



**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO
EM GEOGRAFIA - PROP GEO**

**UNIVERSIDADE ESTADUAL
DO CEARÁ - UECE**

Av. Dr. Silas Munguba, 1700 -
Campus do Itaperi, Fortaleza/CE

**O REGIME TRIBUTÁRIO
INTERNACIONAL: DESAFIOS E
POSSIBILIDADES PARA A
COOPERAÇÃO ENTRE OS
PAÍSES**

**Jonatas de Pessoa
Albuquerque Martins**

Citação: MARTINS, J. P. A. O
REGIME TRIBUTÁRIO
INTERNACIONAL: DESAFIOS E
POSSIBILIDADES PARA A
COOPERAÇÃO ENTRE OS
PAÍSES. **Revista GeoUECE
(Online)**, v. 07, n. 13, p. 92-109,
jul./dez. 2018. ISSN 2317-028X.



O REGIME TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: DESAFIOS E POSSIBILIDADES PARA A COOPERAÇÃO ENTRE OS PAÍSES

THE INTERNATIONAL TAX REGIME: CHALLENGES AND POSSIBILITIES FOR COOPERATION BETWEEN COUNTRIES

EL RÉGIMEN FISCAL INTERNACIONAL: DESAFÍOS Y POSIBILIDADES DE COOPERACIÓN ENTRE PAÍSES

Jonatas de Pessoa Albuquerque MARTINS ¹

¹ Mestrado profissional em Economia na Universidade Federal do Ceará. E-mail: jonatas.martins@ymail.com.

RESUMO

A integração financeira mundial decorrente da globalização lança questões acerca da regulamentação tributária entre os países. A soberania apresenta-se como ponto chave para a solução da dupla tributação e da competição internacional. O trilema da tributação internacional indica que é necessário o sacrifício de interesses para o advento de uma maior cooperação entre as nações. Entretanto, a existência de interesses distintos, principalmente entre países capitalistas centrais e periféricos, torna a situação difícil de ser negociada, com tendência ao benefício dos Estados mais ricos e à crescente desigualdade. As alternativas encontradas no regime tributário internacional, como os tratados bilaterais e os fóruns de discussões, ainda não têm sido completamente eficazes para solucionar os litígios. Tendo como objetivo compilar alguns dos aspectos principais das relações tributárias internacionais, através de uma análise bibliográfica, este trabalho busca contribuir para uma reflexão acerca do tema, desde a formação do regime tributário internacional até as iniciativas atuais visando uma maior cooperação. É verificado que o sistema tributário vigente baseado em tratados bilaterais não é coerente nem efetivo, ao passo que uma harmonização tributária também seria, a este ponto, utópica, devido às divergências de interesses nacionais. Restam, contudo, possibilidades para os países menos favorecidos economicamente, que podem ao menos buscar uma maior integração tributária entre si, reduzindo barreiras e facilitando a troca de informações, a fim de se tornarem mais competitivos na esfera internacional e de obterem maior influência política e econômica futuramente.

Palavras-chave: Soberania tributária. Regime tributário internacional. Cooperação tributária internacional. Relações internacionais.

ABSTRACT

The worldwide financial integration resulting from globalization raises issues about tax regulation between countries. Sovereignty appears as the key solution to solve double taxation and international competition. The international tax trilemma indicates that the sacrifice of interests is necessary for greater cooperation among nations. However, the existence of distinct interests,



especially between central and peripheral capitalist countries, makes the situation difficult to negotiate, tending to benefit the rich states, thus increasing inequality. The alternatives found in the international tax regime, such as bilateral treaties and discussion forums, have not yet been fully operative in resolving disputes. Having as objective to compile some of the main aspects of the international tax relations, through a bibliographical analysis, this work seeks to contribute to a reflection on the theme, from the formation of the international tax regime to the current initiatives aiming at a greater cooperation. It is found that the existing tax system based on bilateral treaties is neither coherent nor effective, whereas tax harmonization would also be utopian at this point due to divergences of national interests. However, there are still possibilities for economically disadvantaged countries, which can at least seek greater tax integration among themselves, reducing barriers and facilitating the exchange of information in order to become more competitive in the international sphere and to gain greater political and economic influence thereafter.

Key-words: Tax sovereignty. International tax regime. International tax cooperation. International relations.

RESUMEN

La integración financiera mundial resultante de la globalización plantea problemas sobre la regulación fiscal entre países. La soberanía aparece como la solución clave para resolver la doble imposición y la competencia internacional. El trilema fiscal internacional indica que el sacrificio de intereses es necesario para una mayor cooperación entre las naciones. Sin embargo, la existencia de intereses distintos, especialmente entre naciones capitalistas centrales y periféricas, dificulta la negociación y tiende a beneficiar a los estados ricos, lo que aumenta la desigualdad. Las alternativas encontradas en el régimen fiscal internacional, como los tratados bilaterales y los foros de discusión, aún no han sido plenamente operativas para resolver disputas. Teniendo como objetivo recopilar algunos de los aspectos principales de las relaciones tributarias internacionales, a través de un análisis bibliográfico, este trabajo busca contribuir a una reflexión sobre el tema, desde la formación del régimen tributario internacional hasta las iniciativas actuales que buscan una mayor cooperación. Se encuentra que el sistema tributario existente basado en tratados bilaterales no es coherente ni efectivo, mientras que la armonización tributaria también sería utópica en este punto debido a las divergencias de intereses nacionales. Todavía hay posibilidades para los países económicamente desfavorecidos, que al menos pueden lograr una mayor integración fiscal entre ellos, reduciendo las barreras y facilitando el intercambio de información para ser más competitivos internacionalmente y obtener una mayor influencia política y económica en el futuro.

Palabras-clave: Soberanía fiscal. Régimen fiscal internacional. Cooperación fiscal internacional. Relaciones internacionales.



1. INTRODUÇÃO

A globalização e a abertura dos mercados têm trazido novos desafios aos Estados-nação. A integração financeira mundial passou a exigir uma regulamentação acerca das questões tributárias, devido ao grau de complexidade da matéria no sistema internacional.

A abdicação de parte de sua soberania não é a opção preferível para as nações, contudo o trilema da tributação internacional, de Genschel e Rixen (2012), mostra que não há como preservar a soberania tributária nacional sem envolver questões como a dupla tributação e a competição tributária. A política fiscal internacional ainda não possui um órgão específico de mediação, de forma que cada país busca agir conforme seus interesses, os quais são altamente distintos, principalmente entre os países capitalistas centrais e os periféricos.

A sociedade internacional, em que cada Estado é soberano, não dispõe de poder central nem governo mundial regulamentador. Portanto, cada nação busca, de forma egoísta, a maximização da satisfação dos seus interesses. Observa-se que as formas de soluções de conflitos existentes tendem a beneficiar os países centrais, uma vez que os modelos de tratados no campo tributário foram elaborados por órgãos com grande influência das nações mais ricas. Para os países periféricos, é um grande desafio se estabelecer em um sistema competitivo, em que suas soberanias muitas vezes são enfraquecidas devido ao interesse do capital externo.

As consequências dos problemas do regime afetam todas as economias, todavia os países capitalistas periféricos são atingidos com maior intensidade, devido ao fato de se encontrarem em situação mais fragilizada. Não por acaso, o atual modelo de tributação internacional acarreta, indiretamente, na facilitação também da concentração de renda, aumentando a desigualdade, e podendo comprometer o equilíbrio internacional.

É notável a existência de iniciativas que buscam aumentar o diálogo e a cooperação internacional, como o Comitê Internacional das Organizações de Administrações Tributárias (CIOAT ou CIOTA), o Fórum Global de Tributação da OCDE e o Diálogo Internacional sobre Tributação (International Tax Dialogue –



ITD). Porém, a própria natureza dessas discussões não está formalizada de forma suficientemente estável para que medidas sejam tomadas de maneira efetiva.

Ainda que o progresso no sentido da harmonização fiscal seja limitado, a perspectiva de expansão do regime tributário internacional, com a incorporação de novas temáticas, pode romper com o alinhamento inicial centralizado nos países centrais, trazendo para o debate outros atores, como organizações relacionadas à seara da tributação internacional, além de diversos fóruns, capazes de contribuir de novas maneiras à matéria.

O trabalho tem como objetivo compilar alguns dos aspectos principais das relações tributárias internacionais, através de uma análise bibliográfica, contribuindo para uma reflexão acerca do tema, desde a formação do regime tributário internacional até as buscas por uma maior cooperação nos tempos atuais. Após esta seção 1, introdutória, na seção 2 são discutidas questões acerca da soberania estatal e da tributação, a nível nacional e internacional. Na seção 3, é apresentada a Teoria Internacional do Regime, que busca explicar como e quando os países chegam a um acordo, ou como eles cooperam. Em seguida, a seção 4 discorre sobre a constituição histórica do regime tributário internacional e a contradição do trilema da tributação internacional. Na seção 5 são abordadas as iniciativas de cooperação tributária, com ênfase na dificuldade em se obter uma maior integração devido aos conflitos de interesse existentes principalmente entre países capitalistas centrais e periféricos. Por fim, a seção 6 apresenta as considerações finais, indicando possíveis direcionamentos para o sistema tributário internacional.

2. AS RELAÇÕES ENTRE ESTADOS NO CAMPO TRIBUTÁRIO

O processo de globalização tem transformado a visão tradicional da soberania do Estado-nação, que havia sido associada à exclusiva jurisdição territorial desde o Tratado de Westphalia, em 1648. A integração financeira rápida, o crescimento do regionalismo ao redor do mundo, e o advento de regimes de regulamentação internacional têm contribuído nesse aspecto (PAK, 2004).



Os Estados soberanos, comenta Ring (2009), são os atores dominantes na promulgação de regras tributárias e na arrecadação de tributos. Conforme destaca Pak (2004), a autoridade fiscal é um componente essencial para qualquer governo, uma vez que a receita tributária cobre custos e despesas nacionais, permitindo que a nação conserve sua existência e que o governo tenha pleno funcionamento, beneficiando seus cidadãos e, ao mesmo tempo, tornando o Estado competitivo com relação aos demais países. Cada nação possui seu próprio sistema tributário, decorrente da sua soberania.

A soberania tributária, entretanto, não acarreta no controle desimpedido por parte do Estado sobre sua política fiscal. Ring (2009) pontua que os Estados são constrangidos tanto pelo seu próprio sistema doméstico (por exemplo, pela pressão dos contribuintes), quanto pelas consequências de sua política fiscal a nível global, haja vista que as regras fiscais afetam, diretamente, um grande número de contribuintes não residentes e, indiretamente, outras nações. É válido ressaltar que, mesmo os Estados membros de uma federação, como o caso do Brasil, apresentando divergências domésticas acerca de matéria tributária (por exemplo, diferentes alíquotas de ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), apenas uma posição oficial e nacional opera em determinado período de tempo.

Ring (2009) considera que a soberania pode interferir na coordenação tributária como formadora tanto da cooperação, quanto da competição fiscal. Os interesses de cada país podem variar, de acordo com os períodos, como reflexo das posições dominantes a nível nacional.

Considerando-se que a decisão de um país afetará os demais, cada um deve levar em conta como os outros tributam a renda internacional. A importância de se entender e de estar atento às ações e reações dos países é necessária ao desenvolvimento e à manutenção da política fiscal internacional (BRAUNER, 2003).

3. A TEORIA INTERNACIONAL DO REGIME

Para que um Estado consiga implementar efetivamente uma política fiscal desejada, pode ser necessário persuadir outros países a participar de uma visão compartilhada, pelo menos em algum grau (RING, 2007).



A Teoria Internacional do Regime ("teoria do regime") é a parte da literatura das relações internacionais que procura responder à questão de como e quando os países chegam a um acordo, ou como eles cooperam. A sociedade anárquica, como descrita por Bull (1977), impõe restrições à cooperação, pela falta de um poder central. Como Ring (2007) explica, essa teoria procura explicar as possibilidades, condições e consequências da governança internacional para além da anarquia e da falta de governo supranacional em uma determinada área temática.

Para Krasner (1982), os regimes são princípios, normas e regras, implícitos ou explícitos, e os procedimentos de tomada de decisões em torno dos quais convergem as expectativas dos atores, relativamente a alguma área das relações internacionais. Os princípios seriam crenças em fatos, causas e questões morais. As normas, por sua vez, estariam relacionadas a padrões de comportamento definidos em termos de direitos e obrigações. Já as regras seriam prescrições ou proscições específicas para a ação. Os regimes não são fins em si mesmos, pois alteram o meio, interferindo no comportamento dos agentes e nos resultados.

Krasner (1982) também elenca algumas razões dentre as quais pode ser desenvolvido um regime: o autointeresse egoísta (normalmente econômico); o poder político; as normas e os princípios (por exemplo, a soberania e a propriedade privada); os usos e costumes; e o conhecimento.

Os regimes podem ser construídos pelos Estados com o propósito de diminuir o caráter de autoajuda das relações internacionais. A noção de que os Estados só podem contar com suas próprias capacidades vai de encontro à possibilidade de obter ganhos por meio da cooperação existente no regime (HASENCLEVER; MAYER; RITTBERGER, 2004).



4. A FORMAÇÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

A dupla ou múltipla tributação não é um fato novo. Genschel e Rixen (2012) lembram que mesmo antes da Primeira Guerra Mundial, os contribuintes ocasionalmente reclamavam da dupla tributação de, por exemplo, heranças no exterior. Naquela época, alguns governos já forneciam benefícios para aliviar a bitributação, através de legislação unilateral ou de tratados bilaterais para evitar a dupla tributação. O tema cresceu em importância após a Primeira Guerra Mundial. A guerra fez com que os Estados beligerantes aumentassem sua carga tributária, elevando o efeito da dupla tributação para os contribuintes. A importância relativa de tributos sobre imóveis e atividades econômicas fáceis de serem tributadas diminuiu, enquanto a importância dos novos tributos sobre ativos móveis e a renda de pessoas e empresas aumentou, tornando a dupla tributação internacional mais possível de acontecer. Além disso, a guerra dirimiu a justificativa de que a dupla tributação era um meio de proteger a renda econômica nacional e aumentou o apelo legal para evitá-la, visando cultivar a paz internacional, ao facilitar o comércio exterior e os investimentos estrangeiros.

A história do regime tributário internacional, de acordo com Genschel e Rixen (2012), é a história de tentativas de equilibrar e reequilibrar o trilema da tributação internacional, iniciando na década de 1920 com as negociações incentivadas pela Liga das Nações a respeito da criação de um regime multilateral para o alívio da dupla tributação. A criação inicial do regime de tributação internacional foi muito facilitada pelo seu âmbito de aplicação estrito, com alto grau de alinhamento inicial. No longo prazo, esse foco limitado não previu certas consequências, como a competição tributária, que gerou novas oportunidades para os contribuintes reduzirem seus tributos ao utilizarem a evasão ou a elisão fiscal internacional.

O regime de tributação internacional consolidou-se quando o seu significado prático e a sua relevância política eram ainda bastante limitados. O volume de movimentos transfronteiriços de bens, serviços e fatores de produção era baixo. Entretanto, o estabelecimento de regras limitou os governos, uma vez que a questão da dupla tributação ganhou em importância prática e relevância



política a partir da década de 1960. A competição tributária expandiu-se durante os anos 1960 e 1970 e acelerou ainda mais nas décadas seguintes. As normas estabelecidas pelo regime de combate à dupla tributação foram rígidas, e isso prejudicou a possibilidade de o regime combater a competição tributária, pois o excesso de rigidez dificultou a realização de alterações nas próprias normas quando isso se fez necessário. Portanto, o regime de combate à dupla tributação criou uma demanda por uma solução contra o problema da competição tributária, porém dificultou a identificação de tal solução (GENSCHEL; RIXEN, 2012).

A natureza do problema é que, quando as entidades expandem as suas atividades em direção a outras jurisdições, como explica Pak (2004), expõem-se ao potencial de tributação de cada uma dessas outras jurisdições. Isso pode levar, portanto, a uma dupla tributação da renda. Para Genschel e Rixen (2012), a dupla tributação internacional e a competição tributária internacional têm uma causa comum: a soberania tributária nacional. Em extensão, o direito exclusivo dos governos nacionais de elaborar a legislação tributária (soberania legal), de administrar e aplicar a legislação tributária (soberania administrativa) e de reivindicar toda a receita tributária para o orçamento nacional (soberania sobre a renda).

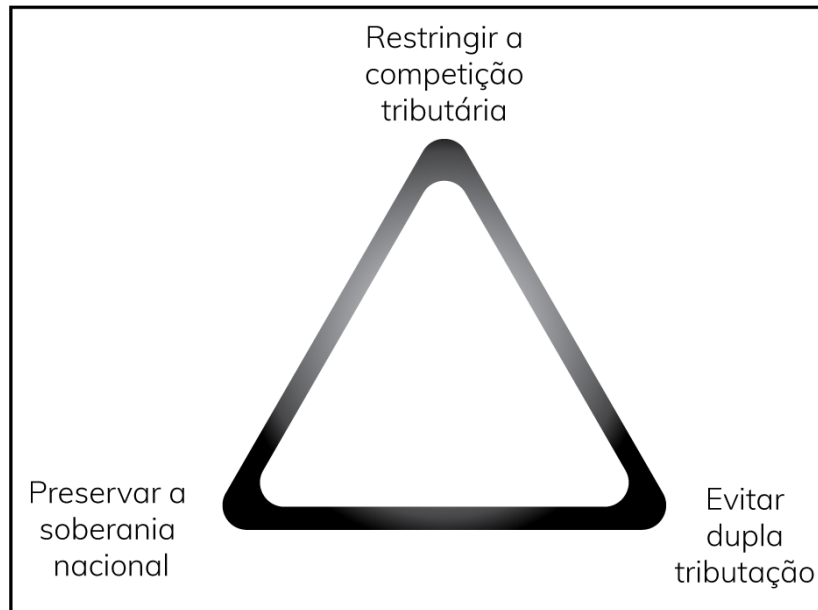
Abrir mão da soberania estatal é uma questão controversa. Ring (2009) argumenta que, se a soberania presume que o Estado exerça controle sobre sua própria população, então as práticas fiscais que facilitam a anulação de tributos domésticos por parte do país atacariam o cerne da soberania tributária daquele país, não diferentemente do que fisicamente ter seu território invadido (outro fator sobre o qual espera-se que o Estado soberano exerça controle).

Para Genschel e Rixen (2012), a resolução das problemáticas da dupla tributação e da competição tributária internacional não tem como ser facilmente alcançada. Os governos não podem resolver ambos os problemas de dupla tributação e de competição tributária e, ao mesmo tempo, preservar a soberania tributária nacional. Eles podem mitigar a dupla tributação e deixar a soberania nacional praticamente intacta, mas então precisam conviver com a elevada competição tributária; ou podem restringir a competição tributária, de forma a preservar a sua soberania, ao incentivar a dupla tributação; ou ainda, podem resolver ambos os problemas simultaneamente ao custo de reduzir sua



soberania no nível internacional. Esse é o trilema da tributação internacional, apresentado na figura 1.

Figura 1: O trilema da tributação internacional



Fonte: Adaptado de Genschel e Rixen (2012)

Ainda que os Estados possuam soberania tributária, várias organizações internacionais, como a Liga das Nações, a Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OECE), mais tarde Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), e a Organização das Nações Unidas (ONU) também possuem um papel central no regime tributário internacional, atuando na coleta e organização de conhecimentos e no desenvolvimento de modelos de tratados. Segundo Ring (2007), as organizações e seus especialistas fornecem um ambiente em que muitos dos assuntos detalhados de tributação internacional podem ser explorados e elaborados por aqueles com vasto conhecimento. Os tratados modelos resultantes têm grande relevância. Pode ser citado o exemplo da ONU, que optou por seguir o Tratado Modelo da OCDE e distanciar-se dele apenas quando realmente necessário, a fim de alcançar seus próprios objetivos específicos. O Tratado Modelo da OCDE (o qual foi atualizado pela última vez no ano de 2017) tornou-se uma referência estabelecida de tal forma que desvios desnecessários de sua estrutura e de seu conteúdo teriam feito o Tratado Modelo da ONU menos atraente e menos suscetível à adoção.



Para Avi-Yonah (2007), o regime tributário internacional é coerente e efetivo, estando incorporado na rede de tratados bilaterais e nas leis domésticas de cada Estado. Dessa forma, os países não possuem a liberdade de adotar quaisquer normas tributárias que lhes convenham, pois precisam operar no contexto do regime e não podem violar as normas básicas que o compõem.

O regime tributário internacional foi conceituado por Ring (2007) como, de fato, um regime com princípio (a dupla tributação é prejudicial), norma (a tributação pela residência deve ser sobreposta pela tributação pela fonte da renda) e regras (os detalhes que coordenam a interseção das leis fiscais dos países).

De maneira geral, é possível observar que, no caso tributário, o regime molda as relações sociais e os resultados, a fim de resolver um determinado problema. O Modelo de Convenção da OCDE limita o modo como os governos tratam os fluxos de capitais transfronteiriços para efeitos fiscais e, assim, busca resolver o problema da dupla tributação internacional. Como subproduto das restrições que impõe, muitas vezes o regime permite novos padrões de comportamento, que podem levar a problemas subsequentes e a novas iniciativas para o ordenamento jurídico transnacional (GENSCHEL; RIXEN, 2012).

No contexto atual, conforme destaca Valadão (2017), o papel da expansão do comércio de bens e direitos e intangíveis impõe novos desafios ao sistema tributário internacional, como o caso do comércio eletrônico, a partir do qual surge a discussão acerca da tributação ser efetivada na origem ou no destino do bem ou serviço.

5. A COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

Diante da complexidade das relações tributárias internacionais, os Estados passaram a buscar maneiras de dirimir os problemas da dupla tributação e da competição tributária. Uma delas é a cooperação, tanto através de iniciativas bilaterais e multilaterais, quanto pela participação em organizações internacionais com enfoque tributário. A política fiscal não é feita em um vácuo internacional. Outros aspectos das relações internacionais podem dificultar ou



facilitar as discussões das autoridades tributárias. Disputas internacionais em outras arenas podem impedir negociações ou consumir acordos. Além disso, o fato de os assuntos fiscais estarem diretamente ligados ao motor econômico, que é central para o poder e o prestígio internacionais, pode ser um desafio para obter um acordo (RING, 2007).

Sørensen (2003) comenta que o ganho de uma coordenação a nível regional é apenas uma pequena fração do ganho que ocorreria a nível global. A questão torna-se ainda mais complexa, explica Rosenzweig (2012), pois, mesmo que a maioria dos países busque a cooperação, enquanto outros países não cooperarem, ao não concordarem com as normas internacionais em matéria de tributação, os contribuintes dos países cooperantes podem simplesmente mover capital, trabalho, ou ambos, para tais jurisdições a fim de evitar ou minimizar os impostos. Só é necessário, portanto, que um único país no mundo todo não colabore, para minar uma dinâmica de cooperação entre os outros países.

Para Valadão (2017), é necessária uma maior coordenação da política tributária em nível internacional. Contudo, uma vez que os países não possuem necessariamente objetivos comuns (há divergências entre os interesses econômicos dos países capitalistas centrais e dos países capitalistas periféricos), as estratégias de coordenação tributária existentes podem não ser factíveis para os países periféricos. Elas deveriam ser adaptadas, ou remodeladas.

Como discorre Ring (2009), a resolução deste debate, cuja solução deve ser cooperativa, só pode ocorrer através dos processos das relações internacionais em que os soberanos tentam persuadir os outros a aderir à sua visão, seja através de tentações, de ameaças de retaliação, ou ambas.

Em se tratando de tributação internacional, a regra na relação entre os países não é a solidariedade, e sim o individualismo nacional. Ausente a solidariedade, a cooperação tributária internacional pode ser viabilizada por meio da criação de uma organização intergovernamental que garanta a perspectiva de futuro nas relações multilaterais e conduza à cooperação como escolha mais racional (SILVA, 2009).

Cockfield (2006) elenca algumas opções para os Estados, com variados níveis de renúncia da soberania, desde a alternativa de não haver cooperação



alguma; passando pela cooperação bilateral por meio dos tratados; pela cooperação multilateral informal ou com regras limitantes; como também a cooperação multilateral mais formal, em que os participantes concordariam com uma regra vinculante de divisão do poder de tributar a renda internacional. Seriam opções ainda a formalização de um acordo multilateral para harmonizar as alíquotas e/ou bases tributárias nacionais; e a formação de uma Organização Mundial de Tributação, que poderia ter o controle sobre todas as questões tributárias internacionais.

Existem algumas iniciativas multilaterais que visam aumentar o diálogo e a cooperação tributária internacional sem que qualquer arranjo institucional tenha sido criado. O Comitê Internacional das Organizações de Administrações Tributárias (CIOAT ou CIOTA), o Fórum Global de Tributação da OCDE e o Diálogo Internacional sobre Tributação (*International Tax Dialogue* – ITD) são os exemplos mais destacados de tais iniciativas. O CIOAT foi fundado em 2001, no Canadá, com a participação da OCDE, além de outras organizações, tendo a função de desenvolver melhores práticas para as administrações tributárias e para o uso de serviços pelos contribuintes. Já o Fórum Global de Tributação da OCDE, fundado em 2000, tem suas decisões costumeiramente tomadas apenas pelos países membros, de forma que há uma tendência de que decisões beneficiem os países centrais. Já o ITD, criado em 2002 pelo Fundo Monetário Internacional - FMI, pelo Banco Mundial e pela OCDE, é composto por países, organizações relacionadas a questões de tributação e bancos de desenvolvimento regionais. Nele, são discutidos problemas tributários e compartilhadas experiências, de forma a identificar melhores práticas em tributação, criando um banco de dados para assistência técnica em política tributária e administração tributária. Dessas três iniciativas, é a que possui maior respaldo internacional, ainda que não se configure como uma instituição de fato. Tanto que, quando a ONU criou seu Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional de Questões Tributárias (CECIQT), em 2005, indicou que ele trabalharia junto ao ITD (SILVA, 2009).

Um obstáculo para a cooperação tributária é o fato de os benefícios decorrentes dela tenderem a direcionarem-se principalmente para os países mais ricos, com pouco ou nada sobrando para os países menores. Rosenzweig



(2012) explica que os países ricos ganham pouco por assinar um tratado com países pequenos e mais pobres, tendo em vista a perspectiva mínima de investimentos recíprocos. Ainda que eles precisem dos países mais pobres para recolher a grande quantidade de receita que é perdida nas fissuras, nenhum tem um incentivo para assinar um tratado baseado no atual regime de tributação, o mecanismo disponível para fazê-lo. Enquanto os países ricos buscam maximizar a sua capacidade de cobrar os impostos em torno o mundo, os países menores e periféricos procuram proteger a pequena margem tributária que possuem de seus vizinhos maiores. Ndikumana (2014) salienta o papel da cooperação tributária internacional como uma ferramenta para ajudar os países periféricos, uma vez que ela pode intervir no impacto do investimento recebido, nos efeitos da mobilidade da arrecadação tributária, bem como na alocação de recursos referentes a doações em prol do desenvolvimento.

Os problemas do regime afetam todas as economias, entretanto os países periféricos se encontram em situação mais fragilizada, sendo atingidos com mais intensidade. As soluções, propostas geralmente pelos países mais ricos, possuem a ótica das políticas das economias centrais. Assim, há uma menor possibilidade de, em uma situação crítica, os países periféricos obterem sucesso ao lidar com um problema, haja vista a solução ter sido pensada justamente nos países ricos, onde estão sediadas as principais companhias multinacionais (VALADÃO, 2017).

O atual modelo de tributação internacional acarreta, indiretamente, na facilitação também da concentração de renda, aumentando a desigualdade, nos níveis local a global. Como o controle da economia mundial encontra-se majoritariamente concentrado nas nações mais ricas, há uma acumulação de forças que pode comprometer o equilíbrio internacional. Para Valadão (2017), até mesmo as mais sólidas democracias correriam risco em decorrência dessa concentração de renda.

O modelo atual de tributação internacional procura a cooperação tributária através de tratados bilaterais, excluindo do regime muitos países. Conforme afirma Rosenzweig (2012), um maior desenvolvimento da rede de tratados bilaterais pode anular seu próprio propósito de aumentar a cooperação. A fim de integrar os países menores que atualmente não participam do regime, ele sugere



um mecanismo de cooperação não baseado em tratados, mas em um fórum que incentive os Estados não-cooperantes a aceitarem algumas regras em troca de serem ouvidos em outras demandas, de forma que todos se beneficiassem na solução de disputas.

Os grupos de trabalho acerca de assuntos tributários instalados por organizações internacionais como a ONU e a OCDE, explica Valadão (2018), nem sempre estão preocupados com as questões dos países periféricos. Uma vez que os países capitalistas centrais detêm maior controle dessas organizações, é natural que eles busquem preservar seus interesses relativos a bases de tributação. A atual disposição do regime tributário internacional facilitaria, portanto, a concentração de renda.

Acerca de um possível movimento em busca de uma harmonização tributária, Pak (2004) alerta que, ainda que ela seja desejável, o seu perigo potencial deve ser considerado. Qualquer movimento em direção à harmonização da base tributária implicaria custos substanciais de transição porque a definição harmonizada da renda tributável seria significativamente divergente na maioria, se não em todos os sistemas nacionais atuais. As vantagens desse movimento seriam a redução de custos e a eliminação da evasão tributária internacional. Ele sugere uma maior cooperação internacional, sob a liderança da OCDE, de forma a integrar os países periféricos ao regime tributário internacional.

Não se deve esperar a harmonização fiscal onde os benefícios de novas receitas não compensem o seu custo social. Como esclarece Tanzi (1999), os países não são suscetíveis a abandonar seus objetivos nacionais e a aceitar soluções que possam ser vistas como menos benéficas. Além disso, entre países com diferentes agendas políticas será difícil se chegar a acordo sobre uma determinada estrutura tributária. Até na área restrita da Comunidade Europeia, o progresso no sentido da harmonização fiscal tem sido limitado. A experiência com a negociação de tratados tributários indica que os acordos fiscais, mesmo entre os dois países, são, às vezes, difíceis de alcançar e muito exigentes em tempo e esforço.

Apesar da divergência de interesses entre Estados capitalistas centrais e periféricos, a perspectiva para o regime tributário internacional é de expansão,



passando a englobar novas temáticas, segundo Genschel e Rixen (2012). O rompimento com o alinhamento inicial geraria um complexo de regimes compostos também por outros atores, como organizações relacionadas à seara da tributação internacional, além de diversos fóruns, capazes de contribuir de uma outra maneira à matéria.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os novos desafios lançados aos Estados-nação pela globalização e pela abertura dos mercados e a conseqüente integração financeira mundial têm tornado o regime tributário internacional um campo de discordâncias e de falta de cooperação. A argumentação de Avi-Yonah (2007), de que o regime tributário internacional é coerente e efetivo, estando incorporado na rede de tratados bilaterais e nas leis domésticas de cada Estado, não corresponde à realidade de interesses plurais e divergentes. Além disso, a rede de tratados bilaterais é limitada e as leis domésticas de cada Estado não levam em consideração as regras de tributação das outras nações, não havendo uma integração satisfatória.

Os tratados assinados entre os países, geralmente bilaterais, excluem a grande maioria das nações, haja vista a falta de interesse dos Estados capitalistas centrais em celebrar tais acordos em situações em que não é esperado um volume de transações financeiras recíproco. A falta de um órgão específico de mediação faz com que cada país busque agir conforme seus interesses, os quais são altamente distintos entre si. Os mais fortes, portanto, prevalecem, de forma a tornar desafiador para os países periféricos estabelecerem-se em um sistema extremamente competitivo. Por vezes, as soberanias destes países são enfraquecidas devido ao interesse do capital externo.

O trilema da tributação internacional, de Genschel e Rixen (2012), apesar de apontar três alternativas distintas, não indica possuírem essas alternativas mesma relevância. Para algumas nações, é mais importante manter a sua soberania e mitigar a dupla tributação, ainda que tenham de conviver com uma elevada competição tributária. Para outras, é preferível restringir a competição tributária e preservar a soberania, mas ter como consequência a dupla



tributação. A última alternativa, resolver ambos os problemas simultaneamente ao custo de reduzir a soberania no nível internacional, aparentemente não tem sido exitosa.

Para que a redução da soberania e a resolução dos problemas de dupla tributação e competição tributária ocorram, os países precisariam patrocinar alguma forma de cooperação tributária a nível internacional. Contudo, as iniciativas que buscam aumentar o diálogo e a cooperação internacional, como o CIOAT, o Fórum Global de Tributação da OCDE e o ITD ainda estão longe de possuírem uma adesão global.

A incorporação de novas temáticas ao regime tributário internacional pode fazer com que as nações busquem uma maior cooperação, principalmente ao surgirem situações para as quais os países não estejam devidamente preparados. A expansão do comércio eletrônico pode ser uma delas.

Percebe-se, contudo, que seria necessária uma sólida organização internacional, patrocinada pela maioria dos países (idealmente, por todos), cujas decisões fossem respeitadas e cumpridas, para que de fato a dupla tributação e a competição tributária deixassem de existir. A própria lógica dos movimentos de capitais dificultaria bastante tal solução. A questão da preservação dos interesses nacionais é crucial. As divergências de interesses entre as nações, decorrentes de diferenças externas e diversidades internas em cada uma delas, torna, neste momento, utópica uma harmonização tributária internacional, como a sugerida por Pak (2004). É até mesmo difícil de imaginar que os países mais ricos, controladores do regime tributário internacional, apoiassem uma medida que poderia equilibrar os interesses, conferindo aos países periféricos um maior poder decisório.

Embora existindo uma limitação para a cooperação regional ante a cooperação global, caberia aos países menos favorecidos economicamente buscarem ao menos uma maior integração tributária entre si, reduzindo barreiras e facilitando a troca de informações, a fim de se tornarem mais competitivos no cenário internacional, aumentando sua participação na economia global para, em um futuro, obterem maior influência decisória com relação às nações mais ricas no campo tributário.



7. REFERÊNCIAS

AVI-YONAH R. S. **International tax as international law: an analysis of the international tax regime.** Nova Iorque: Cambridge University Press, 2007.

BRAUNER, Y. An International Tax Regime in Crystallization. **Tax Law Review**, v. 56, p. 259-328, 2003. Disponível em: <<https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1009&context=facultypub>>. Acesso em: 30 mai. 2018.

BULL, H. **The anarchical society: a study of order in world politics.** Nova Iorque: Columbia University, 1977.

COCKFIELD, A. J. The rise of the OECD as informal 'World Tax Organization' through national responses to e-commerce tax challenges. **Yale Journal of Law and Technology**, v. 8, p. 136-187, 2006. Disponível em: <<https://digitalcommons.law.yale.edu/yjolt/vol8/iss1/5/>>. Acesso em: 16 mar. 2018.

GENSCHEL, P.; RIXEN, T. The International Tax Regime: Historical Evolution and Political Change. **SSRN Electronic Journal**, 2012. p. 1-40. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2139665&rec=1&srcabs=2149804&alg=1&pos=9>. Acesso em: 15 mai. 2018.

HASENCLEVER, A.; MAYER, P.; RITTBERGER, V. **Theories of international regimes.** 2. ed. Cambridge: Cambridge University Press, 2004.

KRASNER, S. D. Structural Causes and Regime Consequences: Regimes as Intervening Variables, **International Organization**, v. 36, n. 2, p. 185-205, 1982. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/2706520>>. Acesso em: 05 abr. 2018.

NDIKUMANA, L. International Tax Cooperation and Implications of Globalization. **CDP Background Paper n. 24**, United Nations, Department of Economics and Social Affairs, 2014. Disponível em: <<https://www.un.org/development/desa/dpad/publication/cdp-background-paper-no-24/>>. Acesso em: 14 mai. 2018.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017.** Paris: OECD's Committee on Fiscal Affairs, 2017.

PAK, I. International Finance and State Sovereignty: Global Governance in the International Tax Regime. **Annual Survey of International & Comparative Law**, v. 10, n. 1, p. 165-206, 2004. Disponível em: <<https://digitalcommons.law.ggu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1085&context=annlsurvey>>. Acesso em: 28 abr. 2018.



RING, D. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation. **Florida Tax Review**, n. 9, p. 555-596, 2009. Disponível em: <<https://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=1240&context=lsfp>>. Acesso em: 16 abr. 2018.

_____. Who is Making International Tax Policy? International Organizations as Power Players in a High Stakes World. **Fordham International Law Journal**, v. 33, n. 3, p. 649-722, 2009. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1542646>. Acesso em: 17 mai. 2018.

_____. International Tax Relations: Theory and Implications. **Tax Law Review**, v. 60, p. 83-154, 2007. Disponível em: <<https://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com/&httpsredir=1&article=1450&context=lsfp>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

ROSENZWEIG, A. H. Thinking outside the (Tax) Treaty. **Wisconsin Law Review**, v. 2012, p. 717-786, 2012. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2079346>. Acesso em: 08 mai. 2018.

SILVA, M. J. **Da competição à cooperação tributária internacional: aspectos jurídicos na promoção do desenvolvimento nacional num cenário internacionalizado**. 2009. 282 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11112011-092811/pt-br.php>>. Acesso em: 13 mai. 2018.

SØRENSEN, P. B. International tax coordination: regionalism versus globalism. **Journal of Public Economics**, n. 88, p. 1187-1214, 2004.

TANZI, V. Is There a Need for a World Tax Organization? In: RAZIN, A.; SADKA, E. (Eds.), **The Economics of Globalization: Policy Perspectives from Public Economics**, p. 173-186. Cambridge: Cambridge University Press, 1999.

VALADÃO, M. A. P. The Contemporary International Tax System, Developing Countries, BEPS and other Current Issues. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 6, n. 7, p. 122-135, 2018. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/38279>>. Acesso em: 15 jul. 2018.

_____. O sistema tributário internacional contemporâneo sob a perspectiva dos países em desenvolvimento: análise crítica. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC - NOMOS**, vol. 37, n. 1, 2017. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/20101>>. Acesso em: 21 abr. 2018.