

P
Jur. Trib. Atu
n. 19
2005

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

19



Decálogo

LIVRARIA E EDITORA
decalogo@mandamentos.com.br
(31) 3226 7717-3274 2559
Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H - BH - MG
Temos um advogado junto ao Pai, Jesus Cristo, o justo. (1Jo2:1)

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2005

510-50

A Tributação Internacional no Século XXI* e **

Philip Baker

*Advogado Especializado em Tributação Internacional e Professor de
Direito Tributário da London University.*

Não estamos tão avançados no século XXI a ponto de ser inapropriado darmos um passo atrás por um momento e especularmos para onde a tributação internacional possa estar encaminhando nesse século. Neste discurso, farei uma tentativa nesse sentido.

Começarei a partir de uma breve análise do que ocorreu na tributação internacional no século passado, considerar onde estamos no início do século XXI, identificar algumas constantes as quais podemos assumir que não irão mudar num futuro próximo, paralelamente a alguns fatores, os quais são quase certos que irão mudar e irei por terminar com alguma especulação para onde a tributação internacional pode estar se encaminhando.

1. Análise do Século XX

A tributação internacional moderna foi uma criação do século XX. Conquanto haja algumas questões tributárias internacionais que tenham se manifestado em períodos anteriores, muito do atual corpo de leis e princípios datam do período pós-1918. O primeiro tratado internacional de dupla tributação geralmente reconhecido foi o de 1899, entre a Prússia e a Áustria-Hungria: é provavelmente acidental o fato de nenhum dos dois países existirem mais, e não uma consequência direta do tratado de dupla tributação celebrado entre eles.

Virtualmente, todas as atuais regras de direito tributário internacional têm origem no trabalho da Liga das Nações entre as duas Guerras Mundiais. Em vários aspectos, é quase impressionante que um pequeno grupo de peritos e representantes de governo, que se encontra, não raro, apenas uma vez ao ano, com um suporte administrativo mínimo, foi capaz de formular muitas das presentes regras do direito internacional tributário, que fomos criados para amar e respeitar. O papel dos tratados internacionais de dupla tributação, os quais se baseiam nas convenções-modelo para as negociações, o conceito de estabelecimento permanente, o princípio do *arm's length*, a troca de informações como forma de combate à elisão fiscal, o procedimento relativo à autoridade competente, todos se originaram do trabalho da Liga das Nações.

A segunda metade do século foi, obviamente, dominada pelo trabalho da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE). Creio ser justo dizer, no entanto, que muito desse trabalho foi uma elaboração da base originada pela Liga das Nações. O trabalho extensivo no Modelo da OCDE e seus Comentários, o desenvolvimento das diretrizes sobre preços de transferência, até mesmo os princípios para atribuição de lucros aos estabelecimentos permanentes (primeiramente estudados pela Liga das Nações no final da década de 1920 e iní-

* Palestra proferida pelo Professor Philip Baker na *International Tax Conference* em 14 de março de 2003, na Queen Mary University of London.

** Texto traduzido por Elise M. Sakane (LLM in *International Taxation at the LSE* e Consultora Tributária da PWC em Londres) e revisado por João Dácio Rolim.

cio da década de 1930) é a continuação de um trabalho anterior. No entanto, mais recentemente, a OCDE tem certamente aberto novos campos com o trabalho sobre o comércio eletrônico e sobre a competição tributária prejudicial (“harmful tax competition”).

2. Direito Internacional Tributário no Início do Século XXI

Qual, então, seria a posição da tributação internacional ou do direito internacional tributário no início do século XXI? Aliás, eu prefiro usar a frase “direito internacional tributário”, em parte porque esse é o título do curso o qual eu tenho ensinado na Universidade de Londres com o Professor David Williams e tantos outros colegas nos últimos dezoito anos. É interessante notar que esse curso era originalmente para se intitular “direito internacional comparado e política”, mas foi considerado muito palavreado. No nível do comitê foi então abreviado para “direito internacional tributário”: acredito que este tenha sido o primeiro curso dessa natureza nesse país, e um dos primeiros no mundo todo - e foi assim que essa matéria nasceu.

O que é então o direito internacional tributário no início do século XXI? Para explicá-lo - da mesma forma em que eu tenho explicado aos estudantes nos últimos dezoito anos -, é um corpo de regras, princípios, modelos e padrões o qual determina deveres ou sugestões a serem seguidos quando os Estados Soberanos estão formulando suas próprias regras tributárias de transações internacionais. O direito internacional tributário sem dúvida tem seu elemento prescritivo - regras que os Estados devem seguir - e seus elementos opcionais - padrões os quais os Estados podem adotar caso queiram.

Uma mudança que eu tenho certamente observado nos últimos quinze anos é o fato de que o direito internacional tributário tem se tornado mais detalhado ano a ano. Há mais comentários ao Modelo da OCDE, há mais diretrizes detalhadas sobre preços de transferência e mais casos jurídicos e decisões de tribunais relativos à aplicação dos tratados de bitributação.

Assim como as regras de direito internacional tributário têm se tornado mais detalhadas, da mesma forma em várias áreas elas têm se tornado mais prescritivas. O direito internacional tributário ainda faz parte do direito internacional público, no qual a sanção reside na pressão a ser aplicada entre os Estados. No entanto, eu tenho notado uma tendência única entre os Estados de ameaçar sanções com maior frequência para o que parece ser a adoção de regras de direito internacional tributário, o que contraria os princípios estabelecidos do direito internacional tributário. A competição tributária prejudicial é um excelente exemplo disso, em que os paraísos fiscais não cooperativos foram ameaçados com sanções econômicas inespecíficas, caso desafiassem o consenso internacional. Nós ainda não chegamos a um ponto em que o 82º Airborne é lançado contra paraísos fiscais não cooperativos, mas qualquer um que tenha algum dia apresentado uma palestra na Itália - com a sala de conferência cheia de membros uniformizados da Guarda di Finanza - pode apreender que essa situação não está distante.

3. Qual é o Papel do Direito Internacional Tributário no Início do Século XXI?

Ao passo em que entramos no século XXI deve-se também considerar qual é o papel do direito internacional tributário. Em larga medida, esse papel foi determinado pelo trabalho da Liga das Nações no período após a Guerra Mundial.

Dessa forma, por exemplo, um dos principais papéis é sem dúvida a remoção de obstáculos ao comércio internacional, ao investimento e ao movimento de pessoas através da eliminação da dupla tributação internacional.

Quanto aos países, sem dúvida, um dos papéis dos princípios do direito internacional tributário é promover a justa alocação da base tributária internacional. Em geral, isso é feito através da negociação de convenções contra a dupla tributação, as quais dividem a base tributária entre os países de fonte e de residência.

Tratados tributários internacionais também têm a função crucial de prover as bases para cooperação entre autoridades fiscais na luta contra a evasão e a elisão fiscal, primariamente através da mútua troca de informações.

Ligada a isso está a função a qual, apesar de ter sido formalmente reconhecida pela OCDE apenas na última década, acredito eu, seja um dos papéis cada vez mais importantes do direito internacional tributário: que é o de assegurar que não haverá dupla isenção, mas sim uma única tributação de todas as pessoas e de todas as fontes de renda.

Por fim, creio que seria absolutamente errado não reconhecer que um dos papéis do direito internacional tributário é prover emprego - nos setores públicos e privados - e horas de divertimento inocente para nós que tiramos uma forma de prazer especulando a aplicação do Modelo da OCDE a uma questão obtusa

4. Uma das Constantes no Mundo do Direito Internacional Tributário do Século XXI

Partindo-se do papel do direito internacional tributário e começando a focar a atenção no século XXI, creio que se pode começar pela identificação de várias constantes: essas são continuidades que serão verdades no século vindouro assim como têm sido verdade na última metade do século passado.

4.1. A continuidade da tributação

Eu penso que podemos assumir, por exemplo, como certo que os tributos continuarão a existir. Não fosse esse o caso, poderíamos provavelmente terminar essa Conferência nesse momento e juntarmo-nos para o jantar.

4.2. A continuidade da sensibilidade política da tributação

Mas além de assumir que os tributos continuarão a existir, eu acredito que também podemos tomar como constante que os governos continuarão a contar com tributos como sendo uma fonte primordial de recursos. O pagamento de impostos nunca será, no entanto, uma atividade popular. Como consequência, a tributação continuará a ser uma questão altamente política. Eu creio que isso seja uma constante, a de que os partidos políticos - a menos que estes sejam Liberais Democratas - reconhecerão que promessas de aumento de impostos não angariam votos. Ao invés, suspeito que as promessas pelos políticos de que eles não irão aumentar os impostos permanecerá uma característica das eleições durante todo o século vindouro. Isso se torna importante na medida em que mais e mais países tornam-se democráticos e os governos estão cada vez mais constrictos a comprometer-se eleitorais de não aumentarem impostos. Pessoalmente, eu acredito que a Guerra Fria estará definitivamente acabada quando o Presidente do Partido Co-

munista da República Popular da China anunciar: “leiam os meus lábios: não haverá novos impostos”.

O reconhecimento de que o eleitorado dinamita o aumento de impostos, e um número crescente de comprometimentos eleitorais de não aumentar a tributação continuarão a tomar parte no desenvolvimento dos sistemas tributários. Eu suspeito que veremos os sistemas tributários tornarem-se mais complexos, com uma diversa gama de diferentes impostos, taxas alfandegárias e outras imposições, cada qual a um nível suficientemente baixo de forma a não provocar um protesto público, mas cumulativo em direção aos objetivos fiscais dos governos. Assim, mais e mais sistemas tributários continuarão a ter uma estrutura tributária diversa baseada nos usuais suspeitos - imposto sobre a renda da pessoa física, imposto sobre a renda da pessoa jurídica, IVA ou imposto geral sobre vendas, impostos seletivos ou específicos sobre determinados produtos, impostos ambientais, talvez algumas taxas alfandegárias e tributos sobre transferências financeiras de capitais, acrescidos de mais alguns impostos que ninguém ainda imaginou.

Constrições políticas também devem, creio eu, levar os governos a tentar tributar cada vez mais de forma encoberta. Tais constrições devem - e isso é muito importante no contexto internacional - levar os governos a tentar levantar o máximo de receita possível de não-franqueados, *i.e.*, de estrangeiros. De forma a manter o seu papel de remover obstáculos ao comércio internacional e ao investimento, uma das funções do direito tributário internacional no século XXI será a de assegurar que os governos não procurem obter tanta receita de um estrangeiro, de forma que tal papel não seja seriamente comprometido.

4.3. Mitigação tributária e elisão fiscal como uma constante

A segunda constante referente à tributação é a de que a natureza humana no que se refere à tributação não irá mudar. As pessoas não farão o seu melhor nesse século para pagar o máximo de impostos possíveis; ao contrário, podemos assumir que as pessoas continuarão a organizar seus negócios de forma a incorrer na menor carga tributária que eles possam razoavelmente obter. Essa é simplesmente a aplicação para as questões tributárias do conceito do *homo economicus* - a pessoa que procura maximizar os ganhos econômicos e minimizar os custos econômicos (dos quais imposto é um deles).

Isso é verdade, em particular, para empresas, apesar de que às vezes penso não haver o reconhecimento suficiente de que os gerentes têm a obrigação para com os acionistas e outros detentores de interesses societários similares de minimizar os custos. Tributação é um custo e é bem difícil explicar que isso deveria ser diferente das demais despesas incorridas pela empresa.

O que isso tudo significa é que a mitigação tributária, planejamento tributário, elisão fiscal - como queiram chamar - deve ser tida como uma constante. Da mesma forma, suspeito, será a evasão fiscal, e um dos papéis da tributação internacional do século XXI será o de dar assistência às autoridades fiscais no combate à evasão fiscal, como também ajudá-las na determinação da linha divisória entre a elisão fiscal aceitável e a inaceitável. Em essência, o direito tributário internacional tem o papel de identificar os limites além dos quais o entusiasmo dos agentes do planejamento tributário internacional não deveriam ultrapassar.

4.4. *A continuação dos regimes tributários favorecidos*

Muito do papel dos planejadores tributários internacionais envolve, obviamente, o uso de regimes tributários favorecidos ou, se preferirem, paraísos fiscais ou centros financeiros de *offshore*. Eu acredito ser essa uma constante que deve permanecer no século XXI, a de que continuará a haver regimes tributários favorecidos. Esse é um aspecto da competição tributária entre Estados. Eu suspeito que isso continuará: apesar de que, possivelmente, com os aspectos mais nocivos sendo gradualmente identificados e removidos.

Mas, enquanto os Estados tiverem maior interesse em atrair investimentos para seus territórios do que em perder qualquer possível receita tributária, regimes preferenciais continuarão a existir. Dada a escolha entre encorajar uma empresa estrangeira em montar sua fábrica oferecendo àquela empresa isenção tributária por tempo determinado ou outro incentivo fiscal e a alternativa de arrecadar receita tributária, mas possivelmente perder a fábrica, creio que os governos continuarão a abrir mão da receita tributária de forma a obter os investimentos e os empregos gerados.

Essa é uma área em que os governos provavelmente reconheceriam que, se todos eles concordassem em não oferecer incentivos fiscais especiais, todos iriam se beneficiar. No entanto, o dilema do prisioneiro na prática não funciona nesse contexto: eles irão procurar roubar a parte um do outro através da oferta de incentivos. O que irá acontecer é que a natureza dos regimes especiais irá mudar.

Num sentido, portanto, eu penso que haverá uma constante dinâmica entre os governos tentando arrecadar receitas de quaisquer outras fontes que eles puderem, particularmente de estrangeiros não estabelecidos, enquanto, de outro lado, estando preparados a oferecer àqueles estrangeiros uma gama de incentivos fiscais para os atrair ao país em primeiro lugar.

5. **Algumas das Mudanças no Âmbito Fiscal no Século XXI**

Deixe-me então mudar. De algumas constantes para algumas descontinuidades: as mudanças que podemos contemplar e que irão alterar o direito tributário internacional nesse século.

5.1. *Mudanças nas formas de negócio*

Uma das mudanças que eu creio possa ser razoavelmente antecipada no século XXI é que haverá novas formas de negócios, as quais não foram ainda contempladas até o presente momento.

De certa forma, vimos um exemplo disso com o comércio eletrônico, o qual gerou formas de fazer negócios não contempladas há dez ou quinze anos. Eu sou hoje encorajado - de uma forma periódica - pelas minhas crianças a encomendar Lego *Bionicles* - o que quer que isso seja - pela Internet para ser entregue do depósito da Lego Européia localizada em algum lugar na Legolândia.

Todas essas novas formas de negócio irão gerar novas questões tributárias, e estas cada vez mais serão questões internacionais em razão da crescente globalização (a qual eu irei referir-me em instantes). Eu não quero dizer que isso seja uma crítica, mas parece-me que a comunidade internacional tem sido relativamente lenta em resolver as regras tributárias aplicáveis ao comércio eletrônico: talvez seja

uma lição a de que a comunidade deva estar mais alerta às mais novas formas de negócios que irão gerar questões semelhantes.

5.2. *Mudanças nas formas de tributação*

Ao longo das novas formas de negócios, haverá também, suspeito eu, novas formas de tributação nunca dantes contempladas. Há alguns anos, quem iria imaginar que alguém poderia ser tão estúpido em sugerir que se poderia cobrar das pessoas uma taxa para dirigir no centro de uma grande cidade. Sem dúvida há aspectos internacionais na taxa de congestionamento: eu presumo que os diplomatas sejam isentos, mas o que dizer da execução entre fronteiras da cobrança de uma taxa de congestionamento não paga - se um turista francês dirige em Londres, poderia a *Transport for London* mandar a ele uma multa pela penalidade pelo correio? O que dizer então das questões de dupla tributação, suponha que eu tenha feito um pagamento anual da taxa de congestionamento em Londres, e então eu dirijo em Paris onde uma nova taxa tenha sido introduzida, deveria haver alguma compensação por crédito ou isenção?

Em seu desejo de arrecadar receitas de formas pouco visíveis o máximo possível, eu estou certo de que tais governos irão conceber novas formas de tributar as pessoas e que algumas dessas formas terão, sem dúvidas, aspectos internacionais.

5.3. *Crescente globalização*

Eu mencionei esse tópico rapidamente em momento anterior, mas não há dúvidas de que o mundo do século XXI será um mundo de crescente globalização. Por isso, eu quero dizer que haverá um maior movimento de bens, pessoas e capital ao redor do mundo como jamais houve. As pessoas procurarão no futuro passar não apenas alguns dias do ano em outros países, mas meses ou anos de suas vidas trabalhando em outros países. Nós todos estamos acostumados a ir ao supermercado e comprar bens manufaturados ou cultivados em outros países. Cada vez mais, nós iremos escolher nossos produtos financeiros dentre os disponíveis ao redor do mundo.

Essa globalização significa que as fronteiras estão ficando cada vez menos relevantes, e que certamente não estão mais funcionando como barreira ao movimento de pessoas, bens e capital. No entanto, continuaremos a ter no futuro sistemas tributários nacionais, para os quais as fronteiras têm um relevante significado. Isso cria uma tensão entre a globalização da vida econômica, de um lado, e os sistemas tributários nacionais de outro, a qual será uma constante pressão no direito internacional tributário do século vindouro.

5.4. *O desenvolvimento de organizações econômicas regionais*

Em lugar algum o desaparecimento das barreiras e fronteiras é mais evidente do que na criação de organizações econômicas regionais. O exemplo mais desenvolvido disso é a União Européia, cujo Tratado garante o livre movimento de bens, trabalhadores e capital e a abolição das fronteiras fiscais.

A tensão entre a globalização no contexto europeu e os sistemas tributários nacionais é evidente a cada semana em que novos julgamentos do Tribunal de Justiça Europeu decidem em matéria de impostos diretos. O Tribunal Europeu

parece estar dismantelando os sistemas nacionais de impostos diretos dos Estados-membros pedaço por pedaço, como um dentista extraindo dentes, apesar de que eu duvido que esse dentista tenha algo para colocar em seu lugar.

Sem dúvidas, é perfeitamente possível a existência de acordos tributários regionais com regras diferentes daquelas das do direito tributário internacional. Isto é, poderíamos ter regras do direito tributário da Comunidade Européia sendo aplicadas entre os Estados-membros, mas regras do direito internacional tributário sendo aplicadas entre os Estados-membros e terceiros países. Isto é, no final, a posição entre os estados federativos dos Estados Unidos da América e os Cantões na Suíça. No entanto, eu não creio que já tenha existido no passado uma situação tal em que um bloco econômico do tamanho da União Européia - com sistemas tributários extremamente desenvolvidos e uma rede de acordos baseada na existência do direito internacional - tenha sido efetivamente forçado a abrir mão daquela rede e criar um novo corpo de regras internas. As implicações dessa mudança dentro da Comunidade Européia para a tributação internacional por todo o mundo podem vir a dominar as próximas décadas. Isso pode também apontar para uma forma de desenvolvimento de regras entre outras cooperações regionais tais como o Nafta ou a Asean.

5.5. O maior impacto de outras formas de regime de tributação

Um desenvolvimento que temos visto nas últimas décadas e que certamente continuará no século vindouro é o de aplicação em tributação de um corpo de regras legais originalmente desenvolvidas sem ter a tributação em mente ou sem um foco particular em tributação. Eu tenho em mente, por exemplo, a aplicação das regras internacionais de comércio da Organização Mundial do Comércio (OMC) a impostos. Recentes e continuados litígios concernentes aos EUA e os incentivos fiscais Europeus mostram que as regras da OMC deverão ser consideradas na formulação dos sistemas tributários.

Da mesma forma, e este é de um interesse particular meu, o corpo de legislação dos Direitos Humanos - o qual foi claramente desenvolvido sem muita consideração à tributação, se é que houve - e que já está sendo aplicado aos tributos e está tendo conseqüências imprevisíveis. Resta ver quão longe as restrições impostas pelas normas dos Direitos Humanos sobre as ações dos governos e sobre as ações das autoridades fiscais irão mudar os sistemas tributários no século XXI.

6. Especulação sobre Algumas Mudanças que estão por vir

Com tais constantes e mudanças antecipadas em mente, talvez agora seja a hora de especularmos qual será a forma do direito internacional tributário no século XXI.

Em muito dessa especulação, estarei focando nos impostos diretos, apesar de reconhecer que a contribuição de outros impostos pode vir a ser cada vez maior nesse século.

6.1. Tensões na aplicação do teste de residência

No entanto, vamos começar da premissa de que a maioria dos países continuará a tributar seus residentes em sua renda universal e os não-residentes na sua fonte de renda local.

Penso ser razoável especular que a determinação de residência - tanto para pessoas físicas como para empresas - virá a ser cada vez mais trabalhosa ao longo desse século. Eu já vi em experiência própria que cada vez mais as pessoas são capazes de organizar seus negócios de forma a ser residente de um país em vez de outro por um ou mais anos, ou até mesmo de não ser residente em país algum, de acordo com as leis tributárias daqueles países. Atualmente, provavelmente apenas pessoas de alta renda são capazes de organizar seus negócios dessa forma, mas eu suspeito que no futuro cada vez mais aqueles da classe média irão cair nessa categoria. Com telefone, fac-símile, mensagens e redes eletrônicas eu estou cada vez mais ciente de que poderia praticar minha profissão como um advogado das margens do Lago Genebra, com ocasionais visitas a Londres para ver meu escritório e meus clientes. A introdução do ensino a longa distância nas universidades também pode permitir-me a dar aulas para a Universidade de Londres das margens do Oceano Índico nas ilhas Maurício para uma audiência de sem dúvida gratos estudantes espalhados pelos quatro cantos do mundo.

A posição para as empresas encontra-se igualmente em processo de mudanças. O teste de centro de administração e controle fazia sentido onde Conselhos de Diretores reuniam-se ao redor de uma mesa de conferência em um local: é cada vez mais difícil a aplicação desse teste quando Diretores participam de reuniões por telefone ou videoconferências. Por outro lado, eu acho embaraçoso ter que dizer aos meus clientes que seus diretores precisam voar e precisam estar fisicamente presentes às reuniões em um país em particular, de forma a garantir que o centro de administração e controle está naquele país em vez de atender as reuniões através de videoconferências. No último caso, corre-se o risco de que o centro de administração e controle seja o local onde o diretor-chave está presente quando ele se junta à reunião pela videoconferência.

Poderia essa questão ser resolvida, talvez, através do aperfeiçoamento do teste de residência ou pela substituição da residência por um fator de conexão alternativo, ou pelo abandono da tributação universal de uma vez por todas? Eu duvido que o último caso seja um sério candidato (ao menos conquanto os regimes de tributação favorecida continuem), e me pergunto se há formas alternativas ao teste de residência que tenham um verdadeiro significado num mundo altamente globalizado e móvel.

Uma possibilidade que eu penso possa ser considerada por mais países é o uso da nacionalidade como um fator de conexão para a determinação da tributação universal dos indivíduos. O que era originalmente limitado aos Estados Unidos e alguns outros países, e o que poderia ser considerado de certa forma como uma aberração na prática tributária internacional, pode vir a ser a norma geral.

Para as empresas, o corolário será focar - como vários países fazem - no Estado de constituição. Mas, diferentemente da nacionalidade dos indivíduos, o local de constituição tem em si pouca importância. Pode-se especular um maior uso do conceito do local da sede da companhia como determinante para a responsabilidade da tributação universal.

6.2. *Maior ênfase na tributação de fonte*

Seguindo o desejo dos governos em obter sua justa parte da receita tributária - e o maior entendimento dentre os países de fonte de que eles talvez não este-

jam recebendo sua justa parte no presente momento - eu suspeito que possa bem mesmo haver uma maior ênfase na tributação de fonte no futuro. A capacidade, por exemplo, de se operar num Estado sem haver um estabelecimento permanente pode muito bem levar a um alargamento da definição de estabelecimento permanente. Nós poderemos também ver novos conceitos de tributos de fonte, tais como um maior uso de tributos de fonte nos honorários de consultas técnicas ou de consultoria.

Uma maior dependência na tributação de fonte colocará maior pressão no princípio do *arm's length* para os preços de transferência, e eu duvido muito que esse princípio venha a retirar a tensão de todo o século vindouro. Isso pode ser referido nas discussões de hoje sobre o desenvolvimento dos padrões de contabilidade internacional ("international accounting standards"), mas se houver uma base comum para a determinação do ponto inicial da tributação dos lucros de um grupo multinacional, então uma das objeções da tributação unitária cairá longe. Uma maior cooperação entre as autoridades fiscais também pode tornar mais aceitável que um grupo multinacional seja auditado por um grupo de autoridades fiscais agindo em conjunto, com os lucros resultantes sendo divididos com base em uma fórmula.

6.3. *A crescente cooperação entre as autoridades fiscais*

Creio ser razoável especular que a cooperação entre as autoridades fiscais continuará a crescer ao longo desse século. A cooperação na forma da troca de informações já está bem avançada, e o resultado final de muito do trabalho na competição tributária prejudicial é bem provável que seja a remoção da maioria das barreiras existentes na troca de informações para fins tributários.

Creio que estejamos nos movendo em direção a um mundo em que toda informação disponível a um Estado e acessível às autoridades fiscais daquele Estado esteja disponível para todas as autoridades fiscais de qualquer lugar do mundo.

O que isso pode significar é a efetiva morte do mais bruto tipo de evasão fiscal. Esse bruto tipo de evasão envolve ludibriar as autoridades fiscais através do não fornecimento de informações ou do fornecimento de informações enganosas. Num mundo de troca de informações totalmente livre, o único limite às autoridades fiscais em laçar os evasores será o dos recursos adequados. Se o montante evadido é suficientemente grande, valerá a pena colocar recursos; comparativamente, se o montante que o contribuinte pode estar evadindo é proporcionalmente menor, ninguém seria tão tolo de ir por esse caminho.

Se a evasão fiscal for efetivamente erradicada nesse século, então uma maior ênfase será colocada na divisão entre a aceitável e a não aceitável elisão fiscal. Pode-se suspeitar que as autoridades fiscais estejam sob uma maior pressão no futuro para identificar aquelas formas de transações, incluindo transações internacionais, as quais são consideradas talvez como não socialmente apreciáveis, mas não obstante não inaceitáveis elisões fiscais.

6.4. *Crescente cooperação na execução de débitos tributários*

O início do novo século vê a OCDE adicionando ao seu Modelo um novo artigo de cooperação entre as autoridades fiscais na execução de tributos. Este também vê um novo sistema para a execução internacional dentre a União Européia.

Eu acredito que nós podemos assumir que no curso desse século a regra do caso *Government of India vs. Taylor* irá efetivamente desaparecer em favor de uma regra geral sobre a exequibilidade de tributos entre fronteiras.

Isso pode ter um maior impacto na forma dos sistemas tributários internacionais do que se pode imaginar. Ao se cogitar sobre isso, a velha regra de não-exequibilidade em muito influenciou na formação dos sistemas tributários do século XX. Essencialmente, o Estado somente podia tributar o que podia coletar. Um Estado sabia que só poderia coletar um tributo se a renda tivesse a sua fonte no país ou pertencesse a um residente do país. Havia pouca esperança de que outro país pudesse ajudar a coletar tributos, se o Estado não pudesse fazê-lo por ação direta.

Isso irá mudar, e novas questões irão aparecer quanto a se o Estado coletor reconhece que o Estado requerente tem justificativa suficiente para reclamar o tributo. Novas regras para a alocação de tributos entre as jurisdições podem aparecer.

Deixe-me dar dois exemplos: *stock options* podem ser concedidas enquanto um empregado é residente do Estado A, mas pode cobrir um período em que o indivíduo estava trabalhando nos Estados B e C, e pode ser exercida quando o indivíduo mudou-se para o Estado D. Anteriormente, os Estados B e C onde o indivíduo trabalhou mas não tinham uma esperança real de serem capazes de coletar qualquer tributo. No futuro, eles podem ser capazes de fazê-lo e podem ser capazes de pedir ao Estado do empregador ou ao Estado onde o indivíduo é residente quando ele finalmente exerce a opção de coletar tributos a seu favor. Em teoria, isso pode levar a uma alocação mais racional de tributos entre as jurisdições sobre pagamentos de *stock options* e de outras remunerações postergadas.

O mesmo pode ser verdade para pensões, em que o princípio geral do Modelo da OCDE é de a pensão ser tributada apenas onde o indivíduo é residente quando ele recebe a sua pensão. No entanto, o indivíduo pode ter acumulado o fundo de pensão no Estado A, enquanto ele estava trabalhando nos Estados B, C e D antes de se aposentar, e receber a sua pensão no Estado E. Deduções fiscais podem ter sido concedidas nos Estados B, C e D na presunção de que a eventual pensão seria lá tributada. Novamente, a execução tributária internacional apresenta a possibilidade de uma abordagem mais racional por meio da qual os Estados, nos quais o trabalho foi prestado e os quais tenham concedido as deduções, possam então tributar a pensão coletada em seu favor pelo País de fonte ou de residência no momento de aposentadoria.

Pode haver outros tipos de renda em que a troca internacional de informações e a cooperação internacional levará a uma nova e mais racional regra de alocação de tributos entre as jurisdições.

6.5. O papel dos tratados contra a dupla tributação

A questão de alocação de tributos entre as jurisdições leva à questão de qual papel os tratados contra a dupla tributação irão ter no século vindouro. Eu acho essa uma questão difícil. Os tratados contra a dupla tributação tornaram-se o instrumento primordial na alocação de tributos entre as jurisdições e a base para as relações internacionais fiscais entre os Estados no século XX. No mais tardar, vários países que não haviam entrado previamente em programas de negociação de tratados agora aprenderam a felicidade de negociar tratados e estão estendendo sua rede de acordos bilaterais alegremente.

No entanto, tratados tributários sem dúvidas têm as suas desvantagens. Não menos destas é a dificuldade de atualizar a rede de tratados bilaterais de uma forma regular. Tratados tributários podem operar como uma limitação ao desenvolvimento de melhores regras tributárias e podem não responder ao rápido desenvolvimento dos sistemas tributários e das formas de negócios.

Por outro lado, é difícil ver algo melhor aparecer. Certamente, a convenção de tratados internacionais multilaterais parece ter pouco a se recomendar. Tampouco uma organização internacional, universal. Pode-se suspeitar que a OCDE e o trabalho da OCDE no desenvolvimento do Modelo e de seus Comentários continuarão a dominar ao menos a primeira metade do século vindouro.

6.6. O desenvolvimento de uma corte tributária internacional

Um desenvolvimento que, talvez, eu começo a pensar que esteja se tornando necessário é o do estabelecimento de uma forma regular de corte internacional tributária ou de um corpo de arbitragem para resolver disputas relativas a direito internacional tributário. Quando você tem cortes superiores no Reino Unido e na França chegando a conclusões diametralmente opostas na inter-relação de tratados contra a dupla tributação e a legislação de lucros auferidos no exterior (*CFC*), é tempo de haver um corpo que possa dar uma diretriz para todos os países em tais questões. De forma semelhante, quando a decisão da Corte Italiana de Cassação leva a Associação Fiscal Internacional a conduzir parte de um seminário quase que totalmente dedicado às razões porque uma decisão estava errada, há muito a se falar em um corpo superior, acima da corte final nos países individuais, para resolver essas questões.

Há muito a se falar em favor de uma corte tributária internacional. Esta poderia dar uniformidade à interpretação e à aplicação dos tratados tributários internacionais, que estão cada vez mais baseados numa forma comum de linguagem. Esta poderia dar diretrizes aos princípios a serem aplicados em áreas comuns a vários países, tais como a aplicação das metodologias de preços de transferência. Esta também pode ter a vantagem de tirar do Comitê da OCDE em Questões Fiscais o papel adjudicatório em disputas individuais as quais aquele Comitê poderia de outra forma encarar, e permitir ao Comitê focar, alternativamente, em questões políticas e de estratégia.

Eu não acho que seja difícil formar uma corte tributária internacional; há vários professores de tributação internacional que estariam interessados a servir. Pessoalmente, eu não tenho ambição de servir em tal corte - apesar de que, claro, se um país perguntar, alguém poderia sentir-se constrangido em fazer-se disponível.

7. Comentários Conclusivos

Um dos prazeres em se especular sobre o futuro do direito internacional tributário no século XXI é de que duvido que eu esteja por aqui no final do século, quando haverá prova de quão errado eu possa estar. Claro, esse não é um processo inteiramente passivo: nossa discussão de hoje pode no entanto influenciar tais desenvolvimentos. Talvez essas especulações possam iluminar algo no debate que irá guiar o direito internacional tributário em uma direção ou em outra nos próximos anos.