

**O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DISCRIMINATÓRIO COMO  
COMBATE À CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL  
INTERNACIONAL E A SUA LEGITIMIDADE**



MIGUEL ÂNGELO MACIEL

**O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DISCRIMINATÓRIO COMO  
COMBATE À CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL  
INTERNACIONAL E A SUA LEGITIMIDADE**

SÃO PAULO - 2009



**MP**  
EDITORA

M138t

Maciel, Miguel Ângelo

O tratamento tributário discriminatório como combate à concorrência fiscal prejudicial internacional e a sua legitimidade / Miguel Ângelo Maciel. - São Paulo : MP Ed., 2009.

Inclui bibliografia  
ISBN 978-85-7898-021-4

1. . Direito tributário - Brasil. 2. Globalização. 3. Direito internacional. 4. Responsabilidade fiscal. 5. Legitimidade (Direito). I. Título.

09-3487.

CDU: 34:351.713(81)

015.07.09 21.07.09

013867

---

*Preparação*  
Júlia Carolina de Lucca

*Projeto Gráfico e Editoração*  
Veridiana Freitas

*Revisão*  
Bruno Ribeiro de Lima

*Diretor responsável*  
Marcelo Magalhães Peixoto

*Capa*  
Veridiana Freitas

*Impressão e acabamento*  
MP Gráfica

---

FONTE GARAMOND PREMIER PRO  
PAPEL MIOLO OFF SET 75G/M<sup>2</sup>  
PAPEL CAPA SUPREMO DESIGN 250G/M<sup>2</sup>  
EDIÇÃO: 1ª EDIÇÃO – INVERNO DE 2009

---

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2009  
Av. Brigadeiro Luís Antônio, 2482, 6. andar  
01402-000 – São Paulo  
Tel./Fax: (11) 3101 2086  
adm@mpeditora.com.br  
www.mpeditora.com.br

ISBN 978-85-7898-021-4

*A Lourdes, Giovana e Paula,  
mulheres especiais.*



*“Capital was never the citizen of any country.”*  
Adam Smith



## PREFÁCIO

A rapidez das comunicações e do trânsito de pessoas e bens com a “globalização” (integração das economias mundiais e a expansão de mercados) fez surgir uma nova ordem econômica internacional, como uma realidade sem retrocessos. Essas novas relações transnacionais refletem-se sobre pessoas e países, alterando e influenciando costumes, contribuindo não só para aproximação, mas também para a redução de obstáculos, a realização de operações e a interação de negócios, empresas, capitais e serviços, seja nos seus aspectos positivos seja nos negativos.

As consequências dessa realidade repercutem, da mesma forma, no campo da tributação, uma vez que tais relações vinculam-se a fatos econômicos que necessariamente geram fatos geradores tributários. É inegável que os países tentam criar legislações que lhes possibilitem beneficiar-se dos resultados tributários dessa transnacionalidade para aumentar as suas receitas. As pessoas e as empresas, todavia, não podem ser responsabilizadas sozinhas com a multiplicidade dessa tributação, sob pena de se produzir o efeito contrário ao desejado: o afastamento dos investimentos. Cada país tem que adequar a sua legislação de modo a atrair capitais, cuidando para que não se crie uma concorrência fiscal internacional prejudicial ou, no intuito de proteger os nacionais, serem criadas barreiras fiscais a novos negócios. Já as pessoas geralmente procuram fórmulas para evitar ou reduzir a sua tributação, pois a expropriação de bens para pagamento de tributos sempre encontrou resistências, esquecendo-se todos do dever que têm de contribuir para que o Estado cumpra os seus fins.

A globalização, além dos seus efeitos no tocante à expansão dos negócios, circulação de bens e atração de investimentos, poderá abrir, ainda, a possibilidade da utilização de mecanismos para que as pessoas e as empresas possam pagar menos tributos. Essa redução de tributos poderá se dar tanto por meio de formas lícitas, que a ordem jurídica internacional não poderá desconhecer, como mediante uso de meios ilegais. Essas formas ilícitas de economia tributária, porém, deverão ser reprimidas com vigor, para que não produzam resultados negativos e gerem

concorrência desleal, não só entre as pessoas e empresas, mas, igualmente, entre os próprios países, com reflexos sobre a ordem econômica geral.

É desejo de todos que haja uma harmonização e adequação das leis entre os países para que as transações internacionais possam fluir com normalidade, sem causar efeitos nefastos para as chamadas relações globalizadas.

Aqui se revela a importância deste trabalho de Miguel Ângelo Maciel, resultado de reflexões, pesquisas e estudos aprofundados, na melhor doutrina brasileira e estrangeira. A abordagem de tema tão complexo e novo, para o qual ainda existem poucos trabalhos no Brasil, dos quais foram pioneiros o Prof. Alberto Xavier e o Prof. Heleno Taveira Torres, demonstra a ousadia do seu autor, especialmente quando, além de investigar as questões de tributação internacional, ele apresenta conclusões que, com certeza, servirão não só de contribuição de *lege ferenda* ou como orientação para os estudiosos, mas também como um guia prático para os que desejam conhecer as regras brasileiras e aderir nas formas de realização de operações transnacionais.

A obra de Miguel Ângelo transita em searas diversas, conseguindo conjugar o jurídico e o econômico às realidades concretas das transações internacionais. Ele apresenta conceitos, princípios, examina legislações estrangeiras, normas de organizações estrangeiras (OMC, ONU, FMI, OCDE), inclusive tocando em tradicionais temas cercados de preconceitos, como a elisão, as práticas internacionais para economia de tributos, as transações *offshore* e a competição tributária internacional.

Um exame minucioso da obra revela, ainda, o arrojo do seu autor em tentar desmistificar a expressão “paraísos fiscais”, pois, segundo ele, necessariamente tais países não são prejudiciais. Para Miguel Ângelo, contudo, o que deve ser combatida é a utilização desses locais para fins criminosos, como a lavagem de dinheiro, por exemplo, apontando que a solução pra os desvirtuamentos não é a “ferramenta fiscal”, mas sim a repressão policial.

Conheci Miguel Ângelo quando ministrei aulas no curso de mestrado da Universidade Católica de Brasília, onde pude constatar a sua capacidade de apreender e formular ideias. Com o espírito inconformado dos investigadores, ele hoje continua suas pesquisas no doutorado na Argentina. É o resultado dos seus estudos, aliados ao exercício da missão de professor e pesquisador da UCB e do CEAT, que já foram expostos em outros trabalhos publicados, que ele traz agora nesta obra.

É importante ressaltar a grande satisfação com que recebi o convite para prefaciar este livro. Contudo, apesar da proximidade acadêmica com Miguel Ângelo, que permitiu acompanhar seu caminhar intelectual, conse-

gui o afastamento e a isenção necessária para tecer considerações e poder admirar o expressivo mérito desta obra e do seu autor.

A atualidade do estudo do tema, neste momento em que crescem, cada vez mais, as transações internacionais, por si só já demonstra a oportunidade deste trabalho e o reconhecimento da sua importância como uma contribuição inestimável para o estudo da tributação transnacional.

Com certeza, com este livro, os acadêmicos e os operadores do direito ganham mais uma fonte de estudos para consulta e aplicação no seu dia a dia.

Recife, 31 de julho de 2009.

***Mary Elbe Queiroz***

Doutora em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito Público (UFPE). Pós-graduação na Espanha e Argentina. Presidente do Centro de Estudos Avançados de Direito Tributário e Finanças Públicas do Brasil – CEAT. Presidente do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários – IPET. Coordenadora do Curso de Pós-graduação do IBET/IPET em Recife/PE. Professora do Programa de Doutorado e Mestrado da UFPE. Professora de cursos de pós-graduação: PUC/Cogea/SP; IBET/SP; UFBA/BA; IDP/DF; Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo – ESPGE; Escola de Magistrados da Justiça Federal São Paulo – 3ª região. Ex-auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil. Ex-membro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Advogada sócia do escritório *Queiroz Advogados Associados*.



# Sumário

<b>PREFÁCIO .....</b>	<b>9</b>
<b>LISTA DE TABELAS .....</b>	<b>21</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS .....</b>	<b>23</b>
<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>25</b>
<b>CAPÍTULO 1.</b>	
<b>O CENÁRIO INTERNACIONAL GLOBALIZADO .....</b>	<b>29</b>
1.1 A globalização.....	30
1.1.1 A globalização como fenômeno multidisciplinar .....	31
1.1.2 Globalização política e a crise da soberania do Estado.....	32
1.1.3 A evolução da globalização.....	34
1.1.4 A globalização econômica .....	36
1.1.4.1 Características da globalização econômica.....	37
1.1.4.2 Da empresa multinacional para a corporação transnacional .....	39
1.1.4.3 De Bretton Woods ao consenso de Washington.....	44
1.1.4.3.1 Bretton Woods .....	45
1.1.4.3.2 Consenso de Washington .....	46

1.1.4.3.3 Pós-consenso de Washington.....	51
1.1.4.3.4 A crise financeira mundial de 2008 e 2009 e as propostas de um novo "New Deal" econômico.....	55
1.1.5 A globalização tributária.....	56
1.1.5.1 O Estado fiscal .....	57
1.1.5.2 A soberania tributária.....	60
1.1.5.3 Elementos da globalização tributária.....	64

## **CAPÍTULO 2.**

<b>A "CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL" .....</b>	<b>67</b>
2.1 Concorrência .....	67
2.1.1 Concorrência fiscal .....	68
2.1.2 Concorrência fiscal prejudicial .....	70
2.2 Crise do Estado soberano frente à economia – crise paradigmática .....	73
2.3 Por que se instaura a concorrência?.....	78
2.3.1 A corrida ao fundo do poço .....	81
2.3.2 A liberdade de planejamento tributário .....	82
2.4 É real a necessidade de combater tais práticas? .....	85
2.5 A harmonização das políticas tributárias dentro e fora dos processos de integração regionais .....	88
2.6 Os organismos internacionais e a tributação internacional .....	90
2.6.1 A OMC (GATT).....	93
2.6.2 A ONU .....	99
2.6.3 O FMI .....	101
2.7 Código de conduta da União Europeia .....	103
2.8 A OCDE.....	108

2.8.1 O relatório da OCDE no combate à “concorrência fiscal prejudicial” .....	110
2.8.1.1 Paraísos fiscais.....	111
2.8.1.2 Regimes fiscais preferenciais.....	113
2.8.1.3 As medidas defensivas .....	114
2.9 Comparativo entre o relatório OCDE e o código de conduta europeu.....	118
2.10 O atual estágio da concorrência fiscal prejudicial.....	120

**CAPÍTULO 3.  
TRANSAÇÕES OFFSHORE ..... 129**

3.1 Algumas espécies de transações <i>offshore</i> que se utilizam de países com tributação favorecida .....	129
3.1.1 Os paraísos fiscais e os centros <i>offshore</i> .....	130
3.1.2 As principais espécies de transações <i>offshore</i> que se utilizam de paraísos fiscais.....	130
3.1.2.1 Preços de transferência.....	130
3.1.2.2 Uso abusivo de tratados internacionais .....	132
3.2 Composições societárias e o ambiente <i>offshore</i> .....	134
3.3 Composições societárias e o uso de países, territórios e jurisdições de tributação favorecida.....	135
3.3.1 Trust.....	136
3.3.2 Grupos de empresas.....	137
3.3.2.1 <i>International holding companies</i> .....	138
3.3.2.2 Centros de coordenação .....	140
3.3.2.3 Interposição de sociedades condutoras – <i>conduit company</i> .....	140
3.3.2.4 Interposição de sociedades-base – <i>base companies</i> .....	141

3.3.2.4.1 Empresas de comercialização - <i>trading companies</i> .....	142
3.3.2.4.2 Sociedades de prestação de serviços.....	143

**CAPÍTULO 4.  
OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS ..... 145**

4.1 O tema no direito internacional tributário .....	145
4.2 Os princípios tributários internacionais .....	146
4.2.1 Princípios vinculados aos elementos de conexão (territorialidade e universalidade) – critérios .....	146
4.2.2 Princípio da territorialidade .....	147
4.2.2.1 Sistema territorial puro.....	147
4.2.2.1.1 Critério da fonte.....	148
4.2.2.1.2 Fonte efetiva da renda (produção) .....	148
4.2.2.1.3 Fonte do pagamento .....	149
4.2.2.2 Territorialidade em sentido material.....	150
4.2.2.3 Territorialidade em sentido formal.....	151
4.2.3 Do princípio da universalidade – elementos de conexão subjetivos .....	152
4.2.4 Dos princípios tributários relativos aos valores .....	155
4.2.5 Princípios internacionais.....	158
4.2.5.1 Princípio da igualdade (ou da isonomia) .....	159
4.2.5.2 Igualdade jurídica <i>versus</i> igualdade econômica.....	164
4.2.5.3 Princípio da não-discriminação .....	166
4.2.5.4 Princípio da capacidade contributiva .....	169
4.2.5.5 Princípio da progressividade (subprincípio da capacidade contributiva).....	173
4.2.5.6 Princípio da neutralidade da tributação (subprincípio da capacidade contributiva).....	173

4.2.5.7 Princípio da livre concorrência.....	174
4.2.6 A extrafiscalidade como princípio.....	175
4.3 Princípios tributários no direito brasileiro.....	177
4.3.1 Princípio da igualdade, da capacidade contributiva e da não-discriminação no direito brasileiro.....	178
4.3.1.1 Da igualdade.....	178
4.3.1.2 Da capacidade contributiva.....	179
4.3.1.3 Da não-discriminação .....	180

## **CAPÍTULO 5.**

### **O MODELO BRASILEIRO DE COMBATE À COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA PREJUDICIAL: a tributação de não-residentes e a identificação de paraísos fiscais .....**

5.1 A elisão: exercício de um direito individual ou obrigação geral de contribuição frente às lacunas .....	184
5.2 O modelo tributário brasileiro.....	186
5.3 O Brasil e a concorrência fiscal prejudicial .....	187
5.4 A legislação brasileira .....	188
5.5 Países de tributação favorecida na lei .....	189
5.6 Legitimidade em tributar remessas para não-residentes.....	193
5.6.1 Fonte de pagamento ou fonte de produção .....	194
5.7 Critérios para a identificação de países de tributação favorecida.....	196
5.7.1 No mundo .....	197
5.7.2 No Brasil .....	199
5.8 Alíquota nominal ou alíquota efetiva .....	200
5.9 A tipificação administrativa .....	202

5.10 Lista brasileira de países de tributação favorecida ( <i>black list</i> ) .....	203
5.10.1 A taxatividade ou exemplificatividade das listas.....	206
5.10.2 A análise da taxatividade ou da mera exemplificatividade.....	208
5.10.2.1 Análise legal.....	209
5.10.2.2 Análise pragmática .....	209
5.10.2.3 Análise principiológica.....	211
5.10.2.4 Proposta de entendimento .....	212
5.11 Substituto ou responsável tributário e o contribuinte de fato .....	213

## **CAPÍTULO 6.**

### **A MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA NA LEI BRASILEIRA INCIDENTE SOBRE AS REMESSAS PARA RESIDENTES EM PAÍSES, TERRITÓRIOS E JURISDIÇÕES DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA.....**

6.1 Apontamentos contrários à discriminação instituída .....	219
6.1.1 Critério de discrimine.....	219
6.1.1.1 Nacionalidade .....	220
6.1.1.2 Residentes <i>versus</i> não-residentes .....	223
6.1.1.3 Não-residentes <i>versus</i> não-residentes .....	224
6.1.1.4 Origem e destino.....	224
6.1.2 Afronta a valores e princípios .....	224
6.1.3 Recomendações da OCDE .....	226
6.1.4 Nova lista da OCDE .....	227
6.1.5 A vocação da economia brasileira .....	228
6.1.6 A insuficiência do interesse arrecadatório como motivação para a discriminação .....	228
6.1.7 Necessidade de conhecimento de lei estrangeira .....	228

6.1.8 A ampliação da essência da lista de dependências com tributação favorecida .....	229
6.1.9 Livre concorrência .....	229
6.2 Apontamentos favoráveis à discriminação instituída .....	230
6.2.1 Função extrafiscal .....	230
6.2.2 Livre concorrência .....	233
6.2.3 Combate à evasão fiscal internacional e à alteração artificial do fluxo de alocação de investimentos financeiros e de capitais.....	233
6.2.4 Equalização da tributação mundial .....	235
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>237</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>243</b>

