

ALDEMARIO ARAUJO CASTRO

**AS REPERCUSSÕES DA GLOBALIZAÇÃO
NA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação “Stricto Sensu” em Direito Internacional Econômico da Universidade Católica de Brasília, como requisito para a obtenção do Título de Mestre.

Orientador: Prof. Ph.D. Antônio de Moura Borges.

Brasília

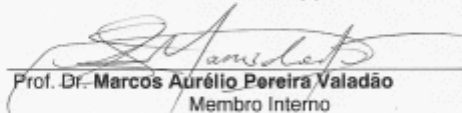
2006

TERMO DE APROVAÇÃO

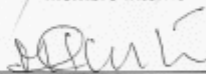
Dissertação de autoria de **Aldemário Araújo Castro**, requisito parcial para obtenção do grau de Mestre do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito, defendida e aprovada, em **24 de maio de 2006**, pela banca examinadora constituída por:



Prof. Dr. **Antônio de Moura Borges**
Orientador (a)



Prof. Dr. **Marcos Aurélio Pereira Valadão**
Membro Interno



Prof. Dr. **Marcus Faro de Castro**
Membro Externo

Brasília
2006

À flor da minha vida,

Ana Lúcia Feitosa

Ao Prof. Antônio de Moura Borges, pelo incentivo primeiro para a realização deste trabalho, pela liberdade conferida na orientação destas incursões intelectuais e pela amizade sincera.

Ao Prof. Antônio Paulo Cachapuz de Medeiros, pelo exemplo e referência seguros.

Ao Prof. Manoel Moacir Costa Macêdo, pelas lições da importância do rigor científico.

Ao Prof. Maurin Almeida Falcão, pela inspiração do tema deste trabalho.

À Profa. Mary Elbe Queiroz, pelas lições necessárias para a realização deste trabalho.

Ao Prof. Ronaldo Lindimar Marton, pelo exemplo de preocupação com o rigor da formação científica.

Ao Prof. Audemaro Araujo Silva, pela revisão cuidadosa com olhar “externo” ao conhecimento jurídico.

“Prefiro o erro fecundo ao acerto congelado”.

Lêdo Ivo

RESUMO

A globalização tributária, fenômeno decorrente do processo mais amplo de globalização, iniciado na década de 1980, foi incorporado, por decisões conscientes do legislador, na ordem jurídica brasileira. Foram adotados instrumentos legais voltados para combater os aspectos negativos da competição tributária internacional. Houve a inserção do país num difícil processo de aproximação tributária no âmbito do MERCOSUL. Também foram consagrados mecanismos legais de favorecimento fiscal para os segmentos econômicos com maior capacidade contributiva e atuação globalizada. O perfil da carga tributária suportada pelos vários integrantes da sociedade brasileira revela-se fortemente injusto no ambiente de globalização. Os consumidores e os trabalhadores, setores não globalizados, com reduzida ou nula mobilidade em relação à tributação, suportam preponderantemente a pressão fiscal. Por outro lado, o capital, base econômica com grande capacidade de efetivar o nomadismo fiscal, é aliviado dos ônus tributários mais expressivos na sociedade brasileira. O modelo financeiro-tributário construído no Brasil sob os influxos da globalização viabiliza a transferência de enormes quantias, por intermédio do pagamento de encargos financeiros, dos setores sociais mais fragilizados para os segmentos econômicos mais privilegiados, globalizados e com maior capacidade de contribuir para a manutenção do Estado e de suas políticas públicas.

PALAVRAS-CHAVES: globalização, globalização tributária.

ABSTRACT

The tax globalization, a phenomenon that results from the ampler process of globalization initiated in the decade of 1980, was incorporated through conscious legislative decisions into the Brazilian legal system. Legal rules were adopted in order to combat the negative aspects of international tax competition. The country was put in a difficult process of tax approach as it relates to MERCOSUR. Legal tax rules were also made attempting to favor economic segments with a greater contributive capacity and global performance. The profile of the tax burden supported by members of the Brazilian society reveals itself as strongly unjust in the atmosphere of globalization. Consumers and workers, non-globalized players, with a limited or null mobility in relation to taxation, are the ones who mainly support the fiscal pressure. On the other hand, the capital, which represents an economic base with great capacity of executing the tax nomadism, is relieved from the more expressive tax obligations in Brazil. The financial-tax model built in Brazil under the influxes of globalization makes possible the transference of enormous amounts, through payment of financial responsibilities, from the more social fragile sectors to the more privileged economic segments, which are globalized and have greater capacity to contribute for the maintenance of the State and its public policies.

KEYWORDS: globalization, tax globalization.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO 1. GLOBALIZAÇÃO	15
1.1. A globalização no tempo	15
1.2. A definição de globalização	18
1.3. As principais características da globalização	23
1.3.1. O enfraquecimento dos Estados nacionais	24
1.3.2. A ampliação e o fortalecimento do papel social desempenhado pelas empresas transnacionais	27
1.3.3. Os movimentos transnacionais de capitais em volumes extraordinários	32
1.3.4. A nova divisão internacional do trabalho	39
1.3.5. As políticas de liberalização, de privatização, de desregulamentação e de superação de conquistas sociais	41
1.3.6. O processo de cobrança de dívidas em escala mundial	44
1.3.7. Os movimentos (ou processos) globais paralelos	47
1.4. Os espaços jurídicos tradicionais e a globalização	49

CAPÍTULO 2. GLOBALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA 53

2.1. A tendência de redução das cargas tributárias nacionais e suas conseqüências sociais	55
2.2. Os países com tributação favorecida ou “paraísos fiscais”	58
2.3. Os “preços de transferência”	63
2.4. O planejamento tributário internacional	67
2.5. Os tratados internacionais em matéria tributária	71
2.6. A tributação da renda em bases universais	81
2.7. A formação de blocos econômicos e a aproximação tributária	83
2.8. A Taxa Tobin e a tributação das transações financeiras internacionais	89
2.9. O nomadismo fiscal	95

CAPÍTULO 3. REPERCUSSÕES DA GLOBALIZAÇÃO NA
TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA 99

3.1. A tributação da renda em bases universais ou mundiais no Brasil	100
3.2. Os “preços de transferência” no Brasil	111
3.3. O tratamento dos “paraísos fiscais” no Brasil	113
3.4. A norma geral antielisiva brasileira	115
3.5. Os tratados internacionais em matéria tributária firmados pelo Brasil	121
3.5.1. A possibilidade de instituição de tributo por tratado no direito brasileiro	123

3.5.2. A possibilidade de tratado internacional isentar tributos estaduais, distritais e municipais	130
3.5.3. A incorporação dos tratados internacionais na ordem jurídica brasileira	132
3.6. A aproximação tributária brasileira no âmbito do MERCOSUL	137
3.7. O perfil da carga tributária brasileira nos tempos da globalização	139
3.8. Os instrumentos legais de favorecimento tributário para os atores econômicos globalizados no Brasil	146
3.8.1. Os “juros sobre o capital próprio”	148
3.8.2. A isenção da distribuição de lucros e dividendos e da remessa de lucros para o exterior	150
3.8.3. A tributação exclusiva na fonte sobre os rendimentos de capital	154
3.8.4. Os benefícios tributários que decorrem da abertura para os fluxos internacionais de capitais	156
3.8.5. Os benefícios fiscais específicos	158
3.8.5.1. A isenção da Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira – CPMF nas mudanças de investimento no sistema financeiro	158
3.8.5.2. A isenção do Imposto de Renda – IR e da Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira – CPMF para investidores estrangeiros	160
3.9. Os instrumentos legais de tratamento desfavorável aos atores econômicos não globalizados	163
3.10. A destinação dos recursos tributários arrecadados	166

CONCLUSÃO 168

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 174

INTRODUÇÃO

Os cientistas das mais variadas áreas, notadamente das ciências sociais, identificam a *globalização* como um dos fenômenos mais significativos, senão o mais significativo, dos tempos modernos¹.

O presente trabalho será desenvolvido em torno de três grupos centrais de idéias. Primeiro, será realizado um esforço de apreender o difícil tema da globalização e suas características mais salientes. A globalização tributária será objeto de atenção num segundo momento do esforço de pesquisa. Por fim, as repercussões da globalização na tributação brasileira serão analisadas.

Pretendemos verificar como o Brasil se inseriu na chamada globalização tributária. Quais teriam sido os principais movimentos da Administração Tributária e do Legislador Tributário para inserir o país no novo cenário internacional da tributação?

Pretendemos apurar como a inserção brasileira na globalização tributária repercutiu sobre os vários agentes econômicos. Houve, e há,

¹ “Sim, a sociedade global é o novo objeto das ciências sociais. Ao lado da sociedade nacional, vista como um todo e também em suas partes, as ciências sociais começam a se debruçar sobre a sociedade global, vista como um todo e também em suas partes”. IANNI, Octavio. **Teorias da globalização**. 5. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1999. p. 242.

“Sem dúvida o tema de maior complexidade, importância e atualidade, na iminente virada do milênio, o fenômeno da globalização tem merecido as mais diversas abordagens”. NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 6.

tratamento tributário diferenciado? Quais os setores aliviados e quais os setores onerados com a carga tributária em ambiente de globalização?

Para responder aos problemas antes postos, propõem-se as seguintes hipóteses:

Hipótese 1. As recentes alterações processadas na legislação tributária brasileira relacionadas com fatos econômicos de perfil internacional foram adotadas de forma reflexa, ou seja, como incorporação na ordem jurídica brasileira de definições desenvolvidas pelos países desenvolvidos.

Hipótese 2. As modificações operadas atingiram de forma distinta os vários agentes econômico-sociais, privilegiando certos segmentos em detrimento de outros.

Assim, o principal objetivo do trabalho consiste em procurar identificar a lógica ou razão básica que conduziu o legislador brasileiro a alterar a legislação tributária doméstica em relação a fatos com perfil internacional. As conseqüências destas alterações também serão verificadas.

O trabalho será desenvolvido a partir de pesquisas bibliográficas sob a regência, em sentido amplo, do método hipotético-dedutivo². Com efeito, a partir de leituras de índole sociológica, econômica e jurídica, será traçado um panorama do multifacetado processo de globalização, sistematizando, como é próprio da dissertação de mestrado, o assunto em questão. A incursão intelectual buscará testar as hipóteses antes formuladas, justamente procurando, pela ausência de falseamentos consistentes, afirmá-las, provisoriamente, conforme requer Popper, como premissas explicativas da complexa realidade da globalização na seara da tributação brasileira.

A apresentação do trabalho seguirá as orientações vigentes para a produção de monografias, dissertações e teses no âmbito da Universidade Católica de Brasília³.

² “A Karl Popper (1993) é tributado o desenvolvimento desse modelo metodológico em sua obra *A lógica da pesquisa científica*, de 1934, e em *Conjecturas e refutações*, de 1963. (...) As teorias científicas se apresentariam como conjuntos de enunciados hipotéticos sobre determinados problemas. O que equivale a dizer que seriam apenas conjecturas. Essas hipóteses (conjecturas) formuladas por elas consistiriam em respostas provisórias diante dos quadros problemáticos aos quais se dedicam. (...) Popper indica, então, os seguintes procedimentos sucessivos a serem obedecidos pelo pesquisador que opta pelo método hipotético-dedutivo: a verificação do problema; a formulação das hipóteses de sua solução (conjecturas); e a condução do processo de falseamento dessas conjecturas objetivando sua refutação; caso contrário, as hipóteses serão corroboradas provisoriamente”. MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 69-70.

³ Cf. OLIVEIRA, Leila Barros Cardoso (Organizadora). **Manual para apresentação de monografias, dissertações e teses da Universidade Católica de Brasília**. 2. ed. Brasília: Universa, 2004.

CAPÍTULO 1. GLOBALIZAÇÃO

A globalização, quando analisada numa perspectiva científica, apresenta consideráveis dificuldades. Dois aspectos em particular assumem especial relevo. O primeiro deles consiste no fato de estarmos diante de um processo historicamente recente. O que se tem chamado de globalização remonta, no máximo, ao início da década de 1980. Por outro lado, o processo apresenta-se multifacetado. É possível mencionar a existência de uma globalização econômica, de uma globalização política, de uma globalização cultural e assim por diante. Formular, neste contexto, uma definição, uma noção, uma idéia de globalização é tarefa das mais espinhosas.

1.1. A globalização no tempo

Existe alguma controvérsia em torno da tentativa de definir o marco temporal inicial do fenômeno identificado como globalização. Até mesmo a denominação utilizada não é uniforme⁴.

⁴ Eis algumas formas alternativas de denominar o fenômeno: “aldeia global”, “economia-mundo”, “capitalismo global”, “fim da história”, “fim da geografia”, “mundo sem fronteiras” e “mundialização”.

Certas considerações apontam o início da globalização na década de 1980⁵. Outros consideram a década de 1990 como o momento inicial do processo de globalização. Encontramos, ainda, aqueles que sustentam que a globalização é um processo extremamente antigo⁶.

Adotamos a década de 1980 como marco inaugural da globalização. Com efeito, as “reformas” sistemáticas protagonizadas pelos governos Thatcher (Grã-Bretanha) e Regan (Estados Unidos) parecem fornecer um delimitador político-econômico adequado para o fenômeno em análise⁷.

Reinaldo Gonçalves identifica o “fator determinante” da globalização, iniciada na década de 1980, como a “insuficiência de demanda agregada” nos países desenvolvidos. Segundo o referido economista, a crise doméstica de acumulação do capitalismo maduro poderia ser respondida com quatro iniciativas básicas⁸:

⁵ “Nas três últimas décadas, as interações transnacionais conheceram uma intensificação dramática, desde a globalização dos sistemas de produção e das transferências financeiras, à disseminação, a uma escala mundial, de informação e imagens através dos meios de comunicação social ou às deslocamentos em massa de pessoas, quer como turistas, quer como trabalhadores migrantes ou refugiados”. SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 25.

⁶ “A tradição da globalização é para alguns muito mais longa. Por exemplo, Tilly distingue quatro ondas de globalização no passado milênio: nos séculos XIII, XVI, XIX e no final do século XX.” SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 36.

⁷ “Assim, os conservadores, após suas vitórias eleitorais de 1979 na Grã-Bretanha e de 1980 nos EUA, levantaram dogmas de política econômica totalmente diferentes, como lema de sua política: o chamado neoliberalismo, dentro da concepção de economistas como o conselheiro de Reagan, Milton Friedman, e do mentor do governo Thatcher, Friedrich August von Hayek. A variante de política monetária dessa doutrina também foi designada de monetarismo”. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 153.

a) a “saída keynesiana”, viabilizada por intermédio de investimentos públicos significativos e da administração de déficits nas contas estatais;

b) a “saída schumpeteriana”, realizada por meio de ondas de inovações tecnológicas e organizacionais (processos de destruições criadoras);

c) a distribuição de renda e riqueza, de alcance mais limitado em economias mais desenvolvidas;

d) a transformação das exportações no elemento de dinamização das economias nacionais.

A solução “escolhida”, a “saída preferencial”, de que somos testemunhas históricas privilegiadas, foi exatamente a busca, a partir do início da década de 1980, por maior inserção nos mercados internacionais de bens, serviços e capitais.

⁸ Cf. GONÇALVES, Reinaldo. **Globalização e desnacionalização**. São Paulo: Paz e Terra, 1999. p. 29-35.

1.2. Definição de globalização

Definir globalização é, como foi dito anteriormente, uma tarefa das mais difíceis. São múltiplas as visões sobre o fenômeno, assim como múltiplas são as suas facetas⁹. Não é exagerado, nem inapropriado, falar em globalização econômica, globalização política, globalização cultural, globalização ambiental e assim por diante¹⁰.

Ademais, subsiste um razoável consenso entre os mais variados cientistas sociais quanto à ausência de um marco teórico consistente e uniforme para o trabalho científico em torno da idéia de globalização¹¹.

“O segundo conjunto de determinantes envolve os fatores de ordem *política e institucional* vinculados à ascensão das idéias liberais ao longo dos anos 80, tendo como marco de referência os governos Thatcher na Grã-Bretanha e Reagan nos Estados Unidos. O resultado dessa ascensão foi uma onda de desregulamentação do sistema econômico em escala global”. GONÇALVES, Reinaldo. **Globalização e desnacionalização**. São Paulo: Paz e Terra, 1999. p. 29.

⁹ “Uma revisão dos estudos sobre os processos de globalização mostra-nos que estamos perante um fenómeno multifacetado com dimensões económicas, sociais, políticas, culturais, religiosas e jurídicas interligadas de modo complexo. Por esta razão, as explicações monocausais e as interpretações monolíticas deste fenómeno parecem pouco adequadas”. SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 26.

“A globalização é, na realidade, um tema de múltiplas dimensões, que dificultam significativamente a elaboração conceitual ou teórica”. GONÇALVES, Reinaldo. **Globalização e desnacionalização**. São Paulo: Paz e Terra, 1999. p. 23.

¹⁰ Liszt Vieira identifica cinco dimensões da globalização, a saber: econômica, política, social, ambiental e cultural. Cf. **Cidadania e globalização**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

As “outras” dimensões ou facetas da globalização, para além do “lado” econômico do processo, suscitam importantes questões. Eis alguns exemplos: a globalização cultural não seria uma ocidentalização ou americanização? Estaria sendo formada, ou emergindo, uma cultura global?

¹¹ “Além disso, em que pese a profícua produção bibliográfica sobre o tema, sobretudo nos últimos quatro anos, ainda não foi produzido um marco teórico que possibilitasse a leitura da globalização de forma cabal”. LIMA,

Esta fragilidade decorre, em grande parte, da ausência de teorização hábil sobre as novas realidades. Afinal, as categorias teóricas utilizadas para o entendimento do fenômeno foram construídas num momento histórico com características substancialmente distintas das atuais. A rigor, o instrumental teórico para apreender e entender os novos tempos estão em lento e penoso processo de criação.

Adotando a formulação de Anthony Giddens, reconhecida por inúmeros teóricos do fenômeno, a exemplo de Boaventura de Sousa Santos¹², David Held e John Gray, identifica-se a globalização “*como a intensificação das relações sociais em escala mundial, que ligam localidades distantes de tal maneira que os acontecimentos locais são modelados por eventos ocorrendo a muitas milhas de distância e vice-versa*”¹³. Em suma, o traço mais fundamental da globalização é justamente a interferência nos assuntos e definições locais, regionais e nacionais de decisões adotadas fora destes âmbitos geográficos, mais precisamente no cenário

Abili Lázaro Castro de. **Globalização econômica, política e direito: análise das mazelas causadas no plano político-jurídico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002. p. 12.

¹² No ensaio “Os processos da globalização”, Boaventura de Souza Santos busca expressamente a definição de globalização oferecida por Giddens e registra que “para o Grupo de Lisboa, a globalização é uma fase posterior à internacionalização e à multinacionalização porque, ao contrário destas, anuncia o fim do sistema nacional enquanto núcleo central das actividades e estratégias humanas organizadas”. Formula, logo a seguir, a sua definição de “modo de produção de globalização”: “é o conjunto de trocas desiguais pelo qual um determinado artefacto, condição, entidade ou identidade local estende a sua influência para além das fronteiras nacionais e, ao fazê-lo, desenvolve a capacidade de designar como local outro artefacto, condição, entidade ou identidade rival”. SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 26-63.

¹³ Cf. LIMA, Abili Lázaro Castro de. **Globalização econômica, política e direito: análise das mazelas causadas no plano político-jurídico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002. p. 124.

mundial ou internacional. Sucumbem as barreiras nacionais e a clássica divisão entre o espaço interno e o externo.

Discute-se, numa outra ordem de considerações, se a globalização inicia um novo modelo de organização social, uma novo estágio da sociedade capitalista¹⁴. Neste sentido, cogita-se acerca da possibilidade de ser definida como uma nova etapa na história da humanidade. Aparentemente, ainda é muito cedo para conclusões tão decisivas¹⁵.

Uma perspectiva de fundamental importância de abordagem da globalização diz respeito à identificação, no seu seio, de um processo conflituoso. Assim, como diz Boaventura de Sousa Santos, os traços mais

¹⁴ “Para os arautos da nova ordem global, como Ohmae (1995), Korten (1995), Strange (1996), Forrester (1997) ou Martin e Schumann (1999), a globalização pode ser definida como uma nova fase de expansão capitalista, marcada pelo crescente domínio das grandes empresas multinacionais, do sistema financeiro e do mercado de capitais sobre o poder político”. BAGANHA, Maria Ioannis. A cada sul o seu norte: dinâmicas migratórias em Portugal. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 136-137.

¹⁵ “A natureza precisa deste período e deste modelo está no centro dos debates actuais sobre o carácter das transformações em curso nas sociedades capitalistas e no sistema capitalista mundial como um todo. Defendi atrás que o período actual é um período de transição a que chamei o período do sistema mundial em transição (...) Trata-se, pois, de um período de grande abertura e indefinição, um período de bifurcação cujas transformações futuras são imperscrutáveis”. SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 89.

“A teoria social tem vindo a dar conta de que as novas formas de que se reveste o político e o social nas sociedades contemporâneas dificilmente se enquadram nos padrões da modernidade. As designações utilizadas para caracterizar esta fase das sociedades podem ser distintas – modernidade tardia, pós-modernidade, segunda modernidade, modernização reflexiva, sociedade global, globalização cultural, glocalização, sociedade do conhecimento e da informação, etc. -, mas na base de todas elas está o reconhecimento de que a incerteza, o paradoxo e o risco marcam o futuro das nossas sociedades. Esta passagem de um período de certezas e de crises, que podem ser controladas, para um período de crise profunda de natureza civilizatória, ao mesmo tempo acompanhada de uma ‘criatividade social e política radicalmente nova’, constituiria, segundo alguns autores, o cerne de uma verdadeira transição paradigmática que já está em curso (Santos, 1995: 258)”. HESPANHA, Pedro. Mal-estar e risco social no mundo globalizado: novos problemas e novos desafios para a teoria social. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 163-164.

visíveis do processo de globalização são, em verdade, características de uma globalização dominante ou hegemônica (de-cima-para-baixo) em convívio com uma globalização contra-hegemônica (de-baixo-para-cima)¹⁶.

Boaventura de Sousa Santos identifica dois processos principais de resistência à globalização hegemônica:

a) o *cosmopolitismo*; e

b) o *patrimônio comum da humanidade*.

O primeiro apresenta-se como uma luta contínua contra a exclusão, a inclusão subalterna, a dependência, a desintegração e a

¹⁶ “... torna-se claro que as características dominantes da globalização são as características da globalização dominante ou hegemônica. Mais adiante faremos a distinção, para nós crucial, entre globalização hegemônica e globalização contra-hegemônica (...) Nestes termos, não existe estritamente uma entidade única chamada globalização; existem, em vez disso, globalizações; em rigor, este termo só deveria ser usado no plural. Qualquer conceito mais abrangente deve ser de tipo processual e não substantivo. Por outro lado, enquanto feixes de relações sociais, as globalizações envolvem conflitos e, por isso, vencedores e vencidos. Frequentemente, o discurso sobre globalização é a história dos vencedores contada pelos próprios”. SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 55-56.

“... a globalização predatória (Falk, 1999) ocorre simultaneamente com a emergência de movimentos sociais transnacionais que são expressões parcelares de uma experimentação contra-hegemônica da globalização”. PUREZA, José Manuel. Para um internacionalismo pós-vestefaliano. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 233.

“O sistema econômico global alimenta-se da dissensão social entre os países e dentro deles. A unidade de propósitos e a coordenação em âmbito mundial entre diversos grupos e movimentos sociais é crucial. É necessária uma grande investida, que una os movimentos sociais de todas as principais regiões do mundo em torno de um objetivo e de um compromisso comuns para a eliminação da pobreza e uma duradoura paz mundial”. CHOSSUDOVSKY, Michel. **A globalização da pobreza: impactos das reformas do FMI e do Banco Mundial**. São Paulo: Moderna, 1999. p. 23.

despromoção¹⁷. O segundo movimento gira em torno da desmercantilização de recursos considerados essenciais para a sobrevivência digna da humanidade¹⁸.

¹⁷ “Trata da organização transnacional da resistência de Estados-nação, regiões, classes ou grupos sociais vitimizados pelas trocas desiguais de que se alimentam os localismos globalizados e os globalismos localizados, usando em seu benefício as possibilidades de interação transnacional criadas pelo sistema mundial de transição, incluindo as que decorrem da revolução nas tecnologias de informação e de comunicação. A resistência consiste em transformar trocas desiguais em trocas de autoridade partilhada, e traduz-se em lutas contra a exclusão, a inclusão subalterna, a dependência, a desintegração, a despromoção. As actividades cosmopolitas incluem, entre muitas outras: movimentos e organizações no interior das periferias do sistema mundial; redes de solidariedade transnacional não desigual entre o Norte e o Sul; a articulação entre organizações operários dos países integrados nos diferentes blocos regionais ou entre trabalhadores da mesma empresa multinacional operando em diferentes países (o novo internacionalismo operário); redes internacionais de assistência jurídica alternativa; organizações transnacionais de direitos humanos; redes mundiais de movimentos feministas; organizações não governamentais (ONG’s) transnacionais de militância anticapitalista; redes de movimentos indígenas, ecológicas ou de desenvolvimento alternativo; movimentos literários, artísticos e científicos na periferia do sistema mundial em busca de valores culturais alternativos, não imperialistas, contra-hegemônicos, empenhados em estudos sob perspectivas pós-coloniais ou subalternas”. SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 55-67.

¹⁸ “Trata-se de lutas transnacionais pela protecção e desmercadorização de recursos, entidades, artefactos, ambientes considerados essenciais para a sobrevivência digna da humanidade e cuja sustentabilidade só pode ser garantida à escala planetária. Pertencem ao património comum da humanidade, em geral, as lutas ambientais, as lutas pela preservação da Amazônia, da Antártida, da biodiversidade ou dos fundos marinhos e ainda as lutas pela preservação do espaço exterior, da lua e de outros planetas concebidos também como património comum da humanidade. Todas essas lutas se referem a recursos que, pela sua natureza, têm de ser geridos por outra lógica que não a das trocas desiguais, por fideicomissos da comunidade internacional em nome das gerações presentes e futuras”. SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 70.

Eis alguns registros acerca da batalha, em curso, no sentido da mercantilização, ou não, dos conhecimentos produzidos pelo homem:

“O software desempenha um papel singular na atual Sociedade do Conhecimento. Entre as manifestações da informação como bem econômico, político e jurídico mais relevante do mundo moderno seguramente o programa de computador é a mais estratégica. Afinal, o processamento automático das informações relacionadas com as mais diversas e cruciais atividades humanas, realizado nos sistemas de informática, depende necessariamente de softwares cada mais complexos. Não é sem razão que inúmeros atores sociais, entre eles cientistas, juristas, políticos, sociológicos e jornalistas, apontam a batalha em torno do modelo de distribuição e de comercialização do software como a mais aguda dos tempos atuais. Esta batalha, em outras palavras, significa uma disputa em torno da forma de controle ou apropriação daquilo que é o mecanismo mais significativo de geração e de acumulação de riquezas na sociedade contemporânea: a informação na forma de software.

Uma importantíssima consideração teórica em torno do papel-chave do software nas relações mantidas na sociedade atual está representada na "Teoria do Código" formulada por Lawrence Lessing. Segundo o conhecido professor da Harvard Law School, o software condiciona e controla os comportamentos na medida em que reconhece identidades e define maneiras de agir. Assim, ao elaborar o programa de computador (o código) o programador, ou quem o remunera, pode estabelecer e limitar tudo o que pode ser feito e como pode ser feito”. CASTRO, Aldemario Araujo. **Informática jurídica e direito da informática**. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/infojur/conteudo26texto.htm>>. Acesso em: 18 abr. 2006.

Deve ser destacado, para posterior desenvolvimento, o papel estratégico de resistência desempenhado por uma série de organizações não-governamentais (ONGs), em particular a ATTAC - Associação para uma Taxação de Transações Financeiras para Auxílio aos Cidadãos.

1.3. As principais características da globalização

As principais características ou aspectos da globalização, notadamente em seu viés econômico, verdadeiro fio condutor das demais facetas, reclamam uma análise mais cuidadosa. Assim, identificadas suas marcas mais salientes e dimensionada a força do processo no âmbito da sociedade internacional, será possível formular uma proposta de entendimento da sua influência em searas mais restritas ou específicas, como a da tributação. Vejamos, então, aqueles fenômenos, flagrados pelas análises científicas mais agudas dos tempos atuais, que conferem identidade ao processo denominado de globalização.

"No âmbito dessa sociedade ("sociedade informacional"), como o próprio nome indica, o eixo, a estrutura e a base dos poderes econômico, político e cultural residem, essencialmente, na geração, no controle, no processamento, na agregação de valor e na velocidade da disseminação da informação técnica e especializada". FARIA. José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 75.

"Seja o que for que as corporações pensam quando ganham dinheiro - ou economizam dinheiro - com o GNU/Linux, uma coisa é para mim certa: esta é a batalha política mais importante que está sendo travada hoje nos campos tecnológicos, econômicos, sociais, culturais. E pode mesmo significar uma mudança de subjetividade que vai ter consequências decisivas até para o conceito de civilização que vamos usar no futuro (breve)." VIANA. Hermano. Apresentação. In: Sérgio Amadeu da Silveira e João Cassino (Organizadores). **Software livre e inclusão digital**. São Paulo: Conrad Editora do Brasil, 2003. p. 9.

1.3.1. O enfraquecimento dos Estados nacionais

Existe razoável consenso científico em torno da idéia de que o Tratado de Westphalia, firmado em 1648, inaugurou e definiu as linhas básicas do sistema interestatal moderno¹⁹. As premissas mais salientes foram as seguintes:

- a) exclusividade dos Estados como sujeitos do Direito Internacional;
- b) inexistência de legislação internacional que interferisse nas soberanias estatais;
- c) ausência de poderes de polícia e de sanção de âmbito internacional; e
- d) relativa liberdade no uso da força e da guerra.

¹⁹ SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 36.

Uma das premissas básicas do “Consenso de Washington”²⁰, marco político da globalização, consiste na tentativa de estabelecer *Estados fracos*, em nítida reação a Westphalia. Segundo o pensamento dominante, claramente uma retomada das teses liberais, daí a denominação de *neoliberalismo*, a força da sociedade civil e das relações estabelecidas no seu interior pressupõe espaço de “movimentações” deixado pelo Estado²¹.

Importa identificar para quem os Estados nacionais, em ambiente globalizado, perdem poder. Afinal, “alguém” ganha força, influência e importância com o “recuo” das posições estatais construídas ao longo de décadas de história.

Os espaços de poder deixados pelo enfraquecimento dos Estados nacionais são ocupados, numa formulação ampla, pelos mercados, notadamente o mercado financeiro de âmbito internacional. Neste campo, os atores privilegiados são as empresas transnacionais e as instituições financeiras multilaterais.

O processo de enfraquecimento dos Estados passou (e passa) pela superação do chamado *Estado-Providência*. Com efeito, no século XX

²⁰ Ver, adiante, o tópico 1.3.5.

²¹ “Como vimos acima, a real dimensão do enfraquecimento das funções regulatórias do Estado-nação é hoje um dos debates nucleares da sociologia e da economia políticas. Inquestionável é apenas o facto de que tais funções mudaram (ou estão a mudar) dramaticamente e de uma forma que questiona o dualismo tradicional entre regulação nacional e internacional”. SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 92.

os Estados mais importantes efetivaram uma série de políticas públicas voltadas para a proteção social, sobretudo dos trabalhadores. As políticas referidas importaram em significativos movimentos de transferências de recursos para os setores mais frágeis da sociedade. O conserto neoliberal trazido pela globalização investiu com especial interesse e atenção contra as conquistas sociais, em particular contra os ganhos previdenciários²².

Um dos fenômenos mais significativos dos tempos atuais consiste na tendência de formação de blocos regionais de Estados, a exemplo da União Europeia, NAFTA e MERCOSUL. No interior destes processos, os Estados

²² “A globalização de modelo de providência estatal liberal implicou a adoção deste, tanto por países que se submeteram à nova ortodoxia neoliberal, como foi o caso ‘pioneiro’ do Clube de Pinochet, como pelas agências financeiras multilaterais (Banco Mundial, FMI, etc). Em 1994, o Banco Mundial publicou o seu célebre relatório sobre ‘A Crise do Envelhecimento’ em que se propunham reformas radicais nos sistemas de segurança social, no sentido da remercadorização a protecção social e da privatização dos sistemas de pensões de reforma, substituindo os regimes de repartição pelos de capitalização individual. O conjunto das propostas ficou conhecido por modelo neoliberal de segurança social e nos anos que seguiram foi activamente promovido, quando não imposto, aos países intervencionados pelas políticas de ajustamento estrutura” (...) Em 1998, o conhecido economista norte-americano e, ao tempo, vice-presidente do Banco Mundial, Joseph Stiglitz, desfez o primeiro ataque ao Consenso de Washington e propõe um pós-Consenso de Washington e em finais de 1999 leva mais longe ainda a sua crítica, afirmando que o modelo do Banco Mundial de segurança social (o modelo neoliberal), para além de ter causado muito sofrimento humano e contribuído para o agravamento das desigualdades sociais a nível mundial e no interior de cada país, é um modelo cientificamente errado uma vez que as supostas verdades em que assenta não passam de mitos. O próprio Stiglitz se encarrega de demonstrar isto mesmo desmontando um a um os 10 mitos em que, em seu entender, assenta o modelo do Banco Mundial”. SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 82-83.

“A instauração desta novíssima ordem global implica necessariamente que os Estados ocidentais passem de Estados-Providência a meros agentes económicos em busca de vantagens competitivas nos mercados globais”. BAGANHA, Maria Ioannis. A cada Sul o seu Norte: Dinâmicas migratórias em Portugal. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 136-137.

“Face a um sistema económico que destrói o trabalho e produz desemprego, parece estar a quebrar-se, nesta era de capitalismo global, a aliança histórica entre a sociedade de mercado, o Estado-Providência e a democracia que fundou o projecto de modernidade do Estado nacional (...) O próprio modelo social europeu está hoje sob ameaça. Os regimes de bem-estar e as formas de Estado-Providência que têm servido de suporte ao exercício dos direitos de cidadania são alvo crescente de críticas e começaram a sofrer reformas cada vez mais profundas”. HESPANHA, Pedro. Mal-estar e risco social no mundo globalizado: Novos problemas e novos desafios para a teoria social. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 162.

buscam restabelecer sua força tradicional, inclusive e curiosamente, pela via de soberanias conjuntas ou partilhadas.

Em suma, como muito bem acentua Boaventura de Sousa Santos, as práticas e interações transnacionais solaparam a capacidade do Estado-nação de orientar e controlar os fluxos de pessoas, bens, capitais e idéias, como ocorria em passado recente²³.

1.3.2. A ampliação e o fortalecimento do papel social desempenhado pelas empresas transnacionais

As empresas transnacionais²⁴ substituem progressivamente o Estado como principal ator de ordenação sócio-econômica. A tradicional soberania do Estado-nação encontra fortíssima limitação na ação (ou na verdadeira guerra) das empresas transnacionais por mercados. Elas escolhem seu palco de atuação em função de fatores como mercado de trabalho, sistema tributário, marcos regulatórios da atividade econômica e condições de infraestrutura. Neste ambiente, negociações em torno de investimento direto e ameaças de “retirada” influenciam diretamente as decisões sobre as políticas de governo.

²³ SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 36.

²⁴ Organizações ou empresas com gestão centralizada, notadamente dos aspectos financeiros e tecnológicos, e atuação operacional em escala planetária.

Boaventura de Souza Santos, apoiado em escrito de Tony Clarke, datado de 1996, destaca dados que demonstram a enorme importância das empresas transnacionais no cenário econômico globalizado²⁵.

Revela-se que:

a) 70% (setenta por cento) do comércio mundial é controlado por 500 (quinhentas) empresas multinacionais;

b) 1% (um por cento) das empresas multinacionais detêm 50% (cinquenta por cento) do investimento estrangeiro direto;

c) mais de um terço do produto industrial mundial é produzido pelas empresas multinacionais.

Na direção das empresas transnacionais surge, segundo várias analistas, uma nova classe social: a burguesia de executivos²⁶. Além de

²⁵ SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 31.

²⁶ “Becker e Sklar, que propõem a teoria do pós-imperialismo, falam de uma emergente burguesia de executivos, uma nova classe social saída das relações entre o setor administrativo do Estado e as grandes empresas privadas ou privatizadas. Esta nova classe é composta por um ramo local e por um ramo internacional. O ramo local, a burguesia nacional, é uma categoria socialmente ampla que envolve a elite empresarial, os directores de empresas, os altos funcionários do Estado, líderes políticos e profissionais influentes. Apesar de toda a heterogeneidade, estes diferentes grupos constituem, de acordo com os autores, uma classe, ‘porque os seus membros, apesar da diversidade dos seus interesses sectoriais, partilham uma situação comum de privilégio sócio-económico e um interesse comum de classe nas relações do poder político e do controlo social que são intrínsecas ao modo de produção capitalista,. O ramo internacional, a burguesia internacional, é composta pelos gestores das empresas multinacionais e pelos dirigentes das instituições

dirigir diretamente os conglomerados internacionais, os quadros pertencentes à nova classe realizam um frenético movimento de ocupação e desocupação dos postos chaves do Estado. Na Administração Pública, cuidam de estabelecer e formalizar, em políticas públicas e decisões de governo, os rumos do Estado segundo seus interesses e os interesses de suas empresas (de onde saem e para onde retornam)²⁷.

John Kenneth Galbraith destaca, na sociedade moderna, a transferência do poder dos donos das empresas para os administradores. Segundo o renomado economista, na dinâmica da vida empresarial os executivos sempre prevalecem²⁸.

financeiras internacionais”. SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 32.

²⁷ “Examinada de forma séria, a propalada divisão entre os setores público e privado não faz sentido. Não é realidade, é retórica. Uma parte grande, vital e cada vez maior do que é chamado de setor público está, para todos os efeitos práticos, no setor privado”. (...) De uns tempos para cá, a ostensiva intrusão do setor privado no chamado setor público se tornou lugar-comum. Com autoridade total sobre as grandes empresas modernas, seria natural que os administradores estendessem sua influência para a política e o governo”. GALBRAITH, John Kenneth. **A economia das fraudes inocentes: verdades para o nosso tempo**. São Paulo: Companhia das Letras, 2004. p. 52-54.

²⁸ “Um ponto menos importante: o que é central na argumentação que apresentarei é o papel dominante das empresas na sociedade da economia moderna, e a transferência do poder de seus donos, os acionistas – atualmente chamados, de forma mais condescendente, de investidores –, para os administradores. Essa é a dinâmica da vida empresarial. Os executivos sempre prevalecem.” (...) “Nas empresas modernas, quem detém o poder real não são os donos do capital, mas – como enfatizaremos mais tarde – os administradores”. (...) “A empresa controlada por administradores é a peça central do sistema econômico moderno, mas não é todo o sistema. Há também pequenos negócios, em geral no setor de serviços ao consumidor. Existem empresas, sobretudo nas áreas de tecnologia e finanças, em que um fundador, não um proprietário, mantém o comando, E ainda há empreendimentos agrícolas e varejistas de pequena escala e serviços pessoais. Mas o mundo econômico moderno está centrado nas empresas com estrutura de controle; que ninguém se esqueça da palavra: na burocracia”. (...) “Tendo o capitalismo aberto o caminho para a administração *cum* burocracia, é necessário criar uma ilusão de importância para os donos. Eis a fraude.

Essa fraude tem assumido aspectos cerimoniais. Um deles é um Conselho de Administração escolhido pelos próprios executivos e a eles inteiramente submisso, mas ouvido como a voz dos acionistas. Isso inclui homens e a indispensável presença de uma ou duas mulheres, que necessitam apenas de um conhecimento passageiro da empresa; de modo geral se pode confiar em sua aquiescência. Por um jetom e uma ou outra refeição, os membros do Conselho são de tempos em tempos informados pelos administradores sobre o que já foi decidido

Uma das mais marcantes conseqüências da força e da presença global das empresas transnacionais consiste na desnacionalização das economias, particularmente aquelas que ainda não completaram, de forma consistente, um ciclo de amadurecimento²⁹.

ou sobre o que já é sabido. A aprovação é certa, inclusive quanto à remuneração dos administradores, estabelecida por eles mesmos e que pode ser, é óbvio, generosa”. (...) “Que ninguém duvide: em qualquer empresa de certo porte, os acionistas – os proprietários – e os Conselhos de Administração que supostamente os representam são de todo submissos aos administradores. Embora se dê a impressão de autoridade dos donos, ela não existe de fato. Uma fraude aceita”. GALBRAITH, John Kenneth. **A economia das fraudes inocentes: verdades para o nosso tempo**. São Paulo: Companhia das Letras, 2004. p. 10-46.

²⁹ “O crescimento dos fluxos de investimento externo direto (IED) e o avanço das empresas de capital estrangeiro (ECE) na economia brasileira foram inusitados a partir de 1995. (...) A participação do capital estrangeiro no valor da produção da economia brasileira pode ter aumentado de 10% em 1995 para um número da ordem de, pelo menos, 15% em 1998. (...) Qualquer que seja o número (15% - 18%), o fato é que não há dúvida de que houve um intenso processo de desnacionalização da economia brasileira ao longo da segunda metade dos anos 90, período esse que tem sido marcado pela globalização econômica. (...) A desnacionalização da economia brasileira ocorre no contexto do processo de globalização econômica, que se manifesta, dentre outras formas, pelo crescimento extraordinário dos fluxos internacionais de capitais e pela crescente integração entre economias nacionais. (...)”

Há um intenso processo de desnacionalização, pois se verifica que uma parcela crescente do aparelho produtivo nacional está sob controle de estrangeiros (ou não-residentes) e, mais particularmente, nas mãos das empresas transnacionais. Como primeiro indicador do processo de desnacionalização da economia brasileira, vale mencionar a relação entre o estoque de IED e o PIB. Esta relação aumentou de 6,3% em 1995 para 9,2% em março de 1998. Isso representa, na realidade, um crescimento de 50% do grau de desnacionalização da economia brasileira. Se consideramos o IED ao longo de 1998, principalmente o vinculado às privatizações do sistemas Telebrás, o estoque de IED chegaria a 90 bilhões de dólares e o coeficiente IED/PIB seria da ordem de 11,2%.

De fato, a desnacionalização da economia brasileira vai do controle dos setores de produção de painéis à extração de titânio, da produção de aço a bancos, da navegação de cabotagem às telecomunicações, de supermercados à aviação, de chocolates a satélites, do transporte à eletricidade. Praticamente nenhum setor produtivo tem escapado ao avanço das empresas estrangeiras sobre a economia brasileira. Esse tema é tratado em mais detalhes nos próximos capítulos.

A contrapartida desse aumento da desnacionalização da economia brasileira tem sido o crescimento praticamente exponencial das remessas de lucros e dividendos para o exterior. Em 1994 as remessas totais foram de 2,9 bilhões, passaram para 3,8 bilhões em 1996, e chegaram a 6,5 bilhões de dólares em 1997”. GONÇALVES, Reinaldo. **Globalização e desnacionalização**. São Paulo: Paz e Terra, 1999. p. 14-76.

“... há um ambiente bastante propício para uma ampla desnacionalização de nosso sistema produtivo. E por isso que estou inquieto. Vejamos:

- muitos de nossos grupos empresariais, sem escala e fragilizados na relação com os concorrentes internacionais quanto a capital, tecnologia e custos, ainda atuam de forma diversificada, um partido da década passada e que se tornou ineficaz;

A desnacionalização da economia instala um indesejável ambiente de *vulnerabilidade externa*, aqui entendida como a reduzida capacidade de resistência do conjunto das atividades econômicas de um país às pressões e influências, de todas as ordens, vindas do exterior³⁰.

- é grande o número de importantes empresas com problemas societários e de sucessão;

- há o inexorável fenômeno do envelhecimento de acionistas e gestores principais, que traz consigo a natural indisposição para enfrentar novos desafios; para experimentar o desconhecido; para correr os riscos do crescimento; para admitir o desconforto de um programa de vida atribulado e estressante; e

- há, finalmente, a valorização dos ativos a atrair investidores a concorrentes internacionais dispostos a fazer ofertas bastante sedutoras. (...)

Não defendo protecionismos ilegítimos nem me movem nacionalismos arcaicos. Mas não quero ver, no futuro, nossos filhos e nossos netos só trabalhando em empresas multinacionais ou porque lhes faltarão opções ou porque não soubemos preservar as empresas nacionais. (...)

O que estou propondo discutir, portanto, não é a construção de trincheiras para defender nossas organizações, mas a realidade inequívoca de que, no Brasil, já não há isonomia competitiva e, pior, não consigo perceber qualquer movimento que vise corrigir este curso – com prioridade e com eficácia. (...)

Entendo a desnacionalização dos sistemas produtivos dos países em desenvolvimento mais como uma questão política do que como uma questão econômica. Sua principal consequência de curto prazo é a mudança dos centros decisórios para pontos do planeta onde estão em pauta nossos problemas específicos. Entretanto, o maior problema de uma desnacionalização do setor produtivo está no longo prazo. (...)

E os grandes grupos internacionais têm raízes, têm origens e têm suas principais bases político-estratégicas onde estão seus principais acionistas e onde se concentra sua principal força político-estratégica. Como as aves migratórias, saberão voltar ao local de abrigo de seus interesses principais, de seus compromissos históricos – tão logo as condições de permanência lhes apareçam desvantajosas”. ODEBRECHT, Emilio. Revista Brasileira de Comércio Exterior, n. 57, out.-dez. de 1998, p. 52. Cf. GONÇALVES, Reinaldo. **Globalização e desnacionalização**. São Paulo: Paz e Terra, 1999. p. 207-208.

“Por falta de cuidados e excesso de pressa, a globalização escancarou as portas de nossa economia e de nosso mercado, sem que aplicássemos aqui pelo menos algumas das exigências e cautelas que economias desenvolvidas – e abertas – adotam para defender seus negócios e seus empregos. (...)

A globalização atropelou forte e já temos alguns setores econômicos – como o de autopeças, por exemplo – em que o previsível processo de desnacionalização já se tornou inexorável. Urge que a sociedade reaja e o Governo proteja o que restou do vendaval desnacionalizante, que arrasou esta área”. STEINBRUCH, Benjamin. O Globo. Rio de Janeiro, p. 10, 25 mai. 1998. Cf. GONÇALVES, Reinaldo. **Globalização e desnacionalização**. São Paulo: Paz e Terra, 1999. p. 215.

³⁰ “Houve, a partir de 1995, um aumento extraordinário da vulnerabilidade externa do Brasil, com ritmo, profundidade e amplitude nunca antes observados na história do país. (...) Assim, a desnacionalização econômica aumenta a vulnerabilidade externa do país por meio do que poderia se chamar de a economia política internacional do capital estrangeiro”. GONÇALVES, Reinaldo. **Globalização e desnacionalização**. São Paulo: Paz e Terra, 1999. p. 13-17.

1.3.3. Os movimentos transnacionais de capitais em volumes extraordinários

Os movimentos transnacionais de capitais, sobretudo financeiros, assumem proporções gigantescas e gozam de irrestrita liberdade³¹. Estimam-se em cerca de 1,5 (um vírgula cinco) trilhão de dólares por dia as transações cambiais, sendo que 95% (noventa e cinco por cento) delas são meramente especulativas, manuseando mecanismos financeiros complexos, baseados nos mercados futuros e de ações³². As recentes revoluções da informática

³¹ “A partir de uma maior integração financeira ocorrida nas décadas de 1980 e 1990, com a abertura financeira das economias, com o advento de novas tecnologias na área da informática e das telecomunicações e com a constituição dos chamados ‘mercados emergentes’, pode se observar a emergência de um novo ciclo nas finanças internacionais.

Este novo ciclo é marcado pela liberdade com que grandes fluxos de capitais, muito superiores à produção de bens e serviços das economias, cruzam as fronteiras dos países de forma instantânea, em busca das melhores oportunidades de ganhos em taxas de juros e, sobretudo, com variações nas taxas de câmbio.

Do imediato pós-guerra até a primeira metade da década de 1970, praticamente todos os países restringiam ou proibiam o livre fluxo de capitais estrangeiros, adotando controles de entrada e saída de moeda estrangeira. Somente a partir de meados da década de 1970, é que as economias desenvolvidas começam a adotar maior liberdade aos fluxos estrangeiros”. PUDWELL, Celso A. M. **Fluxos de capitais: liberdade ou controle?** Disponível em: <http://www.brde.com.br/estudos_e_pub/2003-01FluxosdeCapitais.doc>. Acesso em: 20 jun. 2003.

“O que acontece nos mercados financeiros segue à risca uma lógica largamente comprovável e é provocado pelos próprios governos dos grandes países industrializados. Em nome da doutrina da intocabilidade do mercado livre, desde a década de 1970 eles vêm demolindo as cancelas que permitiam administrar o trânsito de dinheiro e o fluxo de capitais na passagem das fronteiras. Agora se queixam, como aprendizes de feiticeiro desorientados por não poderem mais controlar os espíritos que eles e seus antecessores invocaram”. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 70.

³² “Com base na liberdade mundial, o setor financeiro explodiu em apenas dez anos: desde 1985, os negócios com divisas e títulos mais que decuplicaram. Atualmente, durante um dia normal, reservas monetárias da ordem de aproximadamente 1,5 trilhão de dólares mudam de mãos, conforme apurou o Banco de Compensações Internacionais. Essa soma equivale mais ou menos ao produto interno bruto anual da Alemanha, ou a quatro vezes a despesa mundial por ano com petróleo”. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 72.

e das comunicações forneceram as bases tecnológicas para a criação e o aperfeiçoamento de um verdadeiro “cassino global”³³.

Os números relacionados com os fluxos financeiros internacionais ganham cores dramáticas quando comparados com dados do avanço

“Antes do desmantelamento do sistema de *Bretton Woods*, cerca de 90% do capital movimentado internacionalmente era para investimento e comércio e 10% para especulação. Em 1990 esses números se inverteram, estimando a UNCTAD que 95% desse capital é atualmente utilizado para especulação, ...”. PIHEIRO, Jurandi Borges. **Direito tributário e globalização: ensaio crítico sobre preços de transferência**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p.14.

³³ “Embora tenham grande poder nos mercados financeiros, esses ‘administradores de dinheiro’ são cada vez mais afastados de funções empresariais na economia real. Suas atividades (que escapam da regulamentação do Estado) incluem transações especulativas no mercado de futuros e derivativos e a manipulação de mercados monetários. Os grandes operadores financeiros estão rotineiramente envolvidos em ‘depósitos de hot money, nos ‘mercados emergentes’ da América Latina e do Sudoeste Asiático, sem falar na lavagem de dinheiro e no estabelecimento de ‘bancos privados’ (especializados em ‘dar assessoria a clientes ricos’) em muitos paraísos bancários do exterior. O movimento diário de transações com divisas estrangeiras é da ordem de US\$ 1 trilhão por dia, do qual apenas 15% correspondem efetivamente ao comércio de commodities e fluxos de capital. Nessa trama financeira global, o dinheiro transita em alta velocidade de um paraíso bancário no exterior para outro, na forma de transferências eletrônicas. Atividades comerciais ‘legais’ e ‘ilegais’ ficaram cada vez mais entrelaçadas e grandes somas de riqueza privada não-declaradas têm sido acumuladas”. CHOSSUDOVSKY, Michel. **A globalização da pobreza: impactos das reformas do FMI e do Banco Mundial**. São Paulo: Moderna, 1999. p. 15-16.

“A globalização pode ser definida como a interação de três processos distintos, que têm ocorrido ao longo dos últimos vinte anos, e afetam as dimensões financeira, produtivo-real, comercial e tecnológica das relações econômicas internacionais. Esses processos são: a expansão extraordinária dos fluxos internacionais de bens, serviços e capitais; o acirramento da concorrência nos mercados internacionais; e a maior integração entre os sistemas econômicos nacionais.

O primeiro processo refere-se à expansão extraordinária dos *fluxos internacionais* de bens, serviços e capitais. No caso dos fluxos de capitais, os dados mostram que os empréstimos internacionais mais o investimento de portfólio aumentaram de aproximadamente 400 bilhões em 1987 para 1,6 trilhões de dólares em 1996. Nesse período os empréstimos e os investimentos de portfólio cresceram a uma taxa média anual de aproximadamente 17%. De fato, houve uma extraordinária expansão dos fluxos de capitais em todo os mercados que compõem o sistema financeiro internacional (títulos, ações, empréstimos, financiamentos, moedas e derivativos) (...)

A especificidade da globalização econômica do final do século XX consiste na simultaneidade dos processos de crescimento extraordinário dos fluxos internacionais, acirramento da concorrência no sistema internacional e integração crescente entre os sistemas econômicos nacionais. E, ademais, esse processo ocorre sem o contramovimento protecionista, intervencionista e regulador, que marcou, por exemplo, o final do século XIX. Essa especificidade é particularmente importante e, portanto, merece um nome específico: globalização”. GONÇALVES, Reinaldo. **Globalização e desnacionalização**. São Paulo: Paz e Terra, 1999. p. 24-28.

da pobreza em escala mundial. Segundo estimativas da Organização das Nações Unidas - ONU³⁴:

a) cerca de um bilhão e meio de pessoas (1/4 da população mundial) vivem na pobreza absoluta com rendimento inferior a um dólar por dia;

b) outros dois bilhões vivem com apenas o dobro do rendimento referido no tópico anterior.

Curiosamente, a completa liberdade dos fluxos financeiros internacionais contrasta com as profundas restrições presentes nas regras do “sistema de Bretton Woods”.

Segundo os registros da história econômica mais recente, os principais países vencedores da Segunda Guerra Mundial, reunidos nas montanhas do Estado americano de Wisconsin, localidade de Bretton Woods, ajustaram as premissas básicas de uma nova ordem econômica internacional. Duas definições se destacaram:

a) valia, para as moedas de todos os países, uma paridade fixa em relação ao dólar (garantido por reservas em ouro);

³⁴ SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 33.

b) fiscalização estrita sobre as transações significativas com divisas.

O sistema desenhado em Bretton Woods, no ano de 1944, sustentou cerca de três décadas de estabilidade econômica, em contraponto às crises vivenciadas nas décadas de 1920 e 1930.

A partir de 1970, sob fortes pressões das elites financeiras, vários países, entre eles os Estados Unidos, a Alemanha e o Canadá, abandonaram os controles sobre os fluxos de capitais. As taxas de câmbio passaram a ser “negociadas” no mercado. Assim, o “sistema de Bretton Woods” literalmente caiu. Em levas sucessivas, outros tantos países caminharam para a referida liberdade econômica e financeira³⁵.

Importa destacar uma das características fundamentais do mercado financeiro internacional na atualidade. Com efeito, apenas de 2 (dois) a 3% (três por cento) dos negócios estão voltados para o financiamento da atividade econômica produtiva (indústria, comércio e serviços)³⁶. A denominação “cassino

³⁵ “Enfim, foi por ação política e legislação direcionada, da parte de governos democraticamente eleitos, que se desenvolveu o sistema econômico hoje independente chamado ‘mercado financeiro global’, ao qual cientistas políticos e economistas já atribuem o caráter de ‘um poder superior’. As nações do mundo estão interligadas não tanto por ideologia, cultura pop, cooperação internacional ou mesmo ecologia, como pela máquina de dinheiro dos bancos, seguradoras e fundos de investimento, unidos entre si por via eletrônica”. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 72.

³⁶ Cf. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 77.

global”, antes referida, não é inadequada. Afinal, dominam amplamente os mercados certos “jogos educados”³⁷.

Nos contratos próprios destes “jogos”, os agentes econômicos envolvidos pagam uma pequena entrada e limitam o risco, por ocasião do vencimento, por intermédio de uma série de contratos paralelos. Forma-se, assim, um monumental mercado de derivativos³⁸ divorciado do mundo da produção de bens e serviços³⁹.

O objetivo básico, ao se operar com derivativos, é conseguir ganhos financeiros que compensem perdas em outras atividades

³⁷ “Vamos apostar que o índice Dow Jones em um ano estará 250 pontos acima do nível de hoje. Do contrário eu pago ...”. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 77.

³⁸ “Um derivativo é um contrato definido entre duas partes no qual se definem pagamentos futuros baseados no comportamento dos preços de um ativo de mercado (normalmente as chamadas commodities). Em resumo, podemos dizer que um derivativo é um contrato cujo o valor deriva de um outro ativo (...) Na Bíblia, Gênesis, capítulo 29, é possível encontrar o primeiro negócio de opções e o primeiro calote em derivativos. Quando Labão lançou uma opção de compra do ativo Raquel, sua filha, para Jacó, com preço de exercício de sete anos de trabalho. No vencimento da opção Jacó optou por exercer seu direito, porém Labão não entregou sua filha, primeiro default neste mercado”. WIKIPÉDIA. **Desenvolvido pela Wikimedia Foundation**. Apresenta conteúdo enciclopédico. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Derivativo&oldid=1438070>>. Acesso em: 10 abr. 2006.

“Ademais, a instabilidade gerada pela ruptura do sistema de Bretton Woods, num primeiro momento, e pelas políticas monetária e cambial dos países desenvolvidos a partir de então, provocou um processo de inovação e adaptação institucional no sistema financeiro internacional. Nesse sentido, pode-se mencionar o desenvolvimento de novos instrumentos financeiros de proteção ante riscos e incertezas. O exemplo de maior destaque é o desenvolvimento do mercado de derivativos de moedas e taxas de juros, principalmente, a partir dos anos 80”. GONÇALVES, Reinaldo. **Globalização e desnacionalização**. São Paulo: Paz e Terra, 1999. p. 30.

³⁹ “Com os negócios de derivativos, ‘o mundo financeiro teria se desligado da esfera real’, julgou Thomas Fischer, que como chefe desse segmento em diversos bancos alemães, durante anos entrou na maratona do mercado. Juros básicos e outras relações econômicas objetivas estão perdendo terreno. O que mais conta é a expectativa, o jogo do sobe-e-desce. A faixa de oscilação de todas as cotações, no jargão financeiro chamada de ‘volatilidade’, aumentou drasticamente”. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 78.

econômicas. Assim, situações de prejuízos certos como a desvalorização cambial e as variações bruscas nas taxas de juros podem significar ganhos para quem protegeu os investimentos por meio de derivativos.

A força dos derivativos é tão grande que consegue mudar o perfil dos bancos na economia globalizada. Perdem importância com velocidade crescente as funções tradicionais de administração de poupanças e fornecimento de crédito para a atividade econômica produtiva. Paralelamente, ganham importância crescente os rendimentos obtidos no “jogo do mercado”⁴⁰.

Em 1995, no âmbito da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE, foram iniciadas as conversações para a elaboração de um Acordo Multilateral de Investimentos – AMI. O ajuste em questão pretende estabelecer um marco jurídico para a regulação dos fluxos financeiros internacionais em tempos de globalização.

Para o Acordo Multilateral de Investimentos – AMI, em gestação⁴¹, a noção de investimentos é bastante elástica. Estariam incluídos, além do tradicional investimento externo direto, os “investimentos”:

⁴⁰ “O Deutsche Bank sozinho lucra anualmente com os derivativos quase 1 bilhão de marcos”. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 78.

⁴¹ “As discussões a respeito do AMI têm sido bastante controversas. As organizações não-governamentais têm feito pressões crescentes no sentido de dar mais transparência às negociações e divulgação ao escopo e importância de compromissos políticos associados à adesão ao AMI. Ademais, vários países desenvolvidos (*e.g.*, os EUA) não têm-se manifestado de forma firme quanto ao seu interesse no AMI. Isso pode ser explicitado pelo fato de que os EUA já têm acordos bilaterais (*e.g.*, com o Brasil) e plurilaterais (*e.g.*, com México e Canadá, no âmbito do NAFTA), que lhes asseguram os principais direitos mencionados no AMI.

a) de portfólio, de difícil delimitação, embora normalmente identificados com aplicações de curto prazo;

b) imobiliários;

c) em qualquer tipo de ativo financeiro;

d) em ativos intangíveis.

Os objetivos principais do Acordo Multilateral de Investimentos – AMI seriam:

a) a liberalização, em escalas nunca vistas, dos fluxos de investimentos estrangeiros;

b) a proteção dos investimentos realizados;

c) a fixação de procedimentos para a solução de conflitos entre os Estados e os investidores estrangeiros.

Outros países, como a França, parecem não estar inclinados a prosseguir com as negociações sobre o AMI. Neste sentido, consta que as maiores pressões para a aprovação do AMI têm origem na Holanda e na Grã-Bretanha, países onde as empresas multilaterais têm uma forte presença. Países como o Brasil, Argentina e Chile têm participado com observadores oficiais das negociações do AMI no âmbito da OCDE, aparentemente, com o intuito de aderir ao acordo tão logo ele seja promulgado. Há ainda a possibilidade de se transferir as

1.3.4. A nova divisão internacional do trabalho

A globalização configura nova divisão internacional do trabalho. Enquanto as unidades de decisões estratégicas, de ordem política e econômica, permanecem sediadas fisicamente nos países centrais, os recursos para a produção são obtidos ao redor do mundo. São criados sistemas de produção extremamente flexíveis e dispersos em inúmeras operações em diversos países. As tecnologias de ponta, nos campos da comunicação e da informática, permitem “organizar” a cadeia produtiva em escala global.

As principais atividades econômicas relacionadas com a produção, a distribuição e o consumo estão organizadas em escala mundial de forma muito peculiar. Segundo Manuel Castells, as estruturas tradicionalmente hierarquizadas, vivenciadas no interior das organizações públicas e privadas, são substituídas, com enorme ganho de eficiência, por estruturas em redes⁴², desprovidas do traço de verticalidade próprio dos desenhos anteriores⁴³.

negociações do AMI do âmbito da OCDE para a OMC”. GONÇALVES, Reinaldo. **Globalização e desnacionalização**. São Paulo: Paz e Terra, 1999. p. 211.

⁴² “Ademais, à medida que novas tecnologias de geração e distribuição de energia tornaram possível a fábrica e a grande corporação como os fundamentos organizacionais da sociedade industrial, a Internet passou a ser a base tecnológica para a forma organizacional da Era da Informação: a rede. Uma rede é um conjunto de nós interconectados”. CASTELLS, Manuel. **A galáxia da internet: reflexões sobre a internet, os negócios e a sociedade**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2003. p. 7.

⁴³ “Além disso, a Cisco também organiza sua produção on-line, um ambiente de fabricação em rede montado na forma de uma extranet, Manufacturing Connection Online (MCO), inaugurado em junho de 1999 e acessado por fornecedores, empregados da empresa e parceiros logísticos. Sendo uma das companhias industriais mais ricas do mundo, ela fabrica muito pouco por si mesma, tendo terceirizado mais de 90% de sua produção para

José Eduardo Faria identifica e qualifica as profundas mudanças observadas na operacionalização da economia globalizada como uma verdadeira “desterritorialização da produção” na “economia-mundo”, marcada pela dispersão geográfica da produção com o objetivo de aproveitar as vantagens comparativas de cada local⁴⁴.

Importa destacar que a consolidação de uma economia de mão-de-obra barata global, além de importante componente do processo de pauperização de amplas parcelas da população mundial, representa uma das fortes contradições e limitações da globalização em curso. Com efeito, a busca por novos mercados consumidores, em escala planetária, esbarra justamente na redução paulatina do poder de compra dos trabalhadores.

uma rede de fornecedores autorizados. Mas a Cisco controla rigorosamente sua rede de fornecimento, integrando fornecedores-chave a seus sistemas de produção, automatizando o roteamento de transferência de dados através de EDIs, automatizando a coleta de informação sobre dados de produto a partir dos fornecedores e descentralizando os procedimentos de testagem no ponto da produção, sob padrões e métodos rigorosamente controlados por engenheiros da Cisco. Assim, a Cisco é realmente um fabricante, mas baseado numa fábrica virtual, global, pela qual tem a responsabilidade final em termos de pesquisa e desenvolvimento, engenharia de protótipo, controle de qualidade e marca. (...) O modelo de empresa em rede, propelado pela Internet, não se restringe à indústria tecnológica. Está se expandindo rapidamente em todos os setores de atividades”. CASTELLS, Manuel. **A galáxia da internet: reflexões sobre a internet, os negócios e a sociedade**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2003. p. 61-63.

⁴⁴ Cf. FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros Editores, 1999. p. 34-87.

1.3.5. As políticas de liberalização, de privatização, de desregulamentação e de superação de conquistas sociais

A implantação de um conjunto de políticas de liberalização, de privatização, de desregulamentação e de superação de inúmeras conquistas sociais marcam a chegada da globalização. Estas políticas são conhecidas em seu conjunto como doutrina ou ideologia *neoliberal*. Elas estão baseadas na premissa básica de que o mercado deve regular a sociedade e, por via de consequência, o papel e a presença do Estado devem ser reduzidos⁴⁵. O Estado não deve atenuar as desigualdades promovidas pelo mercado, mas assegurar a

⁴⁵ “Na certidão de nascimento do movimento, o ano de registro é 1947, ocasião em que Hayek convoca, para uma reunião em Mont Pèlerin (Suíça), aqueles que compartilhavam seu credo. Dentre os que acorreram ao chamado, encontravam-se Milton Friedman, Karl Popper, Lionel Robbins e Ludwig Von Mises. O propósito da Sociedade de Mont Pèlerin era "combater o keynesianismo e o solidarismo reinantes e preparar as bases para um novo capitalismo no futuro, um capitalismo duro e livre de regras" (Anderson, 1995:10). Para esses crentes nas inigualáveis virtudes do mercado, o igualitarismo promovido pelo estado do bem-estar destruía a liberdade dos cidadãos e a vitalidade da concorrência, da qual dependia a prosperidade de todos”. PAULANI, Leda Maria. **Economia e retórica: o capítulo brasileiro.** Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-31572006000100001>. Acesso em: 10 abr. 2006.

“Este ensaio abordará como grandes sistemas econômicos e políticos – a partir das pressões pecuniárias e políticas e dos modismos de nossa época – cultivam sua própria versão da verdade, que não tem, necessariamente, relação alguma com a realidade. Ninguém é particularmente culpado; tendemos a acreditar no que é conveniente. Deveriam estar atentos a esse fato todos os que estudaram economia, todos os que hoje são estudantes e todos os que têm algum interesse na vida econômica e política. É a ele servem – ou a ele não se opõem – os influentes interesses econômicos, políticos e sociais”. GALBRAITH, John Kenneth. **A economia das fraudes inocentes: verdades para o nosso tempo.** São Paulo: Companhia das Letras, 2004. p. 11.

“A integração global é acompanhada da ascensão de uma doutrina redentora da economia, que um exército de consultores econômicos constantemente leva à política: o neoliberalismo. Simplificando, eis sua tese básica: o mercado é bom e interferências do Estado são ruins”. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social.** 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 17.

ordem fundada no livre comércio ou livre mercado. Admite-se, no máximo, que o Estado se ocupe de certas políticas compensatórias voltadas para setores sociais lançados na mais completa pobreza.

As principais diretrizes a serem observadas para o futuro da economia mundial, para as políticas de desenvolvimento econômico e particularmente para o papel do Estado nas relações sociais e econômicas são conhecidas, conforme referência anterior, como “Consenso de Washington”.

A implementação do “Consenso de Washington” contou (e conta) com a decisiva ação de certas agências multilaterais como o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional - FMI e a Organização Mundial do Comércio - OMC.

As diretrizes do “Consenso de Washington” aparecem nos cenários internos das sociedades subjugadas com denominações pomposas e forte apelo saneador: “política de ajustamento estrutural”, “política de estabilização macroeconômica”, entre outras⁴⁶. Estas políticas envolvem medidas como:

⁴⁶ “O mesmo cardápio de austeridade orçamentária, desvalorização, liberalização do comércio e privatização é aplicado simultaneamente em mais de cem países devedores. Estes perdem a soberania econômica e o controle sobre a política monetária e fiscal; seu Banco Central e Ministério da Fazenda são reorganizados (frequentemente com a cumplicidade das burocracias locais); suas instituições são anuladas e é instalada uma ‘tutela econômica’. Um ‘governo paralelo’ que passa por cima da sociedade civil é estabelecido pelas instituições financeiras internacionais (IFIs). Os países que não aceitam as ‘metas de desempenho’ do FMI são colocados na lista negra”. CHOSSUDOVSKY, Michel. **A globalização da pobreza: impactos das reformas do FMI e do Banco Mundial**. São Paulo: Moderna, 1999. p. 28.

- a) liberalização de mercados;
- b) privatização de empresas estatais e dos serviços prestados por elas;
- c) “flexibilização” das relações entre o capital e o trabalho;
- d) redução e privatização dos sistemas de previdência social, dentro de um quadro mais amplo de enfraquecimento dos direitos sociais;
- e) reformas educacionais voltadas para a profissionalização em detrimento da cidadania e introdução do pagamento direto, parcial ou total, nas instituições públicas;
- f) “independência” do Banco Central em relação às instâncias políticas legitimadas pelo voto popular, notadamente a parlamentar⁴⁷.

A implementação das políticas do “Consenso de Washington” inviabiliza a construção de economias nacionais pelos países em desenvolvimento. A internacionalização das economias dos países “emergentes”

⁴⁷ “Outra importante condição imposta pelo FMI é que ‘a independência do Banco Central seja mantida também em relação ao Parlamento’, ou seja, uma vez nomeados, os altos funcionários do Banco Central não têm de prestar contas nem ao governo nem ao Parlamento. Eles estão cada vez mais subordinados às IFIs. Em muitos países em desenvolvimento, são mesmo antigos integrantes dos quadros dessas instituições e dos bancos de desenvolvimento regionais”. CHOSSUDOVSKY, Michel. **A globalização da pobreza: impactos das reformas do FMI e do Banco Mundial**. São Paulo: Moderna, 1999. p. 50.

cria “territórios econômicos abertos” munidos de importantes “reservas” de mão-de-obra barata e recursos naturais.

Segundo Michel Chossudovsky, temos uma verdadeira guerra econômica e financeira em curso. Trata-se, no entanto, de uma guerra em novos moldes ou novas bases. Não é mais preciso o uso da força militar, a invasão ou a ocupação física. A nova “conquista” envolve o controle, a distância, sobre os processos produtivos⁴⁸.

1.3.6. O processo de cobrança de dívidas em escala mundial

As políticas social e econômica dos governos dos países menos desenvolvidos são afetadas em função de um processo bem definido de cobrança de dívidas em escala mundial.

O processo mencionado envolve as agências financeiras internacionais (Banco Mundial, Fundo Monetário Internacional - FMI e Organização Mundial do Comércio - OMC) que, operando segundo os interesses econômicos dominantes, supervisionam e condicionam as economias nacionais. A rigor,

⁴⁸ CHOSSUDOVSKY, Michel. **A globalização da pobreza: impactos das reformas do FMI e do Banco Mundial**. São Paulo: Moderna, 1999, p. 289-290.

impõem-se programas de ajustamento econômico estrutural como condições (as chamadas “condicionalidades”⁴⁹) para a renegociação das dívidas externas.

Cumprir registrar que os “programas de estabilização macroeconômica” definidos pelas agências financeiras internacionais para os chamados “países em desenvolvimento” produzem resultados sociais dramáticos, notadamente o empobrecimento de milhões de pessoas.

Mesmo os países desenvolvidos são envolvidos e aplicam o receituário gestado no interior das agências financeiras internacionais. As providências mais visíveis nestes países são os cortes de gastos sociais e a eliminação de benefícios conquistados ao longo de décadas e caracterizadores do Estado de bem-estar social.

Michel Chossudovsky afirma e demonstra com firmeza esta triste realidade⁵⁰. Boaventura de Sousa Santos reconhece claramente a

⁴⁹ “Cuando un país miembro obtiene un préstamo del FMI, las autoridades del país se comprometen a aplicar ciertas políticas económicas y financieras, requisito que se conoce con el nombre de “condicionalidad”. La condicionalidad permite al FMI vigilar que el préstamo se esté utilizando eficazmente para resolver las dificultades económicas del prestatario, de modo que el país pueda rembolsarlo de manera oportuna y los demás países miembros puedan disponer de los fondos de la institución si los necesitan. En los últimos años, el FMI se ha centrado en focalizar y racionalizar la condicionalidad a fin de fomentar la identificación de los países con políticas sólidas y eficaces”. FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Condicionabilidad del FMI**. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/exr/facts/spa/conditios.htm>>. Acesso em: 10 abr. 2006.

⁵⁰ “O FMI, o Banco Mundial e a Organização Mundial do Comércio (OMC) são estruturas administrativas, são órgãos reguladores operando dentro de um sistema capitalista e respondendo a interesses econômicos e financeiros dominantes. O que está em jogo é a capacidade dessa burocracia internacional para supervisionar as economias nacionais por meio da deliberada manipulação das forças do mercado”. CHOSSUDOVSKY, Michel. **A globalização da pobreza: impactos das reformas do FMI e do Banco Mundial**. São Paulo: Moderna, 1999. p. 12.

existência deste processo⁵¹. Hans-Peter Martin e Harald Schumann também constataam o perverso papel das agências financeiras internacionais⁵².

Michel Chossudovsky reconhece que as chamadas “condicionalidades”, manejadas com eficiência pelo Fundo Monetário Internacional - FMI e pelo Banco Mundial no âmbito dos processos de renegociação das dívidas externas, ampliaram seu raio de ação para outras searas das relações internacionais, notadamente na regulação do comércio internacional⁵³.

Deve ser destacado o papel das agências financeiras de *rating*. Estes organismos, com suas avaliações dirigidas aos investidores ou especuladores internacionais, conseguem interferir efetivamente na formulação de políticas internas dos Estados mais vulneráveis. Chossudovsky aponta exemplos emblemáticos desta realidade⁵⁴.

⁵¹ SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 31.

⁵² “Para tanto, o FMI era o foro ideal, porque em seu comitê relator os governos do G-7 têm voz decisiva. Não importa onde o FMI tenha concedido créditos, isso sempre foi vinculado ao compromisso de tornar a respectiva moeda conversível e abrir o país à circulação internacional de capitais”. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 72.

⁵³ “A imposição das prescrições políticas do FMI-Banco Mundial deixou de depender apenas dos acordos de empréstimo de nível nacional (que não são documentos ‘geradores de obrigação legal’). Muitas das cláusulas do PAE (por exemplo, a liberalização do comércio e o regime de investimento estrangeiro) foram inseridas de forma permanente nos artigos do acordo da OMC. Esses artigos têm servido de base para ‘controlar’ países (e impor ‘condicionalidades’) de acordo com a lei internacional”. CHOSSUDOVSKEY, Michel. **A globalização da pobreza: impactos das reformas do FMI e do Banco Mundial**. São Paulo: Moderna, 1999. p. 28.

⁵⁴ “O rebaixamento de categoria da dívida consolidada da Suécia em 1995 pela Moody’s foi instrumental para a decisão do governo social-democrata de minoria de cortar programas de bem-estar social essenciais, entre eles a pensão das crianças e o seguro-desemprego. Da mesma forma, a classificação do crédito da dívida pública do Canadá pela Moody’s foi um dos principais fatores na adoção do PAE desse país em 1995-1996, que envolveu grandes cortes nos programas sociais e demissões de funcionários públicos”. CHOSSUDOVSKEY, Michel. **A**

1.3.7. Os movimentos (ou processos) globais paralelos

A globalização, ou o processo da globalização, convive com movimentos ou acontecimentos significativos em escala mundial. São processos históricos distintos, em suas causas mais remotas, mas profundamente entrelaçados, com inegáveis influências mútuas. Os mais relevantes destes processos são:

a) o fim da “guerra fria” entre a União Soviética e os Estados Unidos da América;

b) as profundas inovações nas tecnologias de comunicação e de informação;

globalização da pobreza: impactos das reformas do FMI e do Banco Mundial. São Paulo: Moderna, 1999. p. 13.

“Entre as agências anônimas do poder mundial do mercado financeiro, goza de especial influência aquela estabelecida em um prédio compacto de onze andares, situado em Nova York na Church Street, 99. A sombra das duas torres do World Trade Center, trabalham os 300 analistas bem remunerados da Moody’s Investors Service, a maior e mais solicitada consultoria de investimentos do planeta. Na parede do saguão de entrada, um relevo de mais de 12m² banhado em ouro resume a filosofia da empresa: ‘Crédito é o sopro de vida no moderno sistema de livre comércio moderno. Contribuiu cerca de mil vezes a mais para a riqueza das nações do que as minas de metais preciosos possam ter proporcionado’. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social.** 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 95.

c) a proclamação da democracia liberal como regime político universal⁵⁵;

d) a imposição do mesmo modelo de lei de proteção da propriedade intelectual⁵⁶.

Vale destacar o papel estratégico das inovações tecnológicas. Aliás, a nova economia é informacional porque, segundo inúmeros autores, a produtividade e a competitividade estão fundadas na capacidade de geração e de aplicação da informação baseada em conhecimento⁵⁷.

As modernas tecnologias de comunicação e informação, além de viabilizarem os frenéticos movimentos internacionais de capitais especulativos:

⁵⁵ O fenômeno pode ser observado no Afeganistão e no Iraque. Nestes países, apesar do milenar legado histórico, os modelos de democracia liberal ocidental são postos ou impostos como paradigmas universais para o trato das relações políticas.

⁵⁶ Ver a nota n. 18.

⁵⁷ “..., o sistema global funciona em rede, ancorado em nós centrais que, apoiados nas novas tecnologias de comunicação e de informação, penetram em áreas cada vez mais recônditas do planeta, cristalizando no processo o domínio nos nós centrais sobre a imensa e crescente periferia (Castells, 1996). A novidade do sistema advém de ele se basear no controlo do conhecimento e da informação, pelo que a localização física dos agentes que comandam o processo é simultaneamente concentrada, isto é, tende a afluir nos nós centrais, e difusa, isto é, está dispersa, embora ligada permanentemente em rede a partir dos nós centrais a todos as crescentes áreas que vai integrando no sistema global (Sassen, 1994)”. BAGANHA, Maria Ioannis. A cada sul o seu norte: dinâmicas migratórias em Portugal. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 137.

“O recurso econômico básico – ‘os meios de produção’, para usar uma expressão dos economistas – não é mais o capital, nem os recursos naturais (a ‘terra’ dos economistas), nem a ‘mão-de-obra’. Ele é e será o conhecimento. As atividades centrais de criação de riqueza não serão nem a alocação de capital para usos produtivos, nem a ‘mão-de-obra’ – os dois pólos da teoria econômica dos séculos dezenove e vinte, quer seja clássica, marxista, keynesiana ou neoclássica. Hoje o valor é criado pela ‘produtividade’ e pela ‘inovação’, que

a) permitem contatos diretos e instantâneos entre os locais de produção e as matrizes corporativas;

b) promovem uma extraordinária redução dos custos operacionais e dos custos das operações em escala mundial;

c) reduzem dramaticamente a necessidade de mão-de-obra em certos setores produtivos em função das técnicas de automação.

A democracia liberal como regime político universal cumpre o relevante papel de viabilizar um ambiente político que não ameaça os postulados básicos da globalização hegemônica. Em verdade, os mecanismos políticos tradicionais são instrumentalizados pelas forças do mercado, notadamente por intermédio da grande imprensa devidamente alinhada, para conformarem um quadro de legitimação formal do ambiente político-econômico voltado para nutrir os interesses globais dominantes⁵⁸.

são aplicações do conhecimento ao trabalho”. DRUCKER, Peter. **Sociedade pós-capitalista**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002. p. XVI.

⁵⁸ “Prejudicado pelos conflitos de interesses, o sistema de governo no Ocidente está em crise, como resultado de sua relação ambivalente com preocupações econômicas e financeiras privadas. Nessas condições, a prática da democracia nos países desenvolvidos tornou-se também um ritual. Nenhuma política alternativa é oferecida para os eleitores. Como em um Estado monopartidário, os resultados das urnas não têm virtualmente qualquer impacto sobre a real conduta da política econômica e social do Estado”. CHOSSUDOVSKY, Michel. **A globalização da pobreza: impactos das reformas do FMI e do Banco Mundial**. São Paulo: Moderna, 1999. p. 21.

1.4. Os espaços jurídicos tradicionais e a globalização

A globalização desferiu um poderoso golpe na formação dos espaços jurídicos tradicionais. A crescente participação política no âmbito do Estado Social, territorialmente definido, conduziu a conquistas de inúmeros e variados direitos conhecidos como de segunda e terceira gerações. Ocorre que a globalização reduziu o espaço público de atuação política na medida em que alargou a importância do mercado⁵⁹. As decisões políticas globalizadas, tomadas para além das fronteiras nacionais, enfraqueceram a participação política e modelaram várias formas de exclusão social. Assistimos, nesta quadra histórica, a “dissipação”, a “flexibilização” e a “desregulamentação” de direitos duramente conquistados em décadas de lutas sociais⁶⁰. As forças de mercado, notadamente

⁵⁹ “Vimos ainda que na medida em que a participação política foi se incrementando no âmbito do Estado moderno, ou seja, quando o espaço político encontrava-se territorialmente delimitado pelas fronteiras do Estado, ocorreu, paralelamente, o crescimento das conquistas de direitos e da sua defesa.

Na medida em que a globalização econômica e o neoliberalismo implementaram-se, ocorreu uma crescente interconexão em vários níveis da vida cotidiana a diversos lugares longínquos no mundo, tornando as fronteiras dos Estados obsoletas, resultando no retraimento da esfera pública, ampliando-se, de forma crescente, o espaço do mercado. Tal processo resultou na transnacionalização da esfera política, desterritorializando-se a política, consoante vimos no item anterior, ou seja, quando a política perde o seu referencial espacial delimitado, que constituía uma característica da política moderna e do Estado moderno.

Essa situação desencadeou o declínio da participação política e outras conseqüências negativas no âmbito da política na contemporaneidade, conforme tivemos oportunidade de constatar no item anterior, bem como na conquista e na defesa dos direitos que foram obtidos ao longo de vários séculos de lutas”. LIMA, Abili Lázaro Castro de. **Globalização econômica, política e direito: análise das mazelas causadas no plano político-jurídico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002. p. 306.

⁶⁰ “A sujeição às diretrizes do setor financeiro torna-se um assalto à democracia. Cada cidadão continua tendo um voto. Os políticos ainda precisam procurar obter um equilíbrio de interesses entre todas as camadas sociais para conseguir maioria, seja na Suécia, nos EUA ou na Alemanha. Após a eleição, entretanto, as decisões são tomadas com base no ‘direito de voto monetário’, como foi apelidado eufemisticamente pelos economistas.

Não é nenhuma questão moral. Os administradores profissionais do dinheiro apenas cumprem sua tarefa, exigindo o máximo rendimento pelo capital que lhes foi confiado. Contudo, com sua atual supremacia, podem colocar a perder mais de cem nos de árduas lutas e conquistas sociais”. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN,

em suas feições internacionais, reinam hegemônicas e com resistências políticas e sociais somente em fase inicial de articulação no cenário mundial.

Nesse panorama, o direito, o marco jurídico, o marco regulatório, vem sendo moldado com grande facilidade para fornecer novos e úteis instrumentos formais para a consolidação e o desenvolvimento dos interesses do mercado transnacional⁶¹.

Fenômeno digno de nota no ambiente de globalização consiste na enorme visibilidade adquirida pela solução judicial dos mais agudos problemas políticos e sociais vivenciados pelas sociedades modernas. Seria, como sugere Boaventura de Sousa Santos, a manifestação de uma das máximas do “Consenso de Washington”: o primado do direito e da resolução judicial dos conflitos⁶².

Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 100.

Jagdish Bhagwati afirma que os resultados benéficos são a “tendência central” da globalização. Atribui o sentimento antiglobalização a uma trilogia de insatisfações representada pelo anticapitalismo de vários matizes, pela direita nacionalista e pelo antiamericanismo. Cf. **Em defesa da globalização: como a globalização está ajudando ricos e pobres**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

⁶¹ “O *consenso sobre o primado do direito e do sistema judicial* é uma das componentes essenciais da nova forma política do Estado e é também o que melhor procura vincular a globalização política à globalização econômica. O modelo de desenvolvimento caucionado pelo Consenso de Washington reclama um novo quadro legal que seja adequado à liberalização dos mercados, dos investimentos e do sistema financeiro. (...) Nos termos do Consenso de Washington, a responsabilidade central do Estado consiste em criar o quadro legal e dar condições de efectivo funcionamento às instituições jurídicas e judiciais que tornarão possível o fluir rotineiro das infinitas interações entre os cidadãos, os agentes económicos e o próprio Estado”. SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 43.

⁶² “Este estado de coisas começou a mudar na década de oitenta e rapidamente os tribunais passaram a ocupar as primeiras páginas dos jornais, a sua actividade converteu-se numa curiosidade jornalística e os magistrados tornaram-se figuras públicas (...) Chamamos a este processo de despolitização, judicialização da política. Em

Não obstante a importância do direito para a solução dos conflitos surgidos nos espaços sociais globalizados, identifica-se uma crescente dificuldade das ciências jurídicas, e das ciências sociais em escala mais ampla, de explicar e resolver adequadamente os problemas postos. Com efeito, as teorias e categorias jurídicas fundamentais atualmente em uso foram construídas tendo como referência básica as sociedades nacionais controladas por Estados relativamente fortes. Atualmente, com a força dos fenômenos e atores de índole internacional, as teorias existentes mostram-se insuficientes para o tratamento das novas realidades⁶³.

terceiro lugar, esta judicialização da política, que foi, na sua gênese, um sintoma da crise da democracia, alimentou-se desta. A legitimidade democrática que antes assentava quase exclusivamente nos órgãos políticos eleitos, o parlamento e o executivo, foi-se transferindo de algum modo para os tribunais”. SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005. p. 87-88.

⁶³ “Neste cenário altamente cambiante, o direito positivo – tal qual em sido entendido convencionalmente, como o ordenamento jurídico do Estado-nação – passou a enfrentar um dilema cruel: se permanecer preocupado com sua integridade lógica e com sua racionalidade formal, diante de todas essas mudanças profundas e intensas, corre o risco de não acompanhar a dinâmica dos fatos, de ser funcionalmente ineficaz e, por fim, de acabar sendo socialmente desprezado, ignorado, e (numa situação-limite) até mesmo considerado descartável; caso se deixe seduzir pela tentativa de controlar e disciplinar diretamente todos os setores de uma vida social econômica e política cada vez mais tensa, instável, imprevisível, heterogênea e complexa, substituindo a preocupação com sua unidade dogmática pela ênfase a uma eficiência instrumental, diretiva e regulatória, corre o risco de ver comprometida sua identidade sistêmica e, como consequência, de terminar sendo desfigurado como referência normativa. De que modo sair deste impasse? Por quanto tempo mais o direito positivo pode persistir nessa situação dilemática, uma vez que muitas das condições sociais, políticas, econômicas e culturais que lhe deram origem já desapareceram ou estão em fase de desaparecimento? (...)”

Que dificuldades teóricas e que problemas analíticos essas mudanças podem trazer para um pensamento jurídico construído e organizado justamente em torno de conceitos, princípios e categorias como *soberania, legalidade, validade, hierarquia das leis, direitos subjetivos, igualdade formal, cidadania, segurança e certeza*? Até que ponto uma realidade em profunda e contínua transformação, como a contemporânea, tem condições de ser apreendida pelos modelos doutrinários até agora prevalentes no âmbito desse pensamento?” FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros Editores, 1999. p. 9.

CAPÍTULO 2. GLOBALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

A globalização, como não poderia deixar de ser, também avançou no terreno tributário. A inserção internacional, ao lado da eficiência, da simplicidade, da flexibilidade, da responsabilidade política e da justiça, passou a figurar entre os critérios de definição de um sistema tributário contemporâneo. Impõe-se, então, fazer um apanhado dos principais traços caracterizadores da seara tributária em plena era da globalização.

A redução ou perda da soberania fiscal pelos Estados modernos apresenta-se como a marca mais significativa neste campo de considerações. O enfraquecimento do Estado-nação manifesta-se com cores muito peculiares no universo tributário. Com efeito, a pressão direta e indireta das empresas transnacionais pela adoção de ambientes fiscais mais favorecidos estão na base de uma série de movimentos relevantes relacionados com a tributação⁶⁴.

O nomadismo fiscal ou tributário assume lugar de destaque. Desfrutando de ampla mobilidade, decorrente de todo tipo de desregulamentação e derrubada de barreiras institucionais, os fatores de produção

⁶⁴ “Nas bolsas e nos escritórios dos bancos e seguradoras, nos fundos de investimento 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”. MARTIN, Hans-Peter;

mais relevantes realizam um “passeio”, frenético em inúmeros casos, em busca de vantagens tributárias. O capital especulativo⁶⁵ e o capital de investimento direto, com enorme precedência do primeiro tipo, e o trabalho altamente qualificado são os fatores de produção mais presentes no fenômeno do nomadismo fiscal.

As medidas fiscais adotadas pelos Estados nacionais na busca por investimentos novos, mesmo especulativos, e na tentativa de reter aqueles já atraídos pelas mais diversas “facilidades” tributárias e financeiras, desenvolvem uma verdadeira competição tributária internacional. Em contrapartida, identificam-se esforços contínuos e crescentes em busca de convergências e harmonizações tributárias.

Paralelamente aos mecanismos formais ou institucionais de tratamento tributário favorecido às forças transnacionais do mercado, notadamente financeiro, surgem formas peculiares de elisão tributária internacional. Neste campo, destacam-se os “paraísos fiscais”, os “preços de transferência”, a tributação da renda em bases mundiais ou universais e os acordos para intercâmbio de informações entre as Administrações Tributárias.

As principais marcas características da “globalização tributária”, reclamando uma análise mais cuidadosa, envolvem: a) a tendência de redução das cargas tributárias nacionais; b) os “paraísos fiscais”; c) os “preços de

SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 69.

transferência”; d) o planejamento tributário internacional; e) o papel dos tratados internacionais; f) a tributação da renda em bases universais; g) a aproximação tributária observada no processo de formação de blocos econômicos; h) a Taxa Tobin e a tributação das transações financeiras internacionais e i) o nomadismo fiscal.

2.1. A tendência de redução das cargas tributárias nacionais e suas conseqüências sociais

O processo de globalização tributária provoca em praticamente todos os países movimentos muito específicos em relação a carga tributária suportada pelos vários segmentos sociais e econômicos integrantes das respectivas sociedades. Destacam-se dois processos claramente vinculados entre si:

a) a redução (seletiva) da carga tributária sobre os agentes econômicos globalizados (com poder de pressão sobre as autoridades governamentais e com a possibilidade de “fuga” do território “hostil”);

b) a ampliação (seletiva) da carga tributária sobre os agentes econômicos não globalizados (com reduzido poder de pressão sobre as

⁶⁵ Também chamado de capital de portfólio e *hot money*. Ver o tópico 1.3.3.

autoridade governamentais e com mínima ou nula possibilidade de fuga dos limites territoriais do Estado).

Uma das mais significativas indagações relacionadas com a globalização tributária diz respeito à identificação, para a carga tributária macroeconômica da maioria dos países mais importantes no cenário internacional, de qual a resultante dos dois processos antes referidos. Afinal, as cargas tributárias nacionais apresentam tendências de crescimento ou de decréscimo?

Apesar da ausência de conclusões seguras e definitivas, notadamente pela necessidade de observação de uma série histórica mais robusta, são inúmeras as indicações de uma significativa retração e mudança de composição na arrecadação tributária por conta dos fenômenos relacionados com a globalização tributária⁶⁶.

Essa redução de arrecadação dos tributos é uma das causas mais relevantes para superação do Estado-Providência (ou Estado de Bem-

⁶⁶ “Globalization and the consequent international integration, together with rapid technological progress, is likely to affect both the ability of countries to collect taxes and the distribution of the tax burden. Moreover, as time passes, globalization's impact on tax revenues appears likely to increase and to become evident in countries' revenue statistics.

The total tax burden of the member countries of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) has increased substantially over the past three decades, from 26 percent of GDP on average in 1965 to 37 percent of GDP in 1997. This growth, which has slowed or even stopped in several countries in recent years, has been accompanied by some changes in the composition of tax revenue. While the share of personal income tax has fallen and that of corporate income tax has remained relatively stable, social security contributions have increased substantially. At the same time, there has been a distinct shift from specific taxes to general sales taxes. In the 1990s, the impact of globalization began to be felt more intensely as capital markets were liberalized and economies became more integrated”. TANZI, Vito. **Globalization and the work of fiscal termites**. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm>>. Acesso em: 17 abr. 2006.

Estar Social), como referido anteriormente. Argumenta-se com o “peso” crescente dos encargos sociais no orçamento público, sem uma análise criteriosa das razões de tal acontecimento, notadamente a identificação da evolução dos recolhimentos tributários dos setores com maior capacidade econômica ou contributiva. Assim, de forma propositalmente superficial e acrítica, formulam-se programas e políticas de eliminação de direitos sociais, particularmente previdenciários, conquistados duramente⁶⁷.

Não é incomum que as reformas previdenciárias, administrativas, trabalhistas, entre outras, veículos jurídico-formais de efetivação da redução dos direitos sociais, sejam acompanhadas de campanhas publicitárias na grande imprensa onde as referidas conquistas são rotuladas de privilégios odiosos e inaceitáveis. Curiosamente, não se cogita, na grande imprensa e nos círculos acadêmicos “oficiais”, de reformas significativas no sistema bancário ou financeiro.

⁶⁷ “Na Europa nenhum país sentiu isso mais que a Suécia. Sempre louvado por sua abrangente política social, o país se empenhava na possível realização de um capitalismo socialmente justo. Hoje, pouco resta dessas boas intenções. Desde o fim da década de 1980, grupos empresariais e proprietários de bens foram deslocando mais e mais empregos e ativos de risco para o Exterior. Mesmo diante de uma queda de arrecadação, o governo reduziu suas alíquotas para rendimentos maiores. O déficit orçamentário explodiu e forçou uma restrição dos numerosos programas sociais. (...)”

O mesmo e conhecido roteiro está sendo seguido pela Alemanha na desmontagem do Estado de bem-estar social, que costumava manter dentro de limites toleráveis as disparidades sociais, mediante tributação progressiva. Corte por corte, a coalização conservadora-liberal do governo obedeceu às exigências do setor industrial e bancário quanto à reformulação do sistema tributário. Por duas vezes, em curto intervalo, foi reduzida a alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas, proporcionando lucros adicionais às grandes empresas. Também a incidência máxima foi reduzida de 5%. Bruscamente, o número de vantagens em abatimentos na declaração anual de renda foi aumentado para os autônomos. Com isso, o peso dos encargos da unificação alemã recaiu sobre os menos abonados, em particular sobre a classe média assalariada e todos os que pagam impostos de consumo. O resultado é óbvio: quando Helmut Kohl assumiu o mandato de chanceler (primeiro-ministro) no ano de 1983, as empresas e os autônomos ainda arcavam com 13,1% do total da carga tributária. Treze anos depois, essa participação havia sido reduzida a 5,7%, metade da metade”. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 98-99.

2.2. Os países com tributação favorecida ou “paraísos fiscais”

As praças financeiras *off-shore*, também conhecidas como “paraísos fiscais”⁶⁸, são um dos fenômenos mais visíveis do que se pode chamar de globalização tributária. Nestes novos “espaços” globalizados, os bancos, as seguradoras e os fundos de investimento gerem os recursos de seus clientes com o explícito objetivo de colocá-los fora do alcance ou “protegidos” dos governos dos países de origem⁶⁹.

⁶⁸ “Encontra-se arraigado na terminologia coloquial do Direito Tributário o jargão ‘paraíso fiscal’, tão ao gosto popular, para identificar as manifestações de concorrência fiscal prejudicial, cuja impressão é latente. Eis uma praga linguística mal importada dos imprecisos termos usados na doutrina do *commom law*, disseminada em várias línguas, só não desagradável aos novidadeiros, que consideram manifestações de progresso a introdução de pragas léxicas, sem qualquer compromisso com o conteúdo de significação que o termo possa representar. No lugar deste, passamos a usar a expressão: ‘países com tributação favorecida’, que está inclusive positivada no art. 24 da Lei 9.430/96”. TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 75-76.

⁶⁹ “Entre as principais praças desse tipo estão as Ilhas Cayman, no Caribe, que pertencem aos assim chamados ‘territórios dependentes’ do Reino Unido. Na ilha principal, com apenas 14 km² e 14.000 habitantes, contam-se 500 bancos com registro. Está representado tudo o que no setor monetário tem porte e fama, incluindo os dez maiores bancos alemães. Mesmo instituições estatais, como o Westdeutsche Landesbank ou o Hessische Landesbank, não se embaraçam em levantar dinheiro nas Ilhas Cayman. Seus clientes, naturalmente, não dependem só do Caribe para sonegar impostos. O mesmo serviço também é encontrado nas ilhas do Canal da Mancha, Jersey e Guernsey, bem como nos principados de Liechtenstein e Luxemburgo.

Como novo imã para o dinheiro, entre esses ‘paraísos fiscais’ floresce Gibraltar. Mais de 100.000 ricos já transferiram *pro forma* seus patrimônios para a ‘Rocha dos Macacos’, situada na ponta sul da Espanha. Conselheiros como Albert Koch, titular da firma Marina Bay Consultants, agenciam tudo, desde a abertura de uma firma com endereço falso até a documentação para uma imigração fictícia, necessária para a declaração de renda no local. Como o slogan ‘Investidores espertos agora rumam para Gibraltar’, até o Commerzbank alemão faz propaganda para a fuga dos tributos. Todo sonegador é bem-vindo na sua filial, em plena Main Street da colônia britânica, desde que queira investir ao menos 100.000 marcos alemães em conta de depósito a prazo fixo. Quem desejar uma administração de bens com rendimentos mais sonoros, precisa trazer meio milhão de marcos. O gerente da casa, Bernd von Oelffen, pontifica: ‘Aqui ainda existe realmente o sigilo bancário’ ”.

Segundo Heleno Tôres⁷⁰, o surgimento dos “paraísos fiscais” guarda íntima relação com:

a) a história do imposto sobre a renda, marcado por regimes com pressão tributária elevada e crescente;

b) a adoção do princípio da renda mundial (*worldwide income taxation*);

c) a busca de solução para o problema da dupla tributação internacional.

Os famosos portos seguros para os capitais globalizados apresentam uma rotina operacional comum. Praticam cargas tributárias reduzidas⁷¹ ou inexistentes para depósitos de estrangeiros e mantêm sob rigoroso sigilo as identidades dos titulares das contas bancárias.

MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 90-91.

⁷⁰ Cf. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 76-77.

⁷¹ “De um modo geral as listas negras (de paraísos fiscais) tomam em conta as alíquotas nominais e não as efetivas, prevalecendo, por consequência e por simplicidade, o critério da tributação nominal sobre a efetiva, prescindindo, desse modo, da adequada identificação da base de cálculo, nada obstante o crédito tributário devido ser a resultante da combinação inexcedível de ambos, de tal modo que só por meio da combinação destes é que seria possível representar adequadamente o nível de tributação efetiva ao qual um certo rendimento estaria submetido”. TÔRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 91.

Importa destacar que existem diferenças razoáveis nos “benefícios” oferecidos pelos “paraísos fiscais”. Assim, podem ser conhecidos ou identificados também como “paraísos societários”, “paraísos bancários” e “paraísos penais”⁷².

São dois os principais atrativos dos “paraísos fiscais”:

a) permitir a fuga da tributação praticada nos países de origem⁷³;

⁷² Cf. TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 79-80.

Existem aqueles, que pela ótica das vantagens pecuniárias individuais, vislumbram um papel positivo na existência dos paraísos fiscais. Eis um exemplo: “E sabido que os paraísos fiscais ainda gozam de grande importância para o desenvolvimento da economia mundial, malgrado serem fortemente reprimidos por muitos países, pois proporcionam maior dinamismo ao comércio e ao sistema financeiro internacional através do aproveitamento da menor carga tributária pelas sociedades comerciais, incrementando, assim, as condições de competitividade dentro de uma economia altamente globalizada. Cabe, portanto, aos contribuintes, analisar, caso a caso, as vantagens e desvantagens na estruturação de operações utilizando ou interpondo paraísos fiscais para a redução da carga tributária em seus negócios”. MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. Planejamento tributário internacional e seus limites. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 151.

Identificam-se, ainda, abordagens que objetivam uma certa neutralidade em torno do tema. Vejamos um exemplo: “E claro que numa abordagem exclusivamente científica não temos que discutir sobre as motivações de existência destes ou fazer juízos de valor sobre a aceitabilidade do uso que as empresas fazem das vantagens competitivas que estes oferecem, ou contabilizar as perdas que as nações sofrem. Essas são tarefas da política do Direito Tributário, da macroeconomia, da ciência das finanças, da contabilidade, menos do Direito Tributário internacional, em termos dogmáticos. Por esse motivo, mesmo sendo tentadora a tomada de posição imediata sobre a legitimidade ou a ilegitimidade da utilização dessas jurisdições dotadas de regimes tributários favorecidos, vamos buscar manter uma descrição neutra das formas de planejamento tributário internacional possíveis, bem como do controle que os demais países têm procurado implementar sobre os utentes e sobre tais regimes”. TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 67.

⁷³ “Mais de 200 bilhões de marcos foram depositados por seus titulares alemães somente nas filiais de financeiras e corretoras de valores de origem germânica em Luxemburgo. Com isso, a Fazenda perde anualmente, em arrecadação, quantias enormes, de dois dígitos de bilhões, mais ou menos a metade do que é pago pelos contribuintes normais como tributos para programas sociais. (...) A variante de Luxemburgo é apenas um dos canais pelos quais o Tesouro de um país é sangrado. Somando todas as praças de fuga, a evasão fiscal chega provavelmente a 50 bilhões de marcos por ano, valor próximo ao novo endividamento interno anual da República Federal da Alemanha. Para o conjunto das nações, as perdas representam uma catástrofe financeira. Seguramente, pelos levantamentos estatísticos do FMI, mais de 2 trilhões de dólares são

b) viabilizar operações “seguras” de “lavagem de dinheiro” para toda sorte de recursos ilícitos, notadamente relacionados com o tráfico ilegal de drogas⁷⁴.

Existe uma forte percepção de que os prejuízos de natureza tributária são mais significativos do que a presença dos recursos oriundos do crime organizado internacional. Ademais, identifica-se um fenômeno, no mínimo, curioso. A maior parte dos valores que saem dos países é, depois, reaplicada no mercado financeiro inteiro, particularmente em títulos da dívida pública. Assim, o Estado vê-se na condição de devedor justamente daqueles agentes econômicos

administrados sob a bandeira dos paraísos *off-shore*, fora do alcance dos países onde o dinheiro foi gerado” MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 92.

⁷⁴ “A polícia federal da Suíça calcula que, somente da Rússia, desde 1990 tenham sido deslocados 50 bilhões de dólares de fontes ilegais para o Ocidente.

Cabeça-de-ponte da contabilidade de diversas máfias russas é o centro *off-shore* da Ilha de Chipre, onde 300 bancos russos mantêm filiais *pro forma* e divulgam uma movimentação anual de 12 bilhões de dólares. Esses bancos também têm acesso às transações financeiras eletrônicas na Alemanha, assegura Findseisen (da Superintendência Federal dos Assuntos Financeiros da Alemanha). Contrariamente às declarações do ministro do Interior e do lobby dos bancos, a porta está totalmente aberta para o dinheiro de origem criminosa. O mesmo vale para a Áustria. Técnicos de segurança em Viena calculam em 200 bilhões de xelins, ou seja, cerca de 19 bilhões de dólares, o patrimônio da Máfia investido nos bancos da República dos Alpes”. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 91.

“A revolução financeira ocorrida nos últimos 10 anos talvez seja o fato que mais beneficiou o comércio de drogas. Se um pacote de heroína é uma agulha no palheiro do volumoso comércio mundial, seus valores monetários são ainda mais difíceis de serem detectados no turbilhão diário das transações financeiras. Para ocultar a movimentação de dinheiro, pagar fornecedores, remunerar trabalhadores e repor os lucros em circulação, os traficantes de drogas lançam mão de todos os artifícios – de dinheiro enviado pelos correios ou carregado em pequenas quantidades por emissários conhecidos como ‘smurfs’ a complexas operações de lavagem envolvendo empresas, bancos em paraísos fiscais, correspondentes e intermediários em vários países. O comércio eletrônico, a rede bancária on-line e os serviços de transferência eletrônica entram todos em cena”. NAIM, Moisés. **Ilícito: o ataque da pirataria, da lavagem de dinheiro e do tráfico à economia global**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2006. p. 77.

com maior capacidade contributiva mas que escaparam da tributação por meio dos instrumentos de liberação do trânsito de capitais postos pelo Estado.

Registre-se que boa parte do recrudescimento da carga fiscal, obtida majoritariamente dos setores não globalizados, financia o pagamento de juros aos responsáveis pelo rentável passeio dos recursos pecuniários pelos “paraísos fiscais”. Não é raro que os rendimentos decorrentes de operações desta natureza tenham tratamento fiscal favorecido ou privilegiado.

Mais uma vez convém destacar a importância das modernas tecnologias da informação e da comunicação no mundo globalizado das finanças. Invariavelmente, os “paraísos fiscais” não dispõem das condições materiais e de infra-estrutura para a administração dos vultosos capitais manuseados. Praticamente tudo funciona por intermédio de computadores e redes. A presença física no território do “paraíso fiscal” pode ficar literalmente limitada a um representante legal. Nesta linha, os principais bancos alemães, britânicos, japoneses e americanos, apesar de vistosamente sediados nos seus países de origem, conseguem manter uma expressiva quantidade de seus registros, em forma eletrônica, nas praças *off-shore*.

Não se imagina como impraticável, ou mesmo difícil, obstar o curso de “fuga” dos capitais nacionais rumo aos portos seguros “ao largo da costa”. Com certeza, procedimentos relativamente simples das várias

autoridades estatais permitiriam impor disciplina às forças do mercado. A pretensão, no entanto, esbarra em dois poderosos obstáculos:

a) a intocável máxima, verdadeiro dogma, da circulação livre dos capitais;

b) a indisfarçável chantagem das ameaças de transferências dos “negócios” para outra localidade mais “amigável”, mais “compreensiva”.

2.3. Os “preços de transferência”

Preço de transferência, expressão derivada do inglês *transfer pricing*, correspondente a mensuração monetária (preço) de um produto ou serviço alterado para mais ou para menos em operações internacionais de compra e venda por um agente econômico capaz de controlar os dois lados da operação. Os procedimentos em questão podem ser praticados entre empresas que compõem um grupo transnacional, empresas coligadas ou empresas que mantêm entre si vínculos de cooperação em função de contratos ou interesses econômicos.

Ademais, as operações podem envolver bens materiais ou intangíveis, serviços, direitos, empréstimos, encargos gerais, entre outras possibilidades⁷⁵.

Figuremos um exemplo, admitindo uma empresa brasileira e sua vinculada no exterior. Para realizar o maior lucro possível fora do Brasil, as operações de exportação da empresa brasileira seriam realizadas com preço reduzido. Assim, a empresa vinculada, situada no exterior, poderia obter o maior lucro possível ao revender o produto recebido do Brasil. O raciocínio inverso também é possível. Nas operações de importação da empresa brasileira, recebendo produtos de sua vinculada no exterior, os preços seriam aumentados para elevar o lucro da empresa sediada no exterior e reduzir o lucro da empresa localizada no Brasil.

Embora normalmente vinculado com a problemática do planejamento tributário internacional, o tema “preço de transferência” possui uma dimensão econômica mais profunda. Quando um problema relacionado com “preços de transferência” é colocado temos, inevitavelmente, uma discussão que envolve a distribuição da renda obtida em certas operações entre os países com elas relacionados.

⁷⁵ “Por essas razões, a expressão ‘preços de transferência’ deve continuar a ser usada para definir a prática de alocação de receitas ou despesas, nas operações com venda de bens, prestação de serviços, transferência e uso de tecnologia e patentes, mútuos, e outros, entre pessoas vinculadas, de qualquer modo relacionadas, situadas em diferentes jurisdições”. TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 164.

Neste sentido, Heleno Tôrres destaca as finalidades extrafiscais do controle sobre os “preços de transferência”. Aponta as seguintes preocupações, distantes da seara tributária⁷⁶:

a) promover a lealdade na concorrência;

b) evitar formas de *dumping*;

c) reduzir as divergências de tratamento com as demais empresas residentes, tanto nas relações entre si quanto nas relações com as demais empresas que operam com não residentes.

Maria de Fátima Ribeiro e Carolina Spack Kimmelmeier sublinham a alta relevância dos “preços de transferência” para os agentes econômicos e para o Estado⁷⁷. Apresentam, neste sentido, pesquisa realizada pela Ernst e Young, em 2003, envolvendo mais de 800 (oitocentas) empresas com atuação internacional. No estudo em questão, constatou-se que 89% (oitenta e nove por cento) das matrizes e 93% (noventa e três por cento) das subsidiárias entrevistadas identificaram os “preços de transferência” como a mais importante questão de Direito Tributário Internacional. Segundo 76% (setenta e seis por cento)

⁷⁶ Cf. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 170.

⁷⁷ Cf. RIBEIRO, Maria de Fátima; KEMMELMEIER, Carolina Spack. Preços de transferência no MERCOSUL. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 205.

dos entrevistados, suas empresas passarão, nos dois anos seguintes à consulta, por auditorias relacionadas com o assunto.

Praticamente todo o trabalho jurídico-tributário desenvolvido em torno dos “preços de transferência” é informado pelo princípio do *arm’s length* (a distância de um braço), consagrado na convenção-modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE. Prescreve o princípio em questão a necessidade de se apurar o “desvio” do preço utilizado em comparação justamente com aquele que seria praticado em ambiente de livre concorrência.

A clareza e ampla aceitação do princípio do *arm’s length* não significa a existência de facilidade na apuração do aludido “desvio”. São vários os métodos existentes e profundamente problemáticas as aplicações concretas de tais instrumentos⁷⁸.

⁷⁸ “Ocorre, todavia, que as transferências de preços podem envolver condições divergentes daquelas de livre concorrência, quedando-se violado o princípio *arm’s length*. Assim, para reverter aquelas condições de mercado e manter a concretização do princípio, são aplicados os métodos de controle sobre os preços de transferência pelo Fisco, como garantia de interesses fiscais (recompondo a base de cálculo dos impostos) e extrafiscais (efetivando o princípio da livre concorrência).

O controle fiscal dos ‘preços de transferência’ (*transfer pricing*) efetiva-se mediante a aplicação de métodos que têm como finalidade indicar o preço médio (preço de referência) a ser praticado nas relações com parte interdependentes, ou independentes, cujo resultado poderá, se divergente, ensejar uma necessária *retificação dos preços* (e eventualmente de contabilidade) sobre os atos de pagamento fixados em valores divergentes (para mais ou para menos) daqueles que seriam formados em uma transação entre sujeitos independentes, em condições de livre concorrência (*arm’s length*)”. TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 164-165.

Helena Tôrres registra que o fato de a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE consagrar o princípio em comento e ter organizado métodos para a sua efetivação não torna a organização “criadora” do princípio. Acrescenta, ainda, que vários países desenvolveram métodos próprios, com certas peculiaridades, de controle sobre os “preços de transferência”⁷⁹.

A prática dos “preços de transferência” enseja uma singular situação de dupla tributação, denominada por Helena Tôrres de “dupla tributação internacional por transferência de preços”⁸⁰. Consiste, basicamente, em que o lucro ajustado, em função dos “preços de transferência”, já foi, ou será, considerado na apuração do imposto de renda no Estado em que está localizada uma das empresas vinculadas.

2.4. O planejamento tributário internacional

⁷⁹ Cf. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 190.

⁸⁰ “Quanto à ‘transferência de preços’ (*transfer pricing*), a dupla tributação pode decorrer da aplicação dos métodos de controle, fazendo surgir valores divergentes (para mais ou para menos) daqueles que seriam formados em uma transação entre sujeitos independentes, em condições de livre-concorrência (*arm’s length principle*), na venda ou aquisição de bens, realização de custos dedutíveis, ou de prestação de serviços, tomando em conta as operações entre empresas dependentes ou estabelecimentos permanentes e a matriz, controladas e controlante (*holding* etc), coligadas entre si, associada em consórcio e condomínio etc. Tal atitude vai implicar uma dupla tributação internacional, porque este lucro, tributado com os acréscimos da *retificação*, já sofreu ou poderá vir a sofrer a ação de cobrança de impostos no Estado de residência da outra empresa relacionada”. TÔRRES, Helena. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 308.

O planejamento tributário é um dos temas mais debatidos e controvertidos no campo da tributação. São várias as formas de realizá-lo, as providências adotadas pelos Estados para combatê-lo e as teorias para justificar, ou não, as práticas envolvidas com o fenômeno.

Entende-se por planejamento tributário, numa afirmação sintética, a escolha de um caminho, de uma fórmula, que implique o não pagamento de tributos, o pagamento a menor ou o pagamento diferido no tempo. Seria sinônimo de elisão tributária, justamente por manusear instrumentos lícitos, consonantes com o direito⁸¹. Quando o caminho escolhido envereda pelo campo da ilicitude, temos a chamada evasão fiscal.

O fenômeno pode ser observado de uma perspectiva estritamente interna, considerando tão-somente o ordenamento jurídico-tributário de um determinado Estado. Pode, ainda, ser considerado sob a ótica internacional. Trata-se, nesta segunda hipótese, da mesma problemática delineada na primeira com o acréscimo de peculiaridades próprias do espaço de relações entre os Estados.

A convivência e mesmo a competição entre várias jurisdições tributárias viabilizam fórmulas de planejamento tributário não conhecidas

⁸¹ Cf. CASTRO, Aldemario Araujo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenador). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 375.

no trato meramente doméstico da tributação⁸². Assim, os agentes econômicos internacionais buscam localizar suas operações de forma a onerá-las o mínimo possível. Outra possibilidade seria estruturar os negócios de perfil internacional buscando vantagens comparativas de natureza fiscal.

O planejamento tributário internacional pode envolver a manipulação de elementos de conexão⁸³ subjetivos, como a nacionalidade e o domicílio, ou elementos de conexão objetivos, como a fonte do rendimento. Também é comum distinguir as formas de planejamento tributário internacional entre aquelas que ocorrem antes da verificação dos lucros, a exemplo dos “preços de transferência”, e aquelas que se verificam no momento da distribuição dos lucros gerados, como na utilização dos “paraísos fiscais”.

De uma ótica mais pragmática, considerando a freqüência de abordagem na literatura especializada, podemos destacar as seguintes práticas de planejamento tributário internacional⁸⁴:

⁸² “Ocorre que o planejamento tributário internacional toma em conta dois ou mais ordenamentos jurídicos distintos, o que exige uma comparação das características dos conceitos e formas estabelecidas em cada um dos sistemas jurídicos, a identificação do regime jurídico aplicável a cada situação pretendida, bem como os efeitos e a carga tributária final decorrentes da atuação com ambos os ordenamentos. E quanto maiores forem as diferenças entre os ordenamentos, mais cresce de importância o planejamento tributário internacional”. TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 52.

⁸³ “O elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a ‘localização’ de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação”. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 174.

⁸⁴ HELENO TÔRRES relaciona ainda as seguintes práticas, entre as mais importantes: a) transferências de sede social ou administrativa para o exterior; b) reorganizações societárias internacionais (fusões, cisões, incorporações); c) subcapitalização de empresas (*thin-capitalization*) e d) transferências de ativos para o exterior ou no exterior. Cf. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 56.

a) manipulação de “preços de transferência”. O aumento artificial de receitas ou despesas elevam ou reduzem, em certo país, o valor dos tributos a serem pagos. Nesta linha, em um país com tributação mais baixa, a empresa eleva seu rendimento com o incremento da receita ou a redução dos custos. Em um país com tributação mais elevada, a empresa diminui seus rendimentos ou aumenta as despesas;

b) utilização de “paraísos fiscais”. Busca-se a concentração dos rendimentos dos acionistas das empresas geradoras dos rendimentos em certas pessoas jurídicas localizadas em países de tributação favorecida ou nula (os “paraísos fiscais”);

c) o *treaty shopping*.

A última das práticas referidas, o *treaty shopping*, envolve a utilização de normas presentes em acordos de bitributação para desonerar a transação. Segundo Luís Eduardo Schoueri, o expediente “ocorre quando, com a finalidade de obter benefícios de um acordo de bitributação, um contribuinte que, de início, não estaria incluído entre seus beneficiários, estrutura seus negócios, interpondo, entre si e a fonte do rendimento, uma pessoa ou um estabelecimento permanente, que faz jus àqueles benefícios”⁸⁵.

⁸⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordo de bitributação**. São Paulo: RT, 1995. p. 21.

Neste campo de considerações, deve ser sublinhada a importância do chamado regime de transparência fiscal. Trata-se, em linhas gerais, de moldar um conjunto de regras jurídicas voltadas para evitar a utilização de países com tributação favorecida (“paraísos fiscais”) como instrumentos para subtrair a incidência tributária, pelo Estado de residência da empresa controladora, dos resultados obtidos por controladas estabelecidas no exterior.

As práticas de planejamento tributário internacional são combatidas com intensidade cada vez maior por intermédio de dois movimentos básicos⁸⁶:

a) alterações na legislação interna de cada Estado;

b) celebração de tratados internacionais bilaterais e multilaterais.

2.5. Os tratados internacionais em matéria tributária

⁸⁶ “As medidas de controle das operações podem ser tanto unilaterais (internas) como bilaterais, por meio de convenções internacionais. As “medidas unilaterais”, normalmente tomadas pelo Estado de residência, autonomamente, mediante *legislação interna*, visam a afirmação da respectiva competência no exercício da tributação sobre as operações praticadas com outros operadores situados em ‘países com tributação favorecida’, quer desqualificando os efeitos dos atos jurídicos neles praticados, quer transportando os rendimentos ali formados à tributação, por falta de comprovação do respectivo crédito de imposto, no uso de medida para evitar a dupla tributação internacional”. TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 121-122.

Os acordos, tratados ou convenções internacionais são cada vez mais numerosos em matéria tributária. A importância crescente e o incremento significativo no número de ajustes celebrados guardam íntima relação com os aspectos mais relevantes da globalização tributária. Pode-se afirmar, inclusive, que os tratados internacionais são os principais veículos das definições mais importantes da globalização tributária.

Segundo o art. 2º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, "*tratado é o acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação particular*"⁸⁷.

Inspiradas na doutrina contratual civilista, são mencionadas as seguintes condições de validade dos tratados:

a) capacidade das partes, como sujeitos de direito internacional (Estados, Organizações Internacionais, Santa Sé, beligerantes e outros aceitos no Direito Internacional);

⁸⁷ "Tratado é um acordo formal concluído entre sujeitos de direito internacional público e destinado a produzir efeitos jurídicos". RESEK, Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 14

b) habilitação dos agentes signatários;

c) objeto lícito e possível e

d) mútuo consentimento.

Os tratados podem ser bilaterais e multilaterais. Os primeiros envolvem duas partes. Os últimos contam com a participação de três ou mais partes.

Na forma do art. 26 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados: "*todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé*".

Admitem-se normalmente as seguintes etapas na formação de um tratado:

a) negociação;

b) assinatura;

c) ratificação e

d) registro (art. 102 da Carta das Nações Unidas).

A ratificação assume especial importância porque marca o início da existência do tratado. Consiste, no dizer de Francisco Rezek, num ato unilateral com que o sujeito de direito internacional exprime definitivamente sua vontade de obrigar-se.

São aceitas as seguintes formas de extinção dos tratados:

- a) execução integral;
- b) consentimento mútuo;
- c) termo (prazo determinado);
- d) condição resolutória;
- e) redução do número de partes;
- f) denúncia (ato unilateral em que o Estado manifesta sua vontade de deixar de ser parte num acordo internacional);
- g) ab-rogação por outro tratado; e

h) aplicação da teoria da imprevisão (cláusula *rebus sic stantibus*).

Um dos temas de maior relevo envolvendo os tratados internacionais, inclusive aqueles com conteúdo tributário, diz respeito à posição hierárquica ocupada por eles no ordenamento jurídico de cada país signatário de um ajuste desta natureza. Outro problema de significativa monta, decorrente do anterior, consiste no estudo das relações entre as convenções internacionais e a legislação interna de cada Estado⁸⁸.

Neste tópico em particular, as soluções são as mais diversas, sob as influências das teorias monistas e dualistas. Duas são as posições fundamentais:

a) prevalência da legislação interna sobre os tratados internacionais;

b) prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna⁸⁹.

⁸⁸ “Na situação a ser proposta, discute-se a possibilidade de tais acordos prevalecerem sobre a legislação pátria em vigor, mormente quando se referem aos controles dos preços e transferência e quando ocorrem disposições diferentes sobre tais operações, sob o manto dos acordos aludidos”. BUENO, Orlando José Gonçalves. Os preços de transferência e os tratados internacionais. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 269.

⁸⁹ “Os acordos internacionais sobre tributação são compromissos e cessões mútuas de dois Estados, em matérias que dizem respeito principalmente à soberania quanto à legislação, uma vez que os acordos prevalecem em relação à lei interna. Essa aparente antinomia de normas internacionais e nacionais foi objeto de vários estudos no Brasil e constitui o maior ponto de divergência entre alguns estudiosos. Todavia, desconsiderar que os

Cumpra observar que são raros os ordenamentos jurídicos em que algum tipo de paridade entre os tratados internacionais e as normas constitucionais é observada. Um importante exemplo, neste rumo, está consagrado no parágrafo terceiro do artigo quinto da Constituição brasileira, conforme restou fixado pela Emenda Constitucional n. 45, de 8 de dezembro de 2004⁹⁰.

Também ocupa um espaço importante nos estudos tributários internacionais as preocupações relacionadas com a interpretação dos ajustes internacionais⁹¹.

Na seara das relações tributárias internacionais, os tratados ou convenções são utilizados com os seguintes objetivos principais:

tratados têm maior importância do que meras leis ordinárias é esquecer da evolução social de forma global, em especial sua faceta econômica”. ELALI, André. Direito tributário numa economia globalizada – tributação e integração econômica internacional: um exame do entendimento do STJ sobre os acordos que impedem a dupla tributação da renda no âmbito internacional. In: Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenadores). **Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários**. Curitiba: Juruá, 2005. p. 37.

⁹⁰ “Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais”.

⁹¹ “Indagação relevante a respeito dos tratados tributários é se devem receber interpretação meramente literal ou comportam a utilização dos demais critérios hermenêuticos (e, em especial, do critério teleológico)”. SANTIAGO, Igor Mauler. Interpretação dos tratados contra a dupla tributação internacional – estudo em homenagem ao Min. José Delgado. In: Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenadores). **Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários**. Curitiba: Juruá, 2005. p. 255.

a) evitar a dupla tributação internacional, notadamente em matéria de imposto de renda e capital. Neste particular, os ajustes internacionais são freqüentemente elaborados segundo modelos preparados e sugeridos por organismos internacionais como a Organização das Nações Unidas - ONU e a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE⁹²;

b) combater as várias modalidades de planejamento tributário internacional, com ênfase em particular na regulação dos “preços de transferência”;

c) viabilizar a troca de informações entre as autoridades fiscais. Sublinhe-se, neste sentido, a alteração do Código Tributário Nacional para inserir norma expressa sobre a permuta de informações tributárias em âmbito internacional⁹³;

d) instrumentalizar os movimentos de aproximação tributária em relação aos blocos econômicos;

e) evitar a utilização dos “paraísos fiscais”.

⁹² “Os tratados internacionais firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação internacional seguem o modelo sugerido pela OCDE”. RIBEIRO, Maria de Fátima; KEMMELMEIER, Carolina Spack. Preços de transferência no MERCOSUL. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 206.

⁹³ Art. 199, parágrafo único: “A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos”.

Um tema muito singular e instigante pode, ao menos teoricamente, ser inserido entre aqueles a serem regulados por tratados internacionais de índole tributária. É exatamente a possibilidade de o ajuste internacional ser utilizado para a criação de tributo, vale dizer, instituição de fato gerador abstrato ou hipótese de incidência não contemplado nas legislações dos Estados que aparecem como partes.

A par da interessante discussão doutrinária ou teórica suscitada, a matéria possui coloridos de inegável dimensão prática. Com efeito, a criação de certos tributos de feição internacional poderia utilizar, como forma de operacionalização, a previsão em tratados bilaterais ou multilaterais. Arrolamos, neste sentido, os seguintes possibilidades, cogitadas em várias ocasiões, por diferentes agentes e com variados objetivos:

- a) Taxa Tobin;
- b) tributo sobre a venda de armamentos;
- c) imposto único sobre o consumo em ambiente de formação de blocos econômicos⁹⁴;
- d) tributo sobre operações do comércio eletrônico próprio, em especial a *bit tax*⁹⁵;

e) tributo sobre a renda, dotada com freqüência crescente de características de universalidade.

O entendimento prevalecente sobre o tema aponta, em uníssono, para a impossibilidade de instituição de tributo por tratado, ao menos no direito brasileiro. Neste sentido, Alberto Xavier, do alto do seu reconhecido magistério, lembra o “princípio do ‘efeito negativo’ dos tratados”⁹⁶. Na mesma linha de raciocínio trabalha a ilustre professora Mary Elbe Queiroz⁹⁷. Heleno Tôrres

⁹⁴ Cf. LAGEMANN, Eugenio. Há necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do Mercosul? In: **Reforma tributária e Mercosul**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

⁹⁵ “Isto não bastaria em face do crescimento rápido em escala global da internet. Surge então a necessidade de normas de natureza internacional e/ou comunitária que fixem critérios mínimos comuns para sua aplicabilidade aos países, e que sejam capazes de manter uma aplicabilidade permanente aos novos desafios. (...)”

Tem-se registro da proposta de um grupo de *experts* unidos pela Comissão Européia desde de 1996 em favor da criação de um imposto sobre o *bit*, e o *bit* taxa. A proposta é criar uma taxa sobre o número de *bits* que entram no computador. (...)

A tributação das atividades negociais através da internet tem gerado inúmeras dúvidas. O Comitê para Assuntos Fiscais da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) está trabalhando ativamente nos assuntos correlatos ao comércio eletrônico. Referido Comitê discutiu as Diretrizes de Tributação (Taxation Framework Conditions), em 1998, com o objetivo de orientar os governos de países da comunidade do comércio internacional, mesmo aqueles países não-membros da OCDE. Estas Diretrizes de Tributação do comércio eletrônico envolvem quatro áreas: tratados de tributação, tributos sobre o consumo, administração fiscal e serviços destinados ao contribuinte”. RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação e comércio eletrônico: considerações sobre planejamento tributário. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenador). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 538-541.

⁹⁶ “A orientação unânime da doutrina é no sentido de que os tratados de dupla tributação desempenham uma função negativa, como corolário do princípio da legalidade ou tipicidade da tributação, segundo o qual nenhum tributo pode ser exigido senão com base na lei. (...) Assim, para que exista tributação válida, não basta a existência de uma norma convencional que a permita; é ainda necessária a existência de uma norma interna que a imponha. E daí que seja necessária uma investigação de duas fases: uma primeira, consistente em verificar se existe uma lei interna que fundamente a tributação; em caso afirmativo, uma segunda, na qual se apure se tal pretensão foi eventualmente limitada por norma convencional”. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 123.

⁹⁷ “Ressalte-se que os tratados e acordos internacionais não têm o poder de instituir ou aumentar tributos, dar isenções ou benefícios fiscais. Tal competência é restrita à lei emanada do ente federativo que detém a respectiva competência”. QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 190.

também argumenta no mesmo rumo das manifestações anteriores⁹⁸. O eminente Procurador da Fazenda Nacional Antônio de Moura Borges não discrepa da posição doutrinária dominante⁹⁹. Marcos Aurélio Pereira Valadão vislumbra a possibilidade de instituição de tributo por tratado em circunstância muito específica¹⁰⁰.

Outra problemática igualmente interessante em torno do conteúdo dos tratados internacionais de índole tributária consiste na possibilidade, ou não, de exonerações fiscais de tributos regionais, em Estados organizados como federações, serem fixadas em ajustes internacionais¹⁰¹. A questão ganha contornos de maiores dificuldades jurídicas quando a Constituição proíbe o ente estatal de “maior envergadura” de interferir na competência tributária dos entes estatais

⁹⁸ “Neste sentido, as convenções não podem nem criar novas obrigações tributárias nem tampouco ampliar as já existentes, como não podem derrogar in totum qualquer disposição de direito interno, quer do sistema formal, quer a fortiori das garantias aos contribuintes. Elas buscam tão-só oferecer uma pauta de critérios para resolver possíveis concursos de pretensões impositivas entre os signatários, uma vez que predispõem um tratamento mais favorável nas relações que envolvam ‘residentes’ dos respectivos Estados contratantes apenas quanto aos rendimentos e tributos nelas discriminados”. TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 594.

⁹⁹ “Em Direito Tributário Internacional, as fontes internas, também denominadas de ‘unilaterais’, revestem-se de grande importância, considerando que a tributação é atividade de caráter precipuamente interno, em que a soberania dos Estados se manifesta com muito vigor”. BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992. p. 32-33.

¹⁰⁰ “A relevância da questão está em saber se os tratados internacionais podem ou não instituir ou aumentar tributos, ou, por outro lado, instituir hipóteses de desoneração tributária. Como já foi dito, os tratados são incorporados ao Direito interno com status de lei ordinária, do que decorre que o princípio da legalidade resta preservado. A criação de tributo por meio de tratado parece ser, ainda, uma realidade distante, possível no bojo dos processos de integração econômica, mas a majoração de tributos por meio de tratado nem tanto, embora o que predomine nos tratados seja a desoneração”. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 244-245.

¹⁰¹ “A questão concernente à juridicidade ou não de tratado internacional (ou quaisquer de seus sinônimos: convenção, acordo, pacto, protocolo, ajuste ou ato internacional), após ter passado pelo mecanismo constitucional de conversão, dispor sobre isenções fiscais, ou incentivos, ou reduções de tributos estaduais, distritais ou municipais, tem sido bastante controvertida, ...”. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Tratado internacional pode isentar tributos estaduais, distritais e municipais? In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 279.

regionais e de “menos envergadura”. Este é justamente o caso brasileiro, balizado pelo art. 150, parágrafo sexto e pelo art. 151, inciso III da Carta Magna¹⁰².

2.6. A tributação da renda em bases universais

Identifica-se atualmente, notadamente entre os Estados exportadores de capitais, uma clara tendência de adoção do princípio da universalidade ou da tributação em bases universais (*worldwide income taxation*).

As principais razões ou causas para adoção do princípio da universalidade são as seguintes¹⁰³:

¹⁰² Art. 150, parágrafo sexto da Constituição: “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”.

Art. 151 da Constituição: “É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

¹⁰³ Cf. TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 122-123.

a) a crescente movimentação de capitais no mercado financeiro internacional;

b) a progressividade dos tributos que recaem sobre as categorias redituais;

c) o controle dos casos de planejamento tributário internacional, notadamente quando presentes os “paraísos fiscais”;

d) a manutenção das receitas fiscais do Estado;

e) a realização do princípio da igualdade ou da isonomia.

A última das razões elencadas possui especial relevo quando para um certo país identifica-se uma quantidade significativa de agentes econômicos residentes com forte atuação no exterior. Surge, então, uma pertinente preocupação de afastar injustiças fiscais entre os residentes não globalizados (com rendimentos produzidos no interior do Estado) e os residentes globalizados (com rendimentos auferidos em âmbito mundial).

A inserção do princípio da universalidade na legislação de um certo país pressupõe a realização da escolha de um dos elementos de conexão pessoal de residência, domicílio ou nacionalidade. Assim, considera-se toda a renda produzida independentemente de avaliações de natureza territorial.

A adoção do princípio da tributação da renda em bases universais configura-se como uma das principais fontes de surgimentos dos acordos ou tratados tributários bilaterais. Com efeito, como os “elementos de conexão” (elementos de “localização”, como destaca Mary Elbe Queiroz) são definidos pela legislação interna de cada Estado, surge com freqüência a possibilidade de um mesmo fato com conteúdo econômico significativo ser “captado” por previsões normativas de dois ou mais ordenamentos jurídicos. Justamente aí entram em cena os acordos, tratados ou ajustes internacionais com o objetivo de evitar a bitributação¹⁰⁴.

Mary Elbe Queiroz identifica expressamente na globalização econômica as mais importantes motivações para a instituição do princípio da renda mundial¹⁰⁵.

2.7. A formação de blocos econômicos e a aproximação tributária

¹⁰⁴ “Na hipótese de um concurso de pretensões impositivas resultante de conflitos entre as ordens jurídicas dos Estados, na tentativa de fazer incidir tributação sobre um mesmo fato ou situação e alcançar os rendimentos transnacionais, aparece o Direito Tributário Internacional, disciplinando os tratados, acordos e convenções internacionais para dirimir esses litígios e evitar a pluritributação internacional, na busca da harmonização fiscal”. QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 177.

¹⁰⁵ “O tema desperta muito interesse tendo em vista a crescente globalização da prestação e venda de serviços e bens e das relações econômicas, o que leva à necessidade de se identificar, para fins da tributação do Imposto de Renda, a renda mundial como uma forma de alcançar a justiça fiscal por meio da realização da isonomia tributária, da progressividade, universalidade e da generalidade para se evitar evasões e aferir a real capacidade contributiva das pessoas físicas”. QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 175.

A “nova ordem mundial” definida pela globalização impulsionou o processo de integração dos Estados. Outrora, fatores como a busca da paz e a colaboração técnica em inúmeras áreas sociais e científicas aproximavam as nações. Atualmente, a otimização da participação no comércio internacional é o objetivo, por excelência, dos movimentos de integração.

Os atuais processos de integração entre os Estados envolvem uma aparente contradição. Afinal, para melhorar a condição de ator internacional, de agente econômico global, busca-se o fortalecimento de laços políticos e econômicos de âmbito regional.

A chamada aproximação tributária consiste numa das preocupações centrais e verdadeiro elemento condutor dos processos de integração entre os Estados¹⁰⁶.

São, em sua máxima generalidade, cinco as etapas ou níveis de integração econômica entre os Estados:

¹⁰⁶ “A formação desses blocos econômicos (ou regionais), seguiu-se a orientação desenvolvida durante, aproximadamente, quatro séculos, referente à expansão e liberação do comércio internacional. Foram resgatadas as teorias clássicas do comércio internacional, principalmente as idéias de David Ricardo, com sua teoria das vantagens comparativas, sendo que (quase) todas elas pressupunham e pressupõem a liberação das trocas internacionais por meio da eliminação, imediata ou gradual, das barreiras alfandegárias, que, em última instância, dizem respeito aos tributos incidentes sobre essas operações. Portanto, as diversas etapas, sucessivas e de complexidade crescente, da integração econômica (ou fases na formação de blocos econômicos) podem ser apresentadas por meio da análise dos tributos incidentes sobre as operações mercantis entre estados e a forma de redução do seu impacto ou da sua eliminação”. FERNANDES, Edson Carlos. Breves considerações acerca de uma teoria da aproximação tributária na formação dos blocos econômicos. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 81-82.

a) área de intercâmbio preferencial ou zona de preferência tarifária. Fruto de acordos limitados de preferências para determinados produtos sem a pretensão de liberar toda a pauta comercial. Vários autores não a consideram como uma etapa do processo de integração;

b) zona ou área de livre comércio. Neste caso ocorre a eliminação ou redução das barreiras alfandegárias entre os países participantes do processo. As relações comerciais de cada Estado com países de fora do bloco não são afetadas. O NAFTA e parte significativa da regulamentação da Organização Mundial do Comércio - OMC enquadram-se nesta perspectiva;

c) união aduaneira. Eliminam-se as barreiras alfandegárias entre as partes envolvidas e adota-se um regime aduaneiro comum quando a operação comercial envolve países estrangeiros ao bloco econômico formado. A união aduaneira pode ser imperfeita quando não é integral ou é estabelecida de forma gradual, mantendo-se listas de exceção e de adequação. O MERCOSUL é tido, atualmente, como uma união aduaneira imperfeita;

d) mercado comum. Supera a liberdade de circulação de bens e produtos das fases anteriores para incorporar a liberdade de circulação de trabalhadores, empresas, consumidores e capitais;

e) união econômica e monetária. Envolve a adoção de uma moeda única e, por via de consequência, a eliminação do câmbio.

Edison Carlos Fernandes destaca a existência de verdadeira autonomia entre as etapas referidas. Não há, a rigor, necessidade de um conjunto de países percorrerem, passo a passo, os níveis de integração mencionados¹⁰⁷.

Como antes destacado, os processos de integração entre Estados para formação de blocos econômicos podem ser analisados ou considerados pelo ângulo da aproximação tributária¹⁰⁸. Aliás, sob certo aspecto, a superação do entraves tributários aparece como um dos principais, senão o principal, determinante dos processos em comento, rumo a liberalização das mais variadas atividades econômicas.

¹⁰⁷ “Contudo, repetimos a advertência para o fato de que, embora haja certa evolução nessas etapas de integração, elas são autônomas entre si, podendo cada bloco econômico decidir pela fase que pareça mais conveniente aos seus membros. Exemplo disso é a discussão, com certa frequência, sobre proposta de reverter o processo iniciado no Mercosul, para que este bloco, de uma união aduaneira que é, volte a ser uma zona de livre comércio”. FERNANDES, Edson Carlos. Breves considerações acerca de uma teoria da aproximação tributária na formação dos blocos econômicos. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 92.

¹⁰⁸ “... a expressão ‘aproximação’ tem aqui conotação genérica, isto é, trata-se do gênero, passível de classificação em espécies. Esta advertência é importante para marcar a construção da nossa teoria da aproximação tributária, pois, normalmente, na doutrina sobre esse assunto, são utilizadas de maneira indistinta e, por vezes, como sinônimas, expressões como coordenação e harmonização legislativa. Para nós, como se verá no decorrer deste capítulo, tanto a coordenação como a harmonização, além da uniformização, são níveis ou classes de ‘aproximação’ legislativa”. FERNANDES, Edson Carlos. Breves considerações acerca de uma teoria da aproximação tributária na formação dos blocos econômicos. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 104-105.

São três os níveis básicos de aproximação tributária entre os Estados:

a) coordenação. Consiste na fixação de estratégias comuns. Assim, cada Estado adota, em seu ordenamento jurídico, as medidas acertadas entre as partes;

b) harmonização. Envolve a fixação de princípios legislativos comuns que serão observados pela legislação tributária interna de cada país integrante do processo;

c) uniformização. Nesta etapa busca-se a identidade dos textos legais adotados pelos países participantes do bloco. Para atingir a identidade pretendida, são realizados esforços conjuntos de redação dos dispositivos normativos a serem aplicados.

Edison Carlos Fernandes oferece, ainda, uma importante sistematização e conexão entre as etapas de integração econômica dos Estados e os vários níveis de aproximação tributária¹⁰⁹.

Sustenta Fernandes, em linhas gerais:

¹⁰⁹ Cf. FERNANDES. Edson Carlos. Breves considerações acerca de uma teoria da aproximação tributária na formação dos blocos econômicos. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 112-115.

a) que a formação da zona ou área de livre comércio contenta-se com a coordenação tributária dos tributos aduaneiros (incidentes sobre o comércio exterior), justamente porque persegue a circulação de bens sem óbices de natureza fiscal;

b) na união aduaneira trabalha-se na uniformização do tributo sobre o comércio exterior, ou seja, na identidade dos elementos quantitativos (base de cálculo e alíquota). Elabora-se, inclusive, uma tabela denominada de Tarifa Externa Comum. Nesta fase, a aproximação tributária da união aduaneira também efetiva alguma coordenação, na forma de fixação de princípios gerais, para os tributos sobre o consumo;

c) na etapa do mercado comum, superadas as barreiras relacionadas com o comércio exterior, já totalmente uniformizadas as legislações tributárias, aumenta a preocupação com as imposições fiscais sobre o consumo, dado o potencial de serem estabelecidas distorções nas relações comerciais entre os países integrantes do bloco econômico. Assim, são necessárias regras e princípios bem mais claros. Observa-se, ainda, uma atenção especial para a coordenação dos tributos relacionados com a renda e o capital;

d) na união econômica já estão uniformizados os tributos aduaneiros e os tributos relacionados com o consumo. A coordenação dos tributos sobre a renda e o capital, própria da fase anterior de mercado comum, avança para o estágio de harmonização.

2.8. A Taxa Tobin e a tributação das transações financeiras internacionais

Domar a frenética irracionalidade presente nos mercados financeiros é um desafio já antigo, assim como já é antiga a mais poderosa idéia concebida para impor alguma disciplina nesse campo das atividades econômicas. Com efeito, na década de 1970 o economista americano James Tobin, ganhador do Prêmio Nobel, apresentou em engenhoso projeto para controle dos fluxos de capital. Segundo o economista, as transferências de divisas seriam gravadas com tributação da ordem um por cento. A idéia ficou conhecida como “Taxa Tobin”.

Tobin considerava que as oscilações abruptas dos fluxos financeiros e as diferenças caóticas nos câmbios prejudicavam significativamente a chamada economia real (produção e comércio de bens e serviços).

O número sugerido pode parecer baixo. Ocorre que as conseqüências econômicas renunciadas são de largo alcance. Os negócios baseados nas diferenças de juros entre mercados diferentes só seriam

compensadores em situações extremas¹¹⁰. Ademais, os Bancos Centrais voltariam a graduar o nível dos juros internos em função de exigências da economia nacional, independentemente dos mercados externos.

¹¹⁰ “O sábio recluso me escreve de novo. Andou analisando a indústria da arbitragem de juros, criada pelo Plano Real e mantida pelo governo Lula. Consiste em trazer dólares de fora, a um custo baixo, e aplicar aqui em títulos públicos, à taxa Selic, sem risco, tudo garantido pelo Banco Central.

Ele compara esse ciclo de rendimentos parasitários às lavras de ouro e de diamantes, nos primórdios da colonização, e ao tráfico de escravos, negócio central do capitalismo brasileiro por 200 anos, estabelecendo em torno dele um anel de negócios paralelos de navegação, bancos e seguros.

Tal qual o tráfico negreiro, o negócio da arbitragem tem poderosos apoios no governo e nos círculos do poder. Seus donos e beneficiários se dividem em três grupos:

1. Bancos grandes, médios e pequenos e suas ramificações auxiliares, empresas de leasing, holdings financeiras e administradoras de cartões de crédito que conseguem linhas de crédito no exterior. Bancos, mesmo pequenos, estão hoje conseguindo captar no exterior com extrema facilidade, dada a exorbitante liquidez internacional.

2. Empresas da economia produtiva de grande porte que têm cadastro para captar no exterior. Nesse grupo contam-se aproximadamente 120 empresas brasileiras.

3. Brasileiros com depósitos e aplicações em moeda estrangeira, registrados ou não no BC, que podem usar esses recursos como lastro para captar no exterior. São US\$ 94 bilhões registrados no BC mais uma estimativa média de depósitos não declarados de US\$ 120 bilhões.

Esses três grupos conseguem levantar grandes volumes de dólares ou euros a taxas de até 4% ao ano, ou mais altas quando o devedor está legalmente no Brasil, mas ainda assim por menos da metade das taxas internas.

Como a dívida pública em reais está hoje com um volume equivalente a US\$ 400 bilhões e não cessa de crescer (só em 2005 cresceu 21%), a disponibilidade de papéis para arbitragem é quase ilimitada, diz ele. De 45% a 50% do total da dívida pública interna está lastreando operações de arbitragem.

Os donos da arbitragem hoje comandam toda a lógica da política monetária. É a esses interesses que está subordinada a política monetária do Copom, o manejo da política cambial, a obsessão com as metas de inflação como centro de toda a política econômica, o incompreensível desprezo do BC pelos números da economia produtiva, o crescimento brasileiro, muito inferior a todos os grandes emergentes, inferior à média da América Latina, inferior à média mundial e inferior à média do crescimento da África em 2005 (4,7%). Só há um público para o Copom: os donos da liquidez, beneficiários dos negócios da arbitragem.

Tome-se o exemplo:

1. O investidor pegou um empréstimo de US\$ 10 milhões no exterior e entrou no Brasil no início de 2003, com o dólar a R\$ 3,50. Converteu e aplicou R\$ 35 milhões em papéis Selic por três anos, a uma média de rentabilidade de 20% ano (apenas para exemplificar).

2. No primeiro ano os papéis valiam R\$ 42 milhões; no segundo ano, R\$ 50,4 milhões; no terceiro ano, R\$ 60 milhões.

3. No resgate, ele pode recomprar os dólares a R\$ 2,25, ficando com US\$ 26,66 milhões. Pagou os US\$ 10 milhões do empréstimo, mais US\$ 2,5 milhões de juros. Seu lucro foi de US\$ 14,1 milhões, quase uma vez e meia seu capital inicial, em apenas três anos, além do rendimento de sua aplicação original que lastreou o empréstimo.

Trata-se de uma operação fantástica, única no planeta. Existem no Brasil meia dúzia de grupos com capacidade de tomar individualmente mais de US\$ 1 bilhão cada um, outra dezena ou pouco mais com captações individuais de US\$ 500 milhões a US\$ 1 bilhão e na faixa dos US\$ 100 milhões a US\$ 200 milhões existem empresas até desconhecidas do grande público, calcula ele.

Os lucros da arbitragem são estéreis, não derivam da criação de riqueza e produzem, ao contrário, grande concentração de renda e riqueza.

O nó górdio da economia consistirá em romper com esse círculo vicioso induzindo o grande capital a investir na atividade produtiva." NASSIF, Luís. A indústria estéril da arbitragem. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 29 jan. 2006.

A tributação pela taxa Tobin atingiria o âmago da especulação econômica internacional: a entrada de recursos financeiros. O efeito da tributação importaria em potente desestímulo às livres transferências de capital, afetando de forma tênue os fluxos de bens e serviços da economia real. Por outro lado, a taxa afetaria de formas distintas os investimentos produtivos e os capitais voláteis. Para os primeiros, não seria significativa. Já para os últimos, seria decisiva, na medida que eles trabalham com margens reduzidas.

A tributação em escala global decorrente da taxa Tobin produziria um incremento de arrecadação da ordem de 150 a 720 bilhões de dólares, já considerando a redução no volume de negócios que fatalmente ocorreria¹¹¹.

“... quando há um excesso de liquidez internacional, a acumulação de reservas impõe um problema de controle da oferta monetária. A política de esterilização é freqüentemente utilizada, o que gera, como resultado, um aumento da dívida mobiliária federal à medida que há um diferencial entre as taxas de juros externa e interna (margem de arbitragem). O acúmulo de reservas tem, assim, um custo de manutenção dado pela margem de arbitragem, que aumenta o serviço da dívida pública interna. (...) Ademais, o governo é forçado a alterações abruptas na taxa de juros interna para Ter uma margem de arbitragem que estabilize os fluxos financeiros internacionais. Essas alterações abruptas nas taxas de juros geram incertezas na economia, que prejudicam a formação de expectativas e os planos de investimento. Ocorre, ainda, que o processo de endividamento interno dos governos foge ao controle na medida em que as taxas de juros elevadas provocam crescentes déficits nas contas públicas. O crescimento do déficit público é, na realidade, mais um dos resultados da vulnerabilidade externa”. GONÇALVES, Reinaldo. **Globalização e desnacionalização**. São Paulo: Paz e Terra, 1999. p. 37-38.

“... ao aplicar marcos alemães de juros baixos em títulos mais bem remunerados em dólares, o investidor de antemão precisaria descontar 2% do capital aplicado para pagar a taxa Tobin, uma vez que precisaria trocar de moeda duas vezes. Na conjuntura atual, o negócio só seria compensador se a diferença anualizada entre os juros alemães e americanos fosse de 8% - um cenário improvável”. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 119.

¹¹¹ Cf. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 120.

Dois são os obstáculos mais significativos contra a adoção da taxa Tobin ou mecanismo tributário similar:

a) os atingidos pela efetivação da proposta são naturalmente contra e fazem movimentos vigorosos para afastar a idéia dos cenários políticos e acadêmicos¹¹²;

b) a necessidade de adoção do expediente em escala planetária, praticamente sem exceções que pudessem ser exploradas pelos fluxos especulativos¹¹³.

¹¹² “Hans-Helmut Kotz, economista-chefe do Instituto Central Alemão das Caixas de Poupança, acha que a taxa Tobin é correta em teoria, mas ‘Nova York e Londres sempre impedirão isso (...) Para Huffchmidt, o plano de taxar os mercados cambiais deixa de ser aplicado não por impossibilidade técnica, mas por contrariar os interesses do setor bancário”. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 120-121.

¹¹³ “... se apenas uma das grandes praças financeiras estiver isenta de tributos, os negócios cambiais se concentrarão naquela praça. E mesmo que os países do G-7 introduzissem conjuntamente a taxa Tobin, o setor monetário poderia perfeitamente transferir seus negócios para os paraísos fiscais das Ilhas Cayman e anular o efeito saneador. ‘Um fracasso anunciado’, qualificou um economista do Deutsche Bank. Mas um dos seus colegas americanos levou a ameaça ao extremo: se o Estado se intrometer em nossos negócios, ‘instalaremos nossas sedes em navios, no meio do oceano’ (...) O secretário de Estado Jürgen Stark declarou que a proposta de Tobin ‘hoje não é mais aplicável’, justificando a indolência fiscal perante os especuladores. Poderia funcionar tão-somente caso ‘fosse introduzida por todos os 190 Estados do mundo”. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 120-121.

“Ainda assim, alguns países, em particular a União Européia, não deveriam ficar impotentes. Ela poderia agir sozinha, assegurou Tobin em novo estudo datada de meados de 1995. Só que a tributação precisaria avançar mais, alcançando até mesmo os empréstimos concedidos em moeda nacional aos institutos estrangeiros, inclusive filiais de bancos nacionais no Exterior. Isso seria inevitável: quem desejasse especular em francos precisaria prover-se de francos primeiro. Mesmo que a ordem de compra vá para um banco em Nova York ou Cingapura, este teria de refinanciar-se em bancos franceses, que repassariam o acréscimo de imposto aos seus clientes”. MARTIN, Hans-Peter; SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 121.

Um dos movimentos populares mais importantes dos tempos da globalização, indiscutivelmente inserido no campo contra-hegemônico, no dizer de Boaventura de Sousa Santos, desenvolveu-se justamente em torno da defesa da taxa Tobin. No dia 3 de junho de 1998 foi fundada, em Paris, a *Association pour une Taxation des Transactions Financières pour l'aide aux Citoyens* – ATTAC¹¹⁴.

A Associação para uma Taxação de Transações Financeiras para Auxílio aos Cidadãos surgiu como uma resposta direta a um “manifesto” redigido em dezembro de 1997 por Ignácio Ramonet, redator-chefe do jornal *Le Monde Diplomatique*.

Em seu manifesto, Ramonet propôs um controle democrático sobre o capital financeiro especulativo sem exigir necessariamente o fim do capitalismo. O movimento delineado era suficientemente amplo para congrega os anticapitalistas, os social-democratas e os críticos das mais variadas vertentes políticas e econômicas.

O trabalho desenvolvido pela ATTAC não se limita a proposição de uma taxa sobre transações financeiras. Em conjunto com

¹¹⁴ “Em sua fundação, a ATTAC tinha cerca de 5 mil membros; hoje são mais de 30 mil em 220 locais da França – sem contar os milhares de membros simpatizantes dos sindicatos e das ONGs, filiados de maneira coletiva. (...) ATTAC, assim diz a fórmula de seus pais e mães fundadores, é um ‘movimento de formação política orientado para agir’. E os grupos regionais dão realmente duro nos estudos: conferências, grupos de leitura, a universidade de verão nacional para centenas de membros, a elaboração de brochuras e panfletos, a difusão de documentos sobre política econômica. Nas palavras de Yves Karlén: ‘ATTAC – eis uma grande campanha de alfabetização econômica’. GREFE, Christiane; GREFFRATH, Mathias; SCHUMANN, Harald. **ATTAC: o que querem os críticos da globalização**. São Paulo: Globo, 2005. p. 145-146.

inúmeras outras organizações sociais, a ATTAC formula propostas mais amplas com o claro objetivo de inverter a lógica da globalização hegemônica. Suas proposições contemplam:

- a) o perdão das dívidas dos países em desenvolvimento;
- b) a reestruturação do comércio internacional;
- c) a adoção de medidas contra o desemprego;
- d) a adoção de um regime monetário estatal que restrinja as oscilações cambiais entre as três principais moedas (dólar, iene e euro);
- e) o fechamento dos “paraísos fiscais”;
- f) a não-privatização do sistema de seguro social; e
- g) a democratização das instituições financeiras internacionais.

No Fórum Social Mundial de Porto Alegre, em 2001, a ATTAC formulou uma proposta de criação de dois fundos para o desenvolvimento soberano dos países pobres. Um dos fundos serviria para a estabilização do câmbio e dos preços das matérias-primas. O outro fundo atuaria no financiamento direto de

transferência de tecnologia, formação, saúde, abastecimento energético e saneamento do meio ambiente. Os fundos em questão seriam financiados por tributos globais¹¹⁵.

Percebe-se que a taxa Tobin, notadamente a partir das formulações cada vez mais amplas da ATTAC e outras organizações similares na arena internacional, suscita um debate estratégico e com profundas raízes históricas para as transformações do processo de globalização em curso.

Não há como negar que a soberania do Estado nacional tem origem no poder de impor o pagamento de tributos. Ocorre que a atual economia globalizada está em franco descompasso com o quadro político-institucional subjacente, que não apresenta um desenho global. Assim, identifica-se um forte movimento democrático em escala internacional que pugna pela construção de um sistema tributário global para os agentes econômicos que atuam em escala global e se aproveitam da existência e da competição de sistemas tributários nacionais.

2.9. O nomadismo fiscal

¹¹⁵ “Os fundos devem ser financiados com três impostos globais: um sobre as transações financeiras (taxa Tobin), um sobre os investimentos diretos das múltis e um ‘imposto da unidade’, que impossibilita às múltis deslocar seus lucros para onde são pouco ou de modo algum tributados”. GREFE, Christiane; GREFFRATH, Mathias; SCHUMANN, Harald. **ATTAC: o que querem os críticos da globalização**. São Paulo: Globo, 2005. p. 238.

O nomadismo fiscal, fenômeno entendido como a mobilidade dos fatores de produção, notadamente o capital e o trabalho, em busca de ambientes tributários mais favorecidos, ganhou enorme força com a globalização.

Os agentes econômicos globalizados, em particular grandes empresas e trabalhadores altamente especializados, passaram a tomar decisões econômicas com base, de forma integral ou preponderante, em aspectos tributários. Embora o fenômeno não seja novo, ele encontra no ambiente globalizado todas as condições para efetivação prática e rápida da decisão. Tais características não se apresentavam até passado recente.

Os seguintes acontecimentos podem ser considerados como manifestações de nomadismo fiscal:

- a) pressões para redução seletiva da carga tributária;
 - b) utilização crescente dos “paraísos fiscais”;
 - c) utilização crescente de “preços de transferência”;
 - d) deslocamento físico de unidades produtivas;
-

e) deslocamento físico de contingentes de mão-de-obra especializados.

Um dos exemplos mais emblemáticos do nomadismo fiscal nos tempos de globalização ocorreu com a modelo francesa Laetitia Casta. A referida modelo foi escolhida como uma das Mariannes, símbolo da república francesa representado pela figura de um busto feminino. A honra de ser uma Marianne é enorme, como ocorreu com Catherine Deneuve durante longo período. O busto confeccionado chega a ser distribuído por todas as repartições públicas francesas¹¹⁶.

Ocorre que a modelo Laetitia Casta, conforme noticiou a imprensa internacional, adotou Londres como domicílio fiscal para escapar de uma tributação menos favorável existente na França.

A “movimentação” observada no caso da modelo francesa Laetitia Casta é extremamente comum entre os esportistas mais bem sucedidos e as personalidades do mundo das artes cinematográficas.

O nomadismo fiscal é a face mais visível de um dos maiores dramas vividos pelos Estados em tempos de globalização. As pressões

¹¹⁶ Cf. CANUTO, Octaviano. **O busto de Marianne: divergências tributárias nacionais tendem a gerar dilema entre desigualdade e arrecadação.** Disponível em: <<http://www.eco.unicamp.br/artigos/artigo109.htm>>. Acesso em: 26 jul. 2004.

para redução da carga tributária, sob ameaça de “fuga” para ambientes menos hostis, terminam obtendo resultado. Os efeitos colaterais mais visíveis destes movimentos de redução seletiva da carga tributária são:

a) aumento da tributação sobre os setores não globalizados, ou seja, sobre os atores econômicos com maior dificuldade ou mesmo impossibilidade de efetivarem movimentos de “fuga”;

b) tendência de homogeneização para baixo, em escala mundial, dos tributos incidentes sobre os agentes globalizados da economia.

Não se pode perder de vista que o fenômeno do nomadismo fiscal instaura, quando a iniciativa parte dos Estados, um ambiente de forte concorrência fiscal internacional em busca de investimentos com os mais variados coloridos econômicos¹¹⁷.

¹¹⁷ “Contudo, paralelamente formou-se uma espécie de concorrência fiscal internacional marcadamente agressiva, desprovida de qualquer ética diplomática, praticada como forma de atração de investimentos, com erosão fiscal das próprias receitas públicas, mediante subvenções públicas, financiamentos vantajosos e todo tipo de incentivos fiscais, num verdadeiro modelo de *tax dumping*, guardadas as devidas ressalvas quanto à importação desse conceito do direito econômico. Pela série de malefícios que traz, essa é a concorrência fiscal internacional ‘má’, ‘danosa’, ‘prejudicial’, ‘desleal’, ou ‘guerra fiscal internacional’, como se queira, cuja forma mais grave é representada pelos chamados ‘paraísos fiscais’, ou países com tributação favorecida propriamente ditos.

Nesse universo não se encontram apenas os países que podem ser classificados com países com tributação favorecida (‘paraísos fiscais’). Estão também aqueles que usam de alíquotas ou critérios de definição de bases de cálculo mitigados e praticam uma concorrência fiscal tolerável; assim como aqueles que usam de vários regimes privilegiados e de reduções de alíquotas ou minimizações de bases de cálculo, mas cuja carga tributária global não permitiria qualificá-los como autênticas modalidades de ‘paraísos fiscais’”. TÓRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 69.

O fenômeno pode ser observado ainda no interior dos Estados organizados como federações. Neste contexto, ocorre uma disputa com alto teor desagregador em torno da instalação de investimentos produtivos nos territórios das unidades regionais da federação.

CAPÍTULO 3. REPERCUSSÕES DA GLOBALIZAÇÃO NA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

O Estado brasileiro, por intermédio dos últimos governos, incluindo o atual, sob a liderança do ex-metalúrgico Luís Inácio Lula da Silva, aplicou o fundamental da cartilha neoliberal globalizada¹¹⁸, confirmando o caráter conscientemente reflexo da economia brasileira.

No campo da tributação, o receituário formulado pelos organismos internacionais mais destacados foi adotado pelo Brasil. Ademais, o país assimilou, sem resistências, os cânones impostos ou propostos pelas forças transnacionais do mercado, notadamente financeiro.

O legislador tributário brasileiro, particularmente nos últimos quinze anos, adotou uma série de institutos típicos do processo de globalização tributária voltados para a harmonização fiscal internacional e para o combate à competição verificada nesta seara.

¹¹⁸ "As iniciativas do governo federal nos planos fiscal, monetário e institucional têm repercutido positivamente no ânimo dos investidores e nos índices de risco do País. A meta de superávit primário para todo o setor público em 2003, aumentada de 3,75% para 4,25% do Produto Interno Bruto até pelo menos 2007, vem sendo atingida com folga." CONGRESSO NACIONAL. **Nota técnica conjunta n. 7/2003**. Consultorias de Orçamento da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/Internet/orcament/Principal/notas%20conjuntas/NTC%2007-03%20LOA%202004-Cen%20E1rios%20Macroecon%20F4mico.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2004.

Por outro lado, vários mecanismos foram introduzidos na legislação tributária com o objetivo, explicitamente assumido, de modificar, de forma seletiva, a carga fiscal suportada por importantes segmentos da sociedade brasileira.

Restou afetada, num sentido bem definido, a soberania fiscal brasileira, assim entendida a possibilidade de o país adotar sua política tributária sem influências ou injunções externas.

Importa, pois, neste passo, identificar as principais alterações produzidas recentemente na legislação fiscal brasileira, como repercussões da globalização tributária, e constatar suas conseqüências mais agudas em busca de soluções para os problemas postos no início deste trabalho.

3.1. A tributação da renda em bases universais ou mundiais no Brasil

A tributação da renda em bases universais ou mundiais (*worldwide income taxation*) está consagrada no direito brasileiro em, pelo menos, quatro definições normativas. São elas:

a) o art. 153 da Constituição, promulgada em 5 de outubro de 1988¹¹⁹;

b) o art. 3º, parágrafo quarto da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988¹²⁰;

c) o art. 25 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995¹²¹

e

d) o art. 43 do Código Tributário Nacional, conforme a redação dada pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, aos seus parágrafos primeiro e segundo¹²².

¹¹⁹ “Compete à União instituir impostos sobre:

...

III – renda e proventos de qualquer natureza;

...

§2º O imposto previsto no inciso III:

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

¹²⁰ “A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título”.

¹²¹ “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”.

¹²² “§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.

§2º Na hipótese de receita ou 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”

Como já foi visto, considerando a ampla e crescente mobilidade dos fatores de produção, surgiram inúmeras situações jurídico-tributárias insuficientemente solucionadas pelos critérios de nacionalidade e de territorialidade. A introdução no direito brasileiro do princípio da tributação em bases universais buscou equacionar esses problemas.

A operacionalização do princípio, quando voltado para as pessoas físicas, depende da identificação da condição de residente ou não-residente. Para os primeiros, sendo irrelevante o local de origem dos rendimentos, ocorrerá a exigência tributária sobre o valor total da renda do contribuinte auferida em escala mundial. Serão utilizados, para o cálculo e recolhimento do imposto de renda, o carnê-leão e a declaração anual de rendimentos. Já para os últimos (os não-residentes), haverá retenção na fonte sobre qualquer pagamento, crédito, remessa ou entrega de valores de fontes produtoras localizadas no Brasil.

Admite-se que a tributação da renda em bases universais no Brasil foi iniciada com a veiculação da Lei n. 7.713, de 1988, para as pessoas físicas¹²³, e da Lei n. 9.249, de 1995, para as pessoas jurídicas.

¹²³ Ou já estaria contemplada em legislação anterior, a exemplo da classificação na cédula G dos rendimentos, de qualquer natureza, produzidos no estrangeiro (Decreto-Lei nº 4.178, de 1942).

“Seu exame parte da Lei n. 7.713/88 que, para o autor, teria introduzido o princípio da universalidade no Brasil. Mais acertado seria afirmar que aquele diploma confirmou a presença do princípio, já que, para as pessoas físicas, a tributação da renda em bases universais é quase concomitante com a própria existência do imposto”. SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 11.

Assim, considerando a evolução legislativa anteriormente explicitada, indaga-se se foi a alteração do art. 43 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar n. 104, de 2001, que ofereceu a devida sustentação jurídica para a tributação da renda em bases universais. A interrogação em questão apresenta significativa importância prática na medida em que, adotada a premissa, não seria devida, pelo menos, a tributação em bases universais até a edição da Lei Complementar n. 104, de 2001¹²⁴.

¹²⁴ “19. E não se trata apenas do volume da legislação, mas igualmente das marchas e contramarchas nas regras que dispõem sobre matéria fiscal. Dois exemplos notórios bastarão para mostrar essa indecisão do legislador: a) até o advento do decreto-lei nº 2.397, de 21.12.1987, as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil só pagavam imposto de renda sobre os resultados provenientes de fontes nacionais; o art. 7º desse decreto-lei mandou tributar os resultados auferidos no exterior, diretamente, ou através de filiais, sucursais ou subsidiárias. Em 10.02.1988 (51 dias depois, portanto), foi expedido o decreto-lei nº 2.413, cujo art.15 revogou o art.7º do decreto-lei nº2.397/87, excluindo, assim, da tributação os lucros auferidos de fontes do exterior mas, ao mesmo tempo, o art.8º desse mesmo decreto-lei estabeleceu a tributação desses lucros, nos exatos termos do revogado art.7º do decreto-lei anterior. Em 14.04.1988(portanto, 64 dias depois), o decreto-lei 2.429 revogou o art.8º do decreto-lei anterior, excluindo esses lucros de tributação. Em dezembro de 1995, o art. 25 da Lei nº 9.249 restabeleceu a tributação desses lucros! E agora, a constitucionalidade dessa última lei está sendo apreciada pelo Supremo Tribunal Federal. Como demonstra João Dodsworth Cordeiro Guerra em memorial distribuído ao ministros do STF, a Lei 9.249/95 (i) infringia o art.146,III, a) da Constituição Federal e o art.43 do Código Tributário Nacional, por desconsiderar a personalidade jurídica da empresa estrangeira geradora do lucro e tributá-lo de imediato nas mãos dos sócios ou acionistas brasileiros, como se desde seu surgimento a eles pertencesse, exatamente o que fora repudiado pelo STF ao declarar a inconstitucionalidade do ILL ao julgar o RE 172.058-1-SC-RTJ 161/1043) e (ii) violava as mais de 20 convenções bilaterais para evitar a dupla tributação da renda assinadas pelo Brasil, de acordo com as quais os lucros das empresas são tributados apenas no país em que gerados. Surge, então, a Instrução Normativa 38/96, que, a pretexto de regulamentar a Lei 9.249/95, modifica-lhe a essência: embora respeitando a personalidade jurídica das empresas estrangeiras que geram os lucros e só exigindo sejam os mesmos reconhecidos no Brasil quando " disponibilizados", criou uma série de hipóteses, sem fundamento legal, em que tais lucros se consideram " disponibilizados". Como o sistema jurídico não se compadece com atos normativos que contrariem as leis, tornou-se necessária a aprovação de nova lei que viesse dar embasamento à IN nº38/96 e corrigir suas ilegalidades. Foi a Lei 9.532/97. Em 2001, surge a Lei Complementar 104, que acrescenta um § 2º ao art.43 do CTN, para delegar à lei ordinária competência para estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade da renda oriunda do exterior, elementos que só lei complementar pode definir. E para encerrar esse périplo pela legislação que tentou regular a matéria, temos a Medida Provisória 2158/01, reeditada 35 vezes, cujo art.74, de duvidosa constitucionalidade, estabelece que os lucros gerados no exterior serão considerados disponibilizados para a empresa brasileira na data do balanço anual da empresa estrangeira em que tais lucros tiverem sido apurados, na forma em que estabelecer regulamento brasileiro. Em síntese, embora seja da exclusiva competência da Lei Complementar regular o fato gerador e a base de cálculo dos impostos previstos na Constituição, a Lei Complementar 104/01 "delegou" essa competência à lei ordinária, quanto ao fato gerador do IR; o art.74 da MP 2158-35/01, por sua vez, " subdelegou" essa competência, quanto à base de cálculo do IR, a "regulamento" (que no nosso sistema jurídico é " decreto presidencial"),que veio a ser baixado por mero ato administrativo (Instrução Normativa 213/02). Na carta que capeava os memoriais, observa Cordeiro Guerra que " À parte a invalidade do citado art.74 ante a CF...note-se que o legislador nacional logrou resumir em um só artigo(grifo do original)...matéria das mais complexas e controversas no plano internacional. E, depois de passar em revista o que vem ocorrendo em outros países, sobretudo aqueles que maior experiência têm na tributação da

Está consagrado no direito brasileiro, sem maiores discrepâncias doutrinárias ou teóricas, que a instituição ou criação de tributo resulta do exercício, por ente estatal e mediante lei estabelecadora dos elementos necessários¹²⁵, de competência constitucional materialmente delimitada.

Ocorre, entretanto, que a própria Constituição previu a definição dos fatos geradores dos impostos por intermédio de lei complementar. É a dicção do art. 146, inciso III, alínea “a” do Texto Maior¹²⁶.

Impõe-se, pois, perquirir as relações entre a delimitação constitucional de competência tributária, a definição dos fatos geradores dos impostos por lei complementar e a instituição do tributo pela lei ordinária pertinente.

Posta a questão de outra forma, importa verificar qual o papel da lei complementar definidora dos fatos geradores dos impostos. Teria uma função meramente explicitadora das hipóteses já delimitadas na Constituição? Ao

renda , conclui : "Não obstante a complexidade das questões suscitadas pelo regime de CFC (controlled foreign corporations)ser reconhecida até por países que têm sofisticada legislação e larga tradição de tributação da renda, o Poder Executivo satisfiz-se em regulá-la num só e singelo parágrafo(grifo do original), que agride a CF e a jurisprudência do STF". REZENDE, Condorcet. **Pandemônio tributário**. Disponível em: <http://www.econ.puc-rio.br/gfranco/PANDEMONIO_TRIBUTARIO.htm>. Acesso em: 10 abr. 2006.

¹²⁵ Elementos, aspectos ou critérios material (comportamento de uma pessoa), espacial (circunstâncias de lugar), temporal (definição do momento), quantitativo (revelador do montante da obrigação) e pessoal (dispondo sobre sujeitos ativo e passivo).

¹²⁶ “Cabe à lei complementar ... estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

revés, teria alguma função inovadora? Ademais, num caso ou noutro, impediria, se ausente, a instituição do imposto pela lei ordinária pertinente?

Vale lembrar que o Supremo Tribunal Federal rejeitou a premissa da “lei complementar prévia” para a instituição, sob a égide da Constituição de 1988, de todo e qualquer tributo¹²⁷. Neste sentido, as criações de inúmeras contribuições de seguridade social por leis ordinárias da União, e sem leis complementares antecedentes, foram reconhecidas como constitucionais¹²⁸.

Reside no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA outro exemplo emblemático do exercício da competência impositiva inscrita na Constituição sem mediação de lei complementar. Com efeito, o Código Tributário Nacional não trata do IPVA, assim como nenhuma lei complementar¹²⁹.

¹²⁷ “Nesse sentido, não é despendendo ressaltar que o plenário do XV Simpósio Nacional de Direito Tributário, unanimemente reconheceu que, à luz da alínea a do inc. III do art. 146, ‘nenhum tributo poderá ser instituído por lei ordinária sem que seu perfil esteja traçado antes em lei complementar’”. AMARAL. Antonio Carlos Rodrigues do. Lei complementar. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). **Curso de direito tributário**. 2 ed. Belém: CEJUP, 1993. p. 102.

¹²⁸ “Note-se, ademais, que, com relação aos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, o próprio artigo 146, III, só exige estejam previstos na lei complementar de normas gerais quando relativos aos impostos discriminados na Constituição, o que não abrange as contribuições sociais, inclusive as destinadas ao financiamento da seguridade social, por não configurarem impostos”. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n. 146.733**. Voto do Ministro Moreira Alves. Brasília, 1992.

“Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III, a). (...) Isto, entretanto, não quer dizer, também já falamos, que somente a lei complementar pode instituir tais contribuições. Elas se sujeitam, é certo, à lei complementar de normas gerais (art. 146, III). Todavia, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III, “a”)”. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n. 138.284**. Voto do Ministro Carlos Velloso. Brasília, 1992.

¹²⁹ “Como vimos na primeira parte deste trabalho, o IPVA não possui uma sistemática normativa nacional tal como outros impostos disciplinados em regras gerais pelo Código Tributário Nacional. A sistemática normativa

Tudo indica ou aponta para a possibilidade do exercício da competência constitucional de instituição de tributos sem a necessária presença ou dependência à chamada “lei complementar prévia”. Com efeito, não seria lógico ou razoável que a competência constitucional fixada para um ente da Federação pudesse ser obstada ou ficasse dependente da ação legislativa, em matéria de lei complementar, do Congresso Nacional¹³⁰.

Por outro lado, a exigência constitucional de lei complementar para definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos não se apresenta completamente desprovida de sentido, razão ou

deste imposto foi elaborada pelas diversas leis ordinárias estaduais que configuraram o imposto nos limites territoriais de cada Estado-membro”. MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. O perfil do imposto sobre a propriedade de veículos automotores. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). **Curso de direito tributário**. 2 ed. Belém: CEJUP, 1993. p. 231.

¹³⁰ “Mas o exercício da competência impositiva das pessoas políticas é eminentemente constitucional. O Congresso, por inação, não pode paralisar o exercício da tributação pelas pessoas políticas”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 107.

“Estamos certos de andar bem avisados sustentando que a Constituição delimitou as competências tributárias das pessoas políticas. A lei complementar apenas pode facilitar a compreensão das normas constitucionais pertinentes. Mal comparando, podemos dizer que, aqui, a lei complementar funciona, em relação à Carta Magna, como o regulamento em relação à lei, estabelecendo os pormenores normativos que vão ensejar a correta aplicação da regra superior”. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 782.

“Inexistindo lei complementar da União, que previna conflitos de competência, regularmente as limitações ao poder de tributar ou defina os tributos, suas espécies, os fatos geradores e as bases de cálculo dos impostos discriminados na Constituição, conforme prescreve o art. 146 I, II e III, nem por isso ficará bloqueado o exercício da competência legislativa de cada ente político da Federação, competência resultante das normas atributivas de poder dos arts. 145, 148, 149, 153, 155 e 156 e daquelas restritivas e proibitivas dos arts. 150, 151 e 152”. DERZI. Misabel Abreu Machado (atualizadora). In: Aliomar Baleeiro (autor). **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 109.

Importa registrar que a “lei complementar prévia” é essencial quando existe possibilidade de conflitos de competência tributários. A presença de inúmeros elementos de conexão, podendo ser adotados por vários entes da Federação, impõe a adoção prévia dos critérios solucionadores dos conflitos potenciais. Neste sentido, a decisão do STF quanto ao Adicional ao Imposto de Renda na ADIn n. 633.

utilidade. Identificamos as seguintes funções para a lei complementar preconizada no art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição:

a) explicitadora dos conceitos e definições adotados pelo constituinte, eliminando dúvidas e inseguranças nos limites ou fronteiras dos significados dos vocábulos utilizados¹³¹;

b) definidora de critérios, quando os conceitos, notadamente por razões científicas e técnicas, podem ser construídos seguindo caminhos distintos¹³² e

c) uniformizadora, quando fixa os mesmos cânones a serem observados pelos legisladores dos vários entes da Federação¹³³.

Assim, impõe-se a conclusão de que o legislador da instituição ou criação de qualquer tributo, segundo os ditames do Sistema Tributário Nacional ofertados pelo constituinte de 1988, encontra limites materiais na

¹³¹ “Assim, proclamamos, desde agora, que tal lei complementar só pode explicitar o que está implícito na Constituição. Não pode inovar; mas, apenas, declarar. Para além destas augustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem e, deste modo, desagregando princípios constitucionais que deve acatar, máxime os que concedem autonomia jurídica às pessoas políticas no que concerne à decretação e arrecadação dos tributos de suas competências”. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 781.

¹³² Neste sentido, a nosso ver, a consideração do Ministro Nelson Jobim no julgamento da ADIN 2.588 quando pondera que “o conceito de renda na CF é polissêmico e não ontológico. Para efeitos tributários, o conceito de renda é o legal”. Cf. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Informativo STF n. 373**. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/noticias/informativos/anteriores/info373.asp>>. Acesso em: 20 abr. 2006.

¹³³ Papel desempenhado pelas leis complementares disciplinadoras do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS (art. 155, parágrafo segundo, inciso XII da Constituição) e do Imposto sobre Serviços - ISS (art. 156, inciso III da Constituição).

delimitação posta na Constituição¹³⁴. No caso dos impostos, segundo os expressos termos do art. 146, inciso III, alínea “a” do Texto Maior, cabe a lei complementar desempenhar basicamente três funções:

a) explicitadora;

b) definidora de critérios; e

c) uniformizadora.

Neste passo já é possível responder efetivamente aos problemas inicialmente postos. Com efeito, a Lei n. 7713, de 1988, e a Lei n. 9249, de 1995, possuem fundamento direto no art. 153, parágrafo segundo, inciso I da Constituição, ou seja, no critério da universalidade estabelecido para o imposto de renda. No particular, a Lei Complementar n. 104, de 2001, apresenta nítida função explicitadora, não se constituindo em condição indispensável ao manejo da competência tributária pelo legislador federal.

Lembramos, como fecho e recurso extremo de argumentação, a perfeita adequação, no trato do tema, da *interpretação*

¹³⁴ “De fato, como tantas vezes temos insistido, as pessoas políticas, enquanto tributam, só devem obediência aos ditames da Constituição. Embaraços porventura existentes em normas infraconstitucionais – como, por exemplo, em lei complementar editada com apoio no art. 146 da Carta Magna – não têm o condão de tolhê-las na criação, arrecadação, fiscalização etc. dos tributos de suas competências”. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 784.

*constitucional evolutiva*¹³⁵ (também conhecida como *mutação constitucional*). Assim, a conjuntura anterior, em que a globalização e o aprofundamento das relações e compromissos tributários internacionais ainda não tinham alcançado o relevo atual, não pode ofuscar o sentido mais amplo para o critério ou princípio da universalidade.

Insistimos na perspectiva de que as normas constitucionais definidoras das incidências tributárias buscam suas razões últimas de validade no contexto social em que atuam. Mesmo sem alteração ou reforma do texto constitucional, mas com profundas modificações no ambiente social, político e econômico, é possível, lícito e desejável constatar ou flagrar novos significados e novas abrangências no processo de instituição ou criação de tributos.

Registre-se que o tema da tributação em bases universais suscitou uma aguda polêmica quando a Lei n. 9.249, de 1995, determinou que as filiais, sucursais, coligadas e controladas, no exterior, deveriam demonstrar a apuração dos lucros que auferissem, segundo as normas da legislação brasileira, devendo estes valores serem adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, no Brasil, na proporção da participação acionária¹³⁶. Com a

¹³⁵ “A interpretação evolutiva é um processo informal de reforma do texto da Constituição. Consiste ela na atribuição de novos conteúdos à norma constitucional, sem modificação do seu teor literal, em razão de mudanças históricas ou de fatores políticos e sociais que não estavam presentes na mente dos constituintes”. BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 145.

¹³⁶ “No Brasil, a transparência fiscal teve início com a edição da Lei n. 9.249/1995”. MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. Planejamento tributário internacional e seus limites. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 142.

edição da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, houve modificação no regramento aplicável ao tema. Restou consignado que a adição ao lucro da matriz ou controladora ocorreria quando os valores fossem disponibilizados (pagamento ou crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior). Já o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 27 de julho de 2001, estabelece que 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, independentemente de qualquer outra providência.

Sobre a matéria, está pendente de julgamento perante o Supremo Tribunal Federal, com dois votos proferidos, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria – CNI. Ataca-se, na referida ação:

a) o parágrafo segundo do art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN, acrescentado pela Lei Complementar n. 104, de 2001, que delega à lei ordinária a fixação das condições e o momento em que se dará a disponibilidade econômica de receitas ou de rendimentos oriundos do exterior; e

b) o art. 74, *caput* e parágrafo único da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, que considera disponibilizados, pela controladora ou coligada

no Brasil, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, na data do balanço no qual tiverem sido apurados¹³⁷.

3.2. Os “preços de transferência” no Brasil

Por força dos arts. 18 a 24 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996¹³⁸, foi introduzido no universo jurídico brasileiro o tratamento tributário dos “preços de transferência”. O regramento em questão está fundado no princípio internacionalmente aceito do "*arm's length*".

A referida mudança na legislação brasileira decorre diretamente, como visto no capítulo anterior, do processo de globalização tributária¹³⁹. Apesar de não ser membro da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, o Brasil adotou, para o tratamento dos

¹³⁷ Cf. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo STF n. 373. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/noticias/informativos/anteriores/info373.asp>>. Acesso em 20 abr. 2006.

¹³⁸ “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”.

¹³⁹ “A legislação tributária brasileira (Lei n. 9.430/96) sobre os preços de transferência representa um marco importante na evolução em direção à internacionalização ou globalização dos resultados das empresas multinacionais que atuam no Brasil, buscando tributar no País parte desses rendimentos”. RIBEIRO, Maria de Fátima; KEMMELMEIER, Carolina Spack. Preços de transferência no MERCOSUL. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 215.

“preços de transferência”, o modelo de alinhamento internacional proposto pelo organismo por intermédio de sua convenção-modelo.

Por força da legislação adotada, a partir de 1997 passaram a existir, de forma vinculante, métodos de avaliação dos preços praticados entre pessoas jurídicas vinculadas para fins de apuração do valor de eventual crédito tributário.

No tocante aos bens, serviços e direitos adquiridos no exterior, a legislação fixou os limites máximos para dedução de despesas da base de cálculo do imposto de renda¹⁴⁰. Para as operações de exportação de bens, serviços ou direitos, foi definido que o preço médio utilizado não poderá ser inferior a noventa por cento do preço de venda no mercado brasileiro. Também foram estabelecidos métodos para recomposição da base de cálculo do imposto de renda no caso de o preço praticado na exportação não observar o limite legalmente fixado.

¹⁴⁰ “... a dedução na determinação do lucro real dos custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, à medida do valor que não exceda o preço apurado por três métodos: 1 – Método dos preços independentes comparados (PIC); 2 – Método do preço de revenda menos lucro (PRL); 3 – Método do curso de produção mais lucro (CPL)”. BUENO, Orlando José Gonçalves. Os preços de transferência e os tratados internacionais. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 266.

3.3. O tratamento dos “paraísos fiscais” no Brasil

O art. 24 da Lei n. 9.430, de 1996¹⁴¹, com as alterações realizadas pela Lei n. 10.451, de 10 de maio de 2002, define como “paraíso fiscal” o país que não tributa a renda, tributa a renda com alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.

O referido art. 24 da Lei n. 9.430, de 1996, determina a aplicação das disposições sobre os “preços de transferência” para as operações realizadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país com tributação favorecida, eufemismo da conhecida expressão “paraíso fiscal”¹⁴². Já a Lei n. 9.959, de 27 de janeiro de 2000, define que os ganhos em bolsa de valores e os rendimentos de renda fixa percebidos no Brasil mas decorrentes de investimento oriundo de “paraíso fiscal” estarão sujeitos às mesmas regras do imposto de renda do residente no Brasil.

¹⁴¹ Ver a nota n. 138.

¹⁴² “Os mecanismos de controle sobre preços de transferência, e sobre ‘países com tributação favorecida’, mesmo sendo distintos, podem conviver por terem uma ampla área de intersecção operativa, representada por todas as operações concluídas entre sociedades vinculadas ou não, mas situadas em países com tributação favorecida. Como se sabe, é bastante freqüente que a operação de *transfer price* seja triangular, antes que bilateral. Em tais casos, tem-se normalmente a intervenção de uma *trading company* com a específica função de drenar as operações de compra e venda, segundo os interesses do grupo, de superfaturamento ou subfaturamento”. TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 138.

Ao regular expressamente as conseqüências tributárias das relações dos contribuintes com os “paraísos fiscais”, o Estado brasileiro adotou uma das providências mais importantes de combate à predatória competição tributária internacional¹⁴³.

Como foi mostrado anteriormente, a globalização tributária apresenta como uma de suas mais salientes características a presença de certos países com atuação escusa no plano internacional. Buscando, de forma fácil e sem compromisso com a arrecadação tributária, os fluxos internacionais de capitais, os “paraísos fiscais” provocam uma significativa "degradação tributária". Assim, os Estados responsáveis, com necessidades de financiamento de um complexo conjunto de políticas públicas, não podem conviver de forma neutra com os “paraísos fiscais”. A Lei n. 9.430, de 1996, colocou o Estado brasileiro no rol dos países com postura tributária ativa contra os “paraísos fiscais”.

¹⁴³ “Em vista desses aspectos, que evidentemente comportam consideráveis perdas para as nações mais desenvolvidas, os legisladores desses países passaram a introduzir normas antielusivas específicas, e mais recentemente o Brasil vem acompanhando essa tendência, mesmo que geralmente todos reconheçam a liberdade dos contribuintes para organizar e conduzir os próprios negócios, segundo o modo mais econômico, em termos fiscais. (...)”

No Brasil, o controle sobre o uso de países com tributação favorecida começou com o modelo de universalidade, introduzido pelo art. 25 da Lei 9.249/95. (...)”

Mas, enfim, seria inconstitucional a inserção de uma regra sobre ‘controle de sociedades estrangeiras’ no Direito Tributário brasileiro, criando uma regra de transparência para as operações com países com tributação favorecida? Desde que seja identificada exclusivamente para essa finalidade, e assegurando ao contribuinte o direito de demonstração da legitimidade das operações, por inversão do ônus da prova, com todos os meios de prova admitidos, nenhuma inconstitucionalidade poderia ser alegada. E dever do Estado desencorajar o uso de países com tributação favorecida, como mais uma forma de realizar o cumprimento do princípio da isonomia de todos em face do sistema tributário”. TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 121-132.

A Secretaria da Receita Federal, por intermédio da Instrução Normativa n. 188, de 6 de agosto de 2002, relacionou os países ou dependências com tributação favorecida ou que praticam sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas. Entre os países relacionados encontram-se: Andorra, Antilhas Holandesas, Aruba, Comunidade das Bahamas, Barbados, Belize, Ilhas Bermudas, Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark), Ilhas Cayman, Chipre, Cingapura, República da Costa Rica, Emirados Árabes Unidos, Gibraltar, Hong Kong, Líbano, Liechtenstein, Luxemburgo (no que respeita às sociedades holding regidas, na legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929), Ilha da Madeira, Maldivas, Malta, Mônaco, Ilhas Montserrat, Sultanato de Omã, Panamá, San Marino, Seychelles, Ilhas Virgens Americanas e Ilhas Virgens Britânicas.

3.4. A norma geral antielisiva brasileira

O Código Tributário Nacional foi alterado pela Lei Complementar n. 104, de 2001, para, entre outros objetivos, introduzir, na ordem jurídico-tributária brasileira, norma geral antielisiva. A regra em questão passou a integrar, como seu parágrafo único, o art. 116 do Código Tributário Nacional - CTN¹⁴⁴.

¹⁴⁴ "Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

A norma geral antielisiva brasileira busca identificar o fato gerador efetivamente ocorrido. Persegue a substância, a essência do fato gerador, conforme descrição estabelecida em lei. Pretende constituir o crédito devido, nascido justamente da “ocorrência do fato gerador” dissimulado, ocultado ou escondido¹⁴⁵.

A pretensão do legislador complementar, absolutamente necessária nos quadrantes de uma sociedade globalizada, é justa, constitucional e realizadora, na sua essência e máxima radicalidade, dos ditames da legalidade tributária.

A aplicação da norma geral antielisiva “ataca” um ato malicioso, de má-fé, a tentativa de esconder, em proveito econômico próprio, um

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos na lei ordinária."

¹⁴⁵ “Convém destacar que a norma geral antielisiva, prevista no art. 116, parágrafo único do CTN, não corresponde a uma norma geral anti-simulação. Com efeito, na simulação o ato A, mera aparência e não desejado, encobre o ato B, efetivo e desejado. Já na dissimulação, referida no dispositivo do CTN, o ato A, com existência efetiva e desejado, é requalificado (a desconsideração mencionada na norma) no ato B, não desejado (pelos partícipes do negócio)”. CASTRO, Aldemario Araujo. **Aplicação no direito tributário da desconsideração da personalidade jurídica prevista no novo código civil**. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/desconsidera.pdf>>. Acesso: 10 mar. 2006.

fato efetivamente ocorrido. Neste particular, encontramos em inúmeras normas constitucionais uma fortíssima reprovação a este tipo de comportamento¹⁴⁶.

Por outro lado, o uso da norma geral antielisiva pretende dar visibilidade à verdadeira substância dos atos praticados. Procura, inequivocamente, a preponderância da substância sobre a forma, da essência sobre a aparência. Mais uma vez, o Texto Maior chancela esta postura¹⁴⁷. Portanto, “esconder a essência dos atos jurídicos”, núcleo básico daquilo que a norma geral antielisiva pretende combater, consiste num procedimento claramente repellido pela Constituição. Fazendo o raciocínio inverso, “explicitar a substância efetiva dos atos jurídicos”, pretensão maior da norma geral antielisiva, afigura-se procedimento evidentemente consonante com a Lei Maior.

De outro giro, é inegável a pretensão da norma geral antielisiva de realizar da forma mais completa possível o princípio da capacidade contributiva nos marcos estritos da legalidade, como o desdobramento tributário mais importante do princípio da isonomia. Não seria razoável que o contribuinte A, que realiza fato gerador previsto em lei sob a forma jurídica tradicional, seja tributado e o contribuinte B, que realiza o mesmo fato gerador, previsto na mesma lei, mas sob forma jurídica inusitada, esquisita ou diferente, não arque com o mesmo ônus tributário. Neste ponto, a norma geral antielisiva encontra respaldo explícito no

¹⁴⁶ Confirmam-se, entre outros, os arts. 5º, incisos XXXIV, alínea a, LVI e LXXIII; art. 9º, §2º; art. 14, §§9º, 10 e 11 e art. 173, §4º.

¹⁴⁷ Verifiquem-se os seguintes dispositivos constitucionais, onde a reprovação da aparência, em detrimento da essência ou do conteúdo, é patente: art. 37, incisos XI e XIII; art. 39, §4º e art. 150, inciso II.

art. 145, parágrafo primeiro da Constituição. Ali, o constituinte originário pretende um sistema tributário que efetivamente atinja as manifestações econômicas do contribuinte.

Ademais, também importa salientar, a norma geral antielisiva não tangencia a legalidade tributária. Não consagra a tributação por analogia, nem a chamada “interpretação econômica” do fato gerador. Ao viabilizar a desconsideração, seria melhor dizer “requalificação” do fato, terá necessariamente que apontar ou encontrar um situação descrita na lei tributária (como fato gerador ou hipótese de incidência). A autoridade fiscal terá, para apurar o tributo devido, que aplicar (por subsunção) uma base de cálculo e uma alíquota diretamente relacionadas com uma hipótese de incidência estabelecida em lei. Portanto, aplicará a lei tributária A ou a lei tributária B.

Ocorre, tão-somente, que a nova forma, aquela construída pelo contribuinte, não será relevante. O próprio princípio da legalidade tributária, como inscrito na Constituição, permite ou sugere o raciocínio. Afinal, o constituinte não disse “sem lei que o conceitue” ou “sem lei que o tipifique”. Contentou-se, o constituinte originário, com o estabelecimento do fato gerador na lei (“sem que o estabeleça”).

Portanto, a autoridade não pode fugir da legalidade tributária, tangenciar ou flexibilizar a legalidade tributária. Impõe-se à autoridade identificar o fato gerador efetivo, real, substancial, descrito em lei, estabelecido em

lei, consignado em lei, que será utilizado para fundamentar ou embasar a constituição do crédito. Em suma, a autoridade dirá que o ato X é aparente, mera forma. Dirá, ainda, que o contribuinte realizou efetivamente o ato Y e este é fato gerador de obrigação tributária, como tal estabelecido em lei com as correspondentes base de cálculo e alíquota.

Por este caminho interpretativo, conseguimos a efetividade isonômica da tributação, respeitando a legalidade tributária. Afinal, não ocorre a tributação da mera atividade econômica, mas da atividade econômica descrita pelo legislador como fato gerador de tributação. Viabiliza-se, ademais, o financiamento dos objetivos do Estado brasileiro, explicitamente consagrados em inúmeros dispositivos constitucionais (art. 3º, art. 5º, inciso XXIII, art. 7º, art. 170, art. 182, art. 184, art. 195, art. 196, art. 203, art. 205, entre outros).

Em suma, a norma geral antielisiva concilia, sem negativa ou eliminação de qualquer deles, os valores da liberdade e da segurança (porque transita nos estritos marcos da legalidade tributária, aplicando expressamente a lei tributária posta) e da justiça e da solidariedade (porque dá a máxima efetividade a tributação isonômica das atividades econômicas).

Boa parte das incompreensões em torno da norma geral antielisiva decorrem de uma visão limitada do direito tributário. Não raro este importante segmento do direito é visto como um simples sistema de limites ou de

óbices à ação do Fisco¹⁴⁸. Ocorre que num Estado Democrático de Direito (art. 1º, *caput* da Constituição) que pretende ser uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, inciso I da Constituição), reduzindo desigualdades sociais e erradicando a pobreza, dependente, para alcançar estes fins, do financiamento de inúmeras atividades estatais, notadamente aquelas mais decisivas para o atingimento destes objetivos, tais como a educação e a seguridade social (notadamente nas ações da saúde e de assistência social), a ação fiscal do Estado não pode ser neutra.

É absolutamente essencial que o direito tributário seja alçado a condição de um dos instrumentos de transformação da realidade social, particularmente em ambiente globalizado, como estabelecido pelo constituinte originário. A rigor, ninguém ou nada, nenhum ator social, quer no cenário público, quer no cenário privado, nenhum instrumento ou mecanismo institucional, pode fugir de suas responsabilidades constitucionais de concorrer para o atingimento dos fins do Estado brasileiro.

A experiência internacional registra a existência de normas gerais antielisivas, sob os mais variados formatos e influências culturais, em praticamente todos os países ditos civilizados. Segundo Ricardo Lobo Torres¹⁴⁹, o direito alemão tratou da problemática como proibição de abuso de forma jurídica. Já na Espanha foi introduzida no ordenamento jurídico uma ".. cláusula que permite à

¹⁴⁸ “Sabido que o Estado é a maior expressão de poder que se conhece, fácil é concluir-se que o Direito Tributário tem por finalidade limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder.” MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 52.

¹⁴⁹ Cf. **Normas Gerais Antielisivas**. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/ce/cenovo/ce.asp?mnu=3_2&num=999999>. Acesso em: 3.dez.2002.

Administração declarar a fraude à lei tributária e exigir o imposto elidido". Na Argentina, ainda segundo o Mestre, "as normas que autorizam o Fisco a desconsiderar a personalidade jurídica do contribuinte para atingir as relações econômicas efetivamente realizadas constituem autênticas normas antielisivas". Nos Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Austrália, Suécia, entre outros, desenvolveu-se "... a doutrina do 'propósito comercial' (*business purpose*), que sinaliza no sentido de que se caracteriza a elisão abusiva (*abusive tax avoidance*) quando o contribuinte se afasta do propósito mercantil de suas atividades para procurar predominantemente obter benefícios na área fiscal". Na Itália "... surgiram nos últimos anos diversas disposições 'antielisivas', que são cláusulas gerais com campo específico de incidência, em geral o imposto de renda". Em Portugal, aplicam-se as normas antiabuso. Na França, segundo o Mestre, a inspiração mais próxima do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN, a Administração fica autorizada a requalificar os fatos para reprimir o abuso de direito.

3.5. Os tratados internacionais em matéria tributária firmados pelo Brasil

A inserção tributária internacional do Estado brasileiro também pode ser constatada na quantidade e na variedade de acordos ou tratados firmados com outros países.

Nesta seara, assumem especial relevo os acordos bilaterais efetivados com o objetivo de eliminar a dupla tributação no âmbito do imposto de renda. Segundo a Secretaria da Receita Federal, vigoram tratados dessa natureza com os seguintes países: Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coréia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Portugal, República Checa e Eslováquia e Suécia.

Também são relevantes os acordos realizados para viabilizar a aproximação tributária no bloco econômico do Mercosul. Na mesma linha, foram firmados outros acordos internacionais de complementação econômica com países da América do Sul. Deve ser destacado o acordo voltado para a formação de uma área de livre comércio entre os países-membros do MERCOSUL e os integrantes da Comunidade Andina (Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela).

Outro significativo grupo de ajustes internacionais no campo tributário envolve preocupações com a cooperação e a assistência recíprocas, notadamente em relação às administrações aduaneiras, prevenção, pesquisa e repressão às infrações ligadas a essas atividades. Destaca-se, nesse conjunto de acordos, o Convênio Multilateral Sobre Cooperação e Assistência Mútua entre as Direções Nacionais de Aduanas da América Latina, envolvendo os seguintes países: Argentina, Colômbia, Costa Rica, Cuba, El Salvador, Espanha,

Haiti, Honduras, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, República Dominicana e Uruguai.

3.5.1. A possibilidade de instituição de tributo por tratado no direito brasileiro

Existe, como foi visto, um razoável consenso em torno da premissa da impossibilidade de instituição de tributo por tratado internacional. A análise dos argumentos postos flagra os seguintes fundamentos:

a) a necessidade de observância do princípio da legalidade. Em outras palavras, o imperativo da imposição tributária decorrer de lei;

b) a função própria ou típica dos ajustes internacionais no campo tributário, voltados para o tratamento da dupla ou múltipla incidência, para o combate à evasão fiscal e, mais recentemente, para dispor sobre a colaboração entre administrações tributárias e aproximação de legislações;

c) a visão do fenômeno da tributação como algo estreitamente vinculado à soberania, ao exercício interno do poder político.

A conclusão pela possibilidade ou impossibilidade de instituição ou criação de tributo por tratado no direito brasileiro pressupõe o

levantamento das exigências jurídicas para o surgimento de uma nova imposição tributária e a verificação da presença ou não destes cânones quando o veículo da inovação for um tratado internacional.

Admite-se, sem maiores discrepâncias doutrinárias ou teóricas, que a instituição ou criação de tributo na ordem jurídica brasileira, tal como se encontra em vigor, resulta do exercício, por ente estatal e mediante lei estabelecadora dos elementos necessários, de competência constitucional materialmente delimitada.

O primeiro aspecto relevante a ser considerado no trato do problema aqui posto diz respeito a saber se a aprovação de um projeto de tratado pelo Congresso Nacional é forma hábil, sob a ótica constitucional, de manifestação estatal impositiva. Afinal, aparentemente não teríamos a ação legislativa direta de um ente estatal exercitando sua competência tributária definida no Texto Maior.

Trata-se, neste particular, de óbice aparente. O equívoco do raciocínio reside na dificuldade de enxergar os cânones constitucionais distintos para as relações internas entre os entes componentes do Estado brasileiro e para as relações do Estado brasileiro (a República Federativa do Brasil) no âmbito internacional (com outros Estados soberanos). Com efeito, a própria Constituição confere à União competência para obrigar ou vincular o Estado brasileiro e, portanto, todas as suas partes internas (União, Estados, Distrito Federal e

Municípios). Neste sentido, inúmeros dispositivos constitucionais colocam o Estado brasileiro, como um todo, inserido na ordem internacional¹⁵⁰.

Assim, impõe-se a conclusão de que a distribuição das competências impositivas entre os entes estatais integrantes da Federação possui relevância meramente interna, não alcançando ou funcionando como óbice ao exercício da soberania estatal no plano das relações internacionais. Registre-se que este entendimento encontra guarida doutrinária¹⁵¹ e jurisprudencial¹⁵².

¹⁵⁰ “Art. 4.º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

(...)

Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações”.

“Art. 5.º §2.º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

“Art. 5.º §4.º O Brasil se submete à jurisdição de Tribunal Penal Internacional a cuja criação tenha manifestado adesão”.

¹⁵¹ “A União, na qualidade de pessoa de Direito Público Internacional, não está limitada em seu poder por efeito do princípio federativo, afinal, in casu, ela exerce exclusivamente a soberania, sem conhecer qualquer limitação, a salvo as de direitos humanos ou de princípios e regras de Direito Internacional, seja de ordem interna, uma vez que os entes federados são apenas autônomos, e não ‘soberanos’, seja de ordem externa, quanto ao direito de Estados estrangeiros./As normas constitucionais de ‘repartição de competência tributária’, e, por corolário, as de ‘limitações ao poder de tributar’, estão dispostas para a distribuição de competência entre si, o que não impede que os compromissos, em matéria tributária, internacional e soberanamente assumidos pela União, representante da República Federativa do Brasil (quando atende interesses de cunho nacional), derroguem a prescrições constitucionais predispostas para a supressão de possíveis conflitos de competência – justo por não haver aqui qualquer conflito de competência, em vista da soberania”. TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 585.

¹⁵² “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 87/96. ICMS E SUA INSTITUIÇÃO. ARTS. 150, II; 155, § 2º, VII 'A', E INCISO VIII, CF. CONCEITOS DE PASSAGEIRO E DE DESTINATÁRIO DO SERVIÇO. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. ALÍQUOTAS PARA OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E PARA AS OPERAÇÕES INTERNAS. INAPLICABILIDADE DA FÓRMULA CONSTITUCIONAL DE PARTIÇÃO DA RECEITA DO ICMS ENTRE OS ESTADOS. OMISSÃO QUANTO A ELEMENTOS NECESSÁRIOS À INSTITUIÇÃO DO ICMS SOBRE NAVEGAÇÃO AÉREA. OPERAÇÕES DE TRÁFEGO AÉREO INTERNACIONAL. TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS. TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS NACIONAIS. QUANTO ÀS EMPRESAS ESTRANGEIRAS,

Importa, ainda, analisar quais os veículos normativos adequados à inovação tributária da ordem jurídica e, neste labor, incluir ou afastar os tratados internacionais. Destaque-se, de início, que o art. 150, inciso I da Constituição¹⁵³ fixa expressamente a necessidade de lei para a exigência de tributo. No mesmo sentido, dispõe o art. 97 do Código Tributário Nacional - CTN¹⁵⁴.

Portanto, a indagação é mais que óbvia: qual a extensão do vocábulo “lei”? Quais as espécies normativas abrangidas pela palavra “lei”?

O cerne da resposta pode ser obtido através de uma pesquisa histórica. A idéia da tributação como fenômeno coletivamente consentido permitiu a construção do entendimento da reserva de lei formal para a criação das diversas figuras tributárias.

VALEM OS ACORDOS INTERNACIONAIS - REIPROCIDADE. VIAGENS NACIONAL OU INTERNACIONAL - DIFERENÇA DE TRATAMENTO. AUSÊNCIA DE NORMAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS. **ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO ART. 151, CF É O DAS RELAÇÕES DAS ENTIDADES FEDERADAS ENTRE SI. NÃO TEM POR OBJETO A UNIÃO QUANDO ESTA SE APRESENTA NA ORDEM EXTERNA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO, DE PASSAGEIROS - INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E INTERNACIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO ICMS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS PELAS EMPRESAS AÉREAS NACIONAIS, ENQUANTO PERSISTIREM OS CONVÊNIOS DE ISENÇÃO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS. AÇÃO JULGADA, PARCIALMENTE PROCEDENTE.** (Destaque inexistente no original). SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.600.** Ementa. Brasília, 2001.

¹⁵³ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

¹⁵⁴ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;”

Com base na experiência legislativa, nas lições da doutrina e em inúmeros precedentes jurisprudenciais, não podem escapar da inserção no campo dos veículos legais criadores de tributos:

- a) lei ordinária;
- b) lei complementar; e
- c) medidas provisórias.

Merece especial destaque a chancela jurisprudencial à instituição de tributo diretamente por emenda constitucional¹⁵⁵. O relevo justifica-se ante o entendimento generalizado de que a emenda ao Texto Maior somente se enquadra como “lei” se esta for tomada em sentido amplo.

Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal já firmou a premissa da paridade normativa dos tratados com a lei¹⁵⁶. Restou, na jurisprudência

¹⁵⁵ Cf. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.031/MC**. Brasília, 2002.

¹⁵⁶ “Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes”. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.480/MC**. Ementa. Brasília, 1997.

do STF, consignada a impossibilidade do tratado dispor sobre matéria reservada à lei complementar¹⁵⁷.

Diante de todos estes elementos, não parece razoável negar aos tratados internacionais, notadamente diante da formulação majoritária no Supremo Tribunal Federal, a força necessária para inovar a ordem jurídica em matéria tributária, veiculando diretamente nova hipótese de incidência.

O esforço de análise aqui empreendido não descarta da presença do Chefe do Poder Executivo no processo legislativo brasileiro de criação do tributo. Presença mitigada, importa destacar, quando se admite, para a matéria, o uso, com caráter de suficiência, da emenda constitucional.

Nos casos de tratados internacionais, a presença e força da atuação do Presidente da República são inegáveis. Aparece nas fases de negociação¹⁵⁸, celebração, submissão do ajuste ao Legislativo¹⁵⁹, ratificação¹⁶⁰ e promulgação¹⁶¹.

¹⁵⁷ “Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil – ou aos quais o Brasil venha a aderir – não podem, em consequência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno”. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.480/MC**. Ementa. Brasília, 1997.

¹⁵⁸ “Negociar com governos estrangeiros, visando à celebração de acordos internacionais, no sistema brasileiro, é competência constitucional privativa do Presidente da República”. MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995. p. 458.

¹⁵⁹ “Se, eventualmente, não for possível submeter certos atos à aprovação do Presidente antes da assinatura, o que ocorre com frequência nas convenções adotadas em conferências internacionais, o Chefe do Executivo terá oportunidade de examiná-los e dar seu assentimento aos mesmos antes de serem submetidos ao Legislativo, já

É certo, ainda valorizando os precedentes do STF, que o tratado não poderá dispor sobre tributos que reclamam tratamento por lei complementar, a exemplo do imposto sobre grandes fortunas, dos empréstimos compulsórios e dos impostos residuais. Entretanto, somente uma interpretação restritiva do vocábulo “lei”, incompatível com a evolução atual da ciência jurídica, ou o apego extremado a uma tradição que já se coloca como obstáculo aos avanços das relações internacionais, pode interditar o manuseio das convenções internacionais para veiculação de novos fatos geradores abstratos dependentes tão-somente de diploma equivalente à lei ordinária.

A premissa posta no parágrafo anterior pode ainda buscar força no amplo e moderno processo de reformulação do tradicional princípio da legalidade. Processo este que busca novas distribuições de espaços de atuação entre os três Poderes, notadamente diante da crescente complexidade social e técnica a ser regulada pelo direito.

que se com eles não concordar, poderá interromper seu curso interno neste instante, sem quaisquer implicações na ordem jurídica do País”. MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995. p. 461.

¹⁶⁰ “A aprovação do Congresso Nacional, através do Decreto Legislativo, não torna o tratado obrigatório, pois o Executivo tem a liberdade de ratificá-lo ou não, conforme julgar conveniente./A ratificação é ato privativo do Presidente da República, pelo qual este confirma às outras partes, em caráter definitivo, a disposição do Estado de cumprir um tratado internacional”. MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995. p. 468.

¹⁶¹ “Depois de ratificado devidamente, o ato internacional precisa ser promulgado pelo Presidente da República e só então se incorpora à legislação interna brasileira”. MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995. p. 470.

Também não se sustenta, como obstáculo ao tratado internacional instituidor de tributo, a invocação da noção clássica de soberania. Com efeito, diante de um profundo processo de globalização, conduzindo, entre outros aspectos, para uma crescente universalização das rendas, o poder absoluto, ínsito ao conceito tradicional de soberania, precisa ceder espaço às relações de limitações recíprocas entre os Estados da Sociedade Internacional.

Lembramos, mais uma vez, a perfeita adequação, no trato do tema, da *interpretação constitucional evolutiva*¹⁶² (também conhecida como *mutação constitucional*). Assim, a conjuntura anterior ao processo da globalização e ao aprofundamento das relações e compromissos tributários internacionais não pode ofuscar o fundamento mais significativo para a norma de tributação, perfeitamente presente na adoção eficaz de um tratado internacional, representado na edição de lei formal pelo corpo legislativo competente e representativo, em termos institucionais, da vontade popular.

3.5.2. Possibilidade de tratado internacional isentar tributos estaduais, distritais e municipais

Um tema intimamente relacionado com o anterior diz respeito à verificação da possibilidade de um tratado internacional firmado pela

¹⁶² Ver a nota n. 135.

República Federativa do Brasil isentar tributo estadual, distrital ou municipal.

Em torno do problema, segundo Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho¹⁶³, podem ser identificadas três correntes doutrinárias:

a) a que entende que sim, fundada na distinção entre a União, pessoa jurídica de direito público interno, e a República Federativa do Brasil, o Estado brasileiro quando atua no plano internacional. Neste sentido, as regras constitucionais que vedam a interferência da União na tributação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não se aplicam ao ente estatal nas relações com outros países;

b) a que entende que não, sustentada na premissa básica que as normas presentes em tratados internacionais não obrigam de forma direta e automática, reclamando um processo de recepção no plano da legislação federal;

c) a intermediária ou conciliatória, baseada na possibilidade, desde que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio de leis locais, adiram ao sistema de isenções inscrito no tratado.

O problema, como registrado no tópico anterior, resolve-se na medida em que sejam visualizadas as distinções fundamentais entre as

¹⁶³ Cf. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Tratado internacional pode isentar tributos estaduais, distritais e municipais? In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 280-295.

relações internas na Federação e as relações do Estado brasileiro no âmbito internacional com outros Estados soberanos. Nesta linha, a Constituição defere a União, representando a República Federativa do Brasil, competência para vincular todas as partes integrantes do Estado Brasileiro (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), inclusive quando ajusta isenção tributária de natureza local ou regional, na ótica da federação instituída no Brasil.

3.5.3. A incorporação dos tratados internacionais na ordem jurídica brasileira

Antes da adoção da Emenda Constitucional n. 45, de 8 de dezembro de 2004¹⁶⁴, o entendimento consagrado no direito brasileiro, chancelado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, apontava para a necessidade de um procedimento de incorporação dos tratados internacionais ao direito doméstico¹⁶⁵. A publicação de decreto do Presidente da República,

¹⁶⁴ A Emenda Constitucional n. 45, de 2004, introduziu o seguinte parágrafo no art. 5º da Constituição: “§3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais”.

¹⁶⁵ “Não parece subsistir dúvida, à luz da Constituição, notadamente como interpretada pelo Supremo Tribunal Federal, que a concepção dominante no direito brasileiro é a dualista. Com efeito, temos um procedimento, prevista na Carta Magna, de recepção ou incorporação da norma internacional ao direito interno brasileiro. Não prevalece, por conseguinte, a idéia de que o tratado é fonte formal de direito positivo interno desde o momento em que é firmado. Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o sistema constitucional brasileiro não consagra o princípio do efeito direto e nem o postulado da aplicabilidade imediata de tratados internacionais (Carta Rogatória no 8.279 – AgR)”. CASTRO, Aldemario Araujo. **Os tratados internacionais e o direito brasileiro depois da introdução do parágrafo terceiro no artigo quinto da Constituição (Emenda Constitucional n. 45, de 8 de dezembro de 2004)**. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/emenda45.pdf>>. Acesso em: 26 abr. 2006.

veiculando o texto do ajuste, marcava a executoriedade do ato internacional no plano interno¹⁶⁶. O entendimento prevalecente apontava para a premissa de que os tratados internacionais possuíam força normativa idêntica a das leis ordinárias. Também restou definido que os tratados internacionais não poderiam dispor sobre matérias reservadas constitucionalmente às leis complementares¹⁶⁷.

¹⁶⁶ “O momento exato da executoriedade do tratado no direito brasileiro está representado pela edição do decreto presidencial que promulga e publica o texto do tratado . Trata-se de costume observado desde 1826. A rigor, não existe norma expressa neste sentido. (...)”

O Decreto Legislativo que aprova ato internacional não produz nenhum efeito por si só. Esta manifestação congressual configura apenas um dos atos essenciais, no interior de um procedimento complexo, para que o ato internacional possa obrigar no direito brasileiro. Neste sentido, a decisão do Supremo Tribunal Federal na ADIn no 1.480. Não é possível retirar da expressão “definitivamente” presente no art. 49, inciso I da Constituição a conclusão de que o tratado obriga no direito brasileiro a partir da publicação do decreto legislativo aprovado pelo Congresso Nacional.

A ratificação do ato internacional, realizada pelo Presidente da República, marca a produção de efeitos do ato no plano internacional.

O Decreto presidencial veiculador do texto do ato internacional adotado produz três efeitos muito específicos: a) promulgação do tratado; b) publicação oficial do texto e c) executoriedade do ato internacional no plano interno. Este aspecto foi explicitamente mencionado no voto do Ministro Celso de Mello, relator, no julgamento da ADIn no 1.480.” CASTRO, Aldemario Araujo. **Os tratados internacionais e o direito brasileiro depois da introdução do parágrafo terceiro no artigo quinto da Constituição (Emenda Constitucional n. 45, de 8 de dezembro de 2004)**. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/emenda45.pdf>>. Acesso em: 26 abr. 2006.

“É na Constituição da República - e não na controvérsia doutrinária que antagoniza monistas e dualistas - que se deve buscar a solução normativa para a questão da incorporação dos atos internacionais ao sistema de direito positivo interno brasileiro. O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da competência para promulgá-los mediante decreto. O iter procedimental de incorporação dos tratados internacionais - superadas as fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto, de cuja edição derivam três efeitos básicos que lhe são inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes”. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.480/MC**. Ementa. Brasília, 1997.

¹⁶⁷ “A Constituição trata da matéria de forma parcial. Considerando os termos do art. 102, inciso III, alínea “b” da Constituição , onde se admite a arguição de inconstitucionalidade de lei ou tratado, não parece restar dúvida séria acerca da inserção dos tratados, em regra, no plano normativo infraconstitucional.

Por outro lado, para os tratados de uma forma geral, não há norma expressa no Texto Maior acerca da posição hierárquica destes em confronto com as demais modalidades de normas infraconstitucionais. A acertada jurisprudência majoritária do Supremo Tribunal Federal aponta para a paridade normativa dos tratados com a

lei ordinária. Não admite o Supremo Tribunal Federal que o tratado verse sobre assunto reservado constitucionalmente à lei complementar.

Inúmeras e abalizadas vozes no direito brasileiro sustentam a primazia do tratado sobre a legislação infraconstitucional. Hugo de Brito Machado invoca o princípio da moralidade e a perda de credibilidade no cenário internacional. Alberto Xavier justifica a superioridade dos tratados invocando a 'relação de especialidade'. Mirtô Fraga recorre, no particular, a princípios implícitos na Constituição, notadamente o princípio superior do pacta sunt servenda .

Não seria adequado falar em revogação de lei por tratado ou de tratado por lei. Sendo normas distintas, oriundas de decisões de órgãos distintos, com procedimentos de formação distintos, apresentam seus próprios meios de fixação e superação.

Segundo Mirtô Fraga, a doutrina e a jurisprudência brasileiras sustentavam a primazia dos tratados sobre a legislação infraconstitucional até o julgamento do Recurso Extraordinário no 80.004, ocorrido entre setembro de 1975 e junho de 1977 . A partir deste julgamento prevalece a tese da paridade normativa dos tratados com a legislação infraconstitucional. Em setembro de 1997, já sob a égide da Constituição de 1988, ao julgar a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade no 1.480, o plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, reafirmou a paridade entre tratados e legislação infraconstitucional (Neste sentido, a CR no 8.279-AgR e o RE no 249.970) . Chegou a ser explicitamente registrado que o tratado não pode versar sobre matéria destinada a ser regulada por lei complementar .

O Superior Tribunal de Justiça tem discutido o assunto quando invocado o art. 98 do Código Tributário Nacional. No julgamento do Recurso Especial no 45.759, em maio de 1994, o Ministro Demócrito Reinaldo consignou que “não é lícito supor a irrevogabilidade de convenções e tratados, recepcionados pelo direito interno, ante a superveniência de legislação que regule a matéria de modo diverso. Tal interpretação conduziria à inconstitucionalidade da norma, porquanto significasse iníqua restrição à competência primeira do Poder Legislativo”. Por outro lado, transcrevendo o Ministro Cunha Peixoto, do Supremo Tribunal Federal, registrou “daí o art. 98 declarar que tratado ou convenção não é revogado por lei tributária interna. É que se trata de um contrato, que deve ser respeitado pelas partes”. No julgamento do Recurso Especial no 426.945, em junho de 2004, o Ministro José Delgado e o Ministro Teori Albino, respectivamente, vencedor e vencido, reafirmaram a aplicação da parte final do art. 98 do Código Tributário Nacional aos tratados-contratos. Para o Superior Tribunal de Justiça, portanto, é fundamental diferenciar o tratado-lei do tratado-contrato”. CASTRO, Aldemario Araujo. **Os tratados internacionais e o direito brasileiro depois da introdução do parágrafo terceiro no artigo quinto da Constituição (Emenda Constitucional n. 45, de 8 de dezembro de 2004)**. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/emenda45.pdf>>. Acesso em: 26 abr. 2006.

“PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.” SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.480/MC**. Ementa. Brasília, 1997.

“A recepção de acordos celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL está sujeita à mesma disciplina constitucional que rege o processo de incorporação, à ordem positiva interna brasileira, dos tratados ou convenções internacionais em geral. É, pois, na Constituição da República, e não em instrumentos normativos de caráter internacional, que reside a definição do iter procedimental pertinente à transposição, para o plano do direito positivo interno do Brasil, dos tratados, convenções ou acordos - inclusive daqueles celebrados no contexto regional do MERCOSUL - concluídos pelo Estado brasileiro. Precedente: ADI 1.480-DF, Rel. Min.

CELSO DE MELLO. - Embora desejável a adoção de mecanismos constitucionais diferenciados, cuja instituição privilegie o processo de recepção dos atos, acordos, protocolos ou tratados celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL, esse é um tema que depende, essencialmente, quanto à sua solução, de reforma do texto da Constituição brasileira, reclamando, em consequência, modificações de jure constituendo. Enquanto não sobrevier essa necessária reforma constitucional, a questão da vigência doméstica dos acordos celebrados sob a égide do MERCOSUL continuará sujeita ao mesmo tratamento normativo que a Constituição brasileira dispensa aos tratados internacionais em geral. PROCEDIMENTO CONSTITUCIONAL DE INCORPORAÇÃO DE CONVENÇÕES INTERNACIONAIS EM GERAL E DE TRATADOS DE INTEGRAÇÃO (MERCOSUL). - A recepção dos tratados internacionais em geral e dos acordos celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL depende, para efeito de sua ulterior execução no plano interno, de uma sucessão causal e ordenada de atos revestidos de caráter político-jurídico, assim definidos: (a) aprovação, pelo Congresso Nacional, mediante decreto legislativo, de tais convenções; (b) ratificação desses atos internacionais, pelo Chefe de Estado, mediante depósito do respectivo instrumento; (c) promulgação de tais acordos ou tratados, pelo Presidente da República, mediante decreto, em ordem a viabilizar a produção dos seguintes efeitos básicos, essenciais à sua vigência doméstica: (1) publicação oficial do texto do tratado e (2) executividade do ato de direito internacional público, que passa, então - e somente então - a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno. Precedentes. O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO NÃO CONSAGRA O PRINCÍPIO DO EFEITO DIRETO E NEM O POSTULADO DA APLICABILIDADE IMEDIATA DOS TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. - A Constituição brasileira não consagrou, em tema de convenções internacionais ou de tratados de integração, nem o princípio do efeito direto, nem o postulado da aplicabilidade imediata. Isso significa, de jure constituto, que, enquanto não se concluir o ciclo de sua transposição, para o direito interno, os tratados internacionais e os acordos de integração, além de não poderem ser invocados, desde logo, pelos particulares, no que se refere aos direitos e obrigações neles fundados (princípio do efeito direto), também não poderão ser aplicados, imediatamente, no âmbito doméstico do Estado brasileiro (postulado da aplicabilidade imediata). - O princípio do efeito direto (aptidão de a norma internacional repercutir, desde logo, em matéria de direitos e obrigações, na esfera jurídica dos particulares) e o postulado da aplicabilidade imediata (que diz respeito à vigência automática da norma internacional na ordem jurídica interna) traduzem diretrizes que não se acham consagradas e nem positivadas no texto da Constituição da República, motivo pelo qual tais princípios não podem ser invocados para legitimar a incidência, no plano do ordenamento doméstico brasileiro, de qualquer convenção internacional, ainda que se cuide de tratado de integração, enquanto não se concluírem os diversos ciclos que compõem o seu processo de incorporação ao sistema de direito interno do Brasil. Magistério da doutrina. - Sob a égide do modelo constitucional brasileiro, mesmo cuidando-se de tratados de integração, ainda subsistem os clássicos mecanismos institucionais de recepção das convenções internacionais em geral, não bastando, para afastá-los, a existência da norma inscrita no art. 4º, parágrafo único, da Constituição da República, que possui conteúdo meramente programático e cujo sentido não torna dispensável a atuação dos instrumentos constitucionais de transposição, para a ordem jurídica doméstica, dos acordos, protocolos e convenções celebrados pelo Brasil no âmbito do MERCOSUL.” SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Agravo Regimental na Carta Rogatória n. 8.279**. Ementa. Brasília, 1998.

“TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR. - O primado da Constituição, no sistema jurídico brasileiro, é oponível ao princípio pacta sunt servanda, inexistindo, por isso mesmo, no direito positivo nacional, o problema da concorrência entre tratados internacionais e a Lei Fundamental da República, cuja suprema autoridade normativa deverá sempre prevalecer sobre os atos de direito internacional público. Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não podem, em consequência, versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno.” SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.480/MC**. Ementa. Brasília, 1997.

Depois da adoção da Emenda Constitucional n. 45, de 2004, são três as hipóteses básicas de inserção de um ajuste internacional no direito brasileiro:

a) os tratados sobre direitos humanos aprovados segundo o procedimento aplicável às emendas constitucionais possuem *status* constitucional;

b) os tratados sobre direitos humanos aprovados por decreto legislativo possuem força normativa de lei ordinária e

c) os tratados que versam sobre matéria distinta de direitos humanos possuem força normativa de lei ordinária.

Com a edição da Emenda Constitucional n. 45, de 2004, nasceu, para o Congresso Nacional, no caso de tratado sobre direitos humanos, a faculdade de escolha entre a adoção do rito próprio das emendas constitucionais e do rito comum de aprovação do ajuste por decreto legislativo.

O procedimento de incorporação do tratado ao direito doméstico não sofreu modificações. Mantém-se a necessidade de publicação de decreto presidencial para marcar a executoriedade do ajuste no plano interno.

3.6. A aproximação tributária brasileira no âmbito do MERCOSUL

Ao contrário da União Européia, resultado de um longo processo histórico com raízes na reconstrução continental posterior à Segunda Guerra Mundial, o MERCOSUL foi gestado a partir de objetivos bem delimitados, notadamente o enfrentamento comum de problemas ligados à dívida externa e ao protecionismo dos países capitalistas centrais¹⁶⁸.

Resgatando as considerações realizadas no capítulo anterior, cumpre destacar que o MERCOSUL teve início como zona de livre comércio, quando da assinatura do Tratado de Assunção, e evoluiu para a condição de união aduaneira¹⁶⁹.

¹⁶⁸ “O Mercosul, por sua vez, foi criado por razões diversas, especialmente pela necessidade dos membros, mais especificamente Brasil e Argentina, resolverem problemas comuns, em especial a dívida externa e o combate à política protecionista das nações mais desenvolvidas”. HILÚ NETO, Miguel. Imposto sobre importação: materialidade, base de cálculo e alíquota no contexto do MERCOSUL. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 231-232.

¹⁶⁹ “O Tratado de Assunção definiu como um de seus principais objetivos a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países-membros, por meio, entre outros, da eliminação de direitos alfandegários e de restrições não-tarifárias à circulação de bens e serviços, ou seja, uma zona de livre comércio, que é a primeira etapa das diferentes formas de integração entre dois ou mais países. Essa zona de livre-comércio foi complementada, a partir de 1995, por uma política comercial conjunta dos países-membros em relação a terceiros países, o que implicou na definição de uma tarifa externa comum, conformando, portanto, uma união aduaneira”. ALBERTO, Paulo Roberto de. **Mercosul: fundamentos e perspectivas**. São Paulo: LTr, 1998. p. 48.

Trata-se, no momento atual de sua evolução, de uma união aduaneira imperfeita. Com efeito, a união aduaneira perfeita pressupõe a integral eliminação da tributação dos produtos oriundos dos países integrantes do bloco e a harmonização dos tributos incidentes sobre a importação de terceiros em direção aos países integrantes do bloco. Na atualidade, o MERCOSUL possui Tarifa Externa Comum e ampla liberdade de circulação de bens entre os países-membros. Convive, entretanto, com exceções e adequações à TEC e à desoneração da circulação dentro do bloco¹⁷⁰.

Um emblemático exemplo das dificuldades tributárias de avanço do bloco econômico está representado na adoção do Código Aduaneiro do MERCOSUL. O protocolo relativo ao Código foi aprovado em Ouro Preto, na VII Reunião do Conselho do MERCOSUL, realizada em dezembro de 1994. Houve a ratificação pelo Paraguai em agosto de 1995. Ocorre que os demais países-membros não ratificaram o protocolo, nem indicam que vão fazê-lo. No caso do Brasil, por meio da Mensagem n. 18, de 2004, o Poder Executivo sugere, no que foi acatado pelo Senado Federal, a retirada da mensagem que encaminhou o protocolo para aprovação no Congresso Nacional.

Identificam-se, portanto, em termos de aproximação tributária no âmbito do Mercosul:

¹⁷⁰ “No entanto, como união aduaneira, o Mercosul ainda apresenta problemas cujas soluções urgem ser implementadas, tais como a dupla cobrança da tarifa externa comum, a diferença nos regimes especiais de importação, os incentivos às exportações intrazonais e os tratamentos tributários discriminatórios. Daí porque parte da doutrina classifica o Mercosul de união aduaneira imperfeita”. ARAÚJO, Clarice. Aspectos tributários

a) um processo inconcluso;

b) significativas dificuldades para fazer o processo avançar no sentido da construção de uma união aduaneira perfeita e mesmo da efetivação das etapas seguintes de constituição de um bloco econômico¹⁷¹;

c) a influência dos tratados firmados no âmbito da Organização Mundial do Comércio – OMC¹⁷².

para a integração dos países signatários do Mercosul. In: Rachel Sztajn (Coordenadora). **Direito da integração**. São Paulo: Unicid, 2001. p. 8.

¹⁷¹ “O jornal argentino Clarín afirma em editorial na sua edição desta segunda-feira (dia 01/05/2006) que o ‘Mercosul vive seu momento de maior debilidade’ ”. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/bbc/ult272u52961.shtml>>. Acesso em: 2 mai. 2006.

“O Uruguai está se preparando para renunciar à sua condição de membro pleno do Mercosul e passar a ser um parceiro comercial do bloco, anunciou neste domingo o presidente do país, Tabaré Vázquez.

Em uma entrevista ao ‘Canal 10’ de Montevideú, Vázquez, que está em Washington em visita oficial, disse que o Mercosul ‘é mais um problema que uma solução para o Uruguai’.

O presidente declarou que seu país invocará os artigos 20 e 21 do Tratado de Assunção --sobre a carta de renúncia ao acordo-- para se ‘tornar um simples associado’. Para Vázquez, o modelo que o Uruguai seguirá ‘é o do Chile, um país moderno e aberto ao mundo’. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u107294.shtml>>. Acesso em: 2 mai. 2006.

¹⁷² “... as alíquotas do imposto sobre as importações, fixadas pela TEC, não poderão extrapolar aquelas previstas pelos acordos firmados no âmbito do GATT/OMC”. FREITAS, Daniele S. Ribeiro de. A influência da evolução do comércio exterior na função fiscal e extrafiscal do imposto de importação. In: Gilberto de Castro

3.7. O perfil da carga tributária brasileira nos tempos da globalização

A carga tributária brasileira, mais precisamente a carga tributária macroeconômica, ostenta valores impressionantes. Ademais, a relação entre a arrecadação tributária e o Produto Interno Bruto - PIB é preocupantemente crescente, particularmente nos últimos quinze anos. Os dados podem ser verificados na Tabela 1.

Tabela 1. Evolução da carga tributária no Brasil

Ano	Carga	Ano	Carga	Ano	Carga	Ano	Carga
1977	25,6	1984	24,3	1991	25,2	1998	29,6
1978	25,7	1985	24,1	1992	25,0	1999	31,7
1979	24,7	1986	26,2	1993	25,8	2000	32,55
1980	24,5	1987	23,8	1994	29,8	2001	33,96
1981	25,3	1988	22,4	1995	29,4	2002	35,61
1982	26,3	1989	24,1	1996	29,1	2003	34,90
1983	27,0	1990	28,8	1997	29,6	2004	35,91

Nota 1. Carga tributária bruta em relação ao PIB

Nota 2. Inclui a arrecadação do FTGS

Fonte: SRF

O valor numérico da carga tributária macroeconômica não significa que todos os agentes e segmentos econômicos, globalizados ou não, suportam a mesma pressão tributária. Neste sentido, a categoria carga tributária macroeconômica fornece uma visão homogênea sobre o fenômeno da tributação, escondendo como e quem, na heterogênea e conflituosa sociedade brasileira, arca com o ônus tributário.

No Brasil, a carga tributária incidente sobre o consumo e o trabalho é altíssima e crescente, notadamente quando comparada com outros países ou conjunto de países. Os dados podem ser visualizados nas Tabelas 2, 3 e 4.

Tabela 2. Tributação da base de incidência consumo

País(es)	%
Brasil	50,4
EUA	16,2
Japão	18,8
Alemanha	27,4
Reino Unido	32,6
França	26,6
Itália	27,4
Espanha	29,4
OCDE	23,2
União Européia	28,8

Nota 1. Percentual em relação ao total da arrecadação

Fontes: SRF e OCDE

Tabela 3. Alíquota efetiva média

	1985-1991			1992-1994			1995-1997		
	Capital	Trabalho	Consumo	Capital	Trabalho	Consumo	Capital	Trabalho	Consumo
OCDE	38,4	32,8	12,6	-	-	-	-	-	-
Brasil	8,1	12,8	16,7	11,2	20,1	20,4	11,7	25,2	22,4

Fonte: UNAFISCO

Tabela 4. Arrecadação dos impostos sobre o patrimônio

Impostos	2000	2001	2002	2003	2004
ITR	0,02	0,02	0,01	0,02	0,01
IPVA	0,48	0,52	0,52	0,50	0,50
ITCD	0,03	0,03	0,04	0,06	0,04
IPTU	0,41	0,44	0,48	0,50	0,51
ITBI	0,09	0,09	0,11	0,10	0,10
TOTAL	1,03	1,1	1,16	1,18	1,16

Nota 1. Carga tributária bruta em relação ao PIB

Nota 2: ITR – Imposto Territorial Rural, IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, ITCD – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações, IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano e ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

Fonte: SRF

Constata-se que os segmentos mais onerados pela tributação no Brasil são o consumidor e o trabalhador. Em outras palavras, da

sociedade como um todo, as classes médias e populares e os trabalhadores arcam com a maior parte do ônus fiscal. Ademais, a excessiva tributação sobre o consumo implica em significativa oneração do produto, redução da demanda, restrição à produção, redução da oferta de empregos e prejuízo ao crescimento econômico. Por outro lado, a tributação sobre o patrimônio é relativamente pouco expressiva no conjunto da carga tributária.

A tributação incidente sobre os salários (renda decorrente do trabalho) também atinge patamares alarmantes. Com efeito, a carga tributária total sobre os salários, incluindo consumo e renda (impostos e contribuições previdenciárias), varia de 40,37% (quarenta vírgula trinta e sete por cento) a 44,81% (quarenta e quatro vírgula oitenta e um por cento), conforme a faixa de remuneração¹⁷³. Devem ser considerados, ainda, quatro aspectos perversos na tributação sobre o trabalho:

a) o aumento de alíquotas (como a de 25% (vinte e cinco por cento) para 27,5% (vinte e sete vírgula cinco por cento));

b) o "congelamento" da tabela do Imposto de Renda, praticado durante os primeiros anos do "Plano Real";

¹⁷³ FÓRUM BRASIL CIDADÃO. **Justiça fiscal e social para reconstruir o Brasil**. Belo Horizonte, 2003. p. 11.

c) os reduzidos valores para deduções, notadamente com gastos relacionados com educação; e

d) a redução da participação dos salários na renda nacional.

O panorama traçado indica que a carga tributária macroeconômica brasileira, quando devidamente decomposta e atribuída, em suas várias partes, aos principais segmentos econômicos, demonstra profunda injustiça fiscal. Não restam dúvidas de que os setores econômicos globalizados, por intermédio de inúmeros instrumentos de nomadismo fiscal, conseguem realizar forte alívio tributário. Ao contrário, os setores econômicos não globalizados, literalmente sem “rotas de fuga”, terminam por suportar pressões tributárias altas e crescentes¹⁷⁴.

Outra segmentação importante da carga tributária macroeconômica brasileira está relacionada com a verificação dos níveis de pressão fiscal oriundos dos vários entes integrantes da Federação (União, Estados

¹⁷⁴ “Percebe-se, com clareza, que o principal componente do gasto público da União está representando pelos encargos financeiros. Da execução orçamentária total no ano de 2003, os encargos financeiros da União atingiram 29,73% (vinte e nove vírgula setenta e três por cento), excluído o refinanciamento da dívida pública mobiliária federal. Sublinhe-se que as despesas com encargos financeiros foram 8,23 (oito vírgula vinte e três) vezes superiores aos gastos do Ministério da Educação e 4,93 (quatro vírgula noventa e três) vezes superiores aos gastos do Ministério da Saúde. Significaram, ainda, 128,37% (cento e vinte e oito vírgula trinta e sete por cento) das despesas totais do Ministério da Previdência Social. (...)”

O gigantesco esforço fiscal exigido preponderantemente dos setores mais despossuídos finda por financiar, de forma significativa, os compromissos financeiros do Poder Público para com credores do sistema financeiro nacional e internacional.” CASTRO, Aldemario Araujo. **Uma esclarecedora viagem pelos números da**

e Distrito Federal e Municípios). A evolução mais recente nesta seara em particular pode ser observada na Tabela 5.

Tabela 5. Carga tributária na Federação

Ente da Federação	2000	2001	2002	2003	2004
União	22,52	23,42	24,92	24,23	25,04
Fiscal	8,25	8,54	9,17	8,53	8,38
Seguridade	12,00	12,49	12,91	12,96	13,95
Demais	2,28	2,39	2,84	2,75	2,70
Estados	8,56	9,02	9,19	9,14	9,36
Municípios	1,47	1,53	1,50	1,53	1,52

Nota 1. Carga tributária bruta em relação ao PIB

Nota 2. O item “demais” envolve FGTS, CIDE combustíveis e outras contribuições

Fonte: SRF

Constata-se que a União é responsável pela maior parte do crescimento da carga tributária nos últimos anos, notadamente quando comparado o seu desempenho arrecadatório com o dos Estados e dos Municípios. Ressalte-se, na crescente pressão fiscal realizada pela União, o papel das contribuições para a Seguridade Social, tributos cuja arrecadação não sofre repartição para os demais entes da Federação.

Paulo Nogueira Batista Júnior chega a considerar que o objetivo básico das várias tentativas de reforma tributária é justamente acentuar a centralização das competências impositivas na União¹⁷⁵. Neste sentido, o argumento da globalização tributária, particularmente a criação de um imposto de valor agregado (IVA), com legislação adotada pela União e como ação de aproximação tributária com outros países, não seria consistente. Diante dos dados expostos, é forçoso reconhecer, ao menos parcialmente, razão nas considerações efetivadas pelo importante economista.

3.8. Os instrumentos legais de favorecimento tributário para os atores econômicos globalizados no Brasil

Se não bastasse a tributação mais generosa da renda decorrente do capital e do patrimônio, em relação ao consumo e a renda decorrente do trabalho¹⁷⁶, nitidamente fatores econômicos não globalizados, identificam-se uma

¹⁷⁵ “Não há esperanto tributário nem mesmo na União Européia. No Brasil, toda essa retórica sobre ‘globalização’ e ‘harmonização’ tributária esconde uma outra coisa, um outro objetivo, que constitui - esse sim - o aspecto central da proposta de reforma apresentada pelo governo em setembro último: uma tremenda centralização de receita e competência tributárias nas mãos do governo federal. Em outras palavras, o que está realmente sendo planejado (para depois das eleições, naturalmente) é um ataque a um aspecto central da Federação, como destacaram em artigos publicados aqui na Folha, na sexta-feira da semana passada, o empresário Abram Szajman e os advogados Celso Bastos e André Tavares”. BATISTA JÚNIOR, Paulo Nogueira. **Globalização tributária?** Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/publica.asp?arquivo=paulonogueira#GLOBALTRIBUTA>>. Acesso em: 29 mar. 2006.

¹⁷⁶ “Constata-se, ainda, um tratamento desigual no Brasil entre a tributação dos rendimentos do trabalho e a do capital, com nítido privilégio desse em relação àquele, fazendo-se uma comparação com as sete maiores economias do mundo que compõem a Organização dos Países Desenvolvidos para a Cooperação Econômica (OCDE), em relação à tributação do consumo, do trabalho e do capital.” QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 371.

série de benefícios ou favores fiscais dirigidos justamente para aqueles agentes ou segmentos econômicos com maior capacidade de contribuir para o financiamento do Estado, exatamente os setores mais vinculados ao processo de globalização.

Cumprido destacar que tais práticas agredem frontalmente a Constituição. Afinal, o Texto Maior, no art. 145, parágrafo primeiro, erigiu a capacidade contributiva como parâmetro fundamental para graduar a tributação no Brasil¹⁷⁷. Não é, pois, juridicamente razoável ou válido distinguir, em matéria de tributação, em decorrência da origem ou mesmo da natureza dos rendimentos auferidos.

No caso específico da tributação pelo Imposto de Renda – IR, a Constituição determina, ainda, a observância dos critérios da generalidade e

A autora, logo em seguida ao trecho transcrito, apresenta uma tabela com dados da alíquota média de tributação sobre o consumo, o trabalho e o capital. Nos países da OCDE os números são, respectivamente: 12,65%; 32,83% e 38,43%. No Brasil, os valores são, respectivamente: 22,41%; 25,21% e 11,77%. “Tal fato enseja a conclusão de que, na verdade, a classe assalariada é quem arca com o maior ônus tributário, tanto como contribuinte como consumidora dos produtos no final da cadeia produtiva.” QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 366.

¹⁷⁷ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

da universalidade¹⁷⁸. Deve, pois, o legislador infraconstitucional buscar a tributação isonômica e com a máxima abrangência dos rendimentos identificados, sem discriminar os beneficiários deles.

Na seqüência são destacados alguns dos mecanismos mais significativos viabilizadores de privilégios tributários, notadamente para o capital.

3.8.1. Os juros sobre o capital próprio

Por força do art. 9º da Lei n. 9.249, de 1995, foi admitida a dedução, para efeito do imposto de renda, dos “juros sobre o capital próprio”¹⁷⁹.

¹⁷⁸ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

III - renda e proventos de qualquer natureza; (...)

§2º O imposto previsto no inciso III:

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

¹⁷⁹ “Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (Redação dada pela Lei n. 9.430, de 1996).

§2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§3º O imposto retido na fonte será considerado:

Por este expediente, a remuneração do capital do proprietário, nas suas várias formas jurídicas, tradicionalmente realizada como lucros e dividendos, pode ser feita como juros, reduzindo o imposto de renda¹⁸⁰.

Ademais, o rendimento percebido a este título pelo sócio ou acionista será tributado exclusivamente na fonte com a alíquota de 15% (quinze por cento), revelando-se, assim, um tratamento profundamente injusto quando comparado aos rendimentos provenientes do trabalho.

Esse benefício fiscal¹⁸¹, introduzido pelo governo Fernando Henrique Cardoso, não possui similar em nenhum outro país¹⁸².

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º; ”

¹⁸⁰ “Este dispositivo, segundo argumentação do governo na época, vinha compensar, às empresas, os reflexos negativos relacionados ao aumento da tributação em virtude do fim da correção monetária. Justificava-se, também segundo o governo, sob o argumento de que deve haver isonomia de tratamento entre o capital de terceiros e o capital próprio. Se o capital de terceiros, emprestado portanto, remunera seus titulares com juros, que podem ser deduzidos a título de despesas financeiras na apuração do lucro da empresa que pediu emprestado, o capital próprio também deve remunerar seus titulares, os próprios sócios e acionistas, com juros e mais: também deve ser permitida a dedução, neste caso, por parte da própria empresa detentora do capital, da equivalente quantia em despesas financeiras. Ou seja, aquilo que antes era exclusivamente lucro passa a ser dividido em lucro e juros, ambos remunerando o dono do capital, entretanto, com tratamento tributário diferenciado”. UNAFISCO SINDICAL. **Juros sobre o capital próprio**. Disponível em: <http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/estudo_juros_sobre_capital_proprio.htm>. Acesso em 12 abr. 2006.

¹⁸¹ “A dedução autorizada pela Lei constitui verdadeiro benefício fiscal para as empresas sujeitas ao pagamento do IRPJ calculado com base no lucro real. Os benefícios decorrentes desta permissão consistem na possibilidade de pagar imposto de renda à alíquota de 15% sobre a parcela do lucro tributável segregada a esse título. Assim, em resumo, as empresas e os sócios assumem uma carga tributária de 15% (quinze por cento) para poderem deduzir o IRPJ e a CSLL devidos, que, juntos, chegam a 34% (trinta e quatro por cento).

Assim sendo, o pagamento ou crédito de juros sobre o capital representa um indiscutível benefício para as empresas em condições de utilizar esta faculdade; ou seja, seu pagamento ou crédito pode ser uma boa medida de redução da carga tributária para aqueles sujeitos ao pagamento do IRPJ e da CSLL em bases reais e que tenham lucros, considerando o resultado do período mais os lucros acumulados”. ANDRADE FILHO, Edmar

Estima-se, com a providência, uma renúncia fiscal da ordem de R\$ 3,2 (três vírgula dois) bilhões por ano¹⁸³. Segundo levantamentos recentes do Unafisco Sindical, a renúncia tributária decorrente dos “juros sobre o capital próprio” atingiu, em 2004, cerca de R\$ 3,1 (três vírgula um) bilhões. A perspectiva para os anos seguintes é de aumento do impacto fiscal¹⁸⁴.

3.8.2. A isenção da distribuição de lucros e dividendos e da remessa de lucros para o exterior¹⁸⁵.

Oliveira. **Perfil jurídico do juro sobre o capital próprio. IRPJ, CSLL, PIS, COFINS – Aspectos societários**. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 5.

¹⁸² Cf. FÓRUM BRASIL CIDADÃO. **Justiça fiscal e social para reconstruir o Brasil**. Belo Horizonte, 2003. p. 14.

¹⁸³ Cf. FÓRUM BRASIL CIDADÃO. **Justiça fiscal e social para reconstruir o Brasil**. Belo Horizonte, 2003. p. 14-15.

¹⁸⁴ “Somente, em 2004, a distribuição de juros sobre capital próprio implicou em uma renúncia tributária de R\$ 3,1 bilhões. Em 2005, esse valor deve crescer de forma considerável, devido ao lucro extraordinário do sistema bancário e das grandes empresas. A título de exemplo, esse mecanismo permitiu aos dez maiores bancos do sistema financeiro nacional – que apresentaram um lucro histórico no primeiro semestre deste ano (R\$11,3 bilhões) – que pagassem a títulos de juros sobre capital próprio o montante de R\$ 3 bilhões. Isso reduziu as despesas com encargos tributários desses bancos em R\$ 1 bilhão, representando uma renúncia tributária do Estado brasileiro a favor dos bancos no total de R\$ 570,7 milhões, apenas no primeiro semestre de 2005”. UNAFISCO SINDICAL. **A renúncia fiscal a favor do capital**. Disponível em: <http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/2005/arenuncia.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2006.

¹⁸⁵ “No Brasil, os rendimentos de capital são privilegiados pela legislação do Imposto de Renda. Pagam menos imposto que os rendimentos do trabalho, enquanto que nos países do OCDE acontece exatamente o contrário. (...) Isso significa que os rendimentos das pessoas físicas, provenientes de lucros ou dividendos, não são tributáveis, nem na fonte e nem da declaração. São informados na declaração anual de rendimentos como isentos. (...) Esta renúncia fiscal permite que sejam efetuados planejamentos tributários diversos visando a elisão fiscal, bem como dá um tratamento extremamente desigual e injusto a contribuintes que possuem igual capacidade tributária, isto é, contribuintes que percebem a mesma renda têm tratamento tributário distinto. Enquanto os lucros e dividendos estão isentos, os rendimentos do trabalho são tributados à alíquota de 27,5%”. UNAFISCO SINDICAL. **Imposto de renda o privilégio dos rendimentos de capital**. Disponível em: <http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/estudo_privilegio_rendimentos.htm>. Acesso em: 7 jun. 2004.

O art. 10 da Lei n. 9.249, de 1995, definiu a isenção do imposto de renda sobre lucros ou dividendos distribuídos aos sócios ou acionistas, sendo irrelevante a residência destes no país ou no exterior. Convém ressaltar que não há tributação, destas rendas, na fonte ou na declaração anual de ajuste¹⁸⁶.

Cumprе destacar que a legislação anterior à Lei n. 9.249, de 1995, estabelecia expressamente a incidência do imposto de renda sobre os lucros e dividendos¹⁸⁷.

Em levantamento realizado no Guia Worldwide Summaries da Price Waterhouse Coopers, constatou-se a tributação dos dividendos nos seguintes países: França, Reino Unido, Estados Unidos, Espanha, Itália e Alemanha¹⁸⁸.

¹⁸⁶ “Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista”.

¹⁸⁷ Regulamento do Imposto de Renda: “Art. 756. Estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, os lucros ou dividendos, distribuídos por fonte localizada no País em benefício de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior (Leis n. 3.470/58, art. 77 e 8.383/91, art. 77).

Parágrafo único: A retenção do imposto é obrigatória na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos (Decreto-lei n. 5.844/43, art. 100).”

¹⁸⁸ Cf. UNAFISCO SINDICAL. **Tributação de dividendos no exterior**. Disponível em: <http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/estudo_dividendos_exterior.htm>. Acesso em: 7 jun. 2004.

Argumenta-se que a isenção do imposto de renda sobre o lucro distribuído decorre do fato de o lucro já ter sido fortemente tributado na pessoa jurídica. O argumento não é consistente em função das seguintes razões:

a) as pessoas jurídicas, em condições normais, conseguem transferir os custos tributários para os preços das mercadorias, produtos e serviços;

b) na ordem jurídica brasileira, conforme está regulado no Código Civil, existe uma clara separação entre a pessoa física ou natural (os sócios) e a pessoa jurídica;

c) não existe previsão legal de qualquer tipo de compensação entre o tributo devido pelas pessoas jurídicas e aquele devido pelas pessoas físicas ou naturais.

Em torno deste assunto, existe flagrante demonstração de tratamento tributário diferenciado para segmentos sociais distintos. Com efeito, a Lei n. 10.101, de 19 de dezembro de 2000, determina, em seu art. 3º, parágrafo quinto, que a distribuição de lucros e resultados da empresa para os trabalhadores seja considerada antecipação do imposto de renda devido na declaração da pessoa física, portanto, sujeita à tabela progressiva do imposto de renda¹⁸⁹.

¹⁸⁹ “Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo: (...)”

Como considerar isonômicas as situações tributárias do sócio e do empregado? Afinal, eles recebem valores da mesma natureza (participação nos lucros), sendo que um deles é tributado (o empregado) e outro não (o sócio).

Para este odioso benefício fiscal (o dos sócios), a renúncia de receita estimada é de R\$ 6,4 (seis vírgula quatro) bilhões¹⁹⁰. Segundo estimativas do Unafisco Sindical para 2004¹⁹¹:

a) a renúncia tributária decorrente da isenção sobre a distribuição de lucros e dividendos foi de cerca de R\$ 4,9 (quatro vírgula nove) bilhões (considerando uma alíquota média efetiva de 25%);

b) a renúncia tributária em função da isenção sobre remessas de lucros e dividendos ao exterior foi de cerca de R\$ 3,3 (três vírgula três) bilhões (considerando uma alíquota de 15%).

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade. (...)

§5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto”.

¹⁹⁰ Cf. FÓRUM BRASIL CIDADÃO. **Justiça fiscal e social para reconstruir o Brasil**. Belo Horizonte, 2003. p. 14-15.

¹⁹¹ UNAFISCO SINDICAL. **A renúncia fiscal a favor do capital**. Disponível em: <http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/2005/arenuncia.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2006.

3.8.3. A tributação exclusiva na fonte sobre os rendimentos de capital

A legislação do Imposto de Renda – IR no Brasil consagra o regime de retenção exclusiva na fonte. Nesta modalidade de operacionalização da tributação, o tributo é retido, em caráter definitivo, pela fonte pagadora. Esta, por sua vez, entrega ao beneficiário o valor já líquido do tributo. Caracterizam, ainda, esta modalidade de tributação:

- a) não se aplica a tabela progressiva do imposto;
- b) não ocorre ajuste na declaração anual do imposto.

Atualmente, os rendimentos de ganho de capital, renda fixa e renda variável são submetidos à tributação exclusiva na fonte. Segundo a legislação aplicável, compilada pela própria Secretaria da Receita Federal¹⁹², as alíquotas incidentes sobre os rendimentos de capital são:

¹⁹² SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Alíquotas do imposto de renda na fonte**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/ContribFont.htm>>. Acesso em 12. abr. 2006.

a) de 15% (quinze por cento) a 22,5% (vinte e dois vírgula cinco por cento), em função do prazo, para fundos de longo prazo e aplicações de renda fixa;

b) de 20% (vinte por cento) ou 22,5% (vinte e dois por cento), em função do prazo, para fundos de curto prazo;

c) de 15% (quinze por cento) para fundos de ações;

d) de 15% (quinze por cento) no ganho de capital na alienação de bens e direitos;

e) de 0,005% (zero vírgula zero zero cinco por cento) para aplicações de renda variável.

O regime em questão é significativamente diferente daquele aplicado para os rendimentos do trabalho. Neste último caso, temos a retenção do imposto por antecipação. Não se trata de um recolhimento definitivo porque a legislação de regência estabelece a apuração conclusiva do imposto pelo contribuinte na declaração de ajuste anual.

Flagra-se, portanto, um privilégio tributário decorrente da origem da renda. Assim, tão-somente em função do segmento econômico-social

beneficiado pelo rendimento, foi construído um injusto mecanismo de favorecimento fiscal¹⁹³.

Estima-se uma renúncia fiscal, neste caso, da ordem de R\$ 5,9 (cinco vírgula nove) bilhões por ano¹⁹⁴.

3.8.4. Os benefícios tributários que decorrem da abertura para os fluxos internacionais de capitais

¹⁹³ “A distorção na tributação que ofende a igualdade exsurge, também, na distinção entre o tratamento adotado na incidência do imposto entre ‘rendas’ ou ‘proventos’ que são submetidos a uma pretensa tabela progressiva e aquele dado aos rendimentos ou ganhos tributados exclusivamente na fonte e ganhos de capital e ganhos líquidos em renda variável.

Tais rendimentos são submetidos à tributação por meio de alíquotas fixas e menores (por exemplo, 15% - ganho de capital, ou 20% - aplicações financeiras de renda fixa e no mercado de renda variável) que aquelas da tabela progressiva (15% ou 27%), bem assim tais rendimentos não mais são submetidos à incidência no cômputo do ajuste anual, para fins de serem alcançados pela progressividade e universalidade do IR.

Cumprir destacar que ainda existem algumas isenções, com relação a esses ganhos tributados em definitivo e em separado dos demais rendimentos, não incidindo a tributação sobre: isenção para o ganho de capital quando o valor de alienação for inferior a R\$ 20.000,00, considerando como bem de pequeno valor; isenção para o valor de aplicações no mercado de renda variável para o conjunto de operações igual ou inferior a R\$ 4.143,50.

Essa distinção na incidência do imposto distorce a própria distribuição do ônus da carga tributária entre contribuintes que percebem os mesmos valores de fontes diferentes, como, por exemplo, quando se tratar de rendimentos submetidos à tabela progressiva e acima de R\$ 2.115,01, que serão tributados a uma alíquota de 27,5%. Caso a mesma quantia tivesse origem em ganho líquido obtido no mercado de renda variável (mercado de risco), sobre o citado valor haveria a incidência do imposto a uma alíquota de, apenas, 20%.

Do ponto de vista meramente tributário, é inegável que há um privilégio na tributação do capital em detrimento do trabalho. Sem se adentrar nos motivos extrajurídicos que o justificam (como a captação de investimentos em bolsas ou a tentativa de evitar a fuga de capitais), ou na injustiça de tal opção político-econômica do Estado”. QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 368-369.

A ampla mobilidade dos capitais, propiciada pela ausência de controles impostos pelo Estado brasileiro, viabiliza situações de favorecimento tributário inacreditáveis para todos aqueles inseridos na “dinâmica” ou “liturgia” própria dos mercados globalizados.

É o caso dos capitais que deixam o país por intermédio das famosas contas CC-5 e retornam na inusitada situação de investimento direto estrangeiro proveniente de “paraísos fiscais”.

Neste caso, assim como em outros do mesmo naipe, o favorecimento tributário é evidente. Afinal, vige todo um tratamento diferenciado e abrandado para os investimentos oriundos do exterior¹⁹⁵.

¹⁹⁴ FÓRUM BRASIL CIDADÃO. **Justiça fiscal e social para reconstruir o Brasil**. Belo Horizonte, 2003. p. 14-15.

¹⁹⁵ “Importa aqui, antes de mais nada, ressaltar a definição de Caio Prado para o conceito de capital estrangeiro: um capital cujo espaço permanente de manobra ultrapassa amplamente o espaço da sociedade nacional e que mantém com ela vínculos tênues, ligados a oportunidades específicas de realizar bons negócios. Sob esse ponto de vista, o principal efeito da abertura da conta capital é tornar todo capital, potencialmente, capital estrangeiro, independentemente da nacionalidade dos seus titulares, pois desaparece o próprio conceito de espaço monetário nacional. Caio Prado nunca imaginou que pudéssemos chegar ao paroxismo da situação atual. Em 2002, US\$ 13 bilhões entraram no Brasil sob a forma de saldo comercial e nada menos que US\$ 9 bilhões deixaram o País pelo mecanismo das contas CC-5. Na outra ponta, verifica-se que, desde 1995, os países que mais investem no Brasil são sistematicamente os paraísos fiscais, que superam com folga até mesmo os Estados Unidos. O dinheiro que vem dos paraísos entra como se fosse investimento direto estrangeiro, quando na maior parte, como todos sabem, é dinheiro de brasileiros que faz o trajeto de fuga para retornar, quando assim desejar, protegido pelo estatuto, mais favorável e isento de tributos, de capital estrangeiro.

A ampla predominância desse capital estrangeiro – cujos proprietários, repetimos, o mais das vezes são brasileiros – tem diversas conseqüências sobre a dinâmica da nossa economia. Uma mobilidade exacerbada provoca alta instabilidade nas condições em que se processa a acumulação. Um desenvolvimento intrinsecamente instável, por sua vez, faz com que o capital potencialize sua natureza especulativa e passe a exigir duas coisas: altíssima rentabilidade e enorme certeza no curto prazo. A altíssima rentabilidade é a contrapartida exigida para que, num sistema aberto e desregulamentado, a riqueza líquida aceite trocar a moeda melhor (o dólar) pela pior (o real), ou então (o que dá no mesmo) aceite não realizar o movimento inverso. A enorme certeza no curto prazo é a contrapartida exigida diante da incerteza estrutural, de longo prazo, que ronda essas economias. Por isso, a garantia legal de mobilidade plena, dada pela abertura da conta capital, vem acompanhada de outras exigências: governos acorados, sociedades que aceitem crescentes restrições ao exercício da soberania e da cidadania, instituições servis, Banco Central independente (de fato ou de direito) e,

3.8.5. Benefícios fiscais específicos

3.8.5.1. Isenção da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira - CPMF nas mudanças de investimento no sistema financeiro

Recentemente, citando um exemplo emblemático, foi editada a Lei n. 10.892, de 13 de julho de 2004, fruto da conversão da Medida Provisória n. 179, de 1º de abril de 2004, que entre outras providências, exonera a tributação relacionada com a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF nas mudanças de investimento no sistema financeiro.

A exposição de motivos do referido diploma legal consagra expressamente que *"... a incidência da contribuição sobre as aplicações financeiras em geral acaba por delimitar bastante o remanejamento de posições mantidas pelos investidores, com prejuízo tanto para os mesmos, no tocante à*

principalmente, garantia de que aquela mobilidade legal poderá ser exercida, de fato, a qualquer momento. Esta última garantia é dada pelo aval do FMI à política econômica: em caso de crise cambial, o Fundo aporta os recursos necessários, em moeda forte, para garantir a fuga ordenada de capitais, com o ônus recaindo depois sobre o conjunto da sociedade, que pagará esses empréstimos. Para conceder esse aval, o FMI, como se sabe, impõe suas condicionalidades. O cerco se fecha, a soberania se esvai". BENJAMIN, César. **Questão de soberania**. Disponível em: <<http://www.sinal.org.br/informativos/PorSinal/revista11/artigo.htm>>. Acesso em: 30 set. 2004.

*otimização do retorno de seus investimentos, como para a eficiência do sistema financeiro, ...*¹⁹⁶.

Portanto, temos uma explícita preocupação, na forma de redução seletiva da carga tributária, com os ganhos dos investidores, notadamente agentes econômicos globalizados, que não devem ser reduzidos, e com a saúde do sistema financeiro.

Cumprе destacar que a exposição de motivos da Medida Provisória n. 179, de 2004, origem do benefício fiscal posteriormente consagrado em lei, ao menos como divulgada pela Presidência da República¹⁹⁷, não estima o montante da renúncia fiscal envolvida. Tal demonstração é uma exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000)¹⁹⁸.

¹⁹⁶ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Exposição de Motivos n. 00037/2004**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Exm/EM-37-MF-04.htm>. Acesso em: 12 mar. 2006.

¹⁹⁷ Ver a nota n. 196.

¹⁹⁸ “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

3.8.5.2. Isenção do Imposto de Renda – IR e da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF para investidores estrangeiros

A Medida Provisória n. 281, de 15 de fevereiro de 2006, reduziu para zero as alíquotas do Imposto de Renda – IR e da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF para uma série de rendimentos e operações envolvendo investidores estrangeiros.

Destaca-se, entre os vários benefícios concedidos, a eliminação da tributação, pelo Imposto de Renda – IR, incidente sobre os rendimentos das aplicações dos investidores estrangeiros em títulos públicos federais. Registre-se que antes da referida medida provisória, o Imposto de Renda – IR incidia com a alíquota de 15% (quinze por cento). Definiu-se, ainda, a isenção da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF nessas últimas operações, antes tributadas com a alíquota de 0,38% (zero vírgula trinta e oito por cento).

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu §1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança”.

Neste caso, de forma distinta do ocorrido com a isenção da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF nas mudanças de investimento no sistema financeiro (tópico 3.8.5.1), a exposição de motivos da medida registra expressamente o impacto fiscal envolvido. Os valores estimados são: R\$ 152,3 milhões em 2006, R\$ 165,2 milhões em 2007 e R\$ 179,2 milhões em 2008¹⁹⁹.

A medida fiscal em questão tende a aprofundar as distorções antes referidas quanto aos benefícios tributários decorrentes da abertura para o fluxo internacional de capitais (tópico 3.8.4). Com efeito, é bastante plausível o raciocínio de que brasileiros remetam recursos para o exterior e estes valores ingressem no Brasil, como aplicações financeiras, em nome de agentes econômicos estrangeiros e com os benefícios das isenções aludidas²⁰⁰.

¹⁹⁹ Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Exposição de Motivos n. 00017/2006**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Exm/EM-17-MF.htm>. Acesso em: 10 abr. 2006.

²⁰⁰ “Em primeiro lugar, a remessa é feita a paraísos fiscais como forma de ocultar o verdadeiro proprietário do capital, constituindo com esses recursos uma empresa *offshore*. Esta empresa, situada em um paraíso fiscal, por sua vez, poderá realizar a remessa de recursos financeiros para um terceiro país, que não seja paraíso fiscal e a partir dele, retornar os recursos como investimento de estrangeiros no Brasil, beneficiando-se da isenção de IR e da CPMF previstos na MP 281. Assim, caso o recurso fosse aplicado como de propriedade de brasileiros existiria o pagamento de Imposto de Renda, mas com o “passeio” do dinheiro pelo exterior e o seu retorno na forma de aplicação em títulos públicos federais ficará isento do imposto. Portanto, a MP poderá ser um incentivo para evasão e elisão fiscal e para legalizar dinheiro obtido de forma ilícita”. UNAFISCO SINDICAL. **A MP 281 reforça os privilégios da renda do capital**. Disponível em: <http://www.unafisco.org.br/texto_assuntos.php?ID=361>. Acesso em: 10 abr. 2006.

O Unafisco Sindical, diante da inusitada exoneração tributária para os investidores estrangeiros, chega a caracterizar o Brasil como um paraíso fiscal do capital²⁰¹.

É imperioso destacar que a exposição de motivos da Medida Provisória n. 281, de 2006, registra de forma explícita como a legislação tributária brasileira, por decisão consciente das autoridades governamentais, realiza um movimento de verdadeiro enquadramento aos ditames vigentes no plano internacional. O mesmo documento reconhece que o tratamento tributário do investidor não residente já era diferenciado e, agora, atinge a plenitude da discriminação²⁰².

²⁰¹ “É irônica a legislação tributária brasileira. Ela define como paraíso fiscal aquele “país que não tributa a renda ou que a tributa à alíquota máxima inferior a 20%” (art. 24, lei 9.430/1996). Entretanto, os rendimentos sobre o capital auferidos no Brasil são tributados a alíquotas, na maioria das vezes, inferiores a 20%, e a partir da MP 281 a renda do capital estrangeiro será isenta. Portanto, a legislação atual, reforçada pela edição da MP, faz do Brasil um paraíso fiscal do capital”. UNAFISCO SINDICAL. **A MP 281 reforça os privilégios da renda do capital**. Disponível em: <http://www.unafisco.org.br/texto_assuntos.php?ID=361>. Acesso em: 10 abr. 2006.

²⁰² “Trata-se de medida que tornará o tratamento tributário brasileiro dessa classe de investidores equiparável ao praticado pelas principais economias mundiais, sejam elas desenvolvidas ou emergentes. Assinale-se que, no Brasil, o investidor não residente já tem um tratamento diferente do investidor residente, ou seja, o alinhamento proposto com a prática internacional não significa, per se, uma inovação nos princípios legislativos, mas apenas um refinamento da legislação existente.” MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Exposição de Motivos n. 00017/2006**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Exm/EM-17-MF.htm>. Acesso em: 10 abr. 2006.

“... quem é domiciliado no Brasil passou a ser cidadão de segunda categoria, o que é espantoso, pois, geralmente os governos do mundo inteiro tendem a proteger e privilegiar seus cidadãos, mas aqui no Brasil parece que tudo funciona contra o brasileiro, ou contra quem fez opção de residir neste País.

A Medida Provisória 281, de 15 de fevereiro de 2006, publicada na imprensa oficial em 16 de fevereiro 2006, contém exemplo típico da discriminação mencionada contra os cidadãos que têm domicílio no Brasil. (...)

Salvo melhor juízo, não temos notícia de essa prática ter sido adotada em qualquer economia mundial, desenvolvida ou não, e ela constitui, sim, uma inovação que contraria o princípio da isonomia tributária contido no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, que veda expressamente à União instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de

Outro aspecto digno de menção consiste na explicitação da forma como o custo da implantação da medida será compensado. Diz a exposição de motivos da Medida Provisória n. 281, de 2006, que o aumento de receita decorrente da ampliação da base de cálculo dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal suportará o impacto fiscal²⁰³. Em outras palavras, a arrecadação tributária aumentada, buscada junto aos segmentos econômicos e sociais não globalizados, sustentará a exoneração tributária dos segmentos econômicos e sociais globalizados.

3.9. Os instrumentos legais de tratamento desfavorável aos atores econômicos não-globalizados

ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A medida provisória, a pretexto de atrair investimentos voláteis que endividam o governo em moeda estrangeira, institui tratamento desigual entre contribuintes, com base no domicílio, o que é inaceitável.

Mais inaceitável ainda é o fato de que o tratamento discriminatório introduzido pela Medida Provisória 281/06, prejudica justamente o cidadão domiciliado no país, tributando suas aplicações no mercado financeiro, enquanto que o cidadão domiciliado lá fora tem tratamento privilegiado, pois seus rendimentos são tributados à alíquota zero”. REIS, Maria Lúcia Américo dos Reis; BORGES, José Cassano Borges. Medida provisória da desigualdade. **Gazeta Mercantil**, São Paulo, p.14, 23 mar. 2006.

²⁰³ “... o custo da implementação desta MP será compensado pelo aumento de receita já observado, resultante da ampliação da base de cálculo dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal acima do previsto nas projeções iniciais de 2006.” MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Exposição de Motivos n. 00017/2006**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Exm/EM-17-MF.htm>. Acesso em 10 abr. 2006.

Assim como foi anunciado no tópico 3.8.2, em relação ao tratamento não isonômico da tributação sobre a participação dos empregados nos lucros ou resultados frente à isenção da distribuição de lucros e dividendos para os sócios, a legislação tributária “esconde” outras definições claramente prejudiciais ao mundo do trabalho.

Um dos exemplos mais marcantes da discriminação tributária operada contra o trabalhador está consignado nas leis que viabilizaram a introdução da sistemática de não-cumulatividade da Contribuição ao Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

Com efeito, o art. 3º, parágrafo segundo, inciso I da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002²⁰⁴, e o art. 3º, parágrafo segundo, inciso I da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003²⁰⁵, estabelecem que não dará direito a

²⁰⁴ “Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (...)”

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

§2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física;”

²⁰⁵ “Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (...)”

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

§2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e”

crédito, não reduzindo a base de cálculo e, conseqüentemente, não reduzindo o valor da Contribuição ao Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

Com a não-cumulatividade da Contribuição ao Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, o contribuinte pode descontar da base de cálculo uma série de créditos, tais como: bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Entretanto, como visto, não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física. Esta definição de política tributária implica em drástica majoração da carga tributária das empresas prestadoras de serviços que se sujeitam à apuração do imposto de renda sob o regime do lucro real.

Observe-se que o principal custo operacional das empresas prestadoras de serviços é exatamente o valor de mão-de-obra pago a pessoas físicas. Assim, a alteração da sistemática de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS produziu um aumento significativo da tributação deste setor e gerou fortes pressões para redução dos quadros de trabalhadores empregados como “defesa” tributária do empresariado.

A supressão da cumulatividade da Contribuição ao Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS pode ser encontrada como compromisso de política econômica firmado pelo Brasil perante o Fundo Monetário Internacional – FMI²⁰⁶.

3.10. A destinação dos recursos tributários arrecadados

Destaque-se, por fim, que o gigantesco esforço fiscal exigido preponderantemente dos setores mais despossuídos e não globalizados

²⁰⁶ “O governo também propôs acabar com a cumulatividade da COFINS, transformando-a em tributo do tipo sobre o valor adicionado”. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Carta de intenção**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/fmi/carta_INTENCOES_FMI_vfinal.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2006.

finda por financiar, de forma significativa, os compromissos financeiros do Poder Público para com credores do sistema financeiro nacional e internacional²⁰⁷.

Em suma, o modelo financeiro-tributário construído no Brasil sob os influxos da globalização viabiliza a transferência de enormes quantidades de riquezas dos setores mais desvalorizados da sociedade para os segmentos econômicos mais privilegiados²⁰⁸. A Tabela 6 demonstra, com dados da execução orçamentária da União, a veracidade destas considerações.

²⁰⁷ Ver a nota n. 118.

²⁰⁸ Teotônio Vilela, o Pai, já anunciava na década de 1980: "O nível da dívida interna é de tal ordem que os papéis do Governo, tradicionalmente atrativos pela sua segurança, hoje só atraem pelo nível particularmente elevado da remuneração que oferecem no mercado aberto. Se a dívida interna é paga em última análise pelos assalariados, quem dela se beneficia, no entanto, são os banqueiros e especuladores. (...) Em resumo, a dívida interna revela um mecanismo sofisticado e seguro de transferência maciça de recursos dos bolsos de todos os brasileiros para os grandes conglomerados financeiros, com o aval e participação do Governo Federal. Não é por coincidência que os condutores da política econômica federal desde 1964 são empresários do setor financeiro ou tecnocratas com um currículo a serviço desse setor." **Projeto emergência**. Rio de Janeiro: CODECRI, 1983. p. 6-23.

Tabela 6. Execução da despesa da União por função

Função	2004	2005
Previdência Social	164.779.493.837	187.339.838.274
Encargos Financeiros da União	145.075.991.036	139.012.399.419
Saúde	30.100.172.509	33.191.032.658
Assistência Social	13.598.207.054	15.571.135.628
Defesa Nacional	12.311.333.816	14.156.405.569
Educação	13.270.236.140	14.021.828.523

Nota 1. Valor pago em reais

Nota 2. Os “Encargos Financeiros da União” foram retirados dos dados da função “Encargos Especiais”

Nota 3. Os “Encargos Financeiros da União” envolvem os serviços das dívidas interna e externa (juros e amortizações)

Fonte: Senado Federal – Sistema SIGA BRASIL

CONCLUSÃO

Na atualidade, o fenômeno da globalização assume importância fundamental na busca de explicações para os processos sociais mais significativos. Não obstante a relevância do tema, identificam-se dificuldades de denominação, de "localização" histórica, de definição e de construção de um marco teórico para os estudos científicos.

O traço mais marcante da globalização é justamente a interferência nos assuntos e definições locais, regionais e nacionais de decisões adotadas fora desses âmbitos geográficos, mais precisamente no cenário mundial ou internacional.

As principais características da globalização são as seguintes: o enfraquecimento dos Estados nacionais, a ampliação e o fortalecimento do papel social desempenhado pelas empresas transnacionais, os movimentos transnacionais de capitais em volumes extraordinários, a nova divisão internacional do trabalho, as políticas de liberalização, de privatização, de desregulamentação e de superação de conquistas sociais e o processo de cobrança de dívidas em escala mundial.

Cumprir destacar que a globalização manifesta-se como fenômeno essencialmente conflituoso. Seus traços mais salientes revelam um processo dominante ou hegemônico em convívio com iniciativas de resistência contra-hegemônica.

Identificam-se movimentos (ou processos) globais paralelos e com influências recíprocas no fenômeno da globalização. Os mais relevantes são: o fim da “guerra fria” entre a União Soviética e os Estados Unidos da América, as profundas inovações nas tecnologias de comunicação e de informação, a proclamação da democracia liberal como regime político universal e a imposição do mesmo modelo de lei de proteção da propriedade intelectual.

A globalização desferiu um poderoso golpe na dinâmica dos institutos jurídicos tradicionais ao reduzir o espaço público de atuação política ao tempo em que alargou a importância do mercado.

A globalização conduziu a inserção internacional ao centro das preocupações tributárias. Identificam-se inúmeros conseqüências e ações no campo da tributação em decorrência dos vários fatores determinantes do processo. Trata-se de um fenômeno que pode ser denominado de globalização tributária.

Na seara da globalização tributária, podem ser destacados os seguintes acontecimentos principais: a tendência de redução e

mudança de composição das cargas tributárias nacionais com perversas conseqüências sociais, a regulação dos países com tributação favorecida ou “paraísos fiscais”, o tratamento dos “preços de transferência”, a preocupação com o planejamento tributário internacional, a proliferação dos tratados internacionais em matéria tributária, a tributação da renda em bases universais, a formação de blocos econômicos e a aproximação tributária realizada no interior deles, a idéia da Taxa Tobin para tributar as transações financeiras internacionais e o fenômeno do nomadismo fiscal.

Um dos principais e mais perversos traços da globalização tributária consiste na crescente injustiça e regressividade dos sistemas tributários. Com efeito, a diferenciação da carga tributária por segmentos econômicos considera, agora, o âmbito geográfico de atuação do agente econômico. Os atores globalizados, pelo uso dos mais variados expedientes, notadamente com viés internacional, suportam uma tributação relativamente menor que os atores não globalizados, sujeitos, ademais, ao controle mais estrito dos Estados nacionais.

O Estado brasileiro adotou, em decisões governamentais conscientes, notadamente porque consagradas em medidas legislativas, os principais cânones da globalização tributária.

O legislador incorporou na ordem jurídica brasileira uma série de instrumentos, já consagrados no plano internacional, para combater os

aspectos mais negativos, sobretudo quanto à erosão dos fluxos fiscais, da competição tributária internacional. Nesta linha, foram consagrados: a tributação em bases universais, o tratamento dos “preços de transferência”, a regulação dos “paraísos fiscais”, a adoção de uma norma geral antielisiva e a participação em inúmeros tratados internacionais versando sobre matéria tributária. Identifica-se, ainda, a presença do Estado brasileiro num difícil processo de aproximação tributária no âmbito do MERCOSUL.

Por outro lado, a regressividade do sistema tributário brasileiro em ambiente globalizado foi definida e acentuada com base em explícitos mecanismos de favorecimento fiscal para os segmentos econômicos com maior capacidade contributiva e nitidamente com atuação globalizada. Destacam-se, para alcançar este objetivo, os seguintes expedientes legais: os “juros sobre o capital próprio”, a isenção da distribuição de lucros e dividendos e da remessa de lucros para o exterior, a tributação exclusiva na fonte sobre as várias formas de rendimentos de capital, a isenção da Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira – CPMF nas mudanças de investimento no sistema financeiro, a isenção do Imposto de Renda – IR e da Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira – CPMF para investidores estrangeiros e a oneração tributária do trabalho no âmbito da regulação da não-cumulatividade da Contribuição ao Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

Constata-se, no tocante ao perfil da carga tributária brasileira, a preponderância da pressão fiscal sobre o consumo e os rendimentos decorrentes do trabalho. Já os rendimentos do capital e o patrimônio restam beneficiados na tributação.

É preciso, ainda, destacar que o enorme esforço fiscal exigido preponderantemente dos setores mais despossuídos e não globalizados financia os compromissos financeiros do Poder Público para com credores do sistema financeiro nacional e internacional. Assim, o modelo financeiro-tributário construído no Brasil sob os influxos da globalização viabiliza a transferência de enormes quantidades de riquezas dos setores mais desvalidos da sociedade para os segmentos econômicos mais privilegiados por intermédio do pagamento de encargos financeiros (juros e amortizações da dívida interna e externa).

Portanto, a pesquisa, a sistematização e o estudo empreendidos confirmam as hipóteses levantadas na introdução deste trabalho.

Para a hipótese 1, no sentido de que “as recentes alterações processadas na legislação tributária brasileira relacionadas com fatos econômicos de perfil internacional foram adotadas de forma reflexa, ou seja, como incorporação na ordem jurídica brasileira de definições desenvolvidas pelos países desenvolvidos”, restou claro que o legislador brasileiro incorporou fórmulas desenvolvidas em outros países, cuidadosamente gestadas, sugeridas e impostas

por organismos internacionais representativos dos interesses centrais do capitalismo atual.

Para a hipótese 2, no sentido de que “as modificações operadas atingiram de forma distinta os vários agentes econômico-sociais, privilegiando certos segmentos em detrimento de outros”, também restou comprovado que o legislador introduziu instrumentos tributários na ordem jurídica brasileira, alguns originais, em claro benefício de segmentos econômicos com maior capacidade tributária e trânsito no mundo globalizado. Em contraponto, os segmentos não globalizados da sociedade brasileira, notadamente os consumidores e os trabalhadores, não favorecidos pelos benefícios tributários, suportam uma carga tributária fortemente injusta.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Livros

ALBERTO, Paulo Roberto de. **Mercosul: fundamentos e perspectivas**. São Paulo: LTr, 1998.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Perfil jurídico do juro sobre o capital próprio. IRPJ, CSLL, PIS, COFINS – Aspectos societários**. São Paulo: MP Editora, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BHAGWATI, Jagdish. **Em defesa da globalização: como a globalização está ajudando ricos e pobres**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2004.

BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002.

CASTELLS, Manuel. **A galáxia da internet: reflexões sobre a internet, os negócios e a sociedade**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2003.

CASTRO, Aldemario Araujo. **Informática jurídica e direito da informática**. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/infojur/conteudo26texto.htm>>. Acesso em: 18 abr. 2006.

CHOSSUDOVSKY, Michel. **A globalização da pobreza: impactos das reformas do FMI e do Banco Mundial**. São Paulo: Moderna, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). In: Aliomar Baleeiro (autor). **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DRUCKER, Peter. **Sociedade pós-capitalista**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

GALBRAITH, John Kenneth. **A economia das fraudes inocentes: verdades para o nosso tempo**. São Paulo: Companhia das Letras, 2004.

GONÇALVES, Reinaldo. **Globalização e desnacionalização**. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

GREFE, Christiane, GREFFRATH, Mathias e SCHUMANN, Harald. **ATTAC: o que querem os críticos da globalização**. São Paulo: Globo, 2005.

IANNI, Octavio. **Teorias da globalização**. 5. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1999.

LIMA, Abili Lázaro Castro de. **Globalização econômica, política e direito: análise das mazelas causadas no plano político-jurídico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MARTIN, Hans-Peter e SCHUMANN, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. 3. ed. São Paulo: Globo, 1998.

MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. São Paulo: Saraiva, 2003.

NAIM, Moisés. **Ilícito: o ataque da pirataria, da lavagem de dinheiro e do tráfico à economia global**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2006.

NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

OLIVEIRA, Leila Barros Cardoso (Organizadora). **Manual para apresentação de monografias, dissertações e teses da Universidade Católica de Brasília**. 2. ed. Brasília: Universa, 2004.

PINHEIRO, Jurandi Borges. **Direito tributário e globalização: ensaio crítico sobre preços de transferência**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri, SP: Manole, 2004.

RESEK, Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordo de bitributação**. São Paulo: RT, 1995.

_____. Prefácio. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VIANA, Hermano. Apresentação. In: Sérgio Amadeu da Silveira e João Cassino (Organizadores). **Software livre e inclusão digital**. São Paulo: Conrad Editora do Brasil, 2003.

VIEIRA, Liszt. **Cidadania e globalização**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

VILELA, Teotônio. **Projeto emergência**. Rio de Janeiro: CODECRI, 1983.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

2. Artigos, revistas e jornais

AMARAL. Antonio Carlos Rodrigues do. Lei complementar. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). **Curso de direito tributário**. 2 ed. Belém: CEJUP, 1993.

ARAÚJO, Clarice. Aspectos tributários para a integração dos países signatários do Mercosul. In: Rachel Sztajn (Coordenadora). **Direito da integração**. São Paulo: Unicid, 2001.

BAGANHA. Maria Ioannis. A cada sul o seu norte: dinâmicas migratórias em Portugal. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005.

BATISTA JÚNIOR, Paulo Nogueira. **Globalização tributária?** Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/publica.asp?arquivo=paulonogueira#GLOBALTRIBUTA>>. Acesso em: 29 mar. 2006.

BENJAMIN, César. **Questão de soberania**. Disponível em: <<http://www.sinal.org.br/informativos/PorSinal/revista11/artigo.htm>>. Acesso em: 20 set. 2004.

BUENO, Orlando José Gonçalves. Os preços de transferência e os tratados internacionais. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006.

CASTRO, Aldemario Araujo. Norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN): constitucionalidade e outros aspectos relevantes. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenador). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004

_____. Repercussões da globalização na tributação brasileira. In: Ives Gandra da Silva Martins e André Elali (Coordenadores). **Elementos atuais de direito tributário: estudos e conferências**. Curitiba: Juruá, 2005.

_____. **Aplicação no direito tributário da desconsideração da personalidade jurídica prevista no novo código civil**. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/desconsidera.pdf>>. Acesso: 10 mar. 2006.

_____. **Os tratados internacionais e o direito brasileiro depois da introdução do parágrafo terceiro no artigo quinto da Constituição (Emenda Constitucional n. 45, de 8 de dezembro de 2004)**. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/emenda45.pdf>>. Acesso em: 26 abr. 2006.

_____ . **Uma esclarecedora viagem pelos números da receita e da despesas da União.** Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/numeros.htm>>. Acesso em: 25 abr. 2006

CANUTO, Octaviano. **O busto de Marianne: divergências tributárias nacionais tendem a gerar dilema entre desigualdade e arrecadação.** Disponível em: <<http://www.eco.unicamp.br/artigos/artigo109.htm>>. Acesso em: 26 jul. 2004.

CONGRESSO NACIONAL. **Nota técnica conjunta n. 7/2003.** Consultorias de Orçamento da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/Internet/orcament/Principal/notas%20conjuntas/NTC%2007-03%20LOA%202004-Cen%E1rios%20Macroecon%F4mico.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2004.

ELALI, André. Direito tributário numa economia globalizada – tributação e integração econômica internacional: um exame do entendimento do STJ sobre os acordos que impedem a dupla tributação da renda no âmbito internacional. In: Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenadores). **Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários.** Curitiba: Juruá, 2005.

FERNANDES. Edson Carlos. Breves considerações acerca de uma teoria da aproximação tributária na formação dos blocos econômicos. In: Gilberto de Castro

Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006.

FÓRUM BRASIL CIDADÃO. **Justiça fiscal e social para reconstruir o Brasil**. Belo Horizonte, 2003.

FREITAS, Daniele S. Ribeiro de. A influência da evolução do comércio exterior na função fiscal e extrafiscal do imposto de importação. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Condicionality del FMI**. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/exr/facts/spa/conditios.htm>>. Acesso em: 10 abr. 2006.

HESPANHA, Pedro. Mal-estar e risco social no mundo globalizado: novos problemas e novos desafios para a teoria social. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005.

HILÚ NETO, Miguel. Imposto sobre importação: materialidade, base de cálculo e alíquota no contexto do MERCOSUL. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006.

LAGEMANN, Eugenio. Há necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do MERCOSUL? In: **Reforma Tributária e MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. O perfil do imposto sobre a propriedade de veículos automotores. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). **Curso de direito tributário**. 2 ed. Belém: CEJUP, 1993.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Carta de intenção**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/fmi/carta_INTENCOES_FMI_vfinal.pdf>.

Acesso em: 21 abr. 2006.

_____. **Exposição de Motivos n. 00037/2004**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Exm/EM-37-MF-04.htm>. Acesso em: 12 mar. 2006.

_____. **Exposição de Motivos n. 00017/2006**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Exm/EM-17-MF.htm>. Acesso em: 10 abr. 2006.

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. Planejamento tributário internacional e seus limites. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006.

NASSIF, Luís. A indústria estéril da arbitragem. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 29 jan. 2006.

ODEBRECHT, Emilio. **Revista brasileira de comércio exterior**, n. 57, out.-dez. de 1998, p. 52

PAULANI, Leda Maria. **Economia e retórica: o capítulo brasileiro**. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-31572006000100001>. Acesso em: 10 abr. 2006.

PUDWELL, Celso A. M. **Fluxos de capitais: liberdade ou controle?** Disponível em: <http://www.brde.com.br/estudos_e_pub/2003-01FluxosdeCapitais.doc>. Acesso em: 20 jun. 2003.

PUREZA, José Manuel. Para um internacionalismo pós-vestefaliano. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005.

REIS, Maria Lúcia Américo dos Reis; BORGES, José Cassano Borges. Medida provisória da desigualdade. **Gazeta Mercantil**, São Paulo, p.14, 23 mar. 2006.

REZENDE, Condorcet. **Pandemônio tributário**. Disponível em: <http://www.econ.puc-rio.br/gfranco/PANDEMONIO_TRIBUTARIO.htm>. Acesso em: 10 abr. 2006.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação e comércio eletrônico: considerações sobre planejamento tributário. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenador). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

RIBEIRO, Maria de Fátima e KEMMELMEIER, Carolina Spack. Preços de transferência no MERCOSUL. In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006.

SANTIAGO, Igor Mauler. Interpretação dos tratados contra a dupla tributação internacional – estudo em homenagem ao Min. José Delgado. In: Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenadores). **Temas de direito público: aspectos constitucionais, administrativos e tributários**. Curitiba: Juruá, 2005.

SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. In: Boaventura de Sousa Santos (Organizador). **A globalização e as ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2005.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Tratado internacional pode isentar tributos estaduais, distritais e municipais? In: Gilberto de Castro Moreira Júnior e

Marcelo Magalhães Peixoto (Organizadores). **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Alíquotas do imposto de renda na fonte**.

Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/ContribFont.htm>>.

Acesso em 12. abr. 2006.

STEINBRUCH, Benjamin. **O Globo**, Rio de Janeiro, p.10, 25 mai. 1998.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.480/MC**. Ementa. Brasília, 1997.

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.600**. Ementa. Brasília, 2001.

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.031/MC**. Brasília, 2002.

_____. **Agravo Regimental na Carta Rogatória n. 8.279**. Ementa. Brasília, 1998.

_____. **Informativo STF n. 373**. Disponível em:
<<http://www.stf.gov.br/noticias/informativos/anteriores/info373.asp>>. Acesso em 20
abr. 2006.

_____. **Recurso Extraordinário n. 138.284**. Voto do
Ministro Carlos Velloso. Brasília, 1992.

_____. **Recurso Extraordinário n. 146.733**. Voto do
Ministro Moreira Alves. Brasília, 1992.

TANZI, Vito. **Globalization and the work of fiscal termites**. Disponível em:
<<http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm>>. Acesso em: 17 abr.
2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas gerais antielisivas**. Disponível em:
<http://www.agu.gov.br/ce/cenovo/ce.asp?mnu=3_2&num=999999>. Acesso em:
3.dez.2002.

UNAFISCO SINDICAL. **A MP 281 reforça os privilégios da renda do capital**.
Disponível em: <http://www.unafisco.org.br/texto_assuntos.php?ID=361>. Acesso
em: 10 abr. 2006.

_____. **A renúncia fiscal a favor do capital.** Disponível em:
<http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/2005/arenuncia.pdf>. Acesso em: 12
abr. 2006.

_____. **Imposto de renda o privilégio dos rendimentos de
capital.** Disponível em:
<http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/estudo_privilegio_rendimentos.htm>.
Acesso em: 7 jun. 2004.

_____. **Juros sobre o capital próprio.** Disponível em:
<http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/estudo_juros_sobre_capital_proprio.htm>.
Acesso em 12 abr. 2006.

_____. **Tributação de dividendos no exterior.** Disponível
em: <http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/estudo_dividendos_exterior.htm>.
Acesso em: 7 jun. 2004.

WIKIPÉDIA. **Desenvolvido pela Wikimedia Foundation.** Apresenta conteúdo
enciclopédico. Disponível em:
<<http://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Derivativo&oldid=1438070>>. Acesso em:
10 abr. 2006.