

MARCOS JOSÉ ALVES LISBOA
RENATA ALVARES GASPAR
(ORGANIZADORES)

**DIREITO GLOBALIZADO,
ÉTICA E CIDADANIA**



Belo Horizonte
2016

CONSELHO EDITORIAL

Álvoro Ricardo de Souza Cruz	Jorge Bacelar Gouveia - Portugal
André Corderiro Leal	Jorge M. Lasmar
André Lipp Pinto Basto Lupi	Jose Antonio Moreno Molina - Espanha
António Mário da Cunha Guimarães	José Luiz Quadros de Magalhães
Bernardo G. B. Nogueira	Kiwonghi Bizawu
Carlos Augusto Canedo G. da Silva	Leandro Eustáquio de Matos Monteiro
Carlos Henrique Soares	Luciano Stoller de Faria
Cláudia Roxane Roedel	Luiz Manoel Gomes Júnior
Clémerson Merlin Cleve	Luiz Moreira
David França Ribeiro de Carvalho	Márcio Luis de Oliveira
Dhennis Cruz Madeira	Marta de Fátima Freire Sá
Dirceu Torrecillas Ramos	Mário Lúcio Quinão Soares
Emerson Garcia	Martinho Mont'Alverne Barreto Lima
Felipe Chiarello de Souza Pinto	Nelson Rosenvald
Florbetal de Souza Del'Olmo	Renato Caram
Frederico Barbosa Gomes	Roberto Correia da Silva Gomes Caldas
Gilberto Bertovici	Rodolfo Viana Pereira
Gregório Assagra de Almeida	Rodrigo Almeida Magalhães
Gustavo Corgozinho	Rogério Filipeiro de Oliveira
Jamile Bergamachine Mata Diz	Rubens Beçak
Janaina Rigo Santin	Viadani: Oliveira da Silveira
Jean Carlos Fernandes	Wagner Meneses
	William Eduardo Freire

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos reprodutivos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2016.

Coordenação Editorial: Fabiana Carvalho

Produção Editorial e Capa: Danilo Jorge da Silva

Revisão: Marcos J. A. Lisboa

340.112 Direito globalizado, ética e cidadania / organizado por Marcos
D598 José Alves Lisboa, Renato Alvares Gospor. Belo Horizonte:
2016 Arraes Editores, 2016.
p. 183

ISBN: 978-85-8238-223-3

1. Direito. 2. Direito constitucional. 3. Direito globalizado. 4. Ética. 5. Ética empresarial.
6. Cidadania. 7. Globalização. 8. Direitos sociais. I. Lisboa, Marcos José Alves (org.).
II. Gospor, Renato Alvares (org.). III. Título.

CDD(23.ed.)-340.112

CDD(r)-340.16

Elaborado por: Fátima Folei
CR8/6-nº700

MATRIZ

Rua do Ouro, 603 - Bairro Serra
Belo Horizonte/MG - CEP 30210-590
Tel: (31) 3031-2330

FILIAL

Rua Senador Feijó, 154/ci 64 - Bairro Sê
São Paulo/SP - CEP 01006-000
Tel: (11) 3105-6370

www.arraaseseditores.com.br
arraes@arraaseseditores.com.br

Belo Horizonte
2016

AUTORES

ARTUR JOSÉ RENDA VITORINO

Professor titular da Pontifícia Universidade Católica de Campinas pertencente ao corpo permanente de seu Programa de Pós Graduação em Educação, onde leciona cursos sobre Ética, Políticas Educacionais e o Direito à Educação e Seminário Avançado de Pesquisa, e das Faculdades de História e de Pedagogia da PUC-Campinas, onde leciona cursos sobre África Pré-Colonial, História do Brasil século XIX, História do Brasil Contemporâneo, Estudos Sociais A e B. Tem experiência nos seguintes temas: Fundamentos da Educação; Políticas Públicas em Educação; História Regional e História Social do Trabalho. Tem realizado investigações e publicado nas áreas de Política Pública Antirracista em Educação, Fundamentos da Educação e dos estudos sobre as relações entre mídia, racismo e educação. É coordenador do subprojeto da área de História do PIBID (Programa Institucional de Bolsa de Iniciação à Docência) em funcionamento na universidade.

EDUARDO GARCIA DE LIMA

Advogado, Graduado em Direito e Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas, Mestre em Direito Econômico pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

FERNANDA CRISTINA COVOLAN

Doutoranda em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie, com Bolsa MACK-Pesquisa; Mestre em Direito pela Universidade Metodista de Piracicaba; Professora titular na UNASP, Campinas EC.

JOSÉ HENRIQUE SPECIE

Mestre e Doutorando em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas. Professor da área de Direito Público da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Campinas. Advogado. E-mail: prof.specie@terra.com.br

- ARENDETI, Hannah. *Homens em tempos sombrios*. São Paulo: Companhia das Letras, 1987.
- ARENDETI, Hannah. *Sobre a violência*. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1994.
- FONSECA, Flaviano Oliveira. *Hans Jonas: (bio)ética e crítica à tecnociência*. Recife: Editora Universitária, 2006.
- GIACÓIA JUNIOR, Oswaldo. Hans Jonas: por que a técnica moderna é um objeto para a ética, em *Natureza Humana*, São Paulo, PUC-SP, vol. 1, n. 2, 1999, p. 407-420.
- JONAS, Hans. *O princípio de responsabilidade: ensaio de uma ética para a civilização tecnológica*. Rio de Janeiro: Contraponto; PUC-Rio, 2006.
- _____. *O princípio vida: fundamentos para uma biologia filosófica*. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2004.
- _____. *Ética, medicina e técnica*. Lisboa: Vega, 1994.
- _____. *Matéria, espírito, criação*. Petrópolis: Vozes, 2010.
- RUSS, Jaqueline. *Pensamento ético contemporâneo*. 3. ed. São Paulo: Paulus, 2003.

CAPÍTULO 6

DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL, GLOBALIZAÇÃO, ÉTICA E CIDADANIA

Carlos Otávio Ferreira de Almeida¹

INTRODUÇÃO

A Constituição Brasileira de 1988 designa, dentre seus fundamentos, no inciso III do art. 1.º, a dignidade da pessoa humana e fixa no inciso II, dentre elenco de objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil previstos pelo art. 3.º, garantir o desenvolvimento nacional.

De início, portanto, cumpre delimitar o conceito de desenvolvimento que balizará este artigo. De grande valia, neste ponto, a lição de Amartya Sen, para quem a expansão das liberdades individuais representa o principal fim e também principal meio para o desenvolvimento. A teoria do filósofo e economista indiano laureado com o Nobel de Economia 1998 baseia-se, sobretudo, na ética como meio promotor do desenvolvimento, e encontra guarida em nossa Constituição Federal. Com efeito, combater as privações de liberdade representa verdadeiro objetivo constitucional como índice efetivo de desenvolvimento sócio-econômico.²

O combate às privações de liberdade pode assumir formas diversas, interessando, ao presente estudo, abordar a importância da questão ética, enquanto norma de conduta capaz de promover a cidadania no contexto da globalização. Para tanto, será objeto de análise o tema atual da tributação internacional, uma vez que cidadãos e empresas, antes tipicamente residentes em apenas um Estado, hoje atuam de modo transfronteiriço, impactando a arrecadação dos Estados, e, por conseguinte, suas políticas de desenvolvimento. O Brasil merecerá consideração específica por conta do comando constitucional, autêntico vetor axiológico, da dignidade humana, relacionado intimamente que está com cidadania e desenvolvimento, para o que a teoria de Sen servirá de farol.

É fato que os países membros da Organização para a Cooperação de Desenvolvimento Econômico (OCDE) passaram a se dedicar à cooperação fiscal como meio de combater a fenômenos típicos da globalização, *inter alia*, a concorrência fiscal nociva, a atuação crescentemente fragmentária das empresas multinacionais

¹ Professor Pesquisador da Pontifícia Universidade Católica de Campinas, PUC-C, Pesquisador Visitante na Vienna University of Economics and Business, WU, Áustria; Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo, USP; Mestre em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ; Mestre em Direito Tributário pela University of Florida (Levin), UF, Estados Unidos; Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

² SEN, Amartya. *Desenvolvimento com liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2009, p. 10.

- (i) *o regime impõe baixa ou nenhuma tributação sobre renda relevante*: ponto inicial para configuração de um regime como nocivo, contudo é necessário que haja interação com um ou mais dos critérios a seguir;
- (ii) *a operação do regime é não-transparente*: a falta de transparência é conceitual largo que inclui, dentre outros, regras tributárias negociáveis, aplicação favorável de leis e regulamentos e falha em disponibilizar mais amplamente as práticas administrativas;
- (iii) *a jurisdição que opera o regime não troca informações com outros países de forma eficaz*: este é um forte indicio que haja práticas concorrenciais nocivas;
- (iv) *o regime é ring-fenced*: alguns regimes de tributação favorável são parcial ou totalmente isolados dos mercados domésticos do país que concede o regime. O país sente a necessidade de proteger sua própria economia do regime por meio de *ring-fencing*.⁹ Isto é um indicativo forte de que o regime tem potencial para criar efeitos nocivos excedentes.

Em face, portanto de um problema global, Organizações internacionais e Estados reconheceram a cooperação fiscal internacional como a principal alternativa para combater de modo eficaz a concorrência fiscal nociva. Destarte, transparência e troca de informações assumiram condição singular de relevância sob o enfoque de cooperação.

No entanto, a obtenção de informações transfronteiriças poderá nem sempre ser tarefa fácil, mesmo havendo tratado em vigor entre requerente e requerido. Barreiras como leis nacionais, incerteza em procedimentos administrativos e eventual tendência cultural para sigilo em algumas sociedades pode interromper ou evitar o fluxo de informações.

Neste sentido, o sigilo bancário surge como um dos principais obstáculos a serem superados pelas autoridades fiscais. É intrigante como alguns países tendem à mais ampla abertura, enquanto outros protegem rigorosamente o sigilo bancário. Há, portanto, alguma incerteza sobre qual longe poderia ir o Estado requerido para atender a eventual pedido de informação fiscal do Estado requerente, ainda que consignatário de acordo.¹⁰

O padrão internacionalmente acordado para a transparência tem sido a troca de informações mediante solicitação. Contudo, países membros da OCDE movimentam-se no sentido de alterar aquele padrão para a troca automática de informações, a despeito dos direitos fundamentais dos contribuintes ou mesmo de eventuais preferências no fluxo direcionado de informações fiscais.¹¹

A cooperação fiscal internacional vem sendo intensificada desde a publicação, pela OCDE, do Relatório *Harmful Tax Practices* (1998), que encorajava membros e

não-membros, através de recomendações específicas relativas à legislação doméstica; tratados tributários e programas coordenados de cooperação fiscal. Desde então, a cooperação fiscal ascendeu a um patamar sem precedentes, tornando-se objeto de contínua e intensa atividade expressa por uma série de documentos publicados por aquela Organização.¹²

Os efeitos da globalização sobre a tributação da renda fizeram-se sentir, da mesma forma, em outros fóros, como, por exemplo, na União Européia (UE). No âmbito do bloco, a valorização da cooperação fiscal internacional reflete na mitigação da proteção à privacidade, seja no limite de suas fronteiras, seja no bojo das relações entre membros da União e países terceiros. Neste giro, a Comissão Européia, em dezembro de 2012, emitiu um Plano de Ação especificamente voltado à maior eficácia no combate à fraude e à evasão fiscal, que reverberou nos quadros do G-20 e do G-8. Basicamente, pretende-se estabelecer um novo padrão global para transparência e troca de informações, capaz de prover respostas mais rápidas às autoridades fiscais, em que seja substituído o padrão atual, baseado na troca de informações a pedido, pelo modelo automático.

A cooperação fiscal internacional, além de representar alternativa de solução para a concorrência fiscal nociva, ganha nova dimensão ante o problema da erosão da base tributária dos Estados (BEPS). Com efeito, os danos decorrentes do BEPS afetam, simultaneamente, governos, cidadãos e a própria economia do Estado. Governos perdem receitas e vêem-se em dificuldades para implantar políticas públicas capazes de remover ou reduzir as privações de liberdades - cenário ainda mais crítico em países em desenvolvimento, como no caso do Brasil. Cidadãos passam a sustentar a carga tributária de forma mais gravosa, em virtude da troca dos resultados de empresas para jurisdições diversas. Do mesmo modo, a concorrência livre fica prejudicada, já que empresas locais não conseguem competir com MNEs capazes de transferir lucros para outras jurisdições.¹³

Em síntese, na mesma razão em que os Estados adotam agressiva conduta concorrencial para atrair o capital, as MNEs ganham maiores oportunidades de executar planejamentos tributários igualmente agressivos, reduzindo a arrecadação dos Estados. Assim, o Plano de Ação sobre BEPS, desenvolvido pela OCDE procura conter o tema da concorrência fiscal nociva em sua Ação 5,¹⁴ priorizando transparência e atividades substanciais.

¹² São exemplos: *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes Report* (2000); *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* (2000); *TIEA - Tax Information Exchange Agreement Model* (2002); Update to Article 26 of the Model Convention (2005); *Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field Report* (2006); *Manual on Exchange of Information* (2006); *Peer review process by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* (2010); *Amend to the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* (2010); *Keeping it safe Report* - The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes (2012); Update to Article 26 of the Model Convention (2012); e *A Step Change in Tax Transparency* - OECD Report for the June '08 Lough Erne Summit (2013).

¹³ OCDE, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, p. 8. Disponível em <http://www.oecd.org/cpe/BEPSActionPlan.pdf>.

¹⁴ OCDE, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, ACTION 5.

Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance. Revamp the work on harmful tax practices with a priority on improving transparency, including compulsory spontaneous exchange on rulings related to preferential regimes, and on requiring substantial activity for any preferential regime. It will

⁹ *Ring-fencing* pode adotar várias formas, dentre as quais a exclusão de contribuintes residentes de tirar vantagens do regime preferencial ou empresas que se beneficiem do regime podem ser implícita ou expressamente vedadas de operar no mercado doméstico.

¹⁰ (cf. ANAMOURLIS; NETHERCOTT, 2009:616-621)

¹¹ (cf. PISTONE, 2013:216-225)

Ética é palavra de origem grega (*ēthikos*), cujo sentido está no estudo da "conduta humana, estabelecendo os conceitos do bem e do mal, numa determinada sociedade em determinada época".¹⁵ Sustenta John SKORUPSKI (2007:217) que a ética se traduz pela teoria normativa da conduta, "o estudo geral das razões para a ação".¹⁶

Considerando que a ética importa em norma de conduta, a OCDE, ao prescrever a seus membros, no item 15 de seu Relatório *Harmful Tax Practices* (1998), diretrizes contáreas a regimes preferenciais por eles eventualmente praticados, adotou ética própria a benefício do espírito de combate à concorrência fiscal nociva. Em 2006, a OCDE publicou um relatório de atualização sobre práticas fiscais nocivas nos países membros,¹⁷ no qual, com relação aos 47 regimes fiscais preferenciais potencialmente nocivos identificados em 2000, se constatou que 19 regimes haviam sido abolidos; 14, emendados para remover seu potencial nocivo; 13 não apresentaram características de nocividade e apenas 1 foi tido por realmente prejudicial. Já se percebia um avanço no período, confirmando a preocupação da OCDE com a conduta dos países envolvidos na criação e desenvolvimento de uma conduta cooperativa. A ética da cooperação, portanto, deveria pautar as relações entre os Estados interessados em reduzir os danos causados pela concorrência fiscal nociva.

A mesma ética foi implantada no âmbito da União Européia, por meio de um Código de Conduta. Em outro dizer, este autêntico código de ética europeu estava concentrado nas alíquotas praticadas por regimes preferenciais estabelecidos pelos membros da União, assim como pelo teste de atividade, a fim de apurar substância na operação das empresas.¹⁸

Considerando os riscos de que a política fiscal adotada, isoladamente, por determinado Estado seja inefetiva, em virtude dos efeitos da globalização e da

take a holistic approach to evaluate preferential tax regimes in the BEPS context. It will engage with non-OECD members on the basis of the existing framework and consider revisions or additions to the existing framework.

(ii) Restoring the full effects and benefits of international standards
Current rules work well in many cases, but they need to be adapted to prevent BEPS that results from the interactions among more than two countries and to fully account for global value chains. The interposition of third countries in the bilateral framework established by treaty partners has led to the development of schemes such as low-taxed branches of a foreign company, conduit companies, and the artificial shifting of income through transfer pricing arrangements. FDI figures show the magnitude of the use of certain regimes to channel investments and intra-group financing from one country to another through conduit structures. In order to preserve the intended effects of bilateral relationships, the rules must be modified to address the use of multiple layers of legal entities inserted between the residence country and the source country.

Existing domestic and international tax rules should be modified in order to more closely align the allocation of income with the economic activity that generates that income. Treaty abuse is one of the most important sources of BEPS concerns. The Commentary on Article 1 of the OECD Model Tax Convention already includes a number of examples of provisions that can be used to address treaty-shopping situations as well as other cases of treaty abuse, which may give rise to double non-taxation. Tight treaty anti-abuse clauses coupled with the exercise of taxing rights under domestic laws will contribute to restore source taxation in a number of cases coupled with the exercise of taxing rights under domestic laws will contribute to restore source taxation in a number of cases.

¹⁵ (SKORUPSKI, 2007:4)

¹⁶ (CUNHA, 2010:275)

¹⁷ OCDE, *The OECD S Project on harmful tax practices: 2006 Update on progress in member countries*. Disponível em <http://www.oecd.org/cfp/harmful/37446434.pdf>

¹⁸ (OWENS, 2013)

necessária interação entre os diversos ordenamentos jurídico-tributários, não surprende que prejuízos aos Estados possam decorrer tanto da dupla tributação resultante da conexão de mais de um ordenamento jurídico sobre um único fato; assim como da dupla não tributação, pelos mesmo motivo.

Se, por um lado, as razões acima indicadas justificam a necessidade da cooperação fiscal no cenário global; por outro, representam, em certos casos, a adoção unilateral de regimes tributários preferenciais a fim de atrair capital para suas jurisdições. A ética da cooperação horizontal entre os Estados perde espaço para a própria ética concorrencial. Paradoxo, senão inventível, de difícilíssima solução.

Este fato foi bem indicado por Jeffrey OWENS (2013), ao asseverar que nos últimos anos percebe-se um crescente número de regimes preferenciais postos em prática com o intuito de atrair Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) e intangíveis, que, embora satisficam a letra, não correspondem aos espírito dos códigos de conduta da OCDE e da UE.¹⁹ O que se tem aqui senão uma quebra de conduta ética perante outros Estados que se imbuíram do espírito de cooperação e implantação de uma harmoniosa política de BEPS?

Este fato tampouco passou despercebido a Luis Eduardo SCHOUERI (2014), que revela:²⁰

Basta considerar o exemplo que já oferece o Reino Unido. Sabida e profundamente envolvido com a OCDE nos trabalhos do BEPS, o governo daquele país, no mesmo documento em que anunciou ser a "cooperação internacional o único modo de se enfrentar o desafio da elisão fiscal na economia global", também reconheceu sua intenção de "reformular a tributação corporativa com vistas a criar o ambiente tributário mais competitivo no G20", reduzindo alíquotas e estabelecendo regimes específicos.

Ora, os imbricados caminhos da concorrência internacional, portanto, não parecem acenar com solução definitiva, embora tenha havido avanços significativos nos trabalhos desenvolvidos pela OCDE, desde seu Relatório de 1998. Sem a percepção da necessária conduta a benefício de todos, cada qual, individualmente, faz escolhas de acordo com seus próprios interesses. Seria a ética global em face da ética individual.

O conflito ético, ora abordado no plano da relação horizontal entre Estados, pode igualmente ser observado na relação estabelecida entre o Estado e seus cidadãos. Retome-se o exemplo do Brasil, considerando-o como um dos agentes internacionais inseridos no contexto da concorrência tributária e da cooperação internacional.

Um dos principais destinos de investimento direto externo, o Brasil possui 30 acordos de bitributação prevendo a troca de informações (geralmente no artigo 26),²¹ além de acordos para troca de informações fiscais (TIEAs) mais recentemente firmados com Reino Unido, Uruguai, Bermuda, Guernsey, Jersey, Cayman e EUA - este já em vigor.

¹⁹ (OWENS, 2013)

²⁰ (SCHOUERI, 2014:17)

²¹ Dados disponíveis no site da Receita Federal DO Brasil. Para maiores detalhes, v. <http://www.receita.fazenda.gov.br/legis-lacao/acordos/internacionais/acordosduplartib.htm>

A Constituição Brasileira elegeu a cidadania, de modo expresso, como um dos fundamentos de nossa República Federativa, qualificada por Estado Democrático de Direito, *verbis*:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:
(...)
II - a cidadania

Igualmente no Diploma Maior se encontram os objetivos fundamentais do Brasil, a saber:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Louvável o espírito da Carta Política ao sobrelevar a cidadania a merecido pilar. Não surpreende, pois, que a Carta Máxima tenha obtido a qualificação de cidadã. Entretanto, sua efetiva concreção depende, ainda, de muitos fatores condicionantes, dentre os quais uma ética voltada para o desenvolvimento nacional. Desenvolvimento este, repise-se, não apenas vinculados a montantes de arrecadação ou produção, mas essencialmente, a índices que comprovem a remoção de privações de liberdade, o que, naturalmente, consagraria liberdade, justiça e solidariedade, assim como redução de desigualdades sociais e regionais, além de promover o bem de todos os cidadãos. A plena efetivação da cidadania depende, pois, de sua indissociação da ética como forma de conduta na busca pelo desenvolvimento.

Cidadania expressa “qualidade ou estado de cidadão” (CUNHA, 2010), aquele que integra a cidade. Ora, sendo a cidade um complexo demográfico, naturalmente que a conduta de cada cidadão deve ser orientada no sentido do bem comum, do bem estar geral. Em suma, deve haver uma ética para o exercício da cidadania. Esta ética não parece se esgotar na conduta apenas dos gestores e legisladores públicos, assim como de magistrados, quando atuam em nome do Estado e endereçam suas ações aos indivíduos; mas pressupõe a relação ambivalente da conduta dos indivíduos para com o Estado e, ainda, a relação horizontal, entre pares, composta pelos indivíduos, cidadãos entre si.

Em vista da realidade da globalização, razoável definir uma ética de realce à cidadania, ou, em outro dizer, que a conduta social caminhe no sentido do desenvolvimento, afastando as privações de liberdade. Amartya SEN (2009) relaciona a escolha social e o comportamento individual, partindo do pressuposto de que a moldagem do futuro pode ser feita por nós, para o que precisamos²²:

(...) de uma estrutura avaliatória apropriada; (...) de instituições que atuem para promover nossos objetivos e compromettimentos valorativos, e, ademais, de normas de comportamento e de um raciocínio sobre comportamento que nos permitam realizar o que tentamos realizar.

Nesta esteira, cumpre observar que os efeitos do positivismo jurídico ainda se fazem sentir com vigor, muito embora o pós-positivismo tenha nos legado a aproximação entre direito e moral, entre sociedade e república. No Brasil, a norma não é um fim em si mesmo, pois sempre deverá observância ao vetor axiológico da cidadania. Assim, vê-se o Direito intimamente ligado à ética – não uma reflexão filosófica -, especialmente após a virada kantiana que veio romper com a tradição positivista sob nova interpretação do filósofo de Königsberg já nas últimas 3 décadas do século XX.²³

A questão da ética voltada para o desenvolvimento, portanto, não desinteressa ao direito, especialmente em tempos de globalização. Ao contrário, os eflúvios derivados da ética devem inspirar o legislador, que, ao bem se desincumbir de sua tarefa legiferante, deve editar normas éticas. Ocorre que aos destinatários da norma também se impõe a norma de conduta de respeito às liberdades, à igualdade e à justiça, de modo que não há ver na conduta individual uma liberdade sem restrições. O interesse pessoal sempre estará subordinado às relações horizontais entre cidadãos – ou no jargão tributário, contribuintes – e à relação entre cidadãos e Estado.

Para o direito tributário, o imperativo categórico de Kant ganha contornos ainda mais essenciais quando sob a lente da ética e da cidadania. Um resumo do esforço kantiano denuncia sua preocupação em fundar o conceito de Direito baseado na lei moral, à medida que suas críticas avançaram desde a relação entre natureza e liberdade (1ª crítica); relação entre sujeito e liberdade (2ª crítica); a mediação entre natureza e liberdade (3ª crítica) e a determinação da liberdade com relação aos outros (4ª crítica). Em vista disso, a noção de liberdade impregna o Direito que, a seu turno, não prescinde da universalização da conduta prática – a liberdade de um só deve coexistir com a liberdade dos outros - enquanto condição para a legalidade.²⁴

Não por outra razão, a norma jurídica contemporânea, filha do Estado de Direito baseado na democracia, que vise à expansão das liberdades individuais e observe a legalidade, não terá meios de tornar cidadãos seus jurisdicionados se se dissociar dessa ética voltada para a remoção das privações de liberdade, consagrada de efetivo desenvolvimento.

Ao traçar os objetivos fundamentais de nossa *res publica*, o constituinte não prescindiu de uma sociedade baseada na liberdade, na justiça e na solidariedade. Exatamente conforme ao imperativo categórico kantiano

O desenvolvimento nacional também foi elencado enquanto objetivo fundamental, mas engana-se quem imagina obtê-lo ou mensurá-lo apenas pela frieza dos índices planilhados ou agregados dos demonstrativos públicos. A magistral lição

²² (cf. TORRES, 2005:4-5)

²³ (cf. MILOVIC, 2006:500).

de Amartya SEN (2009) para quem o desenvolvimento promove liberdades, merece difusão e reflexão maior, razão por que insistimos em seu teor.²⁵

Haveria diversos meios mais ou menos eficazes para expandir as liberdades dos jurisdicionados, *inter alia*, crescimento do PIB, da arrecadação, industrialização, avanço tecnológico, crescimento da renda pessoal. Para SEN (2009), no entanto, fundamental é observar os fins pelos quais é importante um país se desenvolver e não apenas focar nos meios importantes para o desenvolvimento. Essa mudança de foco reposiciona o intérprete perante a norma, de modo a se tornar obrigatória a remoção das fontes de privação de liberdades, i.e., “pobreza e tirania, carência de oportunidades econômicas e destituição social sistemática, negligência dos serviços públicos e intolerância ou interferência excessiva de Estados repressivos.”²⁶

No âmbito da tributação internacional, no entanto, o conceito de contribuinte, estritamente ligado ao de cidadão, ganha novos contornos. O cidadão não mais está restrito à *polis*, a uma jurisdição apenas. A globalização lhe permitiu alçar voo longo, ultrapassar fronteiras e divisar o planeta como seu próprio espaço. Assim, o contribuinte universal, ao desconhecer limites jurisdicionais, encontra-se apto a instalar residência em mais de um Estado, assim como a realizar atividades produtoras de renda em jurisdições variadas conforme seus interesses.

Por outro lado, a mudança do papel do Estado, contada da queda do Muro de Berlim (1989), agora menos interventivo e mais regulador, ainda que não lhe tenha alterado a substância de Estado social e fiscal, exalta o tributo. Nessa lógica, do tributo dependem o desempenho da atividade financeira²⁷ e a execução de objetivos e políticas do Estado. Não por razão diversa, torna-se cada vez mais importante o atributo da eficiência na gestão pública. Deve-se arrecadar o necessário para a boa governança e evitar o desperdício de receitas que reduzem o bem-estar da sociedade. Destarte, releva notar o papel do tributo como veículo promotor do desenvolvimento e da cidadania.

Ocorre que aos Estados não basta se ater a necessidades internas e implantar políticas fiscais baseadas exclusivamente na soberania. Há que se observar os demais Estados, a lógica de participação de cada qual na ordem internacional e decidir da melhor forma possível, conforme os interesses próprios. Este é o desafio trazido pela globalização no âmbito da tributação internacional. Para efetivamente desenvolver, estimular e proteger a cidadania, o Estado se vê compelido à ética do desenvolvimento, tanto em sua atuação horizontal frente a outros Estados, como na relação com seus cidadãos.

Os cidadãos, por seu turno, também se encontram vinculados pelos elos da solidariedade, de modo que, em sua ética individual, podem e devem se conscientizar da escolha de suas condutas, da razão para agir em no sentido da remoção das privações de liberdades.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao Estado restam, portanto, desafios de inserção na ordem internacional preservando sua base de arrecadação, combatendo a troca de resultados que MNEs possam, eventualmente, realizar para jurisdições menos ou nada tributantes a despeito de se valerem de seus mercados para suas atividades produtivas, simultaneamente à tarefa de ofertar vantagens locais a essas mesmas MNEs.

Se os Estados devem prover serviços públicos de qualidade, removendo privações de liberdade dos cidadãos, as MNEs têm objetivos diversos, agindo na busca prioritária do lucro. A conciliação dessas divergências entre esses dois atores é fundamental em tempos de globalização. O próprio contribuinte, hoje universalizado, ao vislumbrar o planeta ao seu dispor, pode estabelecer conexão com Estados nada ou pouco tributantes chegando mesmo à eventual dupla não tributação.

O direito tributário internacional, sistematizado mais vigorosamente em meados do século XX, enfrenta o desafio da dematerialização, da valorização dos intangíveis, em tempos de relativa escassez de receitas públicas. Em contrapartida, principalmente do tributo depende o erário público para possibilitar a remoção das privações de liberdade.

Assim, lícito concluir da importância do tributo – hoje pensado, planejado sob perspectiva internacional – para boa tomada de decisão por parte do Estado. Em outro giro, deve o Estado que se pretenda competitivo, olhar cenários mais amplos que suas fronteiras e a de alguns poucos parceiros. Necessário, inclusive, que o direito avance para que o Estado não perca competitividade e assista a erosão de suas bases tributárias.

A tributação internacional ascende, destarte, a uma posição relevante no contexto global para o Estado comprometido com a dignidade humana, como no caso do Brasil. A cidadania, efetivamente, somente poderá ser desfrutada se um esforço social conjunto, não apenas do Estado, mas de instituições não governamentais e mesmo indivíduos, no sentido de atuarem de forma responsável para a erradicação da miséria e das desigualdades regionais e sociais.

A globalização traz novos desafios, dentre os quais os inerentes à tributação internacional, mas a cidadania somente se concretizará se o normativo para conduta dos diversos atores envolvidos no processo de desenvolvimento, de aquisição de maior parcela de liberdades ensejar uma ética voltada para esta finalidade.

REFERÊNCIAS

- AGUILAR, Fernando Herren. *Direito econômico: do direito nacional ao direito supranacional*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- ANAMOURLIS, Tony; NETHERCOTT, Les. An overview of tax information exchange agreements and bank secrecy. In: IBFD, *Bulletin for international taxation* (December). Amsterdam: IBFD, 2009.
- CRETELLA NETO, José. *Curso de direito internacional econômico*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CUNHA, Antônio Geraldo. *Dicionário etimológico da língua portuguesa*. 4 ed., Rio de Janeiro: Lexikon, 2010.
- GUTMAN, Daniel. Qual justiça fiscal para os países em desenvolvimento em um mundo globalizado? In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo e BONILHA, Paulo Céso Bergstrom (coord.). *Direito Tributário Atual* 23. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 41-49.

²⁵ Já tivemos ocasião evocá-la em nosso *Tributação Internacional da renda – A competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica*, São Paulo: Quartier Latin, 2014.

²⁶ (Cf. SEN, 2009:18).

²⁷ A atividade financeira do Estado pode ser definida como “conjunto de ações do Estado para obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas.” (Cf. TORRES, 2009:3).

MILOVIC, Miroslav. Kant, Emmanuel, 1724- 1804. In: BARRETO, Vicente de Paulo (coord.), *Dicionário de Filosofia do Direito*. São Leopoldo: UNISINOS, 2006.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013*. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

_____. *The OECD'S Project on harmful tax practices: 2006 Update on progress in member countries*. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/harmful/37446434.pdf>

OWENS, Jeffrey. How the BEPS project should tackle harmful tax evasion, 2013. Disponível em: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3275221/How-the-BEPS-project-should-tackle-harmful-tax-competition.html>

PISTONE, Pasquale. Exchange of information and Rubik agreements: the perspective of an EU academic. In: *IBFD, Bulletin for international taxation* (april/may). Amsterdã: IBFD, 2013.

SEN, Amartya Kumar. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução Laura Teixeira Motta. Revisão técnica de Ricardo Doniselli Mendes. 8. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

SCHOUER, Luis Eduardo. Prefácio. In: ALMEIDA, C.O.F. *Tributação Internacional da renda: A competitividade de brasileira à luz das ordens tributária e econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

SKORUPSKI, John. Ética. In: BUNNIN, Nicholas; TSUIJAMES, E. P. *Compendio de Filosofia*. Tradução de Luiz Paulo Rouanet. São Paulo: Loyola, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. Cidadania. In: Barreto, V. de P.(Coord.) *Dicionário de filosofia do direito*. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2006, pp. 125-129.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário- valores e princípios constitucionais tributários*, v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Curso de direito financeiro e Tributário*, 16 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2009

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CAPÍTULO 7

ÉTICA EMPRESARIAL, CRIMINAL COMPLIANCE E ACORDO DE LENIÊNCIA

Marcelo Valdir Monteiro

INTRODUÇÃO

O Direito Penal é o meio de repressão mais forte do Estado e só deve ser usado quando as demais áreas do direito não se mostram suficientes para reprimir a realização de determinado ato (*ultima ratio*). A legislação criminal típica condutas de vida valoradas pelo legislador como inaceitáveis pela sociedade, implicando uma pena no caso de desrespeito a estas regras (cf. BITENCOURT, 2006:2).

A pena criminal tem como finalidade a repressão (ao mal do crime e a mal da pena) e a prevenção (geral e especial) para que não se pratiquem novos delitos. Com a punição criminal espera-se que o condenado não volte a delinquir, ou seja, que entenda que não deve praticar novas condutas criminosas, pois caso contrário receberá uma sanção criminal mais severa (cf. MIRABETE 2013:231/232).

A Constituição Federal prevê que, como regra, o titular da ação penal é o Ministério Público (art. 129, I, CF) e que o réu tem presumida sua inocência e o direito de permanecer em silêncio. O acusado, portanto, não precisa falar nada, do início ao fim do processo, pois quem deve provar a culpa é a acusação, pois somente com a certeza da culpa que se quebra a presunção de inocência.

Mas se o réu, quiser, espontaneamente, colaborar com a polícia ou com a acusação e confessar a prática de algum ato criminoso?

É sabido que a simples confissão não é suficiente para uma condenação criminal, pois o processo penal busca a verdade real e o réu pode estar querendo acobertar o verdadeiro criminoso, ou sendo obrigado por terceiros a assumir a responsabilidade por algo que não cometeu.

Mesmo assim, tendo em vista a colaboração do acusado, a confissão é considerada pelo legislador como uma circunstância atenuante (art. 65, III, d, CP)

Além da confissão também existem outros institutos que visam beneficiar o criminoso arrependido. Temos, neste sentido, a desistência voluntária e arrependimento eficaz (art. 15, CP), arrependimento posterior (art. 16, CP), a reparação do

¹ Possui graduação em Direito Penal pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas (1997), Mestrado em Direito Penal pela Universidade de São Paulo (2004) e curso de doutorado em Direito Penal, USP, de 2006-2009. Atualmente é professor da PUC-Campinas, FACAMP, FADIS-Sorocaba e do PROORDEM. Foi vice-presidente da OAB-Campinas (2014-2015). Tem experiência na área do direito, com ênfase em Direito Penal, Processual Penal e Direito Constitucional.