

Tributação e desenvolvimento: o contributo do direito fiscal internacional

*João Félix Pinto Nogueira**

Resumo: Num mundo cada vez mais globalizado, o discurso sobre o desenvolvimento é muitas vezes limitado às questões da ajuda directa e dos subsídios. O objectivo do presente estudo é o de demonstrar a forte relação existente entre tributação internacional e desenvolvimento. Além disso, nele são discutidas as estratégias que os países em vias de desenvolvimento podem implementar no sentido de potenciar a competitividade internacional (fiscal) e o bem-estar geral dos seus cidadãos.

Palavras-chave: Tributo. Tributário Internacional. Desenvolvimento.

Abstract: In an increasingly globalized world economy, the discussion about development is often reduced to the issues of direct aid and subsidies. This article aims to demonstrate the strong link between international taxation and development. Furthermore, the strategies that developing countries may adopt in order to increase their international tax competitiveness and the general well being of their citizens are discussed.

Keywords: Tax. International Tax Law. Development.

* Investigador pós-doutoral no “Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht” da Wirtschafts Universität Wien – Viena, Áustria. Autor português. Docente em vários cursos de mestrado e de pós-graduação, tanto em Portugal como na Espanha. O autor agradece o envio de comentários ou sugestões para joaofelixpintonogueira@gmail.com.

1 Introdução e plano da exposição

O fenómeno tributário apresenta uma marca indelével na conformação da sociedade contemporânea. Tanto ao nível individual como no colectivo, vários dos elementos caracterizadores da esfera social apresentam-se – com um maior ou menor nexos de causalidade – como o resultado de algum sucesso verificado ao nível tributário.

Vários autores encontram na esfera tributária a causa principal ou última de acontecimentos tão marcantes como a queda do império romano, a sucessão de impérios na história moderna ou mesmo a independência da América¹. Assim, e muito antes da emergência dos actuais “Estados Fiscais”², já o tributo apresentava um certo protagonismo no devir político-social.

O tributo também tem um forte impacto no comportamento individual. Já há mais de meio século demonstrava Charles Tiebout³ – ainda que no plano de um puro modelo económico – que, se os níveis tributários de diferentes comunidades fossem diferentes, os cidadãos tenderiam a votar com os pés (*voting with the feet*) deslocando-se para aquela que, de acordo com as percepções individuais, apresentasse uma melhor combinação entre carga tributária e nível de bens públicos fornecidos⁴.

¹ Sobre este ponto, entre outros, vide ADAMS C. **For Good and Evil**. 2. ed. Londres: Madison Books, 1994.

² No sentido de Estados cuja fonte de financiamento assenta sobretudo nos tributos. Para uma caracterização alargada do conceito vide WITTMANN, W. **Der Steuerstaat**. Munique: 1986. Em língua portuguesa, veja-se o capítulo II de NABAIS, J. C. **O Dever fundamental de Pagar Impostos**, 2. reimpressão, Coimbra: Almedina, 2009.

³ Referimo-nos ao seguinte estudo: TIEBOUT, C. A. Pure Theory of Public Expenditure, **The Journal of Political Economy**, v. 64, n. 5. 1956.

⁴ Um dos aspectos realçados consiste no facto de os cidadãos não se deslocarem necessariamente para a comunidade com o índice tributário mais baixo. Isto

Mesmo no contexto de uma mesma jurisdição, o tributo pode influenciar as opções individuais. Além de uma vertente patrimonial, aos tributos é cada vez mais reconhecida uma função *para* ou *extra-fiscal*⁵ aceitando-se hoje, pacificamente, a criação ou modelação de impostos no sentido de direccionar indivíduos a praticar ou a abster-se de praticar um dado comportamento⁶.

Por todo o mundo, governos e governantes estão cada vez mais cientes desta “força social do tributo” utilizando-a, de forma mais ou menos ostensiva, para a obtenção de determinados fins. Esta afirmação pode ser ilustrada com vários exemplos.

A submissão do tabaco a um gravame particularmente elevado visa, mais do que a obtenção de receitas, desincentivar o consumo daquele produto, considerado prejudicial para a saúde. Ao submeter os produtos petrolíferos a taxas de imposto particularmente agravadas, pretende-se atenuar o consumo excessivo de um recurso não renovável. Ao se permitir uma dedução fiscal pela aquisição de material informático, mais não se está a fazer do que conceder um subsídio à informatização, tanto de lares como de empresas.

Esta “força social” do tributo faz com que este se mostre como um instrumento eficaz no contexto da promoção do desenvolvimento. Os entes públicos podem ainda recorrer à variável fiscal para o incentivo de determinado objectivo de política económica ou social.

porque estes se mostram, pelo menos abstractamente, sensíveis aos bens públicos que são oferecidos por cada comunidade. Assim, os cidadãos poderão preferir um nível tributário mais elevado se esse sacrifício for, na sua percepção, compensado, por um provimento mais elevado de bens públicos.

⁵ Para uma visão compreensiva do fenómeno vide RINDERER C. **Die Theorie der Parafiskalität**, Innsbruck: Institut für Finanzwissenschaft, 1989.

⁶ Em língua portuguesa, e abordando esta questão, vide VASQUES S. Remédios Secretos e Especialidades farmacêuticas: A legitimação Material dos Tributos Parafiscais. **Ciência e Técnica Fiscal**, n. 413, p. 135-219. 2004.

Exemplos clássicos disso são: as deduções por donativos a entes sem escopo lucrativo; a isenção de imposto (sobre o rendimento ou sobre o património) incidente sobre organizações dedicadas à ajuda humanitária em países em vias de desenvolvimento; a isenção dos rendimentos obtidos por residentes ao abrigo de missões humanitárias⁷; ou a existência de taxas especiais para sociedades que instalem unidades de produção em zonas com índices de crescimento económico reduzido⁸.

O exposto demonstra, de forma apodíctica, que existe uma relação estreita entre a tributação e a promoção de desenvolvimento. O presente estudo parte dessa premissa, mas centra-se num sector que, sendo da esfera do tributário, é muitas vezes descurado por parte dos países em vias de desenvolvimento⁹: o da fiscalidade internacional. De facto, e no contexto de uma economia cada vez mais globalizada, a promoção do desenvolvimento destes Estados passa cada vez mais pela tomada de decisões acertadas neste âmbito¹⁰. Sendo certo que a via fiscal não é a única, esta se apresenta – hodiernamente – como uma via privilegiada para a atracção do investimento estrangeiro e,

⁷ Isenção essa que aumenta o rendimento disponível e que pode funcionar como um incentivo, ou como uma atenuação do “prejuízo comparativo” sofrido pelo sujeito ao dedicar-se a essas actividades.

⁸ Permitindo que nessas zonas se gerem mais empregos e uma maior procura de bens locais, induzindo à fixação de sujeitos e ao desenvolvimento económico.

⁹ Utilizaremos esta expressão de forma lata, em mero contraste com a expressão “países desenvolvidos”. Não ignorando as diferenças, incluímos aqui, e para efeitos do presente estudo, realidades como as dos países subdesenvolvidos, países emergentes etc.

¹⁰ Para uma visão panorâmica da questão vide OWENS, J. e CAREY, R. Why Tax Matters for Development. **OECD Observer**, n. 273, Junho de 2009.

consequentemente, para a redução da pobreza e promoção do desenvolvimento¹¹.

Assim, o objectivo do presente estudo é o de passar em revista algumas das opções tributárias ao dispor dos países em vias de desenvolvimento e cuja implementação poderá permitir (a troco de custos reduzidos) uma maximização dos seus índices económicos e, reflexamente, uma melhoria do nível geral de bem-estar dos seus cidadãos.

2 A especificidade da posição dos países em vias de desenvolvimento

A globalização das actividades económicas e a estruturação das mesmas em mais do que um território nacional leva a que estas sejam, frequentemente, objecto de plúrimas pretensões tributárias¹².

Tais pretensões, a concretizarem-se, geram situações de dupla tributação jurídica internacional¹³ constituindo um óbvio entrave ao comércio interestatal¹⁴. Pelo que, e na esteira de recomendações de

¹¹ Defendendo a prevalência desta via fiscal face à da ajuda directa (a qual apenas introduziria benefícios temporários ou conjunturais) - vide STEWART, M. *Global Trajectories of Tax Reform: The Discourse of Tax Reform in Developing and Transition Countries*, **Harvard International Law Journal**, p. 171 e ss. 2003.

¹² Vide EASSON, A. **Taxation of Foreign Direct Investment**, Hague, Kluwer Law International, 2003 (em especial p. 156 e ss: “The challenges of globalization”).

¹³ Sobre o fenómeno e as suas repercussões ao nível das relações económicas internacionais vide PIRES, M. **Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1984 e DORNELLES, F. **A Dupla Tributação Internacional da Renda**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1979.

¹⁴ Vide ponto 2 da “Introdução” aos Comentários à Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (doravante

diversas organizações internacionais, vários Estados resolveram adotar convenções bilaterais destinadas à eliminação ou atenuação dessa dupla tributação.

Apesar da promoção do desenvolvimento ser hoje apontada como um dos fins dessas convenções¹⁵, os países em vias de desenvolvimento mostram-se tradicionalmente avessos à celebração das mesmas.

As razões tradicionalmente apontadas prendem-se com os elevados custos e larga duração das negociações e com os débeis resultados alcançados por estes convénios¹⁶. É ainda arguido que os mesmos acabam por trazer mais desvantagens do que vantagens¹⁷. Ao que acresce o facto de estes convénios importarem limitações sensíveis ao nível de um sector importante da soberania estatal¹⁸. Tais razões têm conduzido a que vários Estados se abstenham de implementar uma política coerente e consolidada no que toca à tributação internacional.

Em nossa opinião, urge modificar essa situação. Na verdade, a introdução de pequenos ajustes, ao nível fiscal, pode mostrar-se economicamente mais eficaz do que vários programas de ajudas ao desenvolvimento. Além disso, por regra, a via tributária conduz à

OCDE) e “Introdução” dos Comentários à Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas (doravante ONU).

¹⁵ Neste sentido PIRES, R. C. Notas de Reflexão: Acordos para Evitar e para Eliminar a Dupla Tributação no Direito Fiscal Internacional do século XXI, **Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal**, v. 1, n. 2, p. 183. 2008.

¹⁶ As alegações são de diferente textura, mas acabam por incidir nos mesmos argumentos: i) elevados custos envolvidos no processo de negociação; ii) larga duração do processo; iii) difícil revisibilidade, ainda que as condições estruturais do Estado se tenham alterado; iv) relativa complexidade das negociações e inexistência de peritos especializados; v) inexistência de relações económicas numa escala que justifique a convenção.

¹⁷ Cf. DAGAN, T, *The Tax Treaties Myth*. **New York University Journal of International Law and Politics**, v. 32, p. 939. 2000.

¹⁸ Cf. JEFFERY, R. **The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation**. Hague: Kluwer Law International, 1999, p. 21 e ss.

entrada de “capital produtivo”, *i.e.*, de investimento estrangeiro destinado à abertura de indústria, comércio e serviços, potenciando as estruturas económicas dos Estados e lançando-os definitivamente na rota do desenvolvimento¹⁹.

Nesses termos, os Estados em vias de desenvolvimento não devem abster-se de ter uma postura forte (e quiçá agressiva) em termos de política fiscal internacional. O grande desafio passa pela não mimetização das soluções adoptadas pelos países desenvolvidos, mas e ao invés, pela adopção de medidas fiscais conformes com as idiossincrasias nacionais.

3 Adopção de medidas fiscais a nível interno

Ao contrário da ideia prevalecente, a promoção do desenvolvimento no plano internacional não passa unicamente pela celebração de convenções na esteira dos modelos OCDE e ONU ou pela adopção de baixas taxas de tributação. Bem mais importante do que isso se mostra a introdução de modificações nos planos organizacionais e normativo – as quais se podem implementar de forma unilateral²⁰.

Um dos principais problemas que os países em vias de desenvolvimento enfrentam é o da falta de uma máquina fiscal forte.

¹⁹ Tal como vimos anteriormente ao nível interno, a concessão de um benefício fiscal pode ter consequências em planos diversos do estritamente financeiro. Assim, apesar de conduzir normalmente a uma perda de receitas fiscais, pode levar – ainda que indirectamente - à atracção e fixação desse investimento, à criação de infra-estruturas de produção e à criação de empregos, ao estímulo de actividades conexas ou em cadeia – conduzindo assim a uma melhoria global dos índices de desenvolvimento.

²⁰ Cf. BRÄUTIGAM, D. FJELDSTADT O. e MORRE, M. **Taxation and State-Building in Developing Countries**. Cambridge: Cambridge University Press, 2008.

Assim, uma das prioridades consiste na reformulação das estruturas da administração fiscal, dotando-as de esquemas de fiscalização adequados – tanto ao nível normativo como ao nível dos recursos humanos.

Em segundo lugar, e ainda ao nível organizacional, cremos ser importante a criação de grupos de trabalho especificamente dedicados ao sector da tributação internacional, a trabalhar no contexto das administrações. A tais grupos competiria: i) a resolução dos principais problemas técnicos de interpretação e aplicação das normas tributárias em matéria internacional; ii) a monitorização da liquidação e cobrança de impostos nas relações transnacionais; iii) a elaboração de propostas técnicas de modificações normativas; iv) uma eventual participação em organizações internacionais em matéria fiscal²¹.

Em terceiro lugar, e já ao nível normativo, estes Estados devem esforçar-se por adoptar sistemas tributários simples e efectivos e que reconheçam os direitos, liberdades e garantias dos sujeitos passivos, no quadro de verdadeiros Estado de Direito (*Rechtsstaat*). Determinados princípios, como os da legalidade ou da proibição da retroactividade, deveriam ser plasmados (preferencialmente) a um nível supranacional²².

No que se refere à segurança e certeza jurídica – talvez um dos pontos cruciais na perspectiva do investidor internacional – deveria ser dada especial relevância i) à publicidade dos “documentos normativos”²³; ii) à publicidade das decisões administrativas e

²¹ Remetemos para o que referiremos seguidamente, no ponto dedicado às estratégias bilaterais e multilaterais.

²² Ou, pelo menos, constar de leis de valor reforçado.

²³ Englobando não só a lei em sentido clássico, mas ainda a *soft law* e outras orientações provenientes da administração fiscal. Tais documentos deveriam ser facilmente acessíveis *on-line*.

jurisdicionais relevantes²⁴; iii) à celeridade da tramitação, e; iv) à informatização dos processos. Ainda a este nível mostra-se importante prever a possibilidade de se solicitarem informações prévias vinculativas (*advanced tax rulings*)²⁵ e que as mesmas sejam publicitadas²⁶.

Ainda neste capítulo, e no que diz respeito a multinacionais, deverão ser impostas obrigações fiscais acessórias alargadas, requerendo-se a constituição de dossiers fiscais pelo menos no que concerne às operações com empresas associadas (de modo facilitar a fiscalização das questões relacionadas com os preços de transferência). Temos dúvidas, no entanto, sobre a adequação de um sistema de comunicação obrigatória de operações de planeamento fiscal (as *disclosure rules*) tanto pela complexidade da sua previsão como pela ineficácia prática a que a aplicação das mesmas normalmente conduz.

No que tange ao plano substantivo, consideramos importante que se adopte um conjunto de medidas (que podem ser autonomizadas num código) especificamente destinadas ao investimento estrangeiro. Partindo da situação típica (de um Estado que importa capital e tecnologia e que exporta matérias primas e produtos acabados e semi-acabados) o regime a implementar deve simultaneamente favorecer a entrada de capital estrangeiro, mas não descuidar a existência de um nível de tributação efectiva das actividades desenvolvidas em território

²⁴ De modo a que se possa compreender qual a *law in action* numa dada jurisdição.

²⁵ Os quais podem ser admissíveis para a generalidade das situações em que os sujeitos passivos tenham dúvidas sobre o correcto enquadramento tributário de uma dada situação, quer apenas relativamente a determinadas situações “clássicas” de divergência entre os sujeitos e a administração (como sucede frequentemente no âmbito dos preços de transferência).

²⁶ Por exemplo, através da internet.

nacional. Deve existir um cuidado efectivo na protecção das receitas tributárias ao nível do Estado da fonte.

Concretizando o anteriormente exposto, cremos que se deve partir para a definição de uma base fiscal alargada, a qual seja acompanhada de regras bastante simples relativas à determinação do rendimento colectável, das deduções aplicáveis e da taxa final (a qual não deve ser meramente nominal)²⁷. A partir daí, pode recorrer-se à adopção de outras medidas em função dos caracteres específicos do país: deduções majoradas para gastos em tecnologia ou infra-estruturas, depreciação acelerada de investimentos de capital, concessão de créditos fiscais ao desenvolvimento, concessão de créditos para o reinvestimento no país e adopção de taxas reduzidas para o expatriamento de lucros em relação a empresas efectivamente sediadas.

A competitividade fiscal pode ainda ser assegurada através de medidas transitórias como as *tax holidays*²⁸, as reduções na retenção na fonte ou nas contribuições para a segurança social dos trabalhadores nos primeiros anos de laboração, a isenção de determinadas parcelas do rendimento etc.

Ainda que esta questão não se manifeste com a mesma intensidade que se verifica nos países desenvolvidos, seria importante definir com clareza a política antiabusiva através de normas específicas, claras, concisas e de fácil administração²⁹. Estas, além de assentarem

²⁷ Ao contrário da política, de algum modo generalizada, de uma reduzida tributação no rendimento. Discutindo estas e outras opções vide ROMSTORFER, R. Capital Export and Capital Import Neutrality in Tax Treaties. In: STEFANER, M. e ZÜGER, M. (Coord.). **Tax Treaty Policy and Development**. Viena: Linde, 2005, p. 77 e ss.

²⁸ Sobre este “instrumento” vide Shah, N. Overview of Tax Benefits and Tax Holidays, **Asia-Pacific Tax Bulletin**, IBFD, v. 10, n. 4, p. 201-204. 2004.

²⁹ De certo modo seria melhor fazer um forte investimento na tipificação das condutas antiabuso através de normas específicas e prescindir da adopção de

em presunções claras, baseadas em elementos objectivos e facilmente verificáveis³⁰, devem prever sempre a possibilidade de uma ulterior sindicância judicial³¹.

Ênfase deve ser ainda colocada em tributos diversos dos que incidem directamente sobre o rendimento, de modo a não onerar em demasia o capital estrangeiro. Pode, contudo, ser importante reduzir os índices de tributação imobiliária em “imobilizado produtivo”, ainda que externamente controlado. Pode ainda ser aconselhável reduzir progressivamente certos direitos aduaneiros ou a criação de zonas de tributação reduzida ou parques tecnológicos que beneficiem de benefícios fiscais específicos. Apesar de se tratar de uma fórmula “algo batida”, estes centros podem ser excelentes promotores de uma transferência tecnológica e funcionar como motores da I&D nacional³².

Por último, e no que respeita à dupla tributação internacional, com base na monitorização do investimento externo, dever-se-ão introduzir medidas unilaterais que permitam atenuar o fenómeno. A reciprocidade, não sendo directa, não é inexistente: muitos dos países desenvolvidos asseguram também, e reflexamente, medidas unilaterais

uma cláusula geral, que tantos problemas suscita ao nível da sua implementação prática.

³⁰ Deve proceder-se a uma ponderação adequada entre a necessidade de eliminação das zonas de discricionariedade técnica e do recurso a conceitos indeterminados, por um lado, e a necessidade de proceder a uma análise casuística das eventuais situações de abuso, por outro. Tal pode ser conseguido, nomeadamente, através de cláusulas de funcionamento bi-fásico: i) em primeiro lugar estabelece-se a presunção de abuso, assente em critérios claros e objectivos, ii) em segundo lugar permite-se a elisão, pelo sujeito passivo, desde que este demonstre que as operações tiveram na sua base motivos economicamente válidos, que são genuínas ou que não redundam em expedientes puramente artificiais.

³¹ Caso contrário poderia negar-se, pela via administrativo-tributária, direitos anteriormente reconhecidos pela via legislativa.

³² Os *silicone-something*, ora existentes em várias jurisdições.

de eliminação de dupla tributação, aplicáveis na ausência de convenções internacionais.

Todas estas medidas fiscais devem ser complementadas com acções adequadas fora do plano fiscal, tais como a aprovação normas eficazes no combate à corrupção, o desenvolvimento de gabinetes de apoio ao investimento estrangeiro, a concessão de apoios a esse investimento, a instituição de um sistema financeiro forte, transparente e sujeito a mecanismos de controlo, a proibição das nacionalizações etc. Há que ter constantemente a percepção de que a abordagem fiscal tem de estar em plena coordenação com as demais políticas nacionais que apresentem um qualquer impacto no investimento estrangeiro.

4 Algumas medidas ao nível bilateral e multilateral

Tendo em conta o perfil económico de alguns Estados, pode não se mostrar vantajosa a adopção de convenções internacionais em matéria fiscal, pelo menos nos termos dos modelos clássicos (dos modelos da OCDE e das ONU). Isto, porém, não pode equivaler à ausência de uma política fiscal forte, ao nível internacional.

Em primeiro lugar, os países em vias de desenvolvimento devem potenciar a sua participação em fóruns internacionais: na OCDE³³, nas Nações Unidas³⁴ bem como noutras organizações internacionais³⁵. Isto potenciaria que as mesmas tivessem uma mais

³³ Mesmo não sendo membros, existem vários “espaços” abertos ao diálogo entre países desenvolvidos e em vias de desenvolvimento.

³⁴ Referimo-nos em particular ao Comité de Peritos em Matérias de Cooperação Fiscal Internacional, criado por resolução do Conselho Económico e Social (“*ECOSOC*”) das Nações Unidas.

³⁵ Veja-se o Comité de Assuntos Fiscais dos Países Andinos, a Associação de Administrações Fiscais do Pacífico (“*PATA*”), o Centro Interamericano de

perfeita percepção das especificidades destes países, desenvolvendo soluções fiscais mais adequadas. Discussões sobre temas tão relevantes como os da competitividade fiscal internacional e de equidade transnacional (*inter-nation equity*)³⁶ devem receber as contribuições dos países em vias de desenvolvimento.

No que respeita à celebração de convénios internacionais, as actuais convenções modelo não devem ser vistos como textos obrigatórios³⁷. É legítimo e admissível que um Estado celebre acordos limitados a certos artigos dessas convenções ou mesmo incidentes sobre temas que, tendo relevância em matéria fiscal, não se encontram plasmados em qualquer dos modelos.

Não obstante as diferenças, existem vários temas que não podem ser alcançados a nível unilateral e que podem ser alvo de um fácil entendimento entre Estados, mesmo que com diversos perfis económicos.

Administrações tributárias (“CIAT”), o recente Fórum das Administrações Fiscais Africanas, a Associação das Administrações Fiscais da Commonwealth (“CATA”), o Centro de Encontro e de Estudo dos Dirigentes das Administrações Fiscais (“CREDAF”), a Organização Intra-Europeia de Administrações Fiscais (“IOTA”), a Diálogo Fiscal Internacional (“ITD”), a Organização para a Tributação e Investimento Internacional (“ITIO”), o Grupo *Leeds Castle*, etc.

³⁶ Para uma discussão centrada no impacto actual desta expressão vide BROOKS, K. *Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Policy Objective*. In: HEAD, J. e KREVER, R. (Coord.) **Tax Reform in 21st Century**. Austin: Wolters Kluwer, 2009, p. 471-498.

³⁷ Neste sentido vide PIRES, M. *Le Modèle de l’OCDE, Modèle pour Toutes les Négociations? Liber Amicorum Luc Hinnekens 2002*: Bruylant, Bruxelas, p. 407-435.

Um deles é da concorrência fiscal prejudicial (*Harmful Tax Competition*)³⁸. Urge chegar a entendimentos supranacionais, de preferência de modo regional, de modo a travar a *race to the bottom* e a erosão da receita fiscal que se verifica em algumas regiões menos favorecidas do globo³⁹. Parece-nos ainda ser útil seguir as recentes recomendações, tanto do G-20 como da OCDE em matéria de transparência fiscal internacional e de assistência mútua entre administrações tributárias

Ambos os temas podem ser trabalhados no quadro de acordos internacionais, tanto bilaterais como multilaterais (mesmo que de índole regional)⁴⁰. Além dos benefícios directos, tais acordos permitiriam evitar a aplicação de medidas antiabuso que limitam o investimento direccionado a jurisdições não cooperantes⁴¹.

No que toca à assistência, foram já celebrados centenas de acordos com base no modelo proposto pela OCDE⁴². Cremos que o

³⁸ Discussão em forte medida potenciada pelo relatório da OCDE, apresentado em 1998, denominado “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue” (disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>).

³⁹ AVI-YONAH, Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State, **Harvard Law Review**, v. 113, p. 1573. 2000.

⁴⁰ Sobre esta matéria veja-se o recente relatório de 25 de Janeiro de 2010, da OCDE, “Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes – A Background Information Brief” (disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/32/45/43757434.pdf>).

⁴¹ No momento actual, a falta de cooperação na troca de informações em matéria fiscal é um dos elementos predominantes para a definição de um paraíso fiscal. No anexo V do relatório referido na nota anterior encontra-se uma listagem actualizada das jurisdições não cooperantes e paraísos fiscais, tendo em consideração os critérios actualmente utilizados para a definição destas situações.

⁴² Denominado “Agreement on Exchange of Information on Tax Matters”. O modelo encontra-se disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>. A informação actualizada sobre os pares de Estados signatários de acordos baseados em tal modelo encontra-se disponível em

passo que se seguirá será o da celebração de acordos em matéria de cobrança de créditos tributários (estrangeiros). Ambos os instrumentos permitiriam um combate mais efectivo, ao nível global, das estratégias de fraude e evasão fiscal. Tal objectivo deve ser promovido também pelos países em desenvolvimento: o facto de contarem com condições tributárias mais favoráveis não as torna imunes a estas condutas pelo que uma cooperação estreita com os países desenvolvidos pode permitir uma melhor protecção das suas receitas tributárias⁴³.

Outro tópico que pode suscitar um consenso alargado é o da resolução dos conflitos de residência (através das chamadas *tie-break rules*). Uma resolução equitativa do problema da dupla residência (mesmo que apenas esse) eliminará certos receios das multinacionais em relação ao investimento numa dada jurisdição com a qual não exista uma convenção em matéria de dupla tributação (pois asseguram-se que não serão duplamente liquidadas com base no seu rendimento mundial)⁴⁴. No entanto, e no que concerne às pessoas colectivas, deve ter-se em conta que nem sempre o critério da direcção efectiva conduzirá a uma determinação equitativa dos poderes de tributação.

A decisão dos Estados em vias de desenvolvimento pode, ainda, passar pela celebração de convenções de acordo com os moldes clássicos. Caso avancem para essa solução, devem procurar tomar como

http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_33767_38312839_1_1_1_1,00.html.

⁴³ Para uma visão recente das várias estratégias neste domínio vide EVANS, C. *Countaining Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies*. In: HEAD, J. e KREVER, R. (Coord.) **Tax Reform in 21st Century**, Austin: Wolters Kluwer, p. 529-560. 2009 (em especial o ponto 3.2 “International Initiatives”).

⁴⁴ Isto porque não será comportável suportar a tributação como residente, com base no rendimento mundial, em mais do que um Estado (agora que a generalidade dos Estados, mesmo aqueles em vias de desenvolvimento, adoptam a residência – e não a fonte – como conceito chave).

ponto de partida a Convenção Modelo das Nações Unidas⁴⁵ (ou uma convenção modelo própria; a estrutura, contudo, deve ser – por questões de inteligibilidade – a seguida naquelas convenções modelo).

A negociação deve focar-se essencialmente na questão das regras de alocação dos poderes tributários e na definição dos métodos.

Ao nível da alocação a ênfase deve ser posta na defesa dos direitos de tributação do Estado da fonte⁴⁶. Pode ser necessária a consagração de alguns desvios em relação ao previsto nas convenções modelo, nomeadamente uma definição mais ampla dos rendimentos do trabalho, da noção de estabelecimento estável⁴⁷ e da noção de rendimentos passivos (dividendos, juros e royalties). Em relação a estes, as negociações devem tentar introduzir limites mais elevados no

⁴⁵ O qual tem em vista uma protecção mais eficaz dos interesses tributários dos países em vias de desenvolvimento. A própria Convenção tem como título, no original em inglês: “United Nations Model Double Taxation – Convention between Developed and Developing Countries”. Esta assenta na “desirability of promoting greater inflows of foreign investment to developing countries on conditions which are politically acceptable as well as economically and socially beneficial”.

⁴⁶ Aliás, algumas vezes sugerem que a dicotomia essencial não devia ser entre países desenvolvidos e em vias de desenvolvimento, mas entre a tributação pelo Estado da Fonte vs Estado da residência. Neste sentido vide Comité de Peritos das Nações Unidas em Assuntos Fiscais, Relatório da Quarta Sessão, 20-24 de Outubro de 2008, **Economic and Social Council Official Records**, Suplemento 25, 2008, 6.

⁴⁷ O que pode ser conseguido não só em termos da definição, mas ainda através de uma listagem mais compreensiva do que constitui um estabelecimento (ou das respectivas ficções e presunções) e da limitação dos exemplos de delimitação negativa do conceito. Quanto às actividades de construção e outras, listadas no art.º 5º, n.º 3 da CM OCDE, a opção deve ser a de limitar o número de meses necessários para que se considere estar perante um estabelecimento. Normalmente o mínimo que se consegue, ao nível das negociações, é o de seis meses. Sobre estes limites veja-se ARNOLD, B. Time Thresholds in Tax Treaties. **Bulletin for International Taxation**. v. 62, n. 6, p. 218-231, 2008.

que respeita à capacidade de tributação por parte dos “Estados da fonte”⁴⁸.

Devem ainda ser introduzidas regras claras no que se refere a ajustamentos entre empresas associadas, aceitando com cautelas o ajustamento secundário (e colocando muitas reservas no que toca à aceitação da arbitragem vinculativa). Por seu turno, deve-se tentar expandir a regra da competência tributária exclusiva do Estado da residência no que toca a pensões (sejam estas governamentais ou não)⁴⁹.

No que respeita ao método, a opção normalmente recai sobre o do crédito face ao da isenção⁵⁰. Na medida do possível, deve-se tentar consagrar cláusulas adicionais como as do crédito de imposto fictício (*tax sparing credit*)⁵¹ e do *matching credit*. Isso permitirá que a tributação do investimento estrangeiro fique na esfera de influência do Estado em vias de desenvolvimento, sendo-lhe possível introduzir – em resposta ao contexto conjuntural – determinadas medidas fiscais que reforcem a sua competitividade internacional.

Apesar das desvantagens já elencadas para estes convénios internacionais, parece-nos importante que os Estados em vias de desenvolvimento comecem a celebrar alguns acordos (bilaterais ou

⁴⁸ Ainda que, posteriormente, as taxas efectivamente aplicadas sejam mais baixas.

⁴⁹ Dado que, se alguma tendência existe, é a da transferência da residência de reformados de Estados desenvolvidos para países em vias de desenvolvimento.

⁵⁰ Alguns autores defendem, contudo, que o método da isenção pode trazer vantagens. Assim, vide CAI, Q. Trends in Tax Treaty Policy of Developing Countries. In: STEFANER, M.; ZÜGER, M. (Coord.). **Tax Treaty Policy and Development**. Viena: Linde, 2005, p. 254.

⁵¹ Sobre a postura “agressiva” do Brasil na negociação de cláusulas deste tipo vide XAVIER, M. F. Tax Treaty Policy in Latin America. In: STEFANER, M.; ZÜGER, M. (Coord.). **Tax Treaty Policy and Development**. Viena: Linde, 2005, p. 218 e ss. Duvidamos se estas cláusulas sobreviverão ainda por muito tempo pois já em 1998 a OCDE, no seu relatório “Tax Sparing: a Reconsideration” convidava a uma maior ponderação na concessão destes benefícios.

multilaterais) ainda que os mesmos incidam sobre questões muito sectoriais – bem como a participar activamente nos fóruns internacionais. Desse modo garantem que a sua voz comece a ser ouvida e contribuem para a formação de uma nova racionalidade tributária internacional.

5 Conclusões

Apesar de muitas vezes esquecida, a variável fiscal desempenha um papel fundamental no que toca à promoção do desenvolvimento⁵². Tal objectivo pode ser promovido tanto com medidas puramente internas, como através de medidas bilaterais ou multilaterais.

Ao nível internacional é importante rejeitar a mimetização das opções normalmente adoptadas pelos Estados desenvolvidos. O perfil económico dos Estados é diferente, sendo consequentemente diferentes as opções de política tributária que maximizam a competitividade fiscal dos mesmos.

As especificidades presentes podem aconselhar a que não se celebre um convénio clássico de eliminação ou atenuação da dupla tributação, procurando-se atingir, através de medidas internas e unilaterais, alguns dos objectivos que seriam assegurados através das convenções. Cuidado acrescido deve ser colocado na protecção da

⁵² Esta ideia é apresentada, de forma particularmente, expressiva no comunicado de 27 de Janeiro de 2010 do Comité de Assuntos Fiscais da OCDE e do Comité de Apoio ao Desenvolvimento quando se refere ao “common understanding of the central role taxation plays in development and poverty reduction: a strong tax system is the heart of a country’s financial independence, its revenues and the lifeblood of the State itself” (Cf. o parágrafo 4 do mencionado comunicado, disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/7/36/44493096.pdf>)

certeza e segurança jurídica. Trata-se de um aspecto determinante na organização internacional das actividades económicas e o qual pode ser assegurado através de procedimentos relativamente simples e céleres, e sem grandes custos financeiros.

Contudo, o que acaba de ser escrito não pode ser lido como um menosprezo pela via bilateral ou multilateral. Há um conjunto de temáticas em relação aos quais os diversos Estados – independentemente do seu perfil económico – podem e devem entrar em acordo. A existência de uma base bilateral ou multilateral de assistência entre administrações tributárias (nomeadamente no que respeita à troca de informações e à cobrança de créditos tributários estrangeiros) bem como uma definição comum de certos conceitos que geram sistematicamente problemas de qualificação – pode levar a uma nova racionalidade nas relações tributárias a nível internacional.

Em conclusão, somos da opinião de que a variável fiscal – seja a nível interno, seja ao nível internacional – não pode ser descurada e apresenta-se, hodiernamente, como uma das principais vias da promoção do desenvolvimento. Apesar de complexa e algo custosa, a definição de uma política internacional fiscal acertada é largamente compensada no médio e curto prazo sendo uma das principais vias da promoção e maximização do desenvolvimento e da melhoria do bem-estar geral.

REFERÊNCIAS

ADAMS C. **For Good and Evil**. 2. ed. Londres: Madison Books, 1994.

ARNOLD, B. **Time Thresholds in Tax Treaties**. Bulletin for International Taxation, v. 62, n. 6, 2008.

AVI-YONAH. **Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State**. Harvard Law Review, v. 113, 2000.

BRÄUTIGAM, D. FJELDSTADT O.; MORRE, M. **Taxation and State-Building in Developing Countries**. Cambridge: Cambridge University Press, 2008.

BROOKS, K. Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Policy Objective. In: HEAD, J. e KREVER, R. (Coord.) **Tax Reform in 21st Century**. Austin: Wolters Kluwer, 2009.

CAI, Q. Trends in Tax Treaty Policy of Developing Countries. In: Stefaner, M. E Züger, M. (Coord.). **Tax Treaty Policy and Development**. Viena: Linde, 2005.

DAGAN, T. **The Tax Treaties Myth**. New York University Journal of International Law and Politics, v. 32, 2000.

DORNELLES, F. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1979.

EASSON, A. **Taxation of Foreign Direct Investment** Hague, Kluwer Law International, 2003.

HEAD, J. e KREVER, R. (Coord.). **Tax Reform in 21st Century**, Austin: Wolters Kluwer, 2009.

JEFFERY, R. **The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation**. Hague: Kluwer Law International, 1999.

NABAIS, J. C. **O dever fundamental de pagar impostos**. 2.^a reimpressão, Coimbra: Almedina, 2009.

OECD- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Disponível em: <http://www.oecd.org>.

OWENS, J. e CAREY, R. **Why Tax Matters for Development**. OECD Observer, n. 273, Junho de 2009.

PIRES, M. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1984.

_____. **Le Modèle de l'OCDE, Modèle pour toutes les négociations?** Liber Amicorum Luc Hinnekens 2002: Bruylant, Bruxelas.

PIRES, R. C. Notas de reflexão: Acordos para Evitar e para Eliminar a Dupla Tributação no Direito Fiscal Internacional do século XXI,

Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal, v. 1, n. 2, p. 183. 2008.

RINDERER C. **Die Theorie der Parafiskalität**. Innsbruck: Institut für Finanzwissenschaft, 1989.

ROMSTORFER, R. Capital Export and Capital Import Neutrality in Tax Treaties. In: Stefaner, M. E Züger, M. (Coord.). **Tax Treaty Policy and Development**. Viena: Linde, 2005.

SHAH, N. **Overview of Tax Benefits and Tax Holidays**. Asia-Pacific Tax Bulletin, IBFD, v. 10, n. 4, 2004.

STEWART, M. **Global Trajectories of Tax Reform**: The Discourse of Tax Reform in Developing and Transition Countries. Harvard International Law Journal, 2003.

TIEBOUT, C. A. Pure Theory of Public Expenditure. **The Journal of Political Economy**, v. 64, n. 5. 1956.

VASQUES S. Remédios secretos e especialidades farmacêuticas: A legitimação material dos tributos parafiscais. **Ciência e Técnica Fiscal**, n. 413, p. 135-219. 2004.

XAVIER, M. F. Tax Treaty Policy in Latin America. In: STEFANER, M. e ZÜGER, M. (Coord.). **Tax Treaty Policy and Development**. Viena: Linde, 2005.