

CONSIDERAÇÕES SOBRE O COMBATE À CONCORRÊNCIA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL PREJUDICIAL¹

Antônio de Moura Borges²

SUMÁRIO: 1- Noções introdutórias. 2 – Distinções conceituais. 3 – Trabalho da União Européia. 4 – Trabalho da OCDE; 4.1 – Paraísos fiscais; 4.2 – Regimes tributários preferenciais prejudiciais; 4.3 – Medidas recomendadas; 4.4 – Desenvolvimento e perspectivas. 5 – Conclusões. Bibliografia.

1. Noções introdutórias

Nos dias de hoje, acentua-se a tendência de os governos estatais criarem mecanismos de minimização ou de eliminação do encargo tributário, estabelecendo políticas de concessão tributária destinadas a atrair investimentos e atividades empresariais para o território dos respectivos Estados. Num mercado global competitivo e mais aberto, a denominada “concorrência tributária internacional” tem produzido efeitos benéficos, como a redução de alíquotas e a ampliação da base tributária. Todavia, como em qualquer competição ou concorrência, a concorrência tributária deve realizar-se de forma transparente e honesta. A concorrência tributária passa a ser prejudicial ou danosa quando não observa tais requisitos e especialmente quando medidas são tomadas a fim de encorajar o não cumprimento das leis tributárias de outros Estados.

O problema da concorrência tributária prejudicial passou a ser objeto de grande atenção nos dias atuais, notadamente por parte dos Estados mais desenvolvidos. Conforme lembra, com propriedade, Jeffrey Owens, em matéria tributária, os governos podem reagir ao desafio provocado pela globalização de três diferentes formas. A primeira consiste em refugiar-se entre as fronteiras nacionais, retrocedendo com postura isolacionista diante dos problemas da tributação global. A segunda forma diz respeito à pressão para que se promova a harmonização da tributação internacional, possivelmente com o estabelecimento de código tributário internacional, a ser administrado por

¹ Trabalho produzido no âmbito de estudos de pós-doutoramento realizados em *Georgetown University Law Center*, com o apoio da CAPES, da UnB e do Ministério da Fazenda. Os conceitos emitidos são, todavia, de exclusiva responsabilidade do autor.

² Pós-Doutor em Direito por *Georgetown University Law Center*, Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo, Mestre em Direito pela *Southern Methodist University School of Law*, Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco, Procurador da Fazenda Nacional, Professor na Universidade de Brasília e na Universidade Católica de Brasília.

autoridade tributária internacional. A terceira, por último, consiste em intensificar a cooperação internacional, com ênfase no estabelecimento de sistemas tributários transparentes e no intercâmbio de informações entre as autoridades tributárias nacionais.³

Relativamente às formas acima elencadas, mediante as quais os governos dos Estados podem reagir às novas questões tributárias surgidas no bojo da globalização, a primeira é inconcebível no mundo de hoje, dadas as perniciosas conseqüências que certamente adviriam, quer para a economia dos Estados, quer para a arrecadação tributária. A segunda é de muito difícil implementação atualmente, considerando as grandes disparidades que há nos vários sistemas tributários, uma vez que são estabelecidos tendo em vista as características econômicas, sociais, jurídicas e políticas de cada Estado. A terceira forma, portanto - intensificação da cooperação internacional -, constitui a medida factível e apropriada para reagir às pressões da globalização. Com efeito, com a adoção desta última forma, cada Estado permanece com o poder de estabelecer o seu sistema tributário da forma que lhe convier, em atenção aos seus próprios interesses, mas levando sempre em consideração as restrições impostas internacionalmente, principalmente em relação a acordos que teriam que ser feitos para estabelecer as práticas em matéria tributária aceitáveis e as não são aceitáveis.⁴ Neste estudo, serão examinadas, nos seus principais aspectos, as medidas mais relevantes destinadas a combater a concorrência tributária internacional prejudicial, que são as promovidas pela União Européia e pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômicos – OCDE.

2. Distinções conceituais

Concorrência tributária ocorre quando Estados alteram as respectivas normas tributárias a fim de atrair atividades empresariais, fluxos de investimentos ou indivíduos com determinadas habilidades profissionais. Os objetivos típicos a que visam os Estados com tal prática são o aumento da oferta de empregos, o incremento do fluxo de investimentos, e a promoção ou manutenção do crescimento econômico.⁵

Entre as centenas de técnicas passíveis de implementação na concorrência tributária, as mais comumente utilizadas são reduções de alíquotas, isenções temporárias, isenções de determinadas modalidades de rendimentos, deduções pela depreciação acelerada de bens e créditos de investimentos. Esses benefícios de natureza tributária podem ser concedidos de forma indiscriminada a todos os contribuintes que preenchem os requisitos legais; ou podem ser restritos a determinadas pessoas, como não residentes do Estado ou novos participantes de política específica, ou mesmo a somente uma ou a algumas empresas.⁶

A concorrência tributária tem sido objeto de preocupação por parte de governos de vários Estados e de acalorados debates no mudo acadêmico, especialmente em termos

³ Jeffrey OWENS, “Taxation in a global environment”, in <http://www.oecdobserver.org>, p. 2, acessado em 2 de fevereiro de 2004.

⁴ Cf. id., ibid., p. 2-3.

⁵ Cf. Thomas F. FIELD, “Tax competition in Europe and America”, *Tax Notes International Magazine*, (29): 1235, mar. 2003 (29 Tax Notes Int’l 1235, 1235).

⁶ Cf. id., ibid., p.1235.

de eficiência econômica e de justiça, quer para com os contribuintes, quer para com os Estados.⁷ As posições acadêmicas relativas à concorrência tributária em geral inserem-se na visão política inicial que se tem a respeito do papel do Estado e sobre se as receitas públicas são verdadeira e criteriosamente utilizadas para satisfazer às reais necessidades públicas, de modo a que os benefícios marginais correspondam aos custos marginais.

Os defensores da concorrência tributária consideram os dispêndios com tributos meramente como fator de custo entre muitos outros, devendo sujeitar-se a redução por meio da concorrência internacional, como qualquer outro custo.⁸ Por outro lado, aqueles que não são entusiastas da concorrência tributária argumentam que há a possibilidade de gerar ineficiências, fazendo com que a carga tributária se torne tão baixa, a ponto de os gastos governamentais serem inferiores aos níveis para os quais os benefícios marginais se equiparem aos custos marginais. Políticas governamentais podem ser afetadas, mesmo as destinadas a promover reformas sociais e a redistribuição da riqueza. Ademais, Estados em que o imposto de renda desempenha papel importante na arrecadação tributária total podem ter de passar a dar maior ênfase a impostos relativamente regressivos, tais como os que gravam o consumo e os que incidem sobre a folha de pagamentos.⁹

Percebe-se que há realmente algo de verdade em ambas as posições acima elencadas. A concorrência tributária internacional pode ser benéfica ou nociva, a curto ou a longo prazo, dependendo de como se realiza, especialmente considerando os instrumentos para tal utilizados.¹⁰ Com efeito, como afirma acertadamente Heleno Tôrres, “Ninguém contesta o fato de que a presença de uma certa competitividade entre os Estados é algo importante para as economias, como fator de redução da pressão fiscal global, servindo de estimulante para empregarem com mais eficiência a receita pública e otimizarem seus orçamentos e serviços públicos”.¹¹ Todavia, a gigantesca massa de capitais disponíveis, que os Estados podem atrair por meio de incentivos fiscais, ou afugentar se os seus sistemas tributários não forem considerados favoráveis, constitui inevitável pressão sobre os Estados, que podem ser levados a uma corrida ao fundo do poço com o intuito de prevenir a fuga e/ou de incentivar a entrada de capitais. Com

⁷ Cf. William B. BAKER, “Optimal international taxation and tax competition: overcome the contradictions”, *Journal of International Law & Business*, (22): 172, inverno, 2002 (22 NW. INT’L L. & BUS. 161, 172).

⁸ Cf. id., *ibid.*, p. 172.

⁹ Cf. id., *ibid.*, p. 172.

¹⁰ Examinando o problema de outra forma, Michael J. GRAETZ lembra que há fortes considerações teóricas que apontam, como efeitos da concorrência tributária, tanto o aumento quanto a diminuição da eficiência. O que prevalece depende muito de condições especiais, eis porque, segundo ele, é fútil arguir, de maneira geral, sobre se a concorrência é boa ou ruim. Afirma ainda o autor que, enquanto a maioria dos modelos teóricos têm considerado apenas os resultados de curto prazo da concorrência tributária, alguns estudos sugerem que os vencedores e perdedores iniciais da concorrência tributária podem não ser os mesmos em longo prazo. Michael J. GRAETZ, *Foundations of international income taxation*. New York: Foundation Press, 2003, p. 517.

¹¹ Heleno TÔRRES, *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 68.

base nessa realidade, Marika Toumi entende que não é a concorrência em si, mas as suas dimensões que fazem com que se torne fenômeno prejudicial.¹²

Reuven S. Avi-Yonah propõe critério mais preciso de distinção entre a concorrência tributária benéfica e a prejudicial. Para ele, a concorrência tributária benéfica deve ser considerada a que se realiza por meio de reduções tributárias gerais, aplicáveis a todos os contribuintes, nacionais e estrangeiros, e a prejudicial, a que é feita com o estabelecimento de reduções tributárias pontuais dirigidas tão-somente a investidores estrangeiros.¹³ Tal proposta de Reuven S. Avi-Yonah é importante e está em sintonia com estudos feitos sobre o assunto nas academias e em Organizações Internacionais, mas é passível de críticas, como admite o próprio autor, considerando que uma redução geral da carga tributária pode provocar grande fluxo de capitais de um país para outro e resultar em alocação ineficiente de capitais e em limitação da capacidade de um Estado para redistribuição equitativa de rendas.¹⁴ Por este motivo, não deixa de ter validade o entendimento de Marika Tuomi de que a nocividade da concorrência tributária deve-se não à sua própria existência, mas às suas grandes dimensões.

O elevado nível a que chegou o problema da concorrência tributária prejudicial levou a União Europeia e a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE a tomarem iniciativas destinadas a combater o problema.

3. Trabalho da União Europeia

Em 1º de dezembro de 1997, o Conselho da União Europeia adotou conjunto de medidas destinadas a combater a concorrência tributária prejudicial, das quais se destaca um Código de Conduta para a tributação das empresas, e de que fazem parte também propostas concernentes à tributação da poupança e à eliminação de impostos com retenção na fonte sobre pagamentos transfronteiras de juros e *royalties* entre empresas.¹⁵ O Código de Conduta não é juridicamente vinculativo, mas é considerado importante instrumento de força política, pois os Estados-membros, ao aprová-lo, comprometeram-se a eliminar medidas tributárias que constituem concorrência tributária prejudicial, e a não introduzir no futuro nenhuma de tais medidas. Quando da adoção do Código de Conduta, o Conselho reconheceu os efeitos positivos da concorrência tributária honesta, que realmente pode ser benéfica, tendo sido o Código de Conduta especialmente projetado para detectar tão-somente as medidas tributárias que afetam indevidamente a localização das atividades econômicas na Comunidade, consistentes em benefícios específicos, dirigidos apenas aos não residentes do Estado em questão. Em 9 de março de 1998, foi criado pelo Conselho ECOFIN o “Grupo do Código de Conduta”, formado por representantes dos Estados-membros e da Comissão, com o objetivo de avaliar as

¹² Marika TOUMI, “Anti-avoidance and harmful tax competition: from unilateral to multilateral strategies?”. In: LYMER, Andrew e HASSELDINE, John (coords.). *The international taxation system*. Boston, Dordrecht, London: Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 86.

¹³ Reuven S. Avi-Yonah, “Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state”, *Harvard Law Review*, (113): 1627, maio, 2000 (113 Harv. L. Rev. 1573, 1627).

¹⁴ *Ibid.*, p. 1627.

¹⁵ Cf. Atividades da União Europeia: Síntese da legislação. “Fiscalidade das empresas: introdução”, p. 2, in <http://europa.eu.int/scadplus/leg/pt/lvb/126036.htm>, acessado em 16 de julho de 2004. Veja também Comissão das Comunidades Europeias. *Rumo a uma coordenação em matéria fiscal na União Europeia: Um pacote de medidas contra a concorrência prejudicial em matéria fiscal*, Bruxelas, 01.10.1997.

medidas tributárias passíveis de ser abrangidas pelo âmbito de aplicação do Código e de controlar a comunicação das informações concernentes a tais medidas.¹⁶

Na realidade, o Código de Conduta abrange todas as medidas tributárias que estabelecem nível efetivo de tributação significativamente inferior, incluindo a não-tributação, em relação aos níveis geralmente aplicáveis no Estado-membro em questão. Tais medidas são consideradas potencialmente prejudiciais, mas, para se verificar se realmente são prejudiciais, vários outros fatores devem ser considerados, entre eles os seguintes: se as medidas tributárias são aplicáveis apenas aos não residentes; se as medidas são segregadas do mercado interno como forma de prevenir a erosão da base tributária doméstica; se as vantagens são concedidas independentemente da realização de qualquer atividade econômica real ou da presença econômica substancial no Estado-membro; se o Estado segue os princípios diretores da OCDE concernentes aos preços de transferência, a fim de prevenir a alocação artificial de lucros à atividade que se beneficia da medida; e se as medidas não são transparentes.

4. Trabalho da OCDE

No âmbito da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômicos - OCDE, discussões acerca da concorrência tributária tiveram início em maio de 1996, quando os Ministros solicitaram à OCDE o estudo de medidas destinadas a combater as distorções provocadas pela concorrência tributária prejudicial nas decisões sobre investimentos e financiamentos e suas conseqüências sobre as bases tributárias nacionais, e relatar os resultados em 1998. A solicitação foi subseqüentemente endossada pelos Estados-membros do Grupo dos Sete – G 7, na Reunião de 1996, em Lion. O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE criou então as Sessões Especiais sobre Concorrência Tributária, sob cujos auspícios foi preparado Relatório, adotado pelo Comitê em 20 de janeiro de 1998, denominado “Concorrência Tributária Prejudicial – Um Problema Mundial” (*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*). Em 9 de abril de 1998, o Conselho da OCDE aprovou o Relatório e adotou Recomendação aos Governos dos Estados-membros, de que fazem parte recomendações específicas e princípios diretores para lidar com práticas tributárias prejudiciais e, bem assim, encarregou o Comitê no sentido de continuar com os trabalhos sobre a matéria e de desenvolver diálogo com os Estados não membros, para cuja realização foi criado o Forum Sobre as Práticas Tributárias Prejudiciais. No Conselho, Suíça e Luxemburgo se abstiveram de aprovar o Relatório e de adotar a Recomendação. Posteriormente, em reunião na OCDE nos dias 27 e 28 de abril de 1998, o Relatório foi submetido aos Ministros.

O Código de Conduta da União Européia e os Princípios Diretores propostos pela OCDE são, em geral, compatíveis, notadamente no que diz respeito aos critérios utilizados para identificar os regimes tributários prejudiciais, mas distinguem-se quanto ao âmbito de aplicação e funcionamento. Enquanto os Princípios Diretores da OCDE limitam-se às atividades financeiras e outras prestações de serviços, o Código de Conduta da União Européia abrange as atividades industriais e comerciais, ainda que dê ênfase às

¹⁶ Cf. Atividades da União Europeia, *ibid.*, p. 3, e Taxation and Customs Union, “The Tax Package”, p. 2, in [http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/information_notes/taxation_package/...](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/information_notes/taxation_package/), p. 2, acessado em 19 de julho de 2004.

atividades geograficamente móveis. O procedimento de exame reflete as diferenças no quadro institucional em que cada Organização opera, sendo que os Princípios Diretores da OCDE visam expressamente a um grupo geográfico bem mais abrangente. Ademais, os trabalhos da OCDE vão além dos regimes preferenciais prejudiciais para incluir os paraísos fiscais e são também centrados no intercâmbio de informações.

O Relatório da OCDE trata das práticas tributárias prejudiciais que tomam a forma de “paraísos fiscais” e de “regimes tributários preferenciais prejudiciais” nos Estados-membros da OCDE, nos seus territórios dependentes e nos Estados não membros. A explicação do próprio Relatório para a diferença de tratamento entre os paraísos fiscais e os regimes tributários preferenciais prejudiciais está em que, enquanto os paraísos fiscais não têm interesse em prevenir a corrida ao fundo do poço, os Estados que dispõem de regimes tributários preferenciais podem ter interesse em eliminar a concorrência tributária prejudicial, com a condição de que outros Estados façam o mesmo. Com efeito, vários Estados que dispõem de regimes tributários preferenciais prejudiciais podem ser vítimas da concorrência tributária prejudicial, tendo adotado tais regimes em resposta e para concorrer com os tradicionais paraísos fiscais e com os novos, criados mais recentemente. Todavia, alguns regimes tributários preferenciais de Estados com elevada tributação não são novos e têm sido por demais utilizados em práticas de planejamento tributário internacional, como as *holding companies* da Holanda e da Suíça, que oferecem as vantagens de *participation exemptions* - isenção tributária dos ganhos de capital realizados e dos dividendos percebidos -, flexibilidade administrativa e extensa rede de tratados internacionais tributários.¹⁷

4.1. Paraísos fiscais

Em conformidade com o Relatório OCDE de 1998, os paraísos fiscais são muito atraentes aos investidores, quer se trate de pessoas físicas ou jurídicas, por disponibilizarem meios para a minimização tributária e por assegurarem confidencialidade às operações financeiras. Três são as principais funções a que servem os paraísos fiscais: oferecer local para a realização de investimentos passivos (*dépôts de fonds – money boxes*); oferecer local para a atribuição de lucros puramente contábeis; e permitir que os negócios dos contribuintes, particularmente suas contas bancárias, sejam efetivamente protegidos de exame pelas autoridades fiscais de outros Estados. Todas essas funções são suscetíveis de prejudicar os sistemas tributários de outros Estados, ao facilitar a evasão e a elisão tributária em relação a pessoas físicas e jurídicas.

Não é fácil definir paraíso fiscal de maneira objetiva, como foi reconhecido em Relatório da OCDE de 1987, que concluiu que bom indicador para revelar a existência de paraíso fiscal é o fato de o Estado ou território apresentar-se ou ser geralmente reconhecido como tal, conhecido como o “critério da reputação”.¹⁸ O Relatório OCDE de 1998 estabeleceu vários critérios para identificar paraísos fiscais. De acordo com este Relatório, paraíso fiscal é o Estado em que não há tributação, e se há é meramente

¹⁷ Cf. Brian J. ARNOLD e Michael J. McENTYRE, *International tax primer*, cit., p. 138-139 e Heleno TÓRRES, *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*, cit., p. 112-114.

¹⁸ Cf. OCDE, *International tax avoidance and evasion, four related studies n. 1*. Paris: OECD, 1987, p. 22.

nominal, sobre o lucro de atividades geograficamente móveis, e que ainda preencha pelo menos uma das seguintes três condições adicionais:

- Ausência de efetivo intercâmbio de informações com outros Estados;
- Concessão de benefícios tributários de modo não-transparente;
- Inexigibilidade de o contribuinte engajar-se em atividade substancial para habilitar-se ao benefício tributário.

Portanto, por si só, a não-tributação ou tributação meramente nominal não é suficiente para caracterizar um Estado ou território como sendo paraíso fiscal. Trata-se de condição necessária, a que deve agregar-se no mínimo uma das três condições adicionais acima elencadas. Conforme lembram Brian J. Arnold e Michael J. McEntyre, as duas primeiras condições adicionais dizem respeito à possibilidade de os Estados da residência protegerem-se contra a concorrência tributária prejudicial.¹⁹ Se os benefícios tributários não forem concedidos de forma transparente, e se os Estados da residência não puderem obter informações a respeito das atividades estrangeiras dos seus residentes, terão esses Estados dificuldade em tomar medidas unilaterais defensivas para proteger a sua base tributária. A terceira e última condição adicional constitui indicativo de que o paraíso fiscal facilita a elisão de tributos de Estados da residência, ao permitir que lucros sejam considerados obtidos no seu território, independentemente da existência de qualquer atividade real de produção de lucros.

4.2. Regimes tributários preferenciais prejudiciais

Estados com tributação elevada sobre a renda podem apresentar aspectos nos seus sistemas tributários cujos efeitos sobre as atividades geograficamente móveis se equiparam aos dos paraísos fiscais tradicionais. A necessidade de eliminar os regimes tributários preferenciais prejudiciais é tão ou ainda mais importante que combater os paraísos fiscais, se utilizado o argumento da equidade em relação às características dos Estados que praticam a concorrência tributária prejudicial. De acordo com o Relatório OCDE de 1998, regime tributário preferencial prejudicial é aquele em que a alíquota tributária efetiva sobre determinada modalidade de rendimento é nula ou baixa e que ainda preencha pelo menos uma das seguintes condições adicionais:

- O regime é isolado nos efeitos econômicos em relação à economia doméstica, entre outras formas, excluindo os contribuintes residentes dos seus benefícios e proibindo as empresas que se beneficiam do regime de operar no mercado nacional;
- O regime não é transparente;
- O Estado não fornece efetivamente informações a outros Estados relacionadas aos contribuintes que se beneficiam do regime.

Verifica-se que duas das condições adicionais acima, não-transparência e falta de efetivo intercâmbio de informações, aplicam-se igualmente para identificar a existência de paraísos fiscais. Quanto ao isolamento do regime em relação à economia doméstica - a outra condição adicional -, significa que o Estado que oferece benefícios tributários de tal natureza não fica sujeito aos possíveis efeitos negativos do seu próprio sistema de

¹⁹ *International tax primer*, cit., p. 139-140.

incentivos, resultando em que o regime proporcionará efeitos negativos somente sobre as bases de tributação estrangeiras.

Outros oito critérios foram estabelecidos para auxiliar na identificação de regimes tributários preferenciais prejudiciais, embora se relacionem de uma maneira ou de outra com os quatro critérios essenciais acima descritos. Esses outros critérios são os seguintes: definição artificial da base de cálculo; desrespeito aos princípios internacionais aplicáveis em matéria de preços de transferência; isenção de rendimentos de fonte estrangeira; possibilidade de negociação das alíquotas ou da base de cálculo; existência de disposições concernentes ao sigilo, notadamente bancário; acesso a uma extensa rede de tratados internacionais tributários; divulgação de regimes como instrumentos de minimização tributária; promoção de atividades ou operações com motivação exclusivamente de natureza tributária.

4.3. Medidas Recomendadas

O Relatório OCDE de 1998 estabeleceu dezenove recomendações específicas destinadas a combater a concorrência tributária internacional prejudicial, divididas em três categorias: legislação interna, tratados internacionais e intensificação da cooperação internacional. Tais categorias seguem ordem crescente de dificuldade de implementação e decrescente em termos de eficácia, significando dizer que as medidas unilaterais são as mais fáceis de adotar, por não requererem aprovação de outros Estados, enquanto as medidas multilaterais são as de mais difícil adoção, mas também as de maior eficácia, pois a ação coordenada é essencial para melhor reagir às novas pressões impostas pelo novo mundo da mobilidade global de capitais. As recomendações são as seguintes:

a) Recomendações concernentes à legislação interna

1. uso mais extenso e eficaz das normas relativas às sociedades estrangeiras controladas ou normas equivalentes;
2. adoção ou aperfeiçoamento de normas sobre os fundos de investimentos estrangeiros ou normas equivalentes;
3. restrição às isenções de rendimentos de fonte estrangeira;
4. mais extenso intercâmbio de informações;
5. publicação, pelos Estados que as concedem, das decisões administrativas antecipadas (*advance tax rules*, equiparáveis porém mais extensas que as decisões em processos de consulta no Brasil), com a devida fundamentação;
6. adoção dos Princípios da OCDE de 1995 relativos aos preços de transferência;
7. acesso adequado das autoridades tributárias às informações bancárias;

b) Recomendações concernentes aos tratados internacionais tributários

8. uso mais intensivo e mais eficaz dos procedimentos de intercâmbio de informações;
9. redução do risco de utilização não pretendida de tratado internacional por residentes de terceiros Estados, por meio de uso mais eficiente das restrições convencionais existentes e pelo desenvolvimento de novos dispositivos a fim de restringir a prática do *treaty shopping*;
10. aperfeiçoamento dos Comentários que acompanham o Modelo de Convenção da OCDE a fim de remover incertezas ou ambigüidades no que concerne à compatibilidade das medidas nacionais antiabusivas com os tratados internacionais;

11. preparação de lista de medidas específicas de exclusão de benefícios constantes de tratados internacionais para servir de referência em negociações de tratados internacionais;

12. denúncia dos tratados existentes e não negociação de futuros tratados com paraísos fiscais;

13. realização de programas de aplicação coordenada de dispositivos convencionais pelas autoridades tributárias, notadamente no que concerne a exames simultâneos, projetos específicos de intercâmbio de informações ou atividades comuns de formação;

14. assistência mútua pelas autoridades tributárias na recuperação de créditos tributários estrangeiros;

c) Recomendações para a intensificação da cooperação internacional

15. adoção pelos Estados-membros dos princípios diretores sobre os regimes tributários preferenciais prejudiciais e a criação de Forum sobre as Práticas Tributárias Prejudiciais para implementar os princípios diretores e outras recomendações do Relatório;

16. preparação pelo Forum de lista de paraísos fiscais;

17. adoção de medidas por Estados que mantêm vínculos especiais, como de dependência, com paraísos fiscais que assegurem que tais vínculos não sejam usados de maneira a incrementar ou favorecer a concorrência tributária prejudicial;

18. desenvolvimento e promoção ativa dos princípios da boa administração tributária; e

19. envolvimento de Estados não membros da OCDE para a promoção das recomendações do Relatório.

4.4. Desenvolvimento e Perspectivas

Em junho de 2000, a OCDE divulgou o Relatório “Rumo a uma Cooperação Tributária Global – Progresso na Identificação e Eliminação de Práticas Tributárias Prejudiciais” (*Towards Global Tax Co-operation – Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*), dando conta dos trabalhos até então realizados pelo Forum. Tal Relatório contém duas listas, uma de paraísos fiscais e outra de regimes tributários preferenciais prejudiciais nos Estados-membros da OCDE, de acordo com os critérios estabelecidos pelo Relatório OCDE de 1998. Esta última lista contempla quarenta e sete regimes tributários preferenciais nas seguintes categorias: seguro, financiamento e *leasing*, gestão de fundos, bancos, regimes de sedes sociais, regimes de centros de distribuição, regimes de centros de serviços, regimes de transportes marítimos e atividades diversas. Ainda que avaliados, os regimes de sociedades *holding* e regimes tributários preferenciais similares não foram incluídos na lista, dada a necessidade de mais estudos, tendo em vista a sua complexidade. Como já haviam se comprometido a eliminar os seus regimes tributários preferenciais prejudiciais, com exceção da Suíça e de Luxemburgo, os Estados-membros da OCDE teriam de fazê-lo até abril de 2003.

No que diz respeito aos paraísos fiscais, a OCDE enviou cartas a quarenta e sete Estados que poderiam ser considerados como tais, de acordo com os critérios estabelecidos pelo Relatório OCDE de 1998. Reuniões foram realizadas com representantes dos Estados interessados, e os sistemas jurídico-tributários dos potenciais paraísos fiscais foram examinados pelo Forum. Como resultado, no Relatório OCDE de 2000, a lista de paraísos fiscais contemplou trinta e cinco Estados. Estes Estados teriam até 28 de fevereiro de 2002 para decidir se cooperariam com os esforços da OCDE e até

31 de julho de 2005 para eliminar as suas práticas tributárias prejudiciais. Aqueles que não expressassem o seu compromisso até fevereiro de 2002 teriam os seus nomes incluídos numa lista de “paraísos fiscais não-cooperadores” (*uncooperative tax havens*) e poderiam sofrer sanções. O Comitê da OCDE reconheceu que a eliminação pelos Estados considerados paraísos fiscais de suas práticas tributárias prejudiciais poderia causar efeitos adversos nas suas economias, motivo pelo qual a OCDE se comprometeu a trabalhar conjuntamente com outras organizações internacionais e nacionais interessadas a fim de examinar maneiras de assistir esses Estados na reestruturação de suas economias.

Com a chegada de George W. Bush ao poder dos Estados Unidos, a iniciativa da OCDE mudou de atitude. Em maio de 2001, inesperadamente, o Secretário do Tesouro dos Estados Unidos, Paul O’Neill, declarou que os Estados Unidos não apoiariam o trabalho da OCDE sobre concorrência tributária prejudicial da forma como vinha sendo desenvolvido.²⁰ Sem o importante apoio do Governo dos Estados Unidos, passa a haver dúvidas sobre a eficácia do trabalho da OCDE contra a concorrência tributária prejudicial.

Tendo em vista a nova posição do Governo dos Estados Unidos, foram feitas alterações no Projeto da OCDE sobre Práticas Tributárias Prejudiciais, retratadas no Relatório OCDE de 2001, a mais importante das quais foi a de que os esforços da OCDE passassem a concentrar-se nos compromissos sobre transparência e efetivo intercâmbio de informações, deixando de dar ênfase aos critérios de “atividade substancial” e “práticas tributárias discriminatórias”. No que diz respeito ao intercâmbio de informações, não se trata do fornecimento de informações de forma automática, mas apenas de informações específicas, a pedido, com a finalidade de combater a prática ilegal da evasão tributária. Temendo a aplicação de sanções e as conseqüências para os seus negócios pelo simples fato de terem o nome incluído na lista negra de “paraísos fiscais não-cooperadores”, ainda que com relutância, a maioria dos Estados incluídos inicialmente na lista fizeram compromissos com a OCDE no que concerne ao intercâmbio de informações, mas não em eliminar suas práticas tributárias prejudiciais, embora três desses Estados tenham realmente feito reformas significativas nos seus sistemas tributários. De acordo com o último Relatório da OCDE, de 2004, relativo ao Projeto sobre Práticas Tributárias Prejudiciais, apenas cinco Estados continuam na lista de “paraísos fiscais não-cooperadores”: Andorra, Principado de Liechtenstein, Libéria, Principado de Mônaco e República das Ilhas Marshall. Este Relatório OCDE de 2004 expressou a necessidade de monitorar o surgimento de novos paraísos fiscais e de encorajar os cinco paraísos fiscais não-cooperadores a fazerem compromissos

²⁰ Para maiores detalhes sobre o artigo que o Secretário do Tesouro dos EUA, Paul O’Neill, publicou no *Washington Times* em 10 de maio de 2001, criticando as medidas tomadas pela OCDE a respeito da concorrência tributária prejudicial e esclarecendo a posição dos EUA sobre o assunto, sobre a carta enviada à OCDE em 07 de junho de 2001, e, bem assim, sobre a campanha realizada por empresas multinacionais e instituições que as representam com o intuito de subverter a iniciativa da OCDE sobre práticas tributárias prejudiciais, cf. especialmente Thomas F. FIELD, “Tax competition in Europe and America”, *Tax Notes International Magazine*, (29): 1241-1242, mar. 31, 2003 (29 Tax Notes Int’l 1235, 1241-1242); Akiko HISHIKAWA, “The death of tax havens?”, *Boston College International and Comparative Law Review*, (25): 411-414, primavera de 2002 (25 B. C. Int’l & Comp. L. Rev. 389, 411-414); e Marika Toumi, “Anti-avoidance and harmful tax competition: from unilateral to multilateral strategies?”, cit., p. 101-102.

concernentes à transparência e ao intercâmbio de informações em matéria tributária. Todavia, o Relatório deixou claro que haverá necessidade de considerar a possibilidade de adotar medidas defensivas coordenadas contra esses Estados.

O Projeto da OCDE sobre Práticas Tributárias Prejudiciais não é infenso a críticas. Tem sido acusado de violador da soberania de outros Estados e de impor a Estados pequenos e subdesenvolvidos determinada sistemática tributária. Estes Estados, que se oferecem como paraísos fiscais, seriam realmente, como têm sido, afetados com as ações da OCDE, daí a necessidade de receberem assistência para reestruturar as suas economias. A verdade, porém, é que os maiores beneficiários da concorrência tributária internacional prejudicial são os grandes sonegadores de tributos, pessoas físicas e jurídicas.

O Projeto da OCDE sobre Práticas Tributárias Prejudiciais é importante por representar o início de cooperação internacional séria e consistente destinada a combater a elisão e a evasão tributária internacional. Medidas unilaterais e bilaterais com esse fim, na era da globalização, têm-se mostrado e realmente são ineficazes. A continuidade do sucesso da iniciativa da OCDE vai depender, todavia, em grande medida, das futuras negociações com a Suíça, com Luxemburgo e com os cinco Estados incluídos na lista de “paraísos fiscais não-cooperadores”.

5. Conclusões

Produto do relaxamento de controles sobre o comércio e sobre os capitais, e da revolução nas comunicações, a globalização, em matéria tributária, tem provocado duas importantes conseqüências: planejamento tributário mais agressivo, especialmente por parte de empresas multinacionais, e intensificação da concorrência tributária entre os Estados.

A concorrência tributária internacional ocorre quando Estados, com o objetivo de atrair atividades empresariais, investimentos ou indivíduos com determinadas habilidades profissionais, concedem benefícios tributários, cujas principais espécies são reduções de alíquotas, isenções temporárias, isenções de determinadas modalidades de rendimentos, deduções pela depreciação acelerada de bens, créditos de investimentos.

Dentro de certo parâmetro, a concorrência tributária internacional reveste-se de importância, podendo produzir efeitos benéficos, como aqueles verificados a partir do início da década de 1980, concernentes à redução de alíquotas e à ampliação da base tributária. O acirramento da concorrência tributária internacional, todavia, pode prejudicar importantes políticas governamentais e forçar os Estados a dar maior ênfase a impostos relativamente regressivos, como os que incidem sobre o consumo e sobre a folha de pagamentos.

Embora a concorrência tributária internacional também afete Estados em desenvolvimento, vários Estados desenvolvidos têm demonstrado preocupação e se empenhado em combater a denominada “concorrência tributária internacional prejudicial”, entendida como a que se realiza de forma desonesta e não transparente, em que se destaca a adoção de medidas tendentes a facilitar a elisão e mesmo a evasão de tributos de outros Estados da sociedade internacional.

Entre as ações destinadas a combater a concorrência tributária internacional prejudicial, destacam-se as implementadas pela União Européia e pela Organização para

Cooperação e Desenvolvimento Econômicos – OCDE, em termos gerais compatíveis, mas com algumas diferenças que refletem as especificidades de cada uma dessas Organizações Internacionais.

No seio da União Européia, entre as medidas destinadas a combater a concorrência tributária internacional prejudicial, adotadas em 1º de dezembro de 1997, a mais importante foi a criação de um Código de Conduta para a tributação das empresas, não juridicamente vinculativo, mas considerado instrumento de força política suficiente para fazer com que os Estados-membros se abstenham de adotar medidas que constituem concorrência tributária prejudicial e eliminem as existentes. Para o Código de Conduta, essas medidas tributárias são aquelas que contribuem para a localização de atividades econômicas no território de Estados-membros, na forma de benefícios específicos destinados exclusivamente a não-residentes.

Na OCDE, o Comitê de Assuntos Fiscais divulgou em 20 de janeiro de 1998 o Relatório denominado de “Concorrência Tributária Prejudicial – Um Problema Mundial”, aprovado pelo Conselho em 9 de abril de 1998, que também adotou Recomendação aos Governos dos Estados-membros, de que fazem parte recomendações específicas e princípios diretores para lidar com práticas tributárias prejudiciais. No Conselho, Suíça e Luxemburgo se abstiveram de aprovar o Relatório e de adotar a Recomendação.

As práticas tributárias prejudiciais de que trata referido Relatório são as que tomam a forma de paraísos fiscais e de regimes tributários preferenciais prejudiciais nos Estados-membros da OCDE, nos seus territórios dependentes, e em Estados não membros.

Dando continuidade aos trabalhos destinados a combater a concorrência tributária internacional prejudicial, em junho de 2000 a OCDE divulgou o Relatório “Rumo a uma Cooperação Tributária Global – Progresso na Identificação e Eliminação de Práticas Tributárias Prejudiciais”, de que fazem parte uma lista de paraísos fiscais e outra de regimes tributários preferenciais prejudiciais nos Estados-membros da OCDE. Com exceção da Suíça e de Luxemburgo, os Estados-membros da OCDE teriam de eliminar os seus regimes tributários preferenciais prejudiciais até abril de 2003.

No que diz respeito à lista de paraísos fiscais, os Estados incluídos nessa lista teriam até 28 de fevereiro de 2002 para manifestar o consentimento em cooperar com os esforços da OCDE, sob pena de terem os nomes incluídos em lista de “paraísos fiscais não-cooperadores” e serem alvo de sanções, e até 31 de julho de 2005 para eliminar as suas práticas tributárias prejudiciais.

O Governo dos Estados Unidos, que assumiu o poder no início de 2001, decidiu não apoiar o trabalho da OCDE da forma como vinha sendo desenvolvido. Conforme o Relatório OCDE de 2001, o Projeto sobre Práticas Tributárias Prejudiciais passou a concentrar-se nos compromissos sobre transparência e efetivo intercâmbio de informações, com isso reduzindo o alcance das medidas até então projetadas e lançando dúvidas sobre a efetividade do trabalho futuro da OCDE contra a concorrência tributária internacional prejudicial.

Com receio das possíveis conseqüências de terem o nome incluído na lista de “paraísos fiscais não-cooperadores”, a maioria dos Estados cujos nomes constavam da lista decidiram fazer compromissos com a OCDE sobre o intercâmbio de informações. Continuam na lista de paraísos fiscais não-cooperadores Andorra, Principado de Liechtenstein, Libéria, Principado de Mônaco e República da Ilhas Marshall, segundo o

Relatório OCDE de 2004 relativo ao Projeto sobre Práticas Tributárias Prejudiciais, que também expressou a necessidade de considerar a possibilidade de aplicar medidas defensivas coordenadas contra esses Estados.

O Projeto da OCDE sobre Práticas Tributárias Prejudiciais é polêmico em vários aspectos, e tem sido alvo de severas críticas, especialmente por parte de Estados considerados paraísos fiscais, que, ao eliminarem as suas práticas tributárias prejudiciais, realmente necessitariam da ajuda prometida pela OCDE para reestruturar as suas economias. Referido Projeto reveste-se de grande importância no combate à elisão e à evasão tributária internacional, sendo relevante para a continuidade do seu sucesso o resultado das futuras negociações com a Suíça, Luxemburgo e os cinco Estados cujos nomes ainda constam da lista de “paraísos fiscais não-cooperadores”.

Bibliografia

ARNOLD, Brian J. and McINTYRE, Michael J. *International tax primer*. 2. ed. The Hague (The Netherlands): Kluwer Law International, 2002.

AVI-YONAH, Reuven S. “Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state”, *Harvard Law Review*, (113): 1627, maio, 2000 (113 Harv. L. Rev. 1573, 1627).

BAKER, William B. “Optimal international taxation and tax competition: overcome the contradictions”, *Journal of International Law & Business*, (22): 172, inverno, 2002 (22 NW. INT’L L. & BUS. 161, 172).

EASSON, Alex. “The tax competition controversy”, *Tax Notes International Magazine*, (18): 371, jan., 1999 (18 Tax Notes Int’l 371).

FIELD, Thomas F. “Tax competition in Europe and America”, *Tax Notes International Magazine*, (29): 1235, mar., 2003 (29 Tax Notes Int’l 1235).

GRAETZ, Michael J. *Foundations of international income taxation*. New York: Foundation Press, 2003.

HISHIKAWA, Akiko. “The death of tax havens?”, *Boston College International and Comparative Law Review*, (25): 411, primavera de 2002 (25 B. C. Int’l & Comp. L. Rev. 389).

HOFFMAN, Taylor Morgan. “The future of offshore tax havens”, *Chicago Journal of International Law*, (2): 511, outono de 2001 (2 Chi. J. Int’l L. 511).

MARGALIOH, Yoram. “Tax competition, foreign direct investments and growth: using the tax system to promote developing countries”, *Virginia Tax Review*, (23): 161, verão de 2003 (23 Va. Tax Rev. 161).

MELO, George M. “Taxation in the global arena: preventing the erosion of national tax bases or impinging on territorial sovereignty? (a critique of the OECD’s Report: ‘Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue’)”, *Pace International Law Review*, (12): 183, primavera de 2000 (12 Pace Int’l L. Rev. 183).

OECD. *International tax avoidance and evasion, four related studies*. Paris: OECD, 1987.

OECD. *Harmful tax competition: an emerging global issue*. Paris: OECD, 1998.

OECD. *Towards global tax co-operation - progress in identifying and eliminating harmful tax practices*. Paris: OECD, 2000.

OECD. *The OECD’s Project on Harmful Tax Practices – The 2001 Progress Report*. Paris: OECD, 2001.

OECD. *The OECD’s Project on Harmful Tax Practices – The 2004 Progress Report*. Paris: OECD, 2004.

OWENS, Jeffrey. “Taxation in a global environment”, in <http://www.oecdobserver.org>., acessado em 2 de fevereiro de 2004.

ROIN, Julie. “Competition and evasion: another perspective on international tax competition”, *Georgetown Law Journal*, (89): 543, mar. 2001 (89 Geo. L. J. 543).

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001

TOUMI, Marika. “Anti-avoidance and harmful tax competition: from unilateral to multilateral strategies?”. In: LYMER, Andrew e HASSELDINE, John (cords.). *The international taxation system*. Boston, Dordrecht, London: Kluwer Academic Publishers, 2002.

UNIÃO EUROPÉIA. Comissão das Comunidades Europeias. *Rumo a uma coordenação em matéria fiscal na União Europeia: Um pacote de medidas contra a concorrência prejudicial em matéria fiscal*. Bruxelas: União Européia, 01/12/1997.

UNIÃO EUROPÉIA. Taxation and Customs Union, “The Tax Package”, in http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/information_notes/taxation_package/, acessado em 19 de julho de 2004.

UNIÃO EUROPÉIA. Atividades da União Europeia: Síntese da legislação. “Fiscalidade das empresas: introdução”, in <http://europa.eu.int/scadplus/leg/pt/lvb/126036.htm>, acessado em 16 de julho de 2004.