

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

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

23



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Qual Justiça Fiscal para os Países em Desenvolvimento em um Mundo Globalizado?*

Daniel Gutmann¹

Professor da Universidade de Paris - 1 Panthéon Sourbonne.

Resumo

A globalização trouxe um novo cenário e diferentes desafios no que se refere a justiça fiscal, jurisdição tributária e soberania. Neste sentido, devido a esta evolução, as relações existentes entre os Estados-membros da OCDE e os países em desenvolvimento devem ser reanalisadas, principalmente os princípios da residência e da territorialidade, à luz deste novo contexto cultural, econômico e político. O objetivo deste artigo é apontar como aquelas consequências podem impactar o ideal de uma justiça fiscal interestadual e o papel especial dos acordos bilaterais, a fim de alcançar o equilíbrio e a harmonização da legislação tributária local com os Acordos de Btributação.

Abstract

Globalization brought a new scenario and different challenges regarding tax justice, fiscal jurisdiction and sovereignty. In this sense, due to this evolution, the relations between the OECD Member-States and the developing countries shall be re-analyzed, mainly the residence and territoriality principles, in light of that new cultural, economic and political context. The aim of this article is to point out how those consequences might impact the ideal of an interstate tax justice and the special role of bilateral agreements in order to reach balance and harmonization of the local tax law with the Tax Treaties.

1. Justiça Fiscal e Globalização: Problemática Geral

As relações entre justiça fiscal e globalização econômica são complexas. Antes de mais nada, elas são mesmas difíceis de se imaginar corretamente, pois a globalização econômica, alargando a esfera de fatos objetivos, não pode ela própria ser considerada como justa ou injusta, a justiça é da ordem do dever-ser, e não do ser.

Contudo, a globalização², entendida de maneira restritiva como “o alargamento e o aprofundamento das atividades das empresas visando a produzir e a vender

* Este artigo tem como origem uma conferência na Universidade Federal de São Paulo, em 17 de agosto de 2009, como parte de um simpósio organizado pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Assim, a maioria dos exemplos dados são baseados em um contexto latino-americano.

¹ Tradução de Renato Vilela Faria. Mestrando em Direito Econômico Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Advogado em São Paulo.

² Para obter uma lista dos efeitos positivos da globalização, cf., e.g., V. Tanzi, “Globalization, Tax Competition by the Future of Tax Systems”, in: V. Uckmar (dir.), *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padoue, 1999, p. 19.

bens e serviços sobre um maior número de mercados”³ repousa sobre as premissas éticas que não podem ser negligenciadas. Ela não se resume somente à pesquisa, da parte dos agentes econômicos, de sempre obter lucros ao mais elevado nível mundial. Tal apresentação da globalização econômica, em voga tanto pelo crescente debate do liberalismo como pela valorização exaltada das raízes culturais e nacionais (seja na Europa ou em outro lugar), negligencia os valores que podem ser invocados pelos partidários da globalização. Dentre estes, o valor fundamental é sem dúvida a liberdade: liberdade de se mover, de se estabelecer no estrangeiro, de troca de mercadorias, de informação, de ideias etc. A exaltação da liberdade e a dissolução das fronteiras como obstáculos à liberdade são as premissas éticas para a globalização.

Deve-se concluir, a partir dessas premissas, que a globalização, supondo que ela favoreça uma melhor alocação dos recursos em nível mundial (ponto a ser demonstrado), seria, por si, de mesma natureza a garantir uma maior justiça fiscal? Há neste momento um passo que se pode hesitar em dar. Como explica o filósofo Phillippe Van Parijs⁴, o desenvolvimento do capitalismo em nível mundial tornou mais necessário do que nunca uma redistribuição fiscal da riqueza, ao mesmo tempo em que impede sua realização. Para demonstrar esta tese, o autor começa por lembrar que podemos contar, através da história humana, três poderosas instituições de redistribuição em favor das pessoas menos avantajadas no plano econômico: a família, a empresa e o Fisco. A família, nas sociedades ocidentais, não assume mais essa função com a mesma eficácia eis que os vínculos familiares são muito mais frágeis que no passado, seja em razão da vontade dos cônjuges, seja pelo fato da distância geográfica, seja, enfim, em razão da menor relevância das obrigações morais. A empresa, igualmente, não pode mais se permitir subvencionar implicitamente os empregados que não produzem riqueza, lhes pagando um salário excessivo à vista de sua produtividade: no contexto da concorrência nacional e internacional, os trabalhadores submetem-se a uma constante pressão à qual não podem resistir sob o risco de serem excluídos do sistema econômico. O imposto, então entendido como uma retirada destinada a ser utilizada pelo Estado para o bem comum, assume, então, uma função cuja importância talvez nunca tenha sido tão significativa.

Como não enxergar, contudo, que a globalização contribui cada vez mais para diminuir a margem de manobra dos Estados na determinação de sua política fiscal, portanto, em suas últimas escolhas de justiça social? Essa constatação pode ser feita para todos os Estados, qualquer que seja seu nível de desenvolvimento, e as

³ *OCDE STI Review* (Ciência, Tecnologia, Inovação), dezembro de 1993 (edição especial sobre a globalização), p. 7. A globalização pode igualmente ser entendida de maneira mais ampla. O termo é usado, por exemplo, em matéria de proteção internacional do meio ambiente, para indicar que os danos causados pelas grandes usinas ou centrais nucleares localizadas em um país pode ter consequências para além das fronteiras e, assim, tornar-se “globais”. Da mesma forma, pode-se falar de globalização, na presença de um tema interessante da humanidade inteira: o aquecimento global, o controle dos armamentos etc., são questões de importância crucial para todos os Estados do mundo. Em tais casos, a globalização se define como a extensão ao nível global das consequências dos eventos específicos que ocorrem em um determinado lugar.

⁴ “Filosofia da Tributação por uma Economia Globalizada”, *Arquivos de Filosofia do Direito*, vol. 46, 2002, pp. 329 e ss.

manifestações dessa redução do espaço de liberdade política são cada vez mais numerosas. É sabido, por exemplo, que a liberação do fluxo de capital a nível global tem sido acompanhada por uma substancial redução da tributação do capital, como única forma dos Estados evitarem a fuga de capitais de seus territórios. Por sua vez, os fatores menos flexíveis, dentre eles o trabalho, são mais pesadamente tributados que os demais fatores⁵. Esta transferência de carga tributária, mais do que a expressão de um princípio de justiça do Parlamento, apresenta-se como uma solução imposta pelo mundo econômico. Essa conclusão pessimista deve sem dúvida ser temperada (relativizada/moderada), tanto é verdade que muitos Estados têm tentado reduzir a tributação sobre o trabalho (notadamente através da reforma dos impostos locais e da contribuição social devidos pelos empregadores) e de inventar novas fontes de receitas orçamentárias, tais quais os tributos ambientais. No entanto, é inegável que os esforços até agora não resolveram os problemas estruturais que os Estados devem enfrentar. Essa evolução, sob a perspectiva da ética política, evidencia claramente o problema de legitimidade democrática da tributação em um mundo onde os países não gozam mais de liberdade de suas escolhas fiscais. Há, portanto, uma estreita ligação entre a globalização e a alteração do sentimento democrático⁶. As garantias formais da justiça, ou seja, a existência de mecanismo que permitam à coletividade cumprir suas escolhas éticas, estão ameaçadas de extinção.

Se esta problemática é comum a quase todos os Estados, a globalização coloca, sobretudo com relação aos países em desenvolvimento, questionamentos bastante específicos.

2. Justiça Fiscal e Globalização: Ótica Tradicional dos Países em Desenvolvimento

Para os países em desenvolvimento, a utilização de instrumentos fiscais em vista de uma maior justiça social entre cidadãos até a pouco era vista como algo relativamente secundário. Por muito tempo, para os países importadores de capital, o importante era atrair os operadores econômicos estrangeiros e convencê-los a contribuir com seus investimentos para o desenvolvimento local. Para estimular o investimento estrangeiro direto, os países em desenvolvimento vivenciaram uma baixa estrutural em sua tributação. A título de exemplo, a carga tributária média do imposto sobre as sociedades na América Latina passou de 41%, em 1985, para 29%, em 2003, enquanto que a alíquota marginal do imposto sobre a renda na mesma área foi de 51% para 28%⁷. Vários regimes de incentivos fiscais foram introduzidos, indo desde a isenção pura e simples dos lucros em alguns setores da

⁵ R. Avi-Yonah, "Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State", *Public Law and Legal Theory Working Papers Series* nº 4, Harvard Law School, 2000, p. 38. Sobre este ponto, cf. também F. Gallo, "Mercato Unico e Fiscalità: Aspetti Giuridici del Coordinamento Fiscale", *Rassegna Tributaria* 3/2000, pp. 725 e ss., especialmente pp. 726-727.

⁶ Para uma reflexão mais ampla sobre o futuro das Nações Unidas no contexto da globalização, cf. R. Boyer e D. Drache, *States Against Markets. The Limits of Globalization*, Routledge, London/New York, 1996.

⁷ Todas as estatísticas referentes à América Latina citadas no presente artigo são da OECD, *Latin American Economic Outlook*, 2009.

economia ou determinadas regiões, a dispositivos específicos para depreciação acelerada, regras especiais derogatórias etc.

Em consequência, os países em desenvolvimento se caracterizam por um nível de receitas públicas muito mais baixo que os países da zona da OCDE. Entre 1990 e 2006, o volume de receitas públicas dos países da América Latina superou, em média, 23% do produto interno bruto, contra 42% nos países-membros da OCDE. Este percentual é suficiente para explicar porque a despesa pública é muito menor em países em desenvolvimento do que nos países da OCDE e porque o imposto sobre a renda (apenas para exemplificar) não desempenha um papel redistributivo comparável para as duas categorias de Estados. Como poderia ser diferente? Sob pressão da OMC, as tarifas alfandegárias estão desaparecendo gradualmente, e progressivamente substituídas por uma taxa sobre o valor adicionado, caracterizada como um imposto praticamente natural no mundo todo. Este imposto representa atualmente quase dois terços das receitas públicas na América Latina, contra somente um terço nos países da OCDE.

Neste contexto, de forte sacrifício financeiro consentido pelos países em desenvolvimento para estimular suas economias e de indiferença quanto à questão da justiça social, da fiscalidade, a principal preocupação dos governos é garantir que seus esforços não sejam arruinados pela política fiscal adotada pelo Estado de residência. Entendemos por isso que a discussão sobre o melhor sistema de distribuição do direito de tributar (territorialidade/universalidade) e a escolha do método de eliminação da dupla tributação (isenção/crédito de imposto) foi e continua a ser eminentemente política e, particularmente, sensível para muitos Estados.

Diversos autores americanos⁸ e europeus sustentam, assim, no decorrer dos últimos anos, que a preeminência do princípio da tributação no país de residência deve ser reconsiderada e que o princípio da territorialidade, já defendido no passado por Von Schanz⁹ e pela Escola Sul americana de Direito Fiscal¹⁰, deve formar a base de uma nova concepção das relações internacionais¹¹. A ideia essencial com-

⁸ Sobre o debate americano, cf. N. Melot, "Territorialidade e Globalização da Tributação. O Direito Americano, um Modelo para a França?", *L'Année Fiscale*, PUF, 2003; v. igualmente a tese do mesmo autor (*Dalloz*, Nouvelle Bibliothèque de Theses, 2004, pref. P. Dibout).

⁹ G. von Schanz, "Zur Frage der Steuerpflicht", *Finanzarchiv (alte Fassung)*, Bd. 9, 1882, pp. 365 e ss.

¹⁰ C. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, vol. I, 1976, p. 333; R. Valdés Costa, "A Experiência Latino-americana na Tributação Internacional", *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*, 1982, p. 283.

¹¹ Na Alemanha, cf. notadamente K. Vogel, "World-wide or Source Taxation of Income?", *Rassegna Tributaria*, 1988, pp. 259 e ss.; "World-wide vs. Source Taxation of Income - a Review and Reevaluation of Arguments", in: K. Vogel, *Der offene Finanz- und Steuerstaat*, Heidelberg, 1991, pp. 77 e ss. (especialmente pp. 117 e ss.); Zuber, *Anknüpfungsmerkmale und Reichweite der Internationalen Besteuerung*, Hamburg, 1991. A luta pela territorialidade foi tomada recentemente nos Países Baixos por E. Kemmeren, *Principle of Origin in Tax Conventions - a Rethinking of Models*, Pijnenburg-Dongen, 2001. Na Itália, alguns afirmam igualmente que "elementos de conexão colocados de forma unilateral pelos Estados para a repartição da tributação, deve pelo menos fazer o teste de residência e do princípio da territorialidade" (cf. Claudio Sacchetto, "L'Italia verso una Riforma Fiscale Radicale: gli Aspetti Internazionali", *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, v. 2, 2002, p. 353). O mesmo autor afirma contudo que "um simples retorno à territorialidade pura não pode ser concebível, nem desejável" (Id., "L'Evoluzione del Principio di Territorialità e la Crisi della Tassazione del Reddito Mondiale nel Paese di Residenza", *Rivista di Diritto Tributario Internazionale* v. 2, p. 2001, p. 56) e que um sistema de territorialidade tal qual tel qual afirma Eric Kemmeren não seria com-

partilhada por esses autores é que a jurisdição fiscal deve pertencer a um Estado em que a atividade se realiza de forma eficaz, é dizer, no Estado de fonte¹². A tributação territorial apresenta-se como uma forma justa de reciprocidade entre o Estado e os operadores econômicos que exerçam no território uma “atividade substancial de produção de renda”¹³, e como a única maneira de garantir a igualdade entre os concorrentes que operam sobre o mesmo território. Além disso, a territorialidade é justificada pela necessidade de preservação da autonomia fiscal efetiva do Estado de fonte, a qual é violada na prática pelo sistema de residência, acompanhados do crédito de imposto estrangeiro que, como se sabe, leva a transferir os benefícios fiscais concedidos pelos países em desenvolvimento aos países de residência dos investidores. Nessa linha, haveria convergência entre as exigências, tanto da justiça individual como da justiça entre as nações¹⁴.

À luz do debate econômico, entendemos igualmente porque alguns autores continuam particularmente presos aos mecanismos convencionais que permitem aos investidores beneficiarem-se em seu Estado de residência do crédito de imposto, não correspondendo necessariamente a um pagamento efetivo no Estado de fonte. Como tem sido bem demonstrado, estes créditos fiscais não correspondem a uma liberalidade feita pelo Estado de residência para o investidor, mas são apenas ilustrativos, a este respeito por este Estado, das escolhas de política fiscal realizadas preponderantemente pelo Estado de fonte¹⁵. Em suma, a principal preocupação dos países em desenvolvimento não se refere primariamente à justiça fiscal, no sentido de que seria um instrumento de justiça entre os cidadãos. Almeja-se uma justiça fiscal como uma justiça entre as nações.

3. Um Novo Contexto para pensar sobre a Justiça Fiscal Internacional

É possível, contudo, que esta situação possa mudar em um futuro próximo sob a pressão acumulada de muitos fatores. Do lado dos países desenvolvidos, formula-se uma consciência de que os generosos incentivos fiscais aos investidores estrangeiros devem ser discutidos. Enquanto alguns juristas estão questionando sua constitucionalidade, notadamente à luz do princípio da igualdade, os economistas apontam que aqueles incentivos são ineficazes¹⁶. Amplamente concebidos, gerando dis-

patível com os artigos 2 e 53 da 1ª Constituição italiana (*Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2002, p. 677).

¹² Para uma resumida dos argumentos, cf. as múltiplas intervenções reunidas no simpósio “Globalization and the Taxation of Foreign Investment”, publicado em *Tax Notes International*, 18 de setembro de 2000, pp. 1.268 e ss.

¹³ A fórmula é de Eric Kemmeren.

¹⁴ De acordo com a distinção feita por P. Musgrave, *Taxation of Foreign Investment Income, an Economic Analysis*, Boston, 1963.

¹⁵ L. E. Schoueri, “Acordos de Bitributação e Incentivos Fiscais: o Papel das Cláusulas de *Tax Sparing & Matching Credit*”, in: I. G. da Silva Martins, E. Elali et M. Magalhaes Peixoto, *Incentivos Fiscais*, São Paulo, MP, 2007, pp. 253 e s.

¹⁶ V. Tanzi e H. Zee, “Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries”, *National Tax Journal* vol. 53, nº 2, 2000, pp. 299 e s.; R. Avi-Yonah, “Globalization and Tax Competition: Implications for Developing Countries”, relatório para a Banca Interamericana de Desarrollo, 2001; H. Zee, J. Stotsky e Ley, “Tax Incentives for Business Investment: a Primer for Policy Makers in Developing Countries”, *World Development* vol. 30, nº 9, 2002, pp. 1.497 e s.; R. Bird, “Tax Challenges Facing

torções e riscos de abusos, aqueles incentivos estão sujeitos a uma atenção renovada. Consultados por instituições internacionais, os economistas também apontam que, embora os incentivos fiscais podem efetivamente estimular a economia sob uma certa medida, seu custo é muito superior ao ganho retirado pelo país. Eles lembram que, na prática, as características econômico-estruturais de um país são muitas vezes mais importantes para o sucesso de um negócio que os incentivos fiscais contidos na lei. Por fim, ressaltam que a qualidade do sistema jurídico e tributário contribui igualmente como fatores específicos para a atratividade de um Estado. Entre os fatores dignos de serem levados em consideração incluem-se a transparência das decisões administrativas, a qualidade da formação dos agentes fiscais, a estabilidade normativa, a eficácia dos recursos contra o Fisco em caso de violação da lei etc.

Por sua vez, do lado dos países da OCDE ocorre um fenômeno de magnitude totalmente diferente. Enquanto eles estavam adotando até recentemente uma política fiscal sobretudo de cooperação local aos países em desenvolvimento, hoje se concentram em seus próprios interesses. A crise econômica está presente para todos, mas ela não explica tudo, os fenômenos lhe antecedem a uma boa dezena de anos. Nenhuma surpresa nisso: a globalização cria seu próprio conjunto de problemas para os países mais avançados, que incluem lidar com os fenômenos de erosão da base tributária sem precedentes por meio de políticas agressivas de preços de transferência ou de outras formas de deslocar a matéria tributável.

Sob o impulso dos trabalhos da OCDE, os Estados-membros passam a repensar radicalmente o tratamento fiscal dos investimentos nos países com baixa tributação. Podemos citar, para ilustrar este fenômeno, a generalização do modelo do método do crédito do imposto como método de eliminação da dupla tributação e a adoção por um crescente número de Estados das regras do tipo CFC (*controlled foreign corporations*)¹⁷ - moderando, todavia, seus interesses para este tipo de legislação, uma exceção geralmente prevista para os rendimentos da atividade industrial ou comercial realizados nos países de fonte. Neste mesmo sentido e, especialmente, podemos citar os mecanismos progressivos de benefícios fiscais - *tax sparing* ou *matching credit* - previstos nas Convenções Fiscais com os países em desenvolvimento.

Dois exemplos tirados da experiência francesa são significativos para essa análise. O primeiro decorre da formalização, pela França, de uma Convenção Fiscal bilateral com o Chile (que entrou em vigor em 2006). Trata-se de um documento interessante na medida em que, mantendo-se fiel a certos dispositivos tradicionais das Convenções celebradas com os países em desenvolvimento (incluindo o modelo herdado da ONU¹⁸), inovou substancialmente sobre o terreno da luta contra a eva-

Developing Countries”, *Institute for International Business Working Paper Series* nº 9, IIB Paper, março de 2008.

¹⁷ J. Malherbe, “Controlled Foreign Corporations (Revisited in the Light of Treaties and EC Law)”, na obra coletiva, *Fiscalidade Européia: Atualidade e Pontos Sensíveis*, Anthémis-Bruylant, Bruxelles, 2009, pp. 169 e s.

¹⁸ Incluindo: definição ampla de estabelecimento permanente e competência parcial do Estado da fonte para tributar *royalties*.

são fiscal. Com efeito, a Convenção estendeu consideravelmente o campo do método de crédito e prevê expressamente a aplicação das regras locais francesas em matéria de subcapitalização (*thin capitalization*) e de sociedades estrangeiras controladas (CFC).

Um exemplo mais marcante refere-se às relações com o Brasil. A França havia celebrado uma Convenção com este País, em 10 de setembro de 1971, com a inclusão de uma cláusula para *matching credit* para os juros. Uma sociedade francesa tinha, portanto, o direito a um crédito de imposto de pelo menos 20% sobre os juros que ela recebia de um residente brasileiro, houvesse o imposto sido pago ou não no Brasil. Essa interpretação da Convenção, aparentemente em conformidade com a intenção de sua redação, foi confirmada pela Administração francesa em 1972¹⁹. No entanto, em 1997, as autoridades francesas decidiram dar um passo atrás e conferir outra interpretação do texto do Tratado, condicionando o gozo do crédito de imposto à existência de um pagamento efetivo de imposto no mesmo montante no Brasil²⁰. Esta nova interpretação foi confirmada pelo Conselho de Estado em um despacho, de 26 de julho de 2006²¹. O objetivo do presente artigo não é, diretamente, assumir uma posição sobre a decisão do Conselho de Estado, mesmo que pareça estranho que uma interpretação, pode-se dizer literal, possa ter prevalência sobre uma clara intenção dos redatores da Convenção franco-brasileira. De qualquer forma, esta Convenção franco-brasileira permite ilustrar de maneira pertinente o novo estado de espírito que se manifesta atualmente nos países da OCDE.

4. Quais as Reações Possíveis para os Países em Desenvolvimento?

Como os países em desenvolvimento terão que lidar com esta evolução em suas relações com os países da OCDE? É difícil prever. É igualmente delicado pretender emitir aconselhamentos gerais à intenção destes Estados, tendo em conta a extrema diversidade de suas estruturas econômicas e políticas, de seus interesses e da configuração de suas relações bilaterais com os Estados da OCDE. Todavia, é possível fazer algumas observações de bom senso.

A primeira é que o debate teórico sobre os méritos intrínsecos da territorialidade ou da globalidade sobre a “solução perfeita” de eliminação da dupla tributação é coisa do passado.

Deve-se insistir sobre o fato de que nem o princípio da residência nem o da territorialidade podem ser avaliados de forma isolada da realidade política internacional. É claro, por exemplo, que o princípio da territorialidade será muito menos perigoso do que é atualmente para os Estados que o adotaram se houver uma coordenação mais estreita entre as políticas fiscais nacionais. Parece, assim, que as técnicas de resolução do conflito de leis em matéria fiscal não podem ser julgadas

¹⁹ Instr. 8 de dezembro de 1972: BOI 14 B-17-72; Dr. fisc. 1973, nº 1-2, instr. 4.054.

²⁰ Instr. 5 de dezembro de 1997: BOI 14 A-7-97; Dr. fisc. 1997, nº 3, instr. 11.904.

²¹ CE, 26 de julho de 2006, nº 284.930, Sté Natexis Banques Populaires: Juris-Data nº 2006-080989; Dr. fisc. 2006, nº 50, comm. 791, concl. P. Collin. - V. G. Gest, *L’Affaire des Crédits d’Impôt Brésiliens*: Dr. fisc. 2006, nº 50, étude 69.

in abstracto, mas à luz do contexto cultural e político que eles estão inseridos. A matéria fiscal não é uma exceção à história das doutrinas internacionais: assim, como a regra de conflito abstrato teorizado por Savigny²², pressupõe uma similaridade ideológica entre os sistemas jurídicos em conflito e foi desacreditada pela chegada no cenário internacional de culturas muito diferentes da cultura ocidental, a regra do conflito fiscal não pode ser julgada independentemente de qualquer consideração política e ideológica.

Se os países em desenvolvimento querem pensar em seu futuro, é preciso, sem dúvida, que eles lutem para conservar suas conquistas, mas não há mais tempo para teorizar o que é essencialmente importante para a estratégia econômica à longo prazo. A justiça entre as nações não é mais - se é que alguma vez foi - a prioridade dos países da OCDE. É preciso que os parceiros destes países tomem a medida plena, pois para construir uma justiça fiscal entre os dois Estados, é preciso... ser dois!

Em consequência, a segunda observação que merece ser feita é que os países em desenvolvimento têm hoje, paradoxalmente, talvez, uma oportunidade sem precedentes de restaurar toda a sua importância à justiça fiscal interpessoal, fornecendo os meios financeiros para sua realização. Expliquemos: o objetivo do aumento das receitas públicas retoma sua atualidade, o que significa dar ou restaurar ao sistema fiscal uma estrutura mais focada nos princípios e que aprecie menos os particularismos. Os “fundamentos” de um bom sistema de tributação são conhecidos: uma base fiscal ampla e taxas moderadas, controle da constitucionalidade dos regimes de incentivos fiscais, junto de uma avaliação objetiva de sua eficácia; uma abordagem sistemática de integração no sistema de sujeitos que permanecem excluídos, ou porque seus níveis de renda são insuficientes, ou porque optam pela ilegalidade; um reforço das técnicas da luta contra a evasão fiscal, incluindo a importância dos fluxos ilícitos sul-norte que empobrecem estruturalmente os países em desenvolvimento. Por sua vez, no que se refere à recuperação dos impostos, pode ser útil proceder a uma real auditoria da organização da administração e dos procedimentos fiscais.

A terceira observação refere-se às perspectivas da evolução das relações fiscais entre os Estados. Claramente, o espaço mundial continua muito competitivo, levando a uma desconfiança em certa medida, entre as jurisdições fiscais, sem qualquer perspectiva de integração política. Esta concepção do mundo como espaço de concorrência, no entanto, se opõe à ideia de um espaço de solidariedade em que os países mais avançados devem ajudar os outros a avançar no caminho de um desenvolvimento econômico. Isso explica, por exemplo, o feito da ONU que elaborou um modelo de convenção autônomo da Convenção-Modelo da OCDE. Na teoria, tal iniciativa significou claramente que, dada a fragmentação política do planeta, a única maneira de alcançar a uma justiça interestadual é através do equilíbrio bilateral ao invés de qualquer tentativa de integração política a um nível mais elevado. Parece, contudo, que estas políticas têm uma baixa eficiência, porque o conteúdo das convenções bilaterais está intimamente ligado às relações particula-

²² *Sistemas de Heutigen Römischen Rechts*, t. VIII, 1849, trad. francesa Guénoux, 1851. Para obter os elementos da crítica, cf D. Gutmann, *Direito Internacional Privado* nº 32, 6ª ed., Dalloz, 2009.

res existentes entre as partes, e porque a mesma ideia do modelo bilateral, como medida de aproximação de “justiça geral”, parece contraditória.

Vimos também, ao longo deste artigo, os limites desta aproximação no tempo atual. Na prática, parece também que as exigências econômicas dos países em desenvolvimento não são sempre respeitadas, assim parece demonstrar a revisão do modelo da ONU em 2001. Neste sentido, é preciso pesquisar instrumentos complementares, e sobretudo multilaterais, para resolução do problema.

Enfim, para terminar com uma observação utópica, deve-se ter em mente que a melhor técnica para conter os efeitos da concorrência fiscal descontrolada entre Estados e a evasão fiscal internacional consiste em pesquisar, tanto quanto possível, a harmonização da legislação local em matéria de tributação sobre as sociedades e a cooperação administrativa (troca de informações e assistência para a recuperação de impostos). A este título, o caminho seguido no quadro da União Europeia pode servir de fonte de inspiração, mesmo que os obstáculos encontrados para a harmonização impeçam a construção de um modelo para outras zonas geográficas.