nos §§ 1o e 2o do art. 243 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

III - a pessoa jurídica quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

IV - a pessoa física ou jurídica que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

V - a pessoa física que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus conselheiros, administradores, sócios ou acionista controlador em participação direta ou indireta; e

VI - a pessoa jurídica residente ou domiciliada em país com tributação favorecida ou beneficiária de regime fiscal privilegiado, conforme dispõem os arts. 24 e 24-A da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, desde que não comprove que seus controladores não estejam enquadrados nos incisos I a V.

contribuintes que, embora não tenham controle decisional sobre o momento da distribuição de lucro das empresas no exterior (como alega-se, têm as controladoras) são colocadas em regime idêntico ao das controladoras e, portanto, diverso ao das coligadas. Na esteira do que afirma a professora MISABEL DERZI, ao valer-se de ficções jurídicas dessa magnitude para reforçar o combate a práticas elisivas, o Estado termina por penalizar contribuintes que investem em países estrangeiros. Mais acertado seria seguir a tendência das legislações estrangeiras que, para combater o uso de artifícios evasivos, criam presunções relativas, impondo a inversão do ônus da prova, oportunizando-se que o contribuinte demonstre a legitimidade das operações.¹²²

No que tange às coligadas (com exceção daquelas equiparadas a controladoras), houver sensível alteração na sistemática de tributação dos lucros por elas auferidos no exterior. Seguindo o entendimento proferido no âmbito do STF, passou-se a tributar as coligadas em relação ao IRPJ e à CSLL na sistemática do lucro real apenas quando da efetiva distribuição a coligada situada no Brasil, dos lucros auferidos pela coligada no exterior¹²³. Interessante notar que o §1º do art. 81

¹²² DERZI, Misabel Abreu Machado. *A tributação dos lucros auferidos no exterior por subsidiárias, controladas e coligadas e os paraísos fiscais*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 9º volume. São Paulo: Dialética, 2009, p. 426.)

¹²³ É o que prevê o art. 81 da Lei 12.973/14, *in verbis*:

Art. 81. Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, desde que se verifiquem as seguintes condições, cumulativamente, relativas à investida:

- I - não esteja sujeita a regime de subtributação, previsto no inciso III do caput do art. 84;
- II - não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996;
- III - não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso I.

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa coligada no Brasil:

- I - na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior;
- II - na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada, possuir lucros ou reservas de lucros; ou
- III - na hipótese de adiantamento de recursos efetuado pela coligada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

§ 2º Para efeitos do disposto no inciso I do § 1º, considera-se:

- I - creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da coligada domiciliada no exterior; e

considera disponibilizados os lucros para a coligada no Brasil (i) o pagamento ou crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior; (ii) a contratação de operação de mútuo se a coligada (mutuante) possuir lucros ou reserva de lucros; e (iii) o adiantamento de recursos efetuado pela coligada (no exterior) por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço. Ao listar de forma taxativa as hipóteses que caracterizam a disponibilização, exsurge evidente contrariedade dentro da própria lei. Isso porque se em relação às controladas há verdadeira presunção de disponibilização dos lucros quando estes são auferidos no exterior (muito embora, como já afirmado, o legislador tenha disfarçado essa realidade ao trocar a palavra lucro pela expressão 'parcela do ajuste do valor do investimento em controlada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos'), a própria lei define taxativamente o que seria disponibilização sem mencionar aquela ficção jurídica. Ou seja, a lei trouxe outras presunções quanto ao momento de disponibilização dos lucros auferidos no exterior no art. 81, sem contudo arrolar a hipótese de disponibilização quando da apuração de lucros no exterior por sociedade vinculada.

A despeito das críticas que as presunções de disponibilização previstas no art. 81 da Lei 12.973/14 possam receber¹²⁴, o que mais nos chama atenção aqui é a forma escolhida pelo legislador para preservar as bases de tributação nacional. A estruturação normativa é confusa a ponto de prejudicar a hermenêutica normativa. A incoerência normativa causa prejuízo a todo o sistema jurídico nacional, posto que

II - pago o lucro, quando ocorrer:

- a) o crédito do valor em conta bancária, em favor da coligada no Brasil;
- b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
- c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; ou
- d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da coligada, domiciliada no exterior.

§ 3o Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior que não atenda aos requisitos estabelecidos no caput serão tributados na forma do art. 82.

§ 4o O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses em que a pessoa jurídica coligada domiciliada no Brasil for equiparada à controladora nos termos do art. 83.

§ 5o Para fins do disposto neste artigo, equiparam-se à condição de coligada os empreendimentos controlados em conjunto com partes não vinculadas.

¹²⁴ A esse respeito, ver XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.399.

os contribuintes encontram dificuldade em demonstrar o que de fato prescreve a norma.

CAPÍTULO 8 – SEGUNDA ABORDAGEM EMPÍRICA: TRIBUTAÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

8.1 - Tributação e *Transfer Pricing*: Panorama geral

Em um cenário de competição acirrado e hostil, a diminuição de custos de transferência, que tornam os preços e a qualidade do produto instáveis e geram incerteza quanto ao cumprimento dos contratos, apresenta-se muitas vezes como pressuposto para a manutenção da competitividade e da preservação das empresas. Um dos meios para a redução destes custos é a concentração vertical. Assim, a fim de obter maior controle do preço e da qualidade dos insumos de produção, bem como do cumprimento dos contratos mercantis, as empresas distribuidoras adotam frequentemente a prática de adquirirem controle ou participação nas empresas fornecedoras. Quando esta verticalização ocorre em nível internacional, as empresas, muitas vezes multinacionais, realizam transações econômicas em seu próprio interior. Contudo, esta prática pode dar ensejo a práticas fiscais elisivas ou evasivas por meio dos preços de transferência, que muitas vezes são praticados como meio de remessa de lucros para sedes de um grupo econômico no exterior a fim de escapar-se à incidência da tributação mais elevada de um Estado.

Dentre diversas formas organizacionais utilizadas por empresas para a realização de planejamento tributário internacional a mais comum é o *transfer pricing*¹²⁵. Por meio de operações de empréstimo ou de compra e venda entre

¹²⁵ Em artigo sobre o assunto, o professor ANDRÉ MENDES MOREIRA apresenta argumentos irrefutáveis quanto à importância assumida pela figura do *transfer pricing* no cenário internacional. “Dentre as figuras acima, pode-se afirmar que o *transfer pricing* tem ocupado lugar de destaque nos últimos tempos. Em pesquisa conduzida pela *Ernst & Young LLP* entre 210 empresas multinacionais com sede em 8 dos mais industrializados países do mundo (Alemanha, Austrália, Canadá, EUA, França, Holanda, Japão e Reino Unido), constatou-se que 82% das empresas consideravam o *transfer pricing* como o mais importante tema da tributação internacional. Das empresas pesquisadas, 71% possuíam expectativas de que, em um futuro próximo, a temática dos preços de transferência continuaria liderando as questões referentes à tributação internacional das multinacionais. E nada menos do que 69% das companhias pesquisadas haviam enfrentado (seja em sua sede, seja em suas subsidiárias) investigações sobre a utilização de preços de transferência na remessa indireta de lucros para o exterior. (MOREIRA, André Mendes. *Planejamento tributário internacional e preços de*

empresas vinculadas localizadas no exterior, os valores transacionados são fixados artificialmente de modo a efetivamente transferir o lucro da empresa situada em país cuja carga tributária se mostre mais expressiva, para países com tributação favorecida.

Assim, por *transfer pricing* pode-se entender o preço praticado nas relações comerciais (a partir de elementos materiais ou imateriais) estabelecidas entre sociedades vinculadas, situadas em jurisdições nacionais distintas. Desta forma, como bem destacado pelo professor ANDRÉ MOREIRA os elementos desse tipo de operacionalização que representa a nota diferenciadora do *transfer pricing* são, de um lado o estabelecimento negocial entre sociedades situadas em países distintos e de outro a existência de vinculação entre as sociedades.

O caminho encontrado em nível global para a neutralização das práticas evasivas a partir da comercialização de bens e serviços entre empresas vinculadas situadas em países diferentes se deu no âmbito da OCDE com o estabelecimento do princípio *arm's length*. A tradução que habitualmente se faz do termo inglês para o português, “à distância de um braço”, pouco nos informa sobre o conteúdo axiológico do aludido princípio. Em verdade, tal princípio visa neutralizar a vantagem mercadológica que as empresas vinculadas possuem na artificialização dos valores das transações que viabilizam a evasão fiscal. O princípio do *arm's length* fora normatizado no art. 9º da convenção modelo da OCDE editada originalmente em 1963 para afastar a dupla tributação, nos seguintes termos:

Artigo 9.º Empresas associadas

1. Quando: a) uma empresa de um Estado contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado contratante; ou

b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro Estado contratante, e em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam

transferência: o regime da lei nº 9.430/96. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 19, p. 8-16, 2002.

estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, conseqüentemente, tributados.

2. Quando um Estado contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado - e tributar nessa conformidade - os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado contratante foi tributada neste outro Estado, e os lucros incluídos deste modo constituírem lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro Estado, se as condições impostas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, o outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos. Na determinação deste ajustamento, serão tomadas em consideração as outras disposições da Convenção e as autoridades competentes dos Estados contratantes consultar-se-ão, se necessário.¹²⁶

Perceba-se que o parágrafo segundo do art. 9º supracitado, o qual fixa o princípio do *arm's length*, prevê a incidência fiscal quando a transferência de lucros entre empresas vinculadas radicadas em países diferentes tenha se dado em razão de uma manobra artificial, o que não ocorreria se a operação tivesse se dado em condições normais de mercado sem a existência da vinculação entre as empresas.

Desrespeitado pois, o mencionado princípio, o lucro que eventualmente teria sido auferido em uma operação realizada dentro dos pressupostos normais de mercado deverá ser submetido à tributação do Estado que houver sido prejudicado pela transferência artificial da base de tributação. É claro que, em sendo um modelo que objetiva sobretudo afastar a situação de bi tributação, o ajuste da base fiscal se dará bilateralmente, obstando-se, com isso, a dupla incidência fiscal.

Em sendo uma mera diretriz normativa e não uma norma em sentido estrito, as disposições da OCDE têm a sua aplicabilidade dependente da normatização interna de cada país, o que em verdade, importa em sérios óbices à sua eficácia. Conforme salientado pelo professor ANDRÉ MOREIRA, “o principal fator de inoperância desse dispositivo é a dificuldade de se montar uma operação

¹²⁶ ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Model tax convention on income and on capital*. OECD, 2010.

fiscal conjunta entre dois países distintos, que envolveria análises de preços de mercado em ambas as nações.”¹²⁷

Dessa forma, a inexistência de um órgão regulamentador internacional com legitimidade para regulamentar em definitivo as operações internacionais com vistas a neutralizar as pressões do capital mundializado em preservar a base d incidência fiscal dos países envolvidos em operações dessa natureza, termina por deixar a carga de cada país a incumbência de ir em busca de satisfazer aos próprios anseios de preservação da soberania tributária.

Sob essa perspectiva, a par dos modelos fixados pela OCDE como critério para identificar o respeito ao princípio *arm's length*¹²⁸ nas operações internacionais realizadas entre sociedades vinculadas, as normas internas adotadas pelos Estados podem ou não divergir daquele modelo, visando, sobretudo, os próprios interesses arrecadatários.

¹²⁷ MOREIRA, André Mendes. *Planejamento tributário internacional e preços de transferência: o regime da lei nº 9.430/96*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 19, p. 8-16, 2002, p. 12

¹²⁸ Muito embora o objetivo do presente trabalho seja analisar em termos de governança tributária global os critérios utilizados pelo Brasil (enquanto expoente dos países não desenvolvidos) para manterem as próprias fontes tributárias no contexto de guerra fiscal, mister apresentar, de forma resumida, o estudo do professor Dr. ANDRÉ MOREIRA sobre a temática, em especial a análise por ele feita em relação aos modelos propostos pela OCDE: “Tendo em vista o artigo 9º do Modelo, a OCDE editou em 1979 o primeiro relatório sobre problemas na tributação do lucro auferido pela multinacionais (*Transfer Pricing and Multinational Enterprises*). Esse documento (...) estipulou três métodos de controle para aferição dos preços praticados nas transações entre empresas vinculadas, que até hoje permanecem como as linhas mestras no tema do controle do *transfer pricing*. São elas: Comparação de preços não controlados (CUP – *comparable uncontrolled price*): é o classico método comparativo, o mais indicado (de acordo com a OCDE) sempre que possível sua consecução. Comparam-se preços das transações entre partes vinculadas com aqueles praticados no mercado, em condições similares (...). Preço de revenda (RPM – *resale price method*): deduz-se, do preço pelo qual um produto é revendido, o lucro obtido e as despesas do revendedos, para verificar se o preço pago no produto pelo vendedos é, de fato, aquele praticado entre fabricante e revendedor não vinculados (...). As margens de lucro aceitáveis, nesse caso, serão definidas pela legislação, o que gera vários questionamentos, como se verá adiante. Custo mais lucro (CPLM – *cost plus profit method*): adiciona-se ao custo de produção , o lucro obtido, para definir-se o preço *arm's length* de venda. Assemelha-se ao método do preço de revenda, uma vez que trabalha com presunção de lucro” (Ibidem, p.12)

8.2 Principais modelos de cálculo do preço de transferência fixados pela OCDE

No modelo da OCDE editado em 1979, foram fixados três métodos de controle para a identificação do preço de mercado nas transações internacionais.

O *Comparable Uncontrolled Price Method* – CUP, mais conhecido entre nós como método dos preços independentes comparativo, na esteira do que sugere o próprio nome, busca o valor real cabível à operação utilizando-se como parâmetro operações similares feitas pela mesma empresa com outras independentes, ou ainda, entre outras sociedades similares em transações similares, em condições normais de mercado.

De acordo com as acepções trazidas por JURANDIR PINHEIRO¹²⁹, o método comparativo analisa (i) a natureza dos bens envolvidos, (ii) as funções assumidas pelas partes envolvidas na transação, se de produção, prestação de serviços, etc., (iii) a relação entre as receitas, o ativo e o passivo empregados na consecução da transação internacional, (iv) os riscos assumidos, (v) as circunstâncias mercadológicas presentes no momento da operação, (vi) os termos contratuais e a sua viabilidade em condições normais de mercado e (vii) as estratégias adotadas ante à transação.

A despeito da objetividade que caracteriza este método, a sua aplicabilidade encontra forte obstáculo nas complexidades que envolvem as transações internacionais, as quais embora de difícil previsão, influenciam sobremaneira a fixação de preços. Mesmo em relações a transações com produtos idênticos (o que por si só já é difícil de se encontrar) o poder de barganha de um dos pólos da transação, combinada com a quantidade de produto comercializado já implica em distorções nos preços praticados.

¹²⁹ PINHEIRO, Jurandi Borges. *Direito tributário e globalização: ensaio crítico sobre preços de transferência*. São Paulo: Editora Renovar, 2001.

Se for utilizada a comparação entre as operações realizadas entre sociedades vinculadas e entre sociedades independentes para fins de apuração tanto dos custos normais da operação, quanto da margem de lucro da atividade, as diferenças entre uma e outra transação não podem ser suficiente a ponto de alterar o preço final do produto. Neste caso, sinaliza o autor, não subsiste confiabilidade ao método, sobretudo se considerarmos que mínimas diferenças no produto objeto de comercialização no âmbito de atividades muito similares pode representar sérias discrepâncias nas variáveis utilizadas pelo método.

O *Resale Price Method* - RPM, ou método do preço de revenda utiliza o preço de revenda estabelecido pela sociedade adquirente como base para aferição do preço de transferência de acordo com o princípio do *arm's length*. Partindo-se de um nível de maior complexidade que o primeiro método apresentado, o RPM, o valor real da operação é obtido por uma operação contábil, segundo a qual da dedução do lucro e das despesas operacionais habituais do preço final de revenda, obtem-se o valor real da transação internacional.

A natureza e o tipo das atividade realizadas pelo revendedor, bem como as características do mercado consumidor a que o produto analisado se destina são essenciais para a coerência do método. Isso porque, tanto as características dos destinatários dos produtos ou serviços comercializados, até características particulares da sociedade que realiza a operação influenciam o preço final do produto por questões secundárias que não encontram-se expressas nas demonstrações contábeis.

O maior problema do RPM é a margem para definição da margem de lucro da atividade que será determinada na via legislativa. Eventual descompasso entre uma margem real e a determinação arbitrária de uma margem presumida pode se revelar altamente opressora para os contribuintes que realizam transações internacionais com propósitos unicamente negociais.

O *Cost Plus Method* – CPM, ou método do custo mas lucro prevê que obtenção do preço em consonância com o *arm's length* se dá pela soma dos custos efetivamente ocorridos na produção ou prestação dos serviços com a margem de lucro pré determinada por presunção legal. Mais uma vez verifica-se uma abertura à

arbitrariedade que coloca em questionamento a eficácia do método para realmente atingir as operações de fato realizadas com o intuito evasivo. Ademais, esse método encontra ainda outras limitações de aplicação.

Para se estabelecer uma margem de comparação dos custos de transação de determinado setor empresarial, é importante considerar as diferenças entre os tipos de despesas, associando-as tanto aos riscos assumidos pelas sociedades comparadas e as despesas envolvidas na transação. Sendo assim, a fragilidade do método repousa tanto nas influências determinantes que ele pode sofrer por estratégias de mercado que constituem fatores externos, quanto, em decorrência do primeiro, na ausência de critérios seguros para a aferição de um padrão seguro de margens de lucro por setor.¹³⁰

Por fim, o *profit split method*, na tradução método da divisão do lucro, due consiste em determinar o preço de transferência através do lucro global (i.e., a soma dos lucros apurados pelas sociedades vinculadas) resultante da operação realizada, atribuindo-o proporcionalmente a cada sociedade de acordo com as funções desempenhadas por cada empresa, objetivando-se, com isso, identificar qual teria sido a real divisão dos lucros em condições normais de mercado.

Embora esse método prescindia da existência de situações similares para fins de comparação, posto que se utiliza apenas de dados das empresas vinculadas em relação às quais pretende-se o estabelecimento dos custos de transação, toda a complexidade envolvida nesse método dificulta sobremaneira a sua aplicação.

PINHEIRO aponta para outro procedimento dentro desse mesmo método, o qual seria formalmente dividido em duas fases. Na primeira, atribui-se a cada sociedade a renda suficiente para se alcançar o lucro necessário para a realização da operação habitual. Na segunda, a renda sobressalente seria distribuída entre as sociedades vinculadas de acordo com as características de cada uma, considerando-se inclusive a contribuição da propriedade intangível de cada uma das partes, bem como o poder de negociação de cada uma.

¹³⁰ Ibidem

Mais uma vez, a obscuridade na aplicação do método abre margens para arbitrariedades na apuração do preço de transferência. Não por outro motivo que a própria OCDE recomenda a utilização desse método em último caso, quando os demais apresentados não se mostrarem suficientes na apuração do preço de transferência de acordo com o princípio do *arm's length*.

Inobstante os problemas verificados nos métodos de apuração do preço de transferência, eles guardam a vantagem de representarem uma metodologia global para o tratamento das operações internacionais entre empresas vinculadas. Isso porque, um dos grandes problemas verificados a nível global são os diferentes tratamentos conferidos pelas legislações nacionais ao preço de transferência, os quais terminam por gerar imprevisibilidade e insegurança nas transações além de conflito normativo entre os postulados dos países envolvidos na transação, que terminam por gerar tributações excessivas sobre as sociedades que atuam a nível internacional.

Isto posto, dando continuidade à investigação empírica proposta, passa-se à análise da legislação brasileira sobre preço de transferência.

8.3 O tratamento conferido pela legislação nacional à matéria dos preços de transferência: panorama geral

A par dos modelos da OCDE, muitos países adotam medidas próprias para combater as práticas evasivas nas operações internacionais entre empresas vinculadas. Como assevera o professor ANDRÉ MOREIRA, no Brasil, “o legislador adotou em parte o Modelo OCDE, mas acrescido de características peculiares, que não se encontram em outros sistemas jurídicos.”¹³¹

Em verdade, o tema é tratado internamente por meio da Lei nº 9.430/96 a qual, além de determinar os critérios para a apuração do *arm's length*, trata do

estabelecimento de parâmetros legais para definição empresa vinculada para fins de apuração do preço de transferência.

A se considerar que a disciplina legal do preço de transferência direciona-se às operações internacionais entre pessoas jurídicas vinculadas, os critérios legais para a determinação dessa vinculação, naturalmente, inauguram o estudo do tratamento normativo brasileiro destinado a esse fenômeno. O art. 23 da Lei nº 9430/96¹³² se mostra bastante abrangente na determinação de vinculação entre pessoas jurídicas nacionais e estrangeiras, ultrapassando os elementos de vinculação apontados pela OCDE, para abarcar situações onde inexistente qualquer tipo de interferência administrativa entre as empresas. A dizer, mesmo nas hipóteses em que uma pessoa jurídica não tenha qualquer controle sobre aspectos

¹³² Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos. (BRASIL. *Lei n. 9430 de 27 de dezembro de 1996*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm > Acessado em 15/04/2015.

administrativos da outra (mesmo as chamadas participações indiretas) a vinculação é determinada legalmente.

Diferentemente do que ocorre na legislação brasileira, o já mencionado art. 9º da convenção modelo da OCDE editada originalmente em 1963 para afastar a bi-tributação, considera vinculadas as pessoas jurídicas participem direta ou indiretamente na direção, controle ou capital uma da outra, ou ainda quando possuam mesmos dirigentes, controladores ou empresários. Em outros termos, o critério adotado pela OCDE para determinar a vinculação entre empresas pretende identificar meios de controle entre as sociedades que realizam a operação internacional para fins de verificação do preço de transferência.

Assim, seguindo a linha da OCDE, a matriz, a filial, a sucursal, a controlada, a coligada e as sociedades pertencentes a um mesmo grupo econômico sediadas no exterior são consideradas vinculadas para fins de determinação do preço de transferência na legislação nacional. Da mesma forma, o residente no exterior que guarde relação de parentesco de até terceiro grau (incluindo-se o cônjuge ou companheiro) com diretores, sócios ou acionistas controladores em participação direta ou indireta estabelece relação de vinculação de acordo com o art. 23 da Lei nº 9430/96.

Presume-se ainda a vinculação quando entre a pessoa jurídica nacional e a pessoa física ou jurídica sediada no exterior exista uma relação de exclusividade na forma de agência, distribuição ou concessionária para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Até esse ponto, a legislação nacional está em perfeita consonância com o método da OCDE para estabelecer a vinculação entre os protagonistas das relações comerciais internacionais, posto que pressupõe uma participação ainda que indireta na direção uma da outra. É a partir desse pressuposto que se legitima um controle mais rígido nesse tipo de relação por meio do preço de transferência, já que há indícios de que os preços praticados sofram influência externa, para além das condições habituais de mercado. Isso porque, a identificação da vinculação para determinação dos sujeitos das normas do preço de transferência só faz sentido nos

casos em que vislumbrem-se condições especiais que favoreçam a manipulação de preços com fins evasivos.

Em verdade, todo o arcabouço normativo, nacional ou internacional, do preço de transferência objetiva identificar o respeito ao princípio do *arm's length*. Não seria diferente em relação à caracterização legal da vinculação. Ao estabelecer um critério hermenêutico para a interpretação das normas de preço de transferência SHOUERI recorre ao aludido princípio para esclarecer o cerne do elemento de interseção que tornam os agentes vinculados. Ao se ter em mente que as operações comerciais internacionais entre partes independentes respeitam o *arm's length* por não se sujeitarem a interferências externas na fixação dos preços, que se dão exclusivamente por razões de mercado, a vinculação pressupõe um controle de uma parte sobre a outra suficientemente forte para causar reflexos na manipulação dos preços praticados.¹³³

Sob tal perspectiva, os critérios até aqui estabelecidos pela legislação nacional estão em consonância com o princípio *arm's length*, posto que se referem a situações específicas que nos fornecem indícios de controle entre a comerciante nacional e a estrangeira. Frise-se, contanto, que a relação de controle ora apresentada e defendida por SHOUERI é verificada antes no âmbito fático do que no plano societário.

O professor ANDRÉ MOREIRA apresenta críticas aos critérios nacionais de determinação da vinculação para aplicação das regras do preço de transferência. Ante às regras de vinculação sedimentadas com base nas relações de agencia e

¹³³ Nas palavras do autor: “Independentemente da falta de maiores comentários sobre a noção de empresa associada, o Glossário dos *Guidelines* define ‘empresas independentes’ ao estabelecer que ‘duas empresas são independentes se não são associadas entre si’. Tal noção é importante para entender o princípio *arm's length*, ao qual tanto o artigo 9º da Convenção-Modelo da OCDE quanto o Glossário fazem referência como o padrão para determinação dos preços de transferência para fins de tributação. Assim o dito princípio refere-se às ‘condições aceitas ou impostas entre duas empresas ligadas nas suas relações comerciais ou financeiras, que difiram das que estabeleceriam entre empresas independentes. (...) O mesmo ocorre com a interpretação dos termos *direção, controle e capital*. Saber quando uma ‘participação na direção, controle ou capital é suficiente não é uma questão de limites quantitativos, mas principalmente uma análise qualitativa: a ‘participação’ tem que ser suficiente para as companhias não serem mais empresas independentes, ou em outras palavras, a ‘participação’ conduz à incerteza quanto a se as partes estão ou não agindo de acordo com o princípio *arm's length*” (SHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013. p 65-66)

distribuição, manifesta-se o jurista mineiro com certa preocupação ao afirmar que em tais situações inexistem qualquer espécie de vinculação societária, mas apenas relações contratuais que não necessariamente significam a existência de um enlace forte o suficiente para conduzir à manipulação de preços.¹³⁴

Tais críticas a princípio encontrariam resposta na análise de SHOURI que valoriza a excepcionalidade da situação sob a perspectiva dos seus efeitos, de modo que a vinculação não tem que se expressar necessariamente na forma societária, mas sim na possibilidade de controle de preços. As operações comerciais internacionais que se dão sob o manto da exclusividade apresentar-se-iam como exceção às condições normais de mercado seja pela ausência da possibilidade de concorrência, seja pelo interesse mútuo que as partes possuem no sucesso comercial da atuação de um e de outro. Ademais, ao disciplinar a aplicabilidade desse dispositivo, a IN RFB nº 1312/12 determina em seu art. 2º, §4º¹³⁵ dentre

¹³⁴ O professor ANDRÉ MOREIRA se manifestou no seguinte sentido: “ É interessante notar que a enumeração do art. 23 estendeu o conceito de pessoa vinculada a situações nas quais não há qualquer espécie de vinculação societária, mas tão somente relações contratuais, que de *per se* podem não significar a existência de uma vinculação tal que levaria uma das empresas a vender produtos abaixo do preço de mercado para a outra. São as hipóteses elencadas nos incisos IX e X do art. 23, as quais compreendem:

A pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

A pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.”

¹³⁵ Conforme disposto na IN RFB nº 1312/12: Art. 2º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, consideram-se vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a pessoa jurídica domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiverem participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterize como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso V, considera-se que a pessoa jurídica domiciliada no Brasil e a domiciliada no exterior estão sob controle:

I - societário comum, quando uma mesma pessoa física ou jurídica, independentemente da localidade de sua residência ou domicílio, seja titular de direitos de sócio em cada uma das referidas pessoas jurídicas, que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais daquelas e o poder de eleger a maioria dos seus administradores;

II - administrativo comum, quando:

a) o cargo de presidente do conselho de administração ou de diretor-presidente de ambas tenha por titular a mesma pessoa;

b) o cargo de presidente do conselho de administração de uma e o de diretor-presidente de outra sejam exercidos pela mesma pessoa;

c) uma mesma pessoa exercer cargo de direção, com poder de decisão, em ambas as pessoas jurídicas.

§ 2º Na hipótese prevista no inciso VII, as pessoas jurídicas serão consideradas vinculadas somente durante o período de duração do consórcio ou condomínio no qual ocorrer a associação.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso VIII, considera-se companheiro de diretor, sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, a pessoa que com ele conviva em caráter conjugal, conforme o disposto na Lei nº 9.278, de 10 de maio de 1996.

§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos IX e X:

I - a vinculação aplica-se somente em relação às operações com os bens, serviços ou direitos para os quais se constatar a exclusividade;

II - será considerado distribuidor ou concessionário exclusivo, a pessoa física ou jurídica titular desse direito relativamente a uma parte ou a todo o território do país, inclusive do Brasil;

III - a exclusividade será constatada por meio de contrato escrito ou, na inexistência deste, pela prática de operações comerciais, relacionadas a um tipo de bem, serviço ou direito, efetuadas exclusivamente entre as duas pessoas jurídicas ou exclusivamente por intermédio de uma delas.

§ 5º Aplicam-se as normas sobre preço de transferência, também, às operações efetuadas pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por meio de interposta pessoa não caracterizada como vinculada, que opere com outra, no exterior, caracterizada como vinculada à pessoa jurídica brasileira.

§ 6º A existência de vinculação, na forma deste artigo, com pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, relativamente às operações de compra e venda efetuadas durante o ano-calendário, será comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

outros pontos, que a vinculação somente se aplica às operações com os bens, serviços ou direitos a que se refere a exclusividade, alcançado, dessa forma, apenas as situações em que as operações se deem em tais condições especiais. Sob essa perspectiva, tal especificidade teria o potencial de escapar ao princípio do *arm's length*, o que justificaria a sua inclusão no conceito legal de vinculação.

No entanto, a dificuldade na análise da legislação nacional acerca dos critérios de vinculação é de tal forma que o próprio SHOUERI também critica mais à frente a inclusão da relação de agência e distribuição dentre as espécies de vinculação, não pela natureza do vínculo estabelecido mas pelo fato de que eventual redução nos preços se daria em consonância com as próprias relações de mercado, já que o interesse de ambas as partes volta-se ao sucesso do produto¹³⁶.

A par disso, o exagero presuntivo do art. 23 da Lei nº 9430/96 evidencia-se, a nosso entender, tanto no inciso VI quanto no inciso VII do dispositivo. O inciso VI determina que é vinculada a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que seja, em conjunto com pessoa jurídica no Brasil, coligada ou controladora de uma terceira pessoa jurídica. Perceba-se que o dispositivo não fala que elas sejam controladas ou coligadas entre si, mas que encontrem-se nessa situação em relação a uma terceira pessoa. Ante a tal situação, pondera-se que O fato de ambas as pessoas jurídicas participarem juntas de uma terceira como controladoras ou coligadas, não descaracteriza a fato de essas pessoas jurídicas autônomas e independentes entre si.

Sob a perspectiva do atendimento ao princípio do *arm's length* ainda assim não se identifica como que a transação comercial entre as partes fugiria às condições normais de mercado. A qualidade de controladoras o coligadas de uma

¹³⁶ Segundo SHOUERI, “É certo que empresas ligadas por vínculo de distribuição têm um interesse comercial comum. Diversamente, entretanto, do consórcio, onde este vínculo encontra-se no empreendimento – daí uma divisão de lucros -, na distribuição a coincidência de interesses se encontra exclusivamente no sucesso do produto; no que tange aos lucros, propriamente ditos, que – afastados os casos de simulação, já regidos por outras normas tributárias – o preço fixado entre as partes tenha sido originado por razões diversas de mercado. Se o distribuidor obtém condições vantajosas, estas decorrem não de seu relacionamento (societário) com seu fornecedor, mas da garantia de compras mínimas e dos esforços para o desenvolvimento do produto e do mercado.” (SHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 81)

terceira pessoa jurídica partilhada pelas partes nos informam apenas que ambas têm um interesse em comum em outra pessoa jurídica, a qual, frise-se, pode inclusive pertencer a um ramo de atividade empresarial completamente diferente do objeto social das partes. Ainda que a participação em uma terceira sociedade pudesse trazer qualquer indício de controle no estabelecimento dos preços das operações realizadas entre as partes, tal só se admitiria em situações específicas. Destarte, a norma carece de especificidade nesse sentido, o que lhe permite estender a presunção de vinculação a hipótese em que não existem sequer indícios de controle entre empresas nesse tipo de operação internacional.

Considera-se também vinculada para fins de preço de transferência, a pessoa jurídica associada na forma de consórcio ou condomínio à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior em qualquer empreendimento. Ou seja, uma interpretação literal da norma nos leva à conclusão de que, ainda que o empreendimento não guarde nenhuma relação com a transação sujeita ao preço de transferência, a lei determina a vinculação entre as partes. Também nessa hipótese não se afigura indícios capazes de atrair a presunção de vinculação quando o laço de interseção entre as partes não indica qualquer excepcionalidade às forças mercadológicas nas relações comerciais internacional estabelecidas. Ora, uma associação na forma de consórcio pode ser estabelecida em um empreendimento específico, que conte com vários outros consorciados do mesmo ramo de atividade das partes. Tal situação não cria uma vantagem que configure indícios de controle na fixação de preços em transações comercial fora dessa associação. As formas associativas escolhidas pelo legislador não guardam sequer um intuito associativo perene, posto que, pela própria natureza, prestam-se a reunir esforços para atingir um objetivo específico com total imparcialidade de atuação e gerência. A dizer, não há qualquer possibilidade de controle entre uma e outra parte.

Admitir-se-ia a existência de indício de violação ao princípio *arm's length* se a transação sujeita à análise do preço de transferência se desse em razão da associação (na forma de condomínio ou consórcio) para o atendimento do objetivo comum que deu causa a essa associação. Nesse caso, ambas estariam agindo em prol de um interesse específico, o que pode ser visto como um indício de operação fora das condições de mercado.

Entretanto o dispositivo legal é expresso ao determinar que a associação mútua em qualquer empreendimento (i.e., mesmo em empreendimento completamente desconectado com a transação) na forma de consórcio ou condomínio é suficiente para configurar a vinculação legal para fins de incidência das normas do preço de transferência.

A partir de um esforço exegético, SHOUERI tenta oferecer limites à abrangência da norma ao consignar que, em sendo o consórcio uma associação sem personalidade jurídica, limitando-se, por definição legal, a determinado empreendimento, a vinculação a que se refere o inciso VII do art. 23 só poderia alcançar as operações que se dessem em razão desse consórcio, o que justificaria a existência do vínculo.

Em que pese a interpretação oferecida pelo autor, entendemos que a insegurança gerada pela extensão aplicativa do dispositivo persiste, posto que invariavelmente abarca de forma expressa operações que se darão fora da relação de consórcio. Assim, a presunção de vinculação atingirá operações que, em verdade, não possuem qualquer indício de estarem sob forças externas com potencial de inaplicação do princípio do *arm's length*.

Além da vinculação legal, a lei estabelece outros elementos capazes de atrair a incidência das regras do preço de transferência. O critério da territorialidade previsto nos art. 24, 24-A e 24-B da Lei nº 9.430/96¹³⁷ determina a aplicação das

¹³⁷ Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

§ 1º Para efeito do disposto na parte final deste artigo, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação.

§ 2º No caso de pessoa física residente no Brasil:

I - o valor apurado segundo os métodos de que trata o art. 18 será considerado como custo de aquisição para efeito de apuração de ganho de capital na alienação do bem ou direito;

II - o preço relativo ao bem ou direito alienado, para efeito de apuração de ganho de capital, será o apurado de conformidade com o disposto no art. 19;

III - será considerado como rendimento tributável o preço dos serviços prestados apurado de conformidade com o disposto no art. 19;

normas do *transfer pricing* às operações realizadas com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas em paraísos fiscais, assim como em relação às operações realizadas em regimes fiscais privilegiados. A análise da Lei 9.430/96 nos mostra que a preocupação inicialmente apresentada pelo legislador em aplicar as regras de *transfer pricing* nas operações realizadas com partes residentes e domiciliadas no exterior foi aumentando com o passar do tempo. Isso porque, em 2002, a Lei 10.451/02 ampliou o art. 24 para determinar que as regras de *transfer pricing* seriam aplicada também nas transações realizadas com parte residente ou domiciliada em país ou dependência cuja legislação interna oferecesse sigilo em

IV - serão considerados como rendimento tributável os juros determinados de conformidade com o art. 22.

§ 3º Para os fins do disposto neste artigo, considerar-se-á separadamente a tributação do trabalho e do capital, bem como as dependências do país de residência ou domicílio. (Redação dada pela Lei nº 10.451, de 2002)

§ 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento); (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Art. 24-B. O Poder Executivo poderá reduzir ou restabelecer os percentuais de que tratam o caput do art. 24 e os incisos I e III do parágrafo único do art. 24-A, ambos desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Parágrafo único. O uso da faculdade prevista no caput deste artigo poderá também ser aplicado, de forma excepcional e restrita, a países que componham blocos econômicos dos quais o País participe. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

relação à composição societária de pessoas jurídicas. Mais recentemente, já em 2008, a Lei nº 11.727/08 trouxe novas modificações. A primeira delas foi a inserção do parágrafo 4º no art. 24 da Lei 9430/96 o qual estende o conceito de país com tributação favorecida para os fins legais, o país ou dependência que além de impor sigilo quanto à composição societária de pessoa jurídica ou à sua titularidade, também não permita o acesso às informações relativas à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes. A segunda foi a inclusão dos artigos 24-A e 24-B na Lei 9.430, os quais determinam, respectivamente, a aplicação das regras de transferência nas transações realizadas em regime fiscal privilegiado, bem como confere ao Executivo o poder de reduzir ou restabelecer a alíquota de tributação mínima que caracteriza determinada jurisdição internacional como paraíso fiscal.

A evolução legislativa revela que os meios potencialmente evasivos utilizados em transações internacionais levaram a inovações legais visando reduzir os espaços à erosão da base tributária nacional. É, assim, uma reação nacional tanto ao agravamento da guerra fiscal travada no cenário internacional, quanto à crescente pressão exercida pelo capital mundializado na formação de áreas de baixa pressão fiscal. Sob essa perspectiva, a adoção do critério territorial (independentemente da existência de vinculação) para fazer incidir as normas dos preços de transferência em relação a operações realizadas com parte situada em país com tributação favorecida parece coerente com o princípio do *arm's length*.

A existência de fatores que favorecem a realização de práticas evasivas, como a realização de operação com países que ou não colaboram com a prestação de informações necessárias à apuração da neutralidade da operação ou que atuam internacionalmente oferecendo incentivos fiscais de forma ofensiva com vistas à atração do capital mundializado, constituem indícios de que a transação se operará em desconformidade com o princípio do *arm's length*, atraindo, por conseguinte, a incidência das regras para apuração do preço de transferência.

De toda sorte, o que se percebe no tocante à definição das situações abrangidas pelas regras do preço de transferência é que o legislador nacional buscou ser o mais abrangente possível, na maioria das vezes guiado pelo princípio

do *arm's length*. Como pode ser verificado, a evolução legislativa nesse particular foi no sentido de abranger uma diversidade cada vez maior de situações fáticas nas quais existisse relativo espaço para práticas evasivas. A nosso ver, o excesso de regulamentação pressupõe de um lado o aumento da complexidade das relações fáticas que clamam por normatização e de outro a adoção de uma postura defensiva por parte do Estado. Esta última pode ser direcionada ou para os contribuintes, no sentido de uma pressuposição de que sempre que possível o caminho evasivo será buscado, ou para o mercado externo como uma reação às batalhas fiscais travadas entre países.

Dando continuidade ao estudo, impõe-se a análise dos métodos nacionais de apuração das transações *arm's length*.

Diferentemente do que se passa nas legislações de outros países, no Brasil optou-se pela criação de métodos específicos para as hipóteses de importação e de exportação. Apesar de guardarem nítida inspiração nos modelos da OCDE, os métodos brasileiros guardam notas de peculiaridade que os diferenciam dos demais utilizados no mundo. Além dos métodos originais previstos na Lei nº 9430/96, em relação às *commodities*, outros dois métodos foram criados pela Lei nº 12.715/12.

Mais uma vez, as peculiaridades da legislação nacional são o ponto de atenção para o estudo ora proposto na medida em que intenta-se desvendar a postura nacional (enquanto expoente dos países em desenvolvimento) frente à mundialização do capital e suas consequências.

Antes de se adentrar ao estudo pormenorizado de cada um dos métodos nacionais, cabe aqui uma explanação geral sobre a sistemática brasileira. A existência de mais de um método de tributação nos conduz à indagação quanto a qual o critério de escolha do método. Tomando-se como parâmetro a legislação norte-americana, tem-se que lá atualmente vigora a regra do melhor método. A dizer, dentre as hipóteses legais, ante a uma transação controlada, elege-se o método que ofereça o resultado mais próximo do praticado entre partes independentes segundo as regras de mercado, i.e., escolhe-se o método mais adequado ao princípio *arm's length*. Na impossibilidade de aplicação conjunta de

mais de um método, o contribuinte deve identificar “o melhor” e reunir justificativas para a sua utilização, sob pena de sofrer sanções fiscais.¹³⁸ A metodologia estadunidense é seguida por uma parte dos países desenvolvidos como Canadá, Bélgica, Dinamarca, Holanda, Noruega e Reino Unido; os quais em maior ou menor medida, exigem do contribuinte a prova de utilização do melhor método.¹³⁹

A se turno, em vertente oposta, a legislação brasileira não contempla qualquer imposição da utilização do melhor método. Muito embora no caso específico das *commodities* a lei imponha de forma obrigatória a utilização de método específico (não existindo, pois, nessa hipótese, dúvidas quanto ao método a ser utilizado), nas demais operações internacionais a escolha do método fica a cargo do contribuinte com base na sua própria conveniência. Além disso, existe ainda a possibilidade de escolha de mais de um método para a apuração do preço de transferência.

Nesse ponto, convém observar uma incoerência legislativa no tratamento do *transfer price* no Brasil. Se quando da determinação dos sujeitos passivos das normas relativas ao preço de transferência o legislador parece se guiar pela regra do *arm's length*, na medida em que se tenta abarcar todas as situações nas quais se identifica um maior potencial de desrespeito a esse postulado, o mesmo não se verifica em relação às normas de aplicação do método de apuração do preço de transferência. Ainda que a estruturação legal dos métodos fundamente-se na perseguição do preço mais próximo o possível do praticado entre partes independentes segundo as regras de mercado, a possibilidade de o contribuinte escolher o método menos oneroso não se coaduna com a regra do *arm's length*.

¹³⁸ A esse respeito discorre SHOUERI: “Conquanto mantendo a coerência do reconhecimento de apenas um método como aplicável, hoje a sistemática norte-americana já não mais adota o padrão sequencial rígido, substituindo-o pela regra do melhor método (*best method rule*). (...) Segundo dispõem a legislação norte-americana dos preços de transferência, quando trata da regra do melhor método, o resultado *arm's length* de uma transação controlada deve ser determinado segundo o método que, dentro dos fatos e circunstâncias, oferece a medida mais confiável de um resultado *arm's length*. (...) Diante das penalidades impostas pela ,á escolha do método, é de se acreditar que, na prática, os contribuintes não se limitam a examinar um método (o melhor método), mas também examinarão os demais a fim de se munirem de razões para justificar a não escolha de outros métodos.” (SHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013,p. 105-106)

¹³⁹ *Ibidem*, p. 108

O oferecimento de mais de um método de apuração se dá justamente pelo fato de que a diversidade de situações sujeitas à apuração do preço de transferência importa que um ou outro método apresente-se mais ou menos adequado para ser aplicado em uma ou outra hipótese. É que o movimento internacional de normatização dos preços de transferência não se fundamentou na busca por garantir algum nível de arrecadação para os países envolvidos, mas sim na neutralização das simulações e artificialidades empregadas por certas empresas quando da realização de operações internacionais, das quais resultam as transferências de lucros para locais de tributação favorecida.

Sob essa perspectiva, quando o critério para a escolha do método de cálculo do preço de transferência é o menor ônus para o contribuinte, não se está perseguindo a concretização do padrão *arm's length*, mas sim garantindo um nível de arrecadação fiscal em hipóteses potencialmente evasivas.

No mesmo sentido do aqui exposto, PAULO AYRES BARRETO critica a contradição entre a exposição de motivos da Lei 9.430/96 e as normas ali contidas. Afirma o autor que se ao início, o legislador justifica a instituição da Lei na necessidade de conformização com as regras adotadas nos países integrantes da OCDE, quando da aplicação das regras para o cálculo do preço de transferência não há a observância do padrão *arm's length*. Isso porque, na aplicação destas, não se obtém o preço que seria alcançado em relações comerciais independentes, mas sim um valor resultante da ficção legal, expressivamente maior ou menor que o praticado em condições normais de mercado¹⁴⁰.

¹⁴⁰ Nesse sentido, afirma o autor: “ Contradição há entre a exposição de motivos do referido veículo introdutor de normas e o conteúdo dos enunciados prescritivos dele constantes. É abissal a distância entre a disciplina dos preços de transferência no Brasil e o regime adotado pelos países-membros da OCDE. Tivemos a oportunidade de registrar várias diferenças entre enquanto descrevemos a matéria entre nós positivada. Dentre as apontadas, a que se nos afigura como de maior relevo é precisamente a não adoção da regra do não favoritismo ou padrão *arm's length*. Dissemos anteriormente que a OCDE definiu um preço *arm's length* como o preço que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas em transações iguais ou similares, sob idênticas ou similares condições.

Nos termos em que plasmadas estão as normas que regulam os preços de transferência, da comparação entre os preços pactuados e aqueles apurados mediante aplicação dos métodos positivados, obtém-se não o preço que teria sido acordado entre as partes não relacionadas, mas um outro preço influenciado pelos critérios definidos na própria lei, os quais, longe de identificar um preço sem interferência, levam a um outro valor , que pode ser significativamente superior ou inferior ao de

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos métodos de apuração dos preços de transferência sob a perspectiva nacional.

8.4 Análise comparativa entre os modelos de cálculo do preço de transferência previstos pela OCDE e pelo Direito brasileiro

8.4.1 Método dos preços independentes comparados

Conforme já mencionado em outra oportunidade, o método dos preços independentes comparados constante do modelo da OCDE, na esteira do que sugere a própria denominação, determina a comparação entre os preços obtidos nas transações entre partes vinculadas, e os alcançados entre partes independentes, em condições objetivas similares.

No âmbito da OCDE, indica-se a aplicação do referido método tanto nas operações de importação, quando nas operações de exportação. Já no Brasil, versões similares desse método foram adotados de forma apartada para atender, respectivamente, as hipóteses de importação e exportação de bens e serviços.

Na importação, o art. 18, I da Lei nº 9430/96, com redação dada pela Lei nº 12.715/12 define o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) como sendo “a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda empreendidas pela própria interessada ou por terceiros, em condições de pagamento semelhantes”. Conforme assinalado na descrição legal, a definição do preço de transferência terá como paradigma de cálculo os preços praticados entre partes não vinculadas em situações semelhantes,

mercado, dando ensejo a ajustes que distorcem a base calculada do imposto sobre a renda, infirmando a materialidade do fato jurídico previsto no antecedente da norma geral e abstrata.” (BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo, *Dialética*, 2001, p. 153)

podendo-se utilizar para tanto o preço praticado pela própria importadora em outra transação com parte não vinculada. Neste último caso, as comparações internas¹⁴¹ utilizadas para fins do cálculo do preço de transferência devem representar no mínimo 5% (cinco por cento) do valor das operações sujeitas às normas dos preços de transferências.

Em outra vertente, no que se refere à exportação, o art. 19, I do mesmo dispositivo legal determinou a aplicação do Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx), o qual consiste na “média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes”. Note-se que essa metodologia se assemelha muito ao método destinado a apurar o preço de transferência nas importações com a diferença de que o contribuinte só poder dispor de dados nacionais para a aplicação do método. O preço de exportação praticado por exportadores internacionais em relação a bens e serviço idênticos ou semelhantes em condições análogas não pode ser utilizado para fins de apuração do preço de transferência.

Conforme assinalado por SHOUERI, tal limitação legislativa reduz sobremaneira as chances de o contribuinte demonstrar o atendimento dos parâmetros *arm's length*, o que, a seu turno, pode acarretar uma incidência fiscal

¹⁴¹ Por comparações internas entendem-se as operações realizadas pela própria importadora com parte não vinculada em situação semelhante à qual será aplicada a regra do preço de transferência. A esse respeito assevera SHOUERI: “Para a média proposta pelo legislador, a IN nº 38/97, a IN nº 243/02 e a IN nº 1.312/12 determinaram que se tomassem os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

- vendidos pela mesma pessoa jurídica exortadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;
- adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;
- em operações de compra e venda praticadas entre terceiros não vinculados, residentes ou não residentes.

A comparação da lista acima com a classificação proposta na doutrina revela que, nos primeiros dois casos, está-se diante de uma comparação interna, enquanto o último dos casos versa sobre a comparação externa. A base será, sempre, preços efetivamente praticados.” (SHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 181)

mais gravosa, representando afronta tanto ao princípio da capacidade contributiva, quanto ao próprio parâmetro *arm's length*, aparentemente não priorizado nesse particular.¹⁴²

Em sendo ambos métodos de comparação, a dificuldade de se encontrar situações semelhantes o suficiente para a aplicação das metodologias é um obstáculo a ser superado pelo legislador. Isso porque, mesmo entre situações semelhantes, i.e. não idênticas, as diferenças encontradas entre a operação estabelecida entre partes não vinculadas e a transação sujeita à sistemática do preço de transferência podem exercer expressiva influência nos parâmetros dos preços. Sendo assim, para viabilizar a utilização dos métodos comparativos, impõe-se a realização de ajustes para que, de fato, os preços se mostrem comparáveis. Nesse sentido, a IN RFB nº 1312/12 prevê em seu art. 9º¹⁴³ a aplicação de ajustes nos valores dos bens, serviços e direitos de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados por diferenças nas condições do negócio.

¹⁴² (Ibidem, p.185.)

¹⁴³ Art. 9º Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo.

§ 1º No caso de bens, serviços e direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados com:

I - prazo para pagamento;

II - quantidades negociadas;

III - obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito;

IV - obrigação pela promoção, junto ao público, do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade;

V - obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene;

VI - custos de intermediação, nas operações de compra e venda, praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços;

VII - acondicionamento;

VIII - frete e seguro; e

IX - custos de desembarque no porto, de transporte interno, de armazenagem e de desembarço aduaneiro incluídos os impostos e taxas de importação, todos no mercado de destino do bem.(...)

§ 4º Os ajustes em função de diferenças de quantidades negociadas serão efetuados com base em documentos de emissão da pessoa jurídica vendedora, que demonstrem a prática de preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador.

§ 5º O valor do ajuste de preço decorrente das garantias, a que se refere o inciso III do §1º, não poderá exceder o valor resultante da divisão do total dos gastos efetuados, no período de apuração anterior, pela quantidade de bens, serviços ou direitos, com garantia em vigor, no mercado nacional, durante o mesmo período.

§ 6º Na hipótese prevista no § 5º, se o bem, serviço ou direito ainda não houver sido vendido no Brasil, será admitido o custo, em moeda nacional, correspondente à mesma garantia, praticado em outro país.(...)

No caso de produtos idênticos, os referidos ajustes mostram-se necessários para neutralizar a influência que condições específicas de negociação podem gerar no preço. Assim, por meio da possibilidade de realização de ajustes, pretende-se demonstrar que eventual discrepância entre o preço praticado entre pessoas vinculadas e aquele praticado entre partes independentes não é motivada pelo cometimento de práticas evasivas, mas, ao contrário, por decorrências negociais próprias do mercado. Considerando-se que a realização de tais ajustes visa a efetivação do padrão *arm's length*, é de se esperar que os próprios critérios de ajuste priorizem o alcance do valor de mercado das operações. As quantidades negociadas em uma transação é um fator de mercado que altera para mais ou para menos os preços das mercadorias e, por esse motivo, reconhece-se a necessidade de ajustes nessa hipótese. Ocorre que a IN RFB nº 1.312/12 impõe como condição para a aplicação de ajustes baseados nas quantidades negociadas a comprovação documental de que a pessoa jurídica vendedora pratica preços menores na proporção das quantidades vendidas em dada negociação. No caso da importação, o contribuinte encontrará imensos obstáculos para a sua produção, já que muito dificilmente o fornecedor estrangeiro disponibilizará dados das transações realizadas com outras pessoas jurídicas demonstrando a variação dos preços praticados em função das quantidades adquiridas por um mesmo comprador.

No que se refere aos ajustes decorrentes de obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito há também uma limitação na realização dos ajustes. Isso porque a administração prevê que o aludido ajuste não poderá exceder o valor resultante da divisão do total dos gastos efetuados no período de apuração anterior, pela quantidade de bens com garantia em vigor no mercado nacional, durante o mesmo período. Perceba-se que a realização dos ajustes é limitado aos custos efetivamente incorridos no período anterior com o oferecimento de garantias no mercado nacional. Tal imposição encontra-se em evidente descompasso com o postulado *arm's length* conquanto não considera o valor de mercado do oferecimento de tal garantia, o qual vai influenciar o

preço de venda ou aquisição de produto independentemente da efetiva ocorrência de gastos com a garantia oferecida.¹⁴⁴

No que se refere à *commodities*, o método comparativo é mais simplificado, posto que diferencia-se das demais situações apresentadas apenas nos que tange precisão do preço referencial. Isso porque, o elemento de comparação para fins de aplicação do método é o valor de cotação desses produtos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas. Na importação, utiliza-se o Preço sob Cotação na Importação, enquanto na exportação aplica-se o método do Preço sob Cotação na Exportação (PECEX). Ressalte-se, entretanto que, enquanto nas demais transações utilização dos métodos comparativos é facultativa ao contribuinte, nas transações com *commodities* a aplicação do PCI nas importações e do PECEX nas exportações é obrigatória.

8.4.2 Método do Preço de Revenda

Conforme já esclarecido, na sistemática da OCDE o método do preço de revenda consiste na dedução sobre o preço de revenda, dos lucros e despesas do revendedor, para verificar se o preço pago na aquisição do produto para posterior comercialização é, de fato, aquele praticado entre partes independentes. Destarte, o elemento objetivo condicionante para a aplicação desse método é a posterior comercialização do produto adquirido.

¹⁴⁴ Nesse sentido assevera SHOUERI : “Reconhecem as autoridades, ademais, ser condição negocial que pode afetar o próprio preço da transação a existência, ou não, de obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito. Entretanto, em lugar de investigar qual o valor de mercado de tal garantia para, a parti daí, afastar a sua influência, as autoridades administrativas optam por limitar os ajustes ao valor ‘resultante da divisão do total dos gastos efetuados, no período de apuração anterior, pela quantidade de bens, serviços ou direitos, com garantia em vigor, no mercado nacional, durante o mesmo período’ (...). De duvidosa legalidade essa limitação, já que não condiz com o princípio *arm’s length* a apuração dos custos efetivamente incorridos no ano anterior. O fato de uma determinada empresa ter tido, ou não, gastos efetivos com a prestação de garantia em nada diminui o valor de mercado desta. Ainda mais errado, no caso das importações, é considerar apenas os gastos com de garantia no mercado nacional, quando se admite a inclusão, no PIC, de vendas pela mesma empresa exportadora a não residentes. Já para as exportações, também é estranha a consideração dos gastos com garantia nacional se o que se contempla é uma exportação” (Ibidem, p. 191)

No Brasil, o referido método sofreu alterações ao longo do tempo. Inicialmente, quando da redação original do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96, o Método do Preço de Revenda Menos Lucros –PRL era definido como sendo a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos diminuídos os descontos incondicionais concedidos, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, as comissões e corretagens pagas e uma margem de lucro presumida de 20% calculada sobre o preço de revenda.

Ao regulamentar a matéria, o §1º do art.4º da IN RFB nº 38/97¹⁴⁵ pretendeu vedar a aplicação do método PRL quando o bem, serviço ou direito houvesse sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito. Tal vedação foi severamente questionada pelos contribuintes, os quais alegavam a ilegalidade da vedação imposta pela Receita Federal. SHOUERI dedica um subcapítulo do seu livro sobre os preços de transferência no direito brasileiro para demonstrar como as repercussões junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da vedação imposta pela IN RFB nº 38/97. Informa o autor que boa parte das discussões administrativas envolviam essa matéria, sendo que foi amplamente majoritário o entendimento de que a IN RFB nº 38/97 extrapolou os limites legais ao impor aos contribuintes uma restrição inexistente na Lei nº 9.430/96¹⁴⁶.

No ano 2000, a Lei 9.959/2000 deu nova redação ao inciso II do art. 18 da lei nº 9430/96, alterando o critério de cálculo do PRL em relação aos produtos

¹⁴⁵ Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pelo própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

¹⁴⁶ Ressalte-se, por oportuno, os acórdãos proferidos no âmbito do CARF citados pelo Autor: Acórdão nº 101-94.628 de 07/07/04; Acórdão nº 103-21.859 de 24/02/2005; Acórdão nº 101-94.888 de 17/03/2005; Acórdão nº 101-95.107 de 10/08/2005; Acórdão nº 107-08.725 de 20/09/2006; Acórdão nº 105-16.472 de 23/05/2007; Acórdão nº 105-16.718 de 17/10/2007, dentre outros. (SHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 225)

importados destinados à produção, em relação aos quais fora presumida uma margem de lucro de 60%.

Um segundo problema então verificado no método nacional, que gerou imenso contingente judicial questionando a sua aplicabilidade, foi a presunção da margem de lucro. Sem considerar as especificidades das atividades desenvolvidas pelos contribuintes, a arbitrariedade da presunção normativa mostrava-se em total descompasso com o postulado do *arm's length*, conquanto não considerava variações próprias do mercado. Com propriedade, o professor ANDRÉ MOREIRA assevera que a própria necessidade de alteração das margens de lucro para os produtos importados destinados à produção (como o fez a Lei nº 9959/2000) revela a inadequação da presunção estabelecida. Ignorou o legislador, naquela oportunidade, o fato de que as constantes variações das margens de lucratividade são uma característica do mercado, o qual se sujeita a conjunturas nacionais e internacionais, de modo que “a presunção legal inverte o ônus da prova, e é muitas vezes danosa ao contribuinte”.¹⁴⁷

Ainda no que se refere aos produtos importados destinados à produção, muito embora a Lei 9.430/96 (após sofrer a alteração da Lei nº 9.959/2000) tenha previsto expressamente que nessas hipóteses, para fins do cálculo do PRL, considerar-se-ia uma margem de lucro de 60% calculada sobre o preço o preço líquido de revenda no país (o qual é obtido a partir das exclusões ali previstas) ; o art. 12, inciso IV, §11 da IN RFB nº 243/2002¹⁴⁸ alterou tal metodologia de cálculo. Isso

¹⁴⁷ MOREIRA, André Mendes. *Planejamento Tributário Internacional e Preços de Transferência o regime da Lei nº 9.430/96*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 19, p. 8-16, 2002, p. 12.

¹⁴⁸ Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

(...)

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

porque, diferentemente do que previa a Lei, a IN RFB nº 243/2002, quando da determinação da margem de lucro, determinou a incidência do percentual de 60% sobre parte do lucro líquido (e não sobre o total do lucro líquido) de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, o que importa em uma margem de lucro invariavelmente menor.

Também em relação ao cálculo do preço-parâmetro (que por sua vez é o preço utilizado como referência para verificar se a transação se deu no parâmetro *arm's length*), há evidente divergência entre a Lei 9430/2000 e a IN RFB nº 243/2002. Na Lei, o preço-parâmetro é atingido a partir da totalidade do preço líquido de venda, enquanto na sistemática trazida pela Instrução Normativa a base fixada para o cálculo do preço parâmetro é o percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de revenda.

A par da flagrante ilegalidade da Instrução Normativa, a qual pretendeu limitar o alcance da Lei, SHOUERI chama atenção para o fato de que sistemática trazida pela IN RFB nº 243/2002 resulta no oferecimento à tributação de parcela do custo dedutível, revelando-se assim o prejuízo imposto ao contribuinte.¹⁴⁹

A questão foi levada à apreciação do judiciário. De início, a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no bojo da apelação cível nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP por maioria de votos, decidiu em 03/12/2010 pela ilegalidade

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado de acordo com o inciso III;

V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.

¹⁴⁹ SHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 243.

da IN RFB nº243/2002 ao argumento de que esta teria extrapolado sua função regulamentar, invadindo o espaço dedicado tão somente à estipulação por Lei em sentido estrito. Em sentido contrário, na apelação cível nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP em 10/02/2011, a mesma 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região consignou que inobstante o fato de a sistemática prevista na IN RFB nº243/2002 se mostrar menos favorável ao contribuinte, ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a Instrução Normativa estaria considerando o efetivo custo daqueles bens, serviços ou direitos importados na produção do produto final, o que justificaria a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL. Esse último entendimento foi seguido pela 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região na Apelação/Reexame Necessário nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP de 16/05/2001, onde restou nítida a preocupação com a manutenção da IN RFB nº 243/2002 para fins de evitar a práticas evasivas por meio do aumento abusivo dos custos de produção com conseqüente redução da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL.¹⁵⁰

Na esteira do que fora observado em relação ao julgamento dos rendimentos auferidos no exterior, verifica-se aqui, uma vez mais, um indício de corrupção sistêmica de modo mais específico em relação ao julgamento proferido pela 6ª Turma do TRF3ª Região. Isso porque, ao não se manter no interior do sistema jurídico, preservando-se, com isso, a sua autopoiese, interferências de cunho político vindas do entorno (*in casu*, o posicionamento político de repreensão à adoção de práticas evasivas) causam interferência direta sobre os juízes, pelo o que se dá a abertura operacional do sistema.

¹⁵⁰ Vale repisar parte do voto que deixa nítido o afirmado: “O aperfeiçoamento faz-se necessário porque o preço final do produto aqui industrializado não se compõe somente da soma do preço individualizado de cada bem, serviço ou direito importado. À parcela atinente ao lucro empresarial, são acrescidos, entre outros, os custos de produção, da mão de obra empregada no processo produtivo, os tributos, tudo passando a compor o valor agregado, o qual, juntamente com a margem de lucro de sessenta por cento, mandou a lei expungir. Daí, a necessidade da efetiva apuração do custo desses bens, direitos ou serviços importados da coligada sediada no exterior, pena de a distorção, consubstanciada no aumento abusivo dos custos de produção, com a conseqüente redução artificial do lucro real, base de cálculo da CSLL a patamares inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal.”

Como resposta aos incessantes questionamentos apresentados pelos contribuintes em razão da divergência entre a sistemática de cálculo constante da Lei nº 9.430/96 e a trazida pela IN RFB nº 243/2002, a Lei nº 12.715/12 veio incorporar a sistemática da proporcionalização na Lei nº 9.430/96. Com as alterações, o método do preço de revenda menos lucro passou a ser definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes, conforme metodologia prevista em Lei. Nesse sentido, restou-se consignado no art. 18, inciso II da Lei nº 9430/96¹⁵¹ (após a referida alteração) os mesmos parâmetros de cálculo já constantes da IN RFB nº 243/2002.

Outra importante alteração trazida pela Lei nº 12.715/12 é em relação à presunção da margem de lucro. Como já visto, antes da alteração o critério legal para a definição da aplicação das margens de lucro presumidas era a destinação do bem, aplicando-se o percentual de 60% para os bens, serviços e direitos importados à produção e de 20% aplicável àqueles destinados à revenda. A partir da Lei nº

¹⁵¹ Art. 18 (...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

a) preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

d) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c; e (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

e) preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea c; e a "margem de lucro", calculada de acordo com a alínea d; e (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

12.715/12, o legislador manteve a presunção das margens de lucro, embora tenha adotado outro critério de diferenciação. A despeito do bem importado ser destinado para revenda ou para a produção, a presunção da margem de lucro se dá por setor econômico. A recente alteração, embora aparentemente imbuída de um desejo legítimo e louvável de aproximar a prescrição normativa da realidade vivenciada pelas empresas, na medida em que parece considerar as características próprias de diversos setores econômicos na presunção das margens de lucro, mantém atual a crítica feita pelo Dr. ANDRÉ MENDES em 2002. A inadequação das presunções estabelecidas é comprovada pela necessidade de alterações legais em razão dos constantes questionamentos apresentados pelos contribuintes.

Muito embora a própria exposição de motivos da Medida Provisória nº 563/2012 (que posteriormente foi transformada na Lei nº 12.715/12) mencionasse que um dos principais intuitos da medida era a redução dos litígios envolvendo o preço de transferência, SERGIO ANDRÉ ROCHA é categórico ao afirmar que o objetivo perseguido foi frustrado na medida em que a falta de definição sobre o concreto enquadramento das atividades dos contribuintes nos setores econômicos abre margem para potenciais divergências quanto à aplicabilidade das presunções legais¹⁵².

No que se refere às exportação, o método de preço de revenda da OCDE recebe duas adequações na legislação nacional, (i) o Método do Preço de Revenda por Atacado no País de Destino Diminuído do Lucro – PVA e (ii) o Método de Venda a Varejo no País de Destino Diminuído o Lucro – PVV. O primeiro é definido no art. 19, §3º, inciso II como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados ou no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país e da margem de lucro de 15% sobre o preço de venda no atacado. Já o segundo, é definido no inciso III do mesmo dispositivo legal como sendo a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes,

¹⁵² ROCHA, Sérgio André. *Preços de transferência e tipologia jurídica: as novas margens de lucro presumido do PRL*. In: SHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Tributos e preços de transferência*, 4º volume. São Paulo: Dialética, 2013, p. 385.

diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo;

Já na definição de cada método, SHOERI problematiza a falta de conceituação legal sobre o que se entende por atacado e varejo para fins de aplicação de uma ou de outra margem de lucro. Propõe o autor a análise funcional para a distinção entre os tipos de mercado, de modo que a venda diretamente para consumidor final enquadraria nas margens destinadas às exportações varejistas, e a venda para lojista entraria as margens previstas para o mercado atacadista. Nessa toada, não importariam as quantidades vendidas, mas as características do adquirente¹⁵³.

Nesse sentido, note-se, a apuração do preço-parâmetro depende de dados das operações do destinatário dos bens e/ou serviços nos exterior, dificultando, sobremaneira a comprovação da natureza das operações pelo contribuinte nacional. O art. 53 da IN RFB nº 1.312/12 impõe a obrigação de comprovação documental para a apuração do preço praticado, bem como as memórias de cálculo da verificação do preço-parâmetro, sem indicar de forma objetiva quais seriam os documentos necessários e suficientes para tal comprovação¹⁵⁴. Tal situação coloca o contribuinte em situação de extrema insegurança com relação à utilização dos métodos, abrindo-se largas margens tanto para a desconsideração do preço-parâmetro aplicado, quanto para o arbitramento desse preço em patamares prejudiciais ao contribuinte.

¹⁵³ Assevera SHOERI que: “ Alternativamente, pode-se adotar uma análise funcional para efetuar a distinção entre ambos os tipos de mercado. Sob este prisma, a venda de um bem a ser revendido (com ou sem agregação de valor) seria caracterizada como venda por atacado, ainda que o objeto do negócio seja uma única unidade, enquanto que a venda a varejo seria aquela visando exclusivamente ao consumidor final do produto, mesmo que este o adquira em quantidades consideráveis.

Embora a princípio os dois conceitos de atacado e varejo possam parecer aceitáveis para a caracterização do negócio, a própria legislação de preços de transferência, ao prever margens de 15% para vendas no atacado e de 30% para vendas no varejo, traz indícios de que a análise funcional seria a mais apropriada para os fins a que se destina. (...) Corroborando o entendimento de que é a análise funcional que deve ser utilizada para definir mercado atacadista e varejista, o Decreto nº 4.544/02 (“Regulamento do IPI”) define em seu artigo 14 como sendo estabelecimento varejista aquele que “efetua vendas diretas a consumidor”, asseverando que haverá um estabelecimento atacadista quando este adquira bens em quantidade superior àquela destinada a uso próprio.” (p. 302-302

¹⁵⁴ SHOERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 303.

8.4.3 Método do Custo mais Lucro

O método da OCDE foi contemplado na legislação nacional por meio do art. 18, inciso III, o qual determinou como Método do Custo de Produção Mais Lucro-CPL o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país de origem, e de margem de lucro de 20% calculada sobre o custo apurado.

Em sendo um método comparativo, todas as observações a nível de ajustes feitas ao PCI valem para este. É que, tomando-se por parâmetro produtos similares, elementos como confiabilidade no produto e qualidade podem provocar significativa alteração no custo de produção, o que, a seu turno, causa distorções na aplicabilidade do método.

No que se refere à determinação dos elementos que poderão ser computados como custo para a apuração do CPL, o art. 15 da IN RFB nº 1312/12 traz um rol taxativo baseado na estruturação contábil brasileira, causando dificuldades no enquadramento dos dados internacionais nesse corpo codificado. Ademais, a definição dos custos não parece contemplar o princípio *arm's length* na medida em que limita a contabilização dos custos, não reconhecendo todos aqueles incorridos na produção do bem, serviço ou direito.¹⁵⁵

Em se tratando das exportação, o art. 19, §3º inciso IV prevê o Método do Custo de Aquisição ou de Produção Mais Tributos e Lucros – CAP como sendo a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

Diferentemente do método CPL, que determina a busca dos custos de fabricação do exportador no exterior, o CAP tem como parâmetro apenas dados nacionais de aquisição ou produção dos bens, serviços ou direitos exportados.

¹⁵⁵ SHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 316.

Conforme destaca SHOUERI, a peculiaridade desse método é o fato de o legislador exigir a apuração do custo médio imputável á exportação sujeita ao controle do *transfer price*. Nas palavras do autor, “se o exportador efetua vendas no mercado interno, ou até mesmo no mercado externo a pessoas não vinculadas, (...), o método CAP desconsidera tais circunstâncias, exigindo a apuração do custo médio, (...) dos bens que foram exportados na transação controlada.”¹⁵⁶

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 319.

CAPÍTULO 9 – A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO PARTE DO MODELO DE GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA GLOBAL BRASILEIRO

Mais do que a migração da tributação para o trabalho, a conjunção de fatores como a mobilidade adquirida pelo capital mundializado e a guerra fiscal internacional terminaram por agravar outro grande problema vivenciado sobretudo nos países em desenvolvimento: a regressividade fiscal.

A tributação altamente regressiva, vivenciada no âmbito doméstico de países como o Brasil reporta-se ao contexto internacional, conquanto representa uma clara consequência da constante ameaça de erosão da base tributária a que estão sujeitos os Estados Nacionais. A desvantagem encontrada por países em desenvolvimento perante os demais Estados na guerra fiscal internacional impulsiona a adoção de medidas fiscais internas tendentes a compensar a erosão tributária resultante tanto da competição internacional para a atração do capital mundializado, quanto da própria volatilidade do capital. Na qualidade de importadores de capital, os países em desenvolvimento são, por isso, altamente dependentes dos investimentos estrangeiros, os quais importam não apenas para o desenvolvimento econômico nacional, como também para a adoção de medidas assistencialistas mínimas ao grande contingente de pobres e miseráveis encontrado nesses países.

Assim, o que se verifica nos Estados subdesenvolvidos e em desenvolvimento é um menor uso do imposto sobre a renda (em razão da mobilidade do capital) com a consequente intensificação da tributação tanto sobre o trabalho quanto sobre o consumo, na esteira do que assevera AVI-YONAH¹⁵⁷. Sob tal perspectiva, as medidas regressivas de tributação adotadas no âmbito interno também integram

¹⁵⁷ AVI-YONAH. Reuven S. *Globalization, tax competition, and the financial crisis of the welfare state*. Cambridge: Harvard law review, v.113, 2000. P. 1573-1676.

esse modelo de governança tributária global adotado por países em desenvolvimento, como é o caso brasileiro.

A distinção entre as formas de tributação direta e indireta serviu de apoio ao surgimento das figuras dos contribuintes de fato e de direito¹⁵⁸, permitindo-nos demonstrar com maior clareza a amplitude da repercussão econômica da incidência fiscal, uma vez que distingue o sujeito que figura no aspecto pessoal da norma de incidência fiscal daquele que, de fato, suporta o ônus econômico da exação tributária.

Em verdade, conforme ensina ANDRÉ MENDES MOREIRA, tal distinção reporta ao século XVIII com os fisiocratas, os quais viam na classe agricultora a verdadeira produtora de riquezas em oposição à classe urbana e dos proprietários de terras.¹⁵⁹

A par das críticas aplicáveis à classificação dos tributos em diretos e indiretos com base na não coincidência entre o contribuinte de fato e o contribuinte de direito¹⁶⁰, há de se reconhecer que determinadas espécies tributárias (v.g. chamados tributos indiretos) são especialmente vocacionados a permitir a transferência do ônus fiscal do contribuinte de direito ao contribuinte de fato. É o caso dos tributos que incidem sobre as atividades econômicas das empresas. Na medida em que todos os custos para a produção de determinado bem ou serviço compõe o preço a ser pago pelo consumidor final, por óbvio, a tributação incidente na atividade empresarial termina por compor os custos de produção da atividade empresarial, sendo por derradeiro repassada aos consumidores finais, os quais terminam por arcar com o peso econômico da incidência fiscal.

Na ótica econômica, ao fazer uso da teoria dos custos de transação para analisar os efeitos da incidência tributária sobre o mercado, PAULO CALIENDO adota o entendimento no sentido de que a tributação pode ser entendida como um custo de transação, classificando-a em uma primeira vertente como custo de

¹⁵⁸ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2 ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2012.

¹⁵⁹ *Ibidem*, p. 06.

¹⁶⁰ Geraldo Ataliba apresenta duras críticas nesse sentido, alegando falta de juridicidade à classificação de tributos em diretos e indiretos com base na transferência do ônus fiscal. (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo, Malheiros, 2006).

transação *strictu sensu*, e em outro mais abrangente como custo de transação em sentido amplo. Na primeira acepção, atribui-se ao tributo a qualificação de custo em sentido estrito na medida em que a incidência fiscal onera a atividade empresarial. Na outra vertente, a tributação é tida como mais uma variável a ser considerada na atuação de mercado, imprescindível para a tomada de decisões atinentes a diversos aspectos comportamentais da empresa, segundo a teorema econômico de Ronald Coase¹⁶¹.

Assim, a transferência do peso econômico do tributo para o consumidor atinge o adquirente dos bens e serviços independentemente da capacidade econômica demonstrada por este. Aqui a regressividade da tributação sobre o consumo revela a sua perniciosidade, na medida em que impõe indêntico ônus fiscal a sujeitos com capacidade econômica sobremaneira distintas. Disso, tem-se que o impacto relativo dos tributos indiretos sobre os consumidores das classes sociais menos favorecidas é muito maior, de modo que estes suportam uma carga fiscal percentualmente (em relação a sua capacidade econômica) maior que aqueles que possuem maior capacidade contributiva.

¹⁶¹ Longe de pretender imprimir qualquer ligação entre os estudos desenvolvidos no presente trabalho e a vertente teórica da análise econômica do direito, a referência a Paulo Caliendo objetiva tão somente ilustrar a premissa de que o tributo é de fato um custo empresarial que é repassado ao consumidor final. Feita a ressalva devida, impõe trazer as palavras do autor sobre o tributo como custo de transação: “A tributação pode ser entendida como um ‘custo de transação em sentido restrito’, na medida em que se constitui em um custo para a formalização de um negócio jurídico, assim, em uma operação em que a mercadoria custa 1000 e o imposto incidente sobre a operação de circulação é de 10%, o custo adicional para a realização do negócio é 100, totalizando 1100. De outra parte, a tributação pode ser entendida também como sendo um ‘custo de transação em sentido amplo’, ou seja, conforme o teorema de Coase. Nesse caso, a tributação pode ser considerada um custo a ser verificado na utilização dos mecanismos de mercado. As inseguranças decorrentes de um sistema tributário imperfeito e ineficiente implicam em maior incerteza na contratação e, portanto, em um custo de transação maior” (CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e análise econômica*. São Paulo: Editora Elsevier do Brasil, 2009, p. 22)

No Brasil, como ressalta a professora MISABEL DERZI¹⁶², ao impor aos cidadãos com menor capacidade contributiva o mesmo peso fiscal exigido de contribuintes com maior capacidade econômica, a regressividade da tributação brasileira pode ser verificada em maior intensidade no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicação – ICMS, nas contribuições ao Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; e em menor intensidade em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI.

A opção do legislador nacional pela utilização de uma política fiscal altamente regressiva é, em verdade, uma opção por um modelo de governança tributária global, na medida em que deve ser lida como uma resposta à guerra fiscal internacional e à mundialização do capital. No afã de manter o volume arrecadatório em um cenário hostil do ponto de vista fiscal, a escolha por um modelo regressivo de tributação se dá a despeito dos prejuízos sociais dele advindos.

Em verdade, o caráter regressivo desse modelo de governança tributária global pode ser verificado para além dos tributos indiretos. De fato, a repercussão econômica da tributação se dá, de igual modo, em relação aos tributos diretos. Como bem ressalta MOREIRA, independentemente de o tributo ser classificado como direto ou indireto (embora a regressividade deste último ser mais evidente), a análise da repercussão econômica da incidência fiscal não se prende à aludida dicotomia, conquanto é seguramente verificável tão somente no caso concreto.¹⁶³

Exemplo disso são as Leis nº 8.981/95 e nº 9.065/95, as quais determinam a limitação da compensação dos prejuízos acumulados em exercícios anteriores a 30% do lucro dos exercícios subsequentes. Destarte, os investimentos realizados

¹⁶² DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Guerra fiscal, bolsa família e silêncio (relações, efeitos e regressividade)*. In: CENTRO DE ESTUDOS JURÍDICOS DA PRESIDÊNCIA. *Revista jurídica da presidência da república*. Volume 16, nº 108. Brasília, fev. 2014/maio 2014. P. 39 a 64.

¹⁶³ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2 ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2012, p. 9-10.

preteritamente com perspectiva de geração de renda futura têm a dedutibilidade limitada em relação aos lucros posteriormente gerados. A partir dessa limitação, a legislação em referência faz incidir o tributo sobre renda ficta, em evidente desrespeito ao conceito constitucional de renda¹⁶⁴.

Nessa toda, o fisco busca manter em alta a arrecadação tributária, onerando a atividade empresarial, na contramão da solução adotada por outros países, os quais permitem a dedução retroativa dos prejuízos acumulados. Conforme nos ensina a professora MISABEL DERZI, países como Estados Unidos, Inglaterra e França as limitações impostas ao aproveitamento de prejuízos fiscais mostram-se menos prejudiciais aos contribuintes, em especial no que refere a sua repercussão econômica. Nestes, os prejuízos acumulados devem ser aproveitados de forma retroativa, antes de serem deduzidos os lucros dos períodos subsequentes. Desse modo, o contribuinte deve refazer os balanços contábeis pretéritos, com a revisão dos tributos anteriormente incidentes sobre os lucros auferidos, o que termina por gerar créditos compensáveis ou restituíveis em dinheiro. Com a dedução retroativa, os prejuízos são absorvidos para trás, permitindo a capitalização das empresas.¹⁶⁵

Mais do que um incentivo à atividade empresarial e à atração de investidores para o mercado, a dedução retroativa obsta a repercussão econômica indesejável da limitação da dedução dos prejuízos acumulados que é o efeito regressivo dela advindo. Na esteira do que afirma MISABEL DERZI, o imposto de renda da pessoa

¹⁶⁴ Nesse sentido a professora MISABEL pontua: “É evidente que o tratamento tributário dado pelo legislador pode capitalizar as empresas ou, ao contrário, tornar os investimentos inseguros ou de difícil recuperação. No Brasil, por exemplo, as Leis nº 8.981/1995 e nº 9.065/1995 trouxeram a limitação da compensação dos prejuízos acumulados em exercícios anteriores a 30% do lucro dos exercícios subsequentes. Prejuízos anteriores correspondem a investimentos feitos em exercícios anteriores que gerarão renda futura, em períodos subsequentes. A indedutibilidade parcial das despesas relativamente à renda a que correspondem representa tributação de “renda ficta”, não líquida do exercício. Esses objetivos fiscais, com vistas à manutenção de certos níveis de arrecadação, podem ter sido adotados em diversos países (como ocorreu na Alemanha), mas aqui esbarram em sérios empecilhos constitucionais. A limitação da dedução dos prejuízos acumulados ofende o conceito constitucional de renda, agride a igualdade e a equidade. (DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Guerra fiscal, bolsa família e silêncio (relações, efeitos e regressividade)*. In: CENTRO DE ESTUDOS JURÍDICOS DA PRESIDÊNCIA. *Revista jurídica da presidência da república*. Volume 16, nº 108. Brasília, fev. 2014/maio 2014. p. 54-55

¹⁶⁵ *Ibidem*, p. 55.

jurídica, nesse caso, assume caráter notadamente regressivo na medida em que repercute sobre o consumo. O prejuízo suportado pelas empresas com a tributação ficta da renda é repassado ao preço dos bens e serviços comercializados, atingindo, economicamente, o consumidor final.

A conversão de um tributo direto, sobre a renda, em uma exação fiscal regressiva sobre o consumo perpetrada pelo legislador nacional, é mais do que uma tentativa de manutenção das bases tributária. É, junto com as contribuições e demais tributos indiretos (e diretos em alguns casos), um modelo de governança tributária global que, pertencente a essa conjectura internacional de intensa competição fiscal, volta-se ao contexto doméstico de forma ineficiente (e socialmente prejudicial) na tentativa de se impor como solução para um problema que, em verdade, é mundial. É nesse sentido que os problemas sociais advindos da regressividade do sistema tributário brasileiro devem ser vistos como uma consequência da guerra fiscal internacional e da mobilidade do capital mundializado.

CONCLUSÃO

Tomando-se como pressuposto o modelo de conceituação de governança global trazida por ROSENAU, a qual parte de uma análise fenomenológica e comportamental para considerar todo e qualquer comando que provoque comportamento, gere expectativa ou resulte em algum efeito na esfera de direitos alheia, acreditamos que possa ser traçada uma linha de governança seguida pelo Brasil no que tange às relações tributárias no contexto global.

O tratamento conferido às hipóteses da tributação dos lucros auferidos no exterior e da aplicação do preço de transferência revela uma postura altamente combativa adotada pelo Estado no que tange à manutenção da base de incidência tributária. De fato, o que se percebe é a adoção de um posicionamento de guerra frente às transações internacionais.

Tendo-se em vista a teoria do enquadramento pós-Westfaliano trazida por NANCY FRASER, a qual pressupõe um outro nível de interação global entre os diversos atores internacionais, a postura combativa adotada pelo Brasil é coerente com o cenário de guerra fiscal internacional no qual está inserido. No entanto, quando essa postura combativa se volta para o ambiente interno desse Estado, dá-se um problema estrutural que termina por enfraquecê-los ainda mais no cenário internacional.

Aqui surge uma primeira característica do modelo de governança tributária global apreendido da análise. A postura combativa adotada pelo Brasil é manifestada pela confluência de uma política de combate a práticas evasivas entre todas as esferas de poder. A política de combate a práticas evasivas assola o poder executivo, o legislativo e o judiciário. Ao se depararem com uma situação que envolva a tributação de operações internacionais, todos se voltam em alguma medida (uns mais e outros menos) para esse objetivo político comum de combate à evasão fiscal.

No que se refere especificamente aos poderes legislativo e judiciário (a esse último principalmente) a força assumida por esse ideário político de combate a práticas evasivas é tão forte que contamina e desestabiliza o sistema jurídico nacional. O fechamento operacional que se espera do sistema jurídico luhmanniano, no qual apenas elementos do interior do próprio sistema são considerados no momento da imposição de comandos normativos, parece ser prejudicado quando se está diante da tributação de operações internacionais.

Em relação ao processo legislativo, muito embora se reconheça a esse momento a oportunidade da realização do acoplamento ao sistema jurídico, no qual as influências do entorno são devidamente traduzidas para o código binário que lhe é próprio, essa política combativa se sobrepõe a limites constitucionais próprios do sistema. Em outras palavras, o legislador, por vezes, adota uma postura combativa em relação às transações internacionais ao alvedrio de garantias constitucionais direcionadas ao contribuinte tais como o princípio da igualdade tributária, da legalidade, do não confisco e da proporcionalidade.

Nesse compasso, o sistema de freios e contrapesos que fundamenta o Estado Democrático de Direito tem a sua funcionalidade prejudicada, conquanto o próprio judiciário é contaminado por essa postura política de combate a práticas evasivas e elisivas. No sistema de LUHMANN, o judiciário ocupa posição necessariamente concêntrica no sistema jurídico, justamente para se neutralizar das influências do entorno e garantir a *autopoiese* do sistema. Apesar disso, a pesquisa feita nos mostra que mesmo o judiciário sofre influência direta do entorno no momento decisional (ou seja, na operacionalização). Na análise da constitucionalidade ou legalidade de normas tributárias aplicáveis a hipóteses de operações internacionais, o ideário combativo parece conduzir o julgamento, levando a resultados diversos do que se teria caso tivesse sido observado o fechamento operacional do sistema.

Assim, o que se verifica é que o contexto internacional de guerra fiscal e as forças exercidas pelo capital mundializado terminam por provocar uma corrupção sistêmica dentro da esfera nacional. Mais do que situações de patente injustiça, a corrupção sistêmica promove profunda insegurança entre os destinatários do Direito.

Dá-se o que TIPKE e LANG chama de *caos tributário*¹⁶⁶ no qual a anarquia da tributação voltada a atendimento de interesses alheios ao sistema jurídico causa tanto a injustiça tributária quanto a própria insegurança tributária.

A instabilidade interna resultante dessa corrupção sistêmica é percebida na própria divergência de posicionamentos verificados quando do julgamento de questões sobremaneira importantes para a tributação de operações internacionais. O julgamento da tributação dos lucros obtidos por controladas e coligadas no exterior vinculadas a controladoras e coligadas no Brasil é emblemático a esse respeito. Mais do que divergir quando à constitucionalidade/inconstitucionalidade da norma, os votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal foram muito divergentes em relação ao critério adotado para analisar essa constitucionalidade. Restou claro naquela oportunidade que, ao lado de se preocupar com os elementos jurídicos que circundavam a questão, muitos se mostraram voltados, sobretudo, ao combate à evasão fiscal e à manutenção das receitas fiscais nacionais.

Esse mesmo posicionamento por parte do judiciário se repete em relação à análise da aplicação das normas de preço de transferência, quando se percebe a adoção de uma postura excessivamente combativa em relação aos contribuintes que realizam transações internacionais. Nesse contexto, ao que parece, o contribuinte que opera internacionalmente é tomado como provável sonegador. Convém lembrar, como já sinalizado ao longo da pesquisa, que dentro da teoria sistêmica de LUHMANN, o fechamento operacional do sistema jurídico é requisito para a manutenção do Estado Democrático de Direito. Assim, as pressões externas vindas do capital mundializado e da guerra fiscal internacional terminam por trazer grave prejuízo à ordem jurídica nacional.

Em decorrência das tendências verificadas tanto a nível legislativo quanto a nível jurisdicional, verifica-se outra importante característica em termos de governança tributária global: a utilização de normas cunhadas a partir de um modo de pensar tipificante, que por sua vez serve antes à praticidade que à justiça. Nessa perspectiva, tais normas fiscais de direito tributário internacional não seguem a

¹⁶⁶ Conferir em TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Tradução de Luiz Doria Furquim. Volume I. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed., 2008, p. 166.

lógica metodológica dos tipos jurídicos, enquanto ordens graduáveis abertas e renunciáveis, ao contrário, resultam em padrões rígidos, fechados e dotados de presunções absolutas.¹⁶⁷

A presunção *iuris et de iure* na norma tributária é especialmente problemática quando se tem em conta que o caráter impositivo desse ramo específico do Direito o torna ainda mais carente da cobertura da segurança jurídica. A norma massificadora e presuntiva que impõe obrigações acessórias ou que leva, ainda que de modo indireto, à incidência fiscal, fatalmente termina por ser injusta em uma infinidade de casos. No entanto, quando se analisa a norma de direito tributário internacional, verifica-se um dado ainda mais alarmante: a presunção se dá no sentido de que o contribuinte, nos casos em que operam transações internacionais, move-se por objetivos ilícitos de sonegação fiscal. Presume-se a sua má-fé. Nessa vertente, se em condições habituais a norma presuntiva e massificadora é utilizada em favor do princípio da praticidade, no caso específico do Direito tributário internacional ele vem sendo aplicada como meio de combate à erosão da base tributária provocada pela guerra fiscal internacional.

Aqui surge outra característica do modelo de governança tributária global assumido pelo Brasil e que, provavelmente, se repete em outros países em desenvolvimento: o combate à evasão fiscal e às pressões sofridas pelo capital mundializado voltam-se para o ambiente interno. Com isso, Estado e contribuintes estabelecem verdadeira luta entre si, o que leva a desestabilização política. Se em relação ao ambiente externo a postura é de harmonização de interesses, o que se revela pelos tratados contra dupla tributação em relação aos quais o Brasil é signatário, em relação aos contribuintes nacionais o mesmo não se verifica. Mesmo nas transações internacionais protegidas por tratados contra a dupla incidência fiscal, busca-se um meandro, seja na legislação, seja na jurisprudência, para afastar a aplicação desses acordos em prol da maior arrecadação.

O modelo de governança tributária global adotado pelo Brasil também resulta em sérias consequências sociais. Na busca por fontes de arrecadação

¹⁶⁷ A esse respeito consultar: DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

presas à conjectura interna (e, portanto, menos voláteis), o legislador nacional incrementa a tributação do trabalho e do consumo, levando à regressividade do sistema tributário nacional. Por meio da massiva utilização de tributos indiretos, a repercussão econômica da tributação direcionada às empresas termina por onerar o consumidor final. Nesse diapasão, idêntica carga tributária recai sobre consumidores com menor e maior capacidade contributiva, o que termina por sacrificar a renda da camada mais pobre da população.

Mesmo em se tratando de tributos diretos, como o é o IRPJ, o legislador nacional criou mecanismos que levam à repercussão econômica sobre o consumo, agravando o problema já latente da regressividade do sistema tributário brasileiro. Tome-se por exemplo a limitação da possibilidade de compensação dos prejuízos acumulados em períodos de apuração anteriores. O prejuízo sofrido pelas empresas em razão da tributação de uma renda irreal (posto que não sofreu a compensação devida dos investimentos realizados em momento anterior) é inserido no preço dos bens e/ou serviços produzidos, recaindo, destarte, sobre o consumo.

Nesse sentido, as principais características do modelo de governança global verificado no Brasil podem ser resumidas em: (i) a adoção conjunta (pelo Judiciário, Executivo e Legislativo) de uma forte postura política de combate à evasão fiscal, que termina por provocar a corrupção do sistema jurídico interno; (ii) a presunção *iuris* et de *iure* da má-fé do contribuinte que promove operações internacionais, o que legitima a utilização de uma legislação impropriamente massificadora; (iii) a prevalência da ideia de que a necessidade de se combater a sonegação fiscal nas operações internacionais justifica a alteração da abrangência de conceitos jurídicos já sedimentados no direito interno objetivando o incremento da arrecadação fiscal; (iv) a noção de que o combate à guerra fiscal internacional deve se voltar ao ambiente nacional e (v) a adoção de um sistema tributário altamente regressiva que termina em agravar os problemas da pobreza e da extrema desigualdade social no Brasil.

Não se ignora a real e premente necessidade de se combater a erosão da base tributária resultante das pressões exercidas pelo capital mundializado, ante à injustiça dessas situações. O que se questiona são as vias utilizadas para se travar

tal combate. Nessa perspectiva, NANCY FRASER tem muito a nos ensinar a respeito de um terceiro nível no qual a justiça nas interações intersociais deve ser buscada.

Em verdade, todos esses fenômenos aqui levantados pertencem a uma conjuntura global. Ainda que as medidas adotadas no Brasil tenham se dado no âmbito interno, na esteira do que preconiza a filósofa norte-americana, todas fazem parte de uma conjuntura global. É nesse sentido que o conjunto de práticas verificadas pelo Estado brasileiro foram tratados como um modelo de governança tributária global, justamente, repita-se, por se direcionarem a essa conjectura mundializada.

Na perspectiva aqui estudada, argui-se que o enquadramento Westfaliano-Keynesiano esconde o fato de que os demais atores globais, i.e., as grandes corporações empresariais, os bancos internacionais, os grandes investidores internacionais, todos estão inseridos em uma esfera relacional com indivíduos das mais diferentes nacionalidades, posto que as ações dos primeiros provoca efeitos na esfera de direitos dos segundos. Tal relação se dá no nível político a que alude NANCY FRASER. A existência dessa esfera de relação cria deveres e direitos entre as partes, inobstante os contornos territoriais dos Estados. Por esse motivo, devem ser vistos a partir de um critério de justiça. Nesse sentido, percebe-se, a esfera nacional não nos parece o palco mais adequado para a solução de conflitos que envolvem partes das mais diversas nacionalidades. Por isso, acredita-se, o Estado é tão ineficiente ao combater as consequências da guerra fiscal e do capital mundializado.

A fragilidade na qual os Estados periféricos se encontram na pós-modernidade, sobretudo em razão das pressões exercidas pelo capital mundializado, faz com que estes não disponham das ferramentas necessárias para defender a própria soberania. Em vertente oposta, a instabilidade interna resultante do modelo de governança tributária global aqui delineado, coloca-os em posição cada vez mais desvantajosa no cenário internacional.

Diversas são as teorias de tributação mundial desenvolvidas na tentativa de frear o avanço da acumulação desenfreada provocada pela atuação do capital

mundializado. Tome-se por exemplo a proposta do Imposto TOBIN e mesmo a ideia trazida por PIKETTY no sentido da criação de um imposto mundial sobre o capital. Lembre-se, ainda, da utópica República Mundial idealizada por HÖFFE enquanto uma solução institucionalista para os problemas resultantes da globalização, e as propostas de tributação do carbono, da comercialização de armas, dentre outros.

A par da dificuldade envolvida na aplicação dessas possíveis soluções internacionais tidas por utópicas, a conclusão a que chegamos é no sentido da necessidade de criação de uma instituição mundial capaz de harmonizar os interesses conflitantes em nível global, cumprindo a dupla função de regulamentar a tributação das transações além-fronteiras e redistribuir o tributo arrecadado internacionalmente, priorizando as economias mais pobres, de modo a compensar os estragos provocados pelo neoliberalismo mundial. De outra forma, o problema da representação política levantado por NANCY FRASER permanecerá sem solução, acarretando a perpetuação dos problemas sociais e políticos verificados na pós-modernidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMIN, Ash (Ed.). *Post-Fordism: a reader*. Nova Jersey: John Wiley & Sons, 2011.

AVI-YONAH, Reuven S. *Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state*. Cambridge: Harvard law review, v. 113, 2000, p. 1573-1676

_____. *International tax as international law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

_____. *Por que a "guerra fiscal"? Os desafios do Estado na modernidade líquida*. Revista Brasileira de Estudos Políticos, v. 102, p. 305-341, 20

_____. *O outro leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015.

BARTELSON, Jens. *Three concepts of globalization*. International Sociology, v. 15, n. 2, p. 180-196, 2000.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São

Paulo, *Dialética*, 2001.

BAUMAN, Zygmunt. *Capitalismo parasitário*. Trad.: Eliana Aguiar. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2010.

_____. *Modernidade líquida*. Trad.: Plínio dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2001.

BENKO, Georges. *Economia, espaço e globalização: na aurora do século XXI*; tradução: Antônio de Pádua Danesi.-2. ed. São Paulo: Hucitec, 1999.

BISWAS, Rajiv. *International tax competition: globalisation and fiscal sovereignty*. Londres: Commonwealth Secretariat, 2002.

BRASIL. *Constituição da República Federativa de 1988*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 17/04/2015.

_____. *Lei nº 12.973 de 13 de Maio de 2014*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm> Acessado em 20/03/2015.

_____. *Lei nº 9.959 de 27 de janeiro de 2000*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9959.htm>. Acessado em 20/03/2015.

_____. *Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acessado em 20/03/2015.

_____. *Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm>. Acessado em 20/03/2015.

_____. *Lei nº 9430 de 27 de dezembro de 1996*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm> . Acessado em 20/03/2015.

_____. *Lei nº 10.451 de 10 de maio de 2002.* Disponível em <
http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2002/L10451.htm>. Acessado em
20/03/2015.

_____. *Lei nº 11.727 de 23 de junho de 2008.* Disponível em <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11727.htm>. Disponível
em 20/03/2015.

_____. *Lei nº 12.715 de 17 de setembro de 2012.* Disponível em <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm> Acessado
em 20/03/2015.

_____. *Medida provisória nº 2.158-35 de 24 de agosto de 2001.* Disponível em <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm> Acessado em 20/03/2015

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e análise econômica.* São Paulo: Editora
Elsevier do Brasil, 2009

CAMPBELL, Tom. *A Pobreza Como Violação dos Direitos Humanos: Justiça Global,
Direitos Humanos e As Empresas Multinacionais.* In: NOLETO, Marlova; WETHEIN,
Jorge (org.). *Pobreza e desigualdade no Brasil – Traçando Caminhos Para a Inclusão
Social.* Brasília: UNESCO, 2004.

CHESNAIS, François. *A mundialização do capital.* Tradução Silvana Finzi Foá. São
Paulo: Xamã, 1996.

CHRISTIANS, Allison. *Sovereignty, taxation and social contract.* Minnesota:
Minnesota Journal of International Law, v. 9, p. 1-38, mar. 2009.

COHEN, Daniel. *Richesse du monde, pourvretés des nations.* Paris: Flammarion, 1997.

CORDOVIL, Leonor. *Antidumping: interesse público e protecionismo no comércio
internacional.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

DINGWERTH, Klaus; PATTBURG, Philipp. *Global governance as a perspective on world politics*. In: Global governance: a review of multilateralism and international organizations, v. 12, n. 2, p. 185-203, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *A tributação dos lucros auferidos no exterior por subsidiárias, controladas e coligadas e os paraísos fiscais*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 9º volume. São Paulo: Dialética, 2009

_____. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007

_____. *Guerra fiscal, bolsa família e silêncio (relações, efeitos e regressividade)*. Brasília: Revista Jurídica da Presidência, v. 16, nº 108, Fev. 2014.

_____. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *O princípio da preservação das empresas e o direito economia de impostos*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006, v. 10, p. 336-359.

ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FLEISCHACKER, Samuel. *Um breve histórico da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FRASER, Nancy. *Reenquadrando a justiça em um mundo globalizado*. Disponível em < <http://www.scielo.br/pdf/ln/n77/a01n77.pdf> > Acessado em 15/04/2015.

FURTADO, Celso. *O capital global*. São Paulo: Paz e Terra, 1998.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito tributário internacional contextualizado*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GORDENKER, Leon; WEISS, Thomas G. *Pluralizing Global Governance: Analytical Approaches and Dimensions*. In: GORDENKER, Leon; WEISS, Thomas G. (coord). *NGOs, the UN, and Global Governance*. Boulder: Westview, 1996

GUERRERO, Jaun José Rubio. *I prezzi di trasferimento in Spagna*. Universidade de Bolonha. Disponível em <http://berliri.giuri.unibo.it/seminaruiconvegna/relazioniGuerrero_it.pdf> Acessado em 10/04/2015.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Souza; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*. 3 ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

HABERMAS, Jürgen. *A constelação pós-nacional: ensaios políticos*. Tradução de Márcio Saligmann Silva. São Paulo: Littera Mundi, 2001.

HOBBSBAWM, Eric. *Era dos extremos: o breve século XX*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

HUNT, E. K. *História do pensamento econômico*. Tradução: José Ricardo Brandão Azevedo. 7ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1981.

KANT, Immanuel. *Ideia de uma História Universal de um Ponto de Vista Cosmopolita*. Organização Ricardo R. Terra; tradução Rodrigo Naves, Ricardo R. Terra. 2ª ed. São Paulo, Martins Fontes, 2004.

KANT, Manuel. *Fundamentación de la metafísica de las costumbres; Crítica de las costumbres; Crítica de la razón práctica; La paz perpetua*. Estudio introductivo y análisis de las obras por Francisco Larroyo. 11 ed. Mexico, D. F.: 1998

KOSELLECK, Reinhart. *Crítica e crise: uma contribuição à patogênese do mundo burguês*. Tradução do original alemão de Luciana Villas-Boas Castelo-Branco. Rio de Janeiro: EDUERJ: Contraponto, 1999.

LENNOX, Victoria et al. *Conceptualising Global Governance in International Relations*. International Relations, v. 3, 2008.

LIPIETZ, Alain. *Après-fordisme et démocratie*. In: *Les temps modernes*, v. 524, p. 97-121. Montréal: Les Presses de l'Université du Québec, 1990.

LUCIANO, Laíse da Correggio. *Preços de transferência e tributação*. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (org). *O tributo na história: da antiguidade à globalização*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *Soberania fiscal na pós-modernidade: a governança tributária global como limitação externa ao poder de tributar (e não tributar)*. 2014. 245 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2014.

MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. *A armadilha da globalização*; tradução: Waldtraut U. E. Rose e Clara C. W. Sackiewicz. 4. ed. São Paulo: Globo, 1998.

MARTINS, Carlos Eduardo. *Globalização, dependência e neoliberalismo na América Latina*. São Paulo: Boitempo, 2011.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2012.

_____. *Planejamento tributário internacional e preços de transferência: o regime da lei nº 9.430/96*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 19, p. 8-16, 2002.

MURPHY, Craig (2000). "Global Governance Poorly Done and Poorly Understood". *International Affairs*, Vol. 76, No. 4.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*; tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização econômicas*. Lisboa: *Jornal Direito Público*, volume 1, edição 6, 2010.

_____. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998

NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. Tradução do autor. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. *O problema da concorrência tributária internacional e as vias da paz fiscal: entre a race to the botton e a harmonização tributária*. 2014. 196 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2014.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Addressing base erosion and profit shifting*. OECD, 2013. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profitshifting_9789264192744-en#page4>. Acessado em 05/03/105.

_____. *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, 2013.

_____. *Countering offshore tax evasion*. OECD, 2009. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/harmful/42469606.pdf> >. Acessado em 05/03/2015.

_____. *Economic and social impact of e-commerce: preliminary findings and research agenda*. OECD Digital Economy Papers, n. 40, 1999. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/economic-and-socialimpact-of-e-commerce_236588526334>. Acessado em 05/03/2015.

_____. *Harmful tax competition: an emerging global issue*. OECD, 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acessado em 05/03/2015.

_____. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: an overview of available products*. Disponível em:

<<http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecdmtcavailableproducts.htm>>. Acessado em 05/03/2015.

_____. Model tax convention on income and on capital: condensed version. OECD, 2010.

_____. OECD economic outlook. OECD, n. 67, jun. 2000. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-economic-outlook-volume-2000-issue-1_eco_outlook-v2000-1-en>. Acessado em 05/03/2015.

_____. Transfer pricing aspects of intangibles. OECD, [s.D]. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/transferpricingaspectsofintangibles.htm>>. Acessado em 05/03/2015

_____. Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administration. Ed. 2009. Paris: OCDE Publishing, 2010.

_____. Transfer pricing: Keeping it at arm's length. OECD Observer, jul. 2008. Disponível em: <http://www.oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html>. Acessado em 05/03/2015.

PICCIOTTO, Sol. *Regulating global corporate capitalismo*. Cambridge: Cambridge University Press, 2011.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Trad.: Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINHEIRO, Jurandi Borges. *Direito tributário e globalização: ensaio crítico sobre preços de transferência*. São Paulo: Editora Renovar, 2001.

RAWLS, John. *Direito dos povos*; tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Instrução normativa SRF nº 38 de 30 de abril de 1997*. Disponível em <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1997/insrf03897.htm>>. Acessado em 05/04/2015.

_____. *Instrução normativa RFB nº 1312 de 28 de dezembro de 2012*. Disponível em <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=39274>>. Acessado em 05/04/2015.

REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público-Curso Elementar*. Saraiva Ed., 8 a. ed., 2000, p. 113/116.

ROCHA, Sérgio André. *Tributação de lucros auferidos no exterior (Lei nº 12.973/14)*. São Paulo: Dialética, 2014.

ROCHA, Sérgio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROSENAU, James N. *Governance in the twenty-first century*. In: SINCLAIR, Timothy J. (Ed.). *Global governance: critical concepts in political science*. Taylor & Francis, 2004.

SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito tributário internacional: métodos de solução de conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SANTOS, Milton. *Por uma outra globalização: do pensamento único à consciência universal*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Editora Record, 2001.

SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. Tradução Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das letras, 2011.

SHAPIRO, Alan C. *Multinational financial management*. 4ª ed. New York: Allyn and Bacon, 1992.

SHAPIRO, Scott J. *Legality*. Cambridge, Estados Unidos / Londres, Inglaterra: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011.

SHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3.

ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013.

_____. (coord). *Tributos e preços de transferência*. 4º volume. São Paulo: Dialética, 2013

SINCLAIR, Timothy J. *Global Governance*. Cambridge: Polity Press, 2012.

SLAUGHTER, Anne-Marie. *A new world order*. Princeton: Princeton University Press, 2004.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 2588 Distrito Federal: inteiro teor do acórdão*. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>>. Acessado em 15/03/2015.

_____. *Notícia do STF*. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=235582>>. Acessado em 22/03/2015.

_____. *Recurso extraordinário nº 172.058-1 Santa Catarina: inteiro teor de acórdão*. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=219411>>. Acessado em 15/03/2015.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Tributação de controladas e coligadas no exterior e seus desafios concretos*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. VI volume. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp 435-436

TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Tradução de Luiz Doria Furquim. Volume I. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed., 2008

WALTZ, Kenneth (1998). "Globalisation and Governance", PS: *Political Science and Politics*, Vol. 32, No. 4, pp. 693-700.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro:

Forense, 2010

.

