

**COMPLIANCE FISCAL INTERNACIONAL: CONSIDERAÇÕES ACERCA
DA REPATRIAÇÃO DE FUNDOS NO BRASIL E A (DES)MORALIZAÇÃO
DO SISTEMA ARRECADATÓRIO GLOBAL.***

**INTERNATIONAL FISCAL COMPLIANCE: COMMENTS ABOUT
REPATRIATION OF FUNDS IN BRAZIL AND THE (DE)MORALIZATION
OF THE GLOBAL TAX COLLECTION.**

Aline Fleury Barreto**

RESUMO: Em passado relativamente recente, o pensamento corporativo de socorrer-se a *offshores* em cenário de soberanias de tributação favorecida ou regimes fiscais privilegiados era a alternativa mais visada para o desafogamento de passivos tributários, que comumente são associados ao refreamento do giro de capital e iniciativas de desenvolvimento e expansão empresarial. Contudo, o comportamento do segmento tem observado que a via reversa lhe é mais benéfica, sobretudo em longo prazo. A transparência transacional, o diálogo com os órgãos fazendários e, as técnicas de conformidade com os mandamentos regulatórios e legais, modernamente designadas *Compliance*, reduzem os custos de operação e os atritos tanto para o Estado quanto para o particular. Este trabalho, portanto, se pauta nessa transfiguração de perspectivas, proporcionada pela dinamicidade dos comportamentos elisivos, que tendem a se tornar abusivos em razão da prejudicialidade de concorrência e pelo fortalecimento dos ideais de moralidade e solidariedade entre as Soberanias Estatais. Um dos emblemáticos instrumentos de *Compliance*, hoje no Brasil, se traduz na repatriação de recursos para a regularização de débitos fiscais advindos de depósitos no Exterior, sistemática recém-alterada para comportar nova adesão ao benefício, cuja repercussão é extintiva da punibilidade na esfera criminal, revelando-se crucial a participação ativa e cooperada entre as Nações. Perpassamos, ainda, pelo fenômeno crescente da "Administrativização do Direito penal" como instrumento de volume na arrecadação, diretamente relacionado à crise moral arrecadatória, tanto no Brasil, como a nível mundial.

Palavras-Chave: *Compliance*. Tributário. Repatriação. Recursos. Administrativização.

ABSTRACT: In the recent past, the corporative tendency was to establish offshores in privileged tax economies in order to avoid over taxation, held as the responsible for the collapse of growth and the deficit of working capital in corporations. However, it has been observed how the cooperation instead of leakage can be more beneficial to taxpayers and Governments, especially on long term basis. Disclosure measures,

* Artigo recebido em: 07.04.2017

Artigo aceito em: 08.06.2017

** Advogada desde Junho de 2014. Registrada na OAB sob o nº 40.159/GO. Especializada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduada em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU). E-mail: alinefleuryba@gmail.com

transparency and dialogs with the Revenue's Service, which is called Compliance, can be the perfect tool for reducing the operational costs. Therefore, this working paper was written to address the changes of approach between old tax avoidance techniques and what today is seen as abusive tax planning. In Brazil, a remarkable example of Compliance is the repatriation of funds, that once performed, protects the beneficiary from a criminal prosecution. In these terms, the modern aspects of the supremacy of Administrative clauses to the detriment of Criminal punishment, for tax and economics matters, and the moral crises created inside de Public Service are also relevant topics to address.

Keywords: Compliance. Tax Law. Repatriation. Funds. Administrative.

1. INTRODUÇÃO

A repatriação de recursos no Brasil é tratada na sistemática jurídica interna pela L13.254/16, recém alterada pela L13.428/17, de modo a expandir o período agraciado e reproporcionar a abertura de prazo para adesão ao programa.

O referido instituto é “regime especial de regularização cambial e tributária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no país” conforme declaração da situação patrimonial em 30 de junho de 2016, por pessoa física ou jurídica¹.

A *ratio essendi* normativa, por intuitivo, esquia o altruísmo genuinamente gratuito do Estado, ela busca mais recursos aos cofres públicos em troca de prerrogativa despenalizadora, desde que anterior à decisão condenatória de mérito, em prestígio a segurança jurídica e a definitividade das decisões de mérito no Brasil².

Muitas controvérsias acerca da probidade desta lei orbitam sobre a complacência aos crimes que o Estado tenha o costume de severamente reprimir. A repatriação de recursos institucionaliza a permuta do pagamento de débitos tributários, acrescidos de elevada multa administrativa (135% sobre o imposto apurado³) em troca do afastamento do *jus puniendi* estatal para crimes

¹BRASIL. PLANALTO. L13.428/17. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13428.htm Acesso em: 03 de abr de 2017.

²_____.L13.254/16. Art. 5º, § 2º, II. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm Acesso em: 07 de abr de 2017.

³_____.L13.428/17. Art. 2º, § 6º. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13428.htm Acesso em: 03 de abr de 2017.

tradicionalmente graves, a exemplo da lavagem de dinheiro, da sonegação fiscal, dos crimes contra a ordem tributária, das operações de evasão de divisas, do uso de documento falso, entre outros.

Outro tópico moralmente questionável da lei é o de vedar sua aplicabilidade aos agentes públicos e parentes de até segundo grau, muito embora faça assentir interpostas pessoas como titulares dos bens ocultados, ou irregularmente mantidos, lhes estendendo a extinção da punibilidade pelos crimes relacionados, e, esvaziando a efetividade daquela proibição⁴.

Embora tecnicamente a moralização não seja finalidade do Direito Tributário, o qual disciplina as regras de inserção e manutenção de receitas fiscais, é certo que aproveitar-se das brechas do sistema para resultado mais vantajoso que dos seus pares tenha deixado de ser estratégia empresarial socialmente aceita ou moralmente recomendável, vide os inúmeros casos de denúncia e o choque coletivo quando esses valores são apurados e levados a conhecimento público, ainda que formalmente tais condutas não sejam legalmente proibidas. Tanto na realidade interna, como externa, estas distorções geram assimetria no mercado concorrencial, considerando que a qualidade de um produto fornecido não seja fator isolado de fixação de preços.

Um dos objetivos principais das autoridades fazendárias é desenvolver transparência fiscal, deste modo, caminha-se para o máximo acesso das informações relativas às bases tributáveis, melhor identificação e intervenção oportuna dos esquemas agressivos de planejamento tributário.

⁴ _____. _____., L13.254/16. Art. 4º, § 5º, c/c Art. 11. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm Acesso em: 07 de abr de 2017.

Neste sentido, a internacionalização destes dados é cada vez mais requisitada⁵, sendo de grande importância para o rastreamento dos fluxos de capital, investimento e atividades econômicas, conforme o aprimoramento das tecnologias de comunicação e transporte.

Ilustrativamente, no ano de 2016, Israel obteve da França lista de cidadãos israelenses com contas bancárias na Suíça. Oito mil relacionados constavam deste rol que teria encontrado no mínimo gigantes obstáculos de acesso sem a cooperação francesa⁶. Como resultado, Israel deflagrou medida idêntica à adotada no Brasil após o despertar de um déficit fiscal: iniciou programa de repatriação de recursos, extinguindo a punibilidade dos crimes para os relacionados da lista que procedessem a regularização tributária.

É essencial frisar que ainda que a repatriação seja um benefício e tanto, ela visa receitas adicionais e pode representar uma bancarrota a depender da situação patrimonial empresarial, surpreendida pelo programa de regularização. Gastos não planejados e, neste caso, em valores acima do que teriam sido se promovidos na devida época, depreciam os números em caixa ou os negativa, influencia os compromissos com fornecedores e gera abalo de crédito a depender de variáveis outras. Por isso, a repatriação é espécie de Compliance de segundo grau: em primeiro plano, ela não existiria se a Empresa estivesse adequada à lei, mas uma vez que as infrações existam e, aqui, podemos supor a incorporação tardia do setor de Compliance, a repatriação é chamada para a recomposição de danos.

⁵ ITAMARATY. Ministério das Relações Exteriores. Cooperação Tributária. Disponível em: <http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15561-cooperacao-tributaria> Acesso em 23 de mar de 2017.

⁶ INSTITUTO EUROPEU. Seminário “Fiscalidade Européia. E depois do Caso Apple?” Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=cDR77D6mUs0&feature=youtu.be> Acesso em 23 de mar de 2017.

Semanticamente, a definição de *Compliance* advém do termo inglês “*to comply*”, que sugere conformidade, adequação, cumprimento de alguma medida ou termo, por isso, quando dá nome a setor incorporado na Empresa, se dedica a medidas acautelatórias que protejam o fluxo da atividade, readequando-a a quaisquer inovações legislativas, recomendações oficiais ou instrumentos normativos.

É com este propósito, de evitar o colapso do patrimônio empresarial e, fortalecer a marca ou serviço no mercado através de *standards* que transmitam credibilidade, que a *Compliance* vem sendo demandada no âmbito das pessoas jurídicas. No aspecto genérico, sua obediência aos padrões éticos, sanitários, ambientais, trabalhistas, de exercício da profissão e, sobretudo, no aspecto especializado do campo fiscal, o cumprimento escorreito das obrigações acessórias (entrega de documentos e dados, confecção de relatórios, abstenções legais) e a adimplência das obrigações principais (pagamento dos ônus fiscais), são poderosas formas de reduzir os custos de operação tanto ao contribuinte pessoa jurídica, quanto ao Estado.

Ao particular, pelo motivo de desconcentrar da área contenciosa seu departamento jurídico e demais colaboradores legais, empregando melhor os recursos em ações de caráter preventivo, em detrimento das ações remediais. Além disso, dá azo à igualdade de condições concorrenciais, se beneficia com a segurança jurídica no sentido de evitar as surpresas da apuração tardia (juros, multas, correção inflacionária, menor controle da base de cálculo apurável), sem mencionar a redução dos custos de Compliance⁷, dada a inversalidade de proporção entre sua complexidade e o engajamento de atividades transparentes.

⁷ OECD. Tackling Aggressive tax planning through improved transparency and disclosure. 2011. P. 18. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf> Acesso em 22 de mar de 2017.

Ao Estado, a redução de custos ocorre em razão da qualidade de informações recebidas, que lhe poupe auditorias suplementares e a pulverização da mobilização de recursos humanos. Os órgãos fazendários contam com profissionais de alta qualificação e, por isso, caros aos cofres públicos⁸. Esses profissionais estão melhores engajados à dedicação majoritária dos perfis de prejuízo fiscal de alto risco: montantes elevados de débito tributário, análise de operações empresariais complexas e fraudes.

Por todos estes motivos, destacamos a essencialidade da Compliance para a sobrevivência corporativa que, por definição, empregue correlação direta com elementos éticos, nada obstante o próprio Estado se regule por incongruências que lhe furte a atitude exemplar.

2. ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA *VERSUS* PANORAMA ECONÔMICO BRASILEIRO

Desde 2015 o Brasil vem experimentando emblemáticos episódios de instabilidade política⁹, contemporânea retração do PIB nacional, convulsões sociais, faturação do desemprego e corrosão da moeda. Tantos impactos negativos repercutem na arrecadação do Estado, sobretudo quando milhares de aferidores de renda deixam de sê-lo.

Este círculo prejudicial provoca necessidades compensatórias no Governo, que pressiona medidas extrafiscais (redução de alíquotas sobre bens de consumo, por exemplo) para aquecer a economia e estimular a empregabilidade. No mesmo percurso, a avidez arrecadatória no âmbito legislativo e de fiscalização

⁸ Ibid, P. 19.

⁹ EL PAÍS. 2016. MENDONÇA, Heloísa. Empresários se desdobram para driblar quase dois anos de crise no Brasil. Disponível em: http://brasil.elpais.com/brasil/2016/12/01/economia/1480632500_541235.html Acesso em: 22 de mar de 2017.

se faz inevitável, e, por isso, cabe à pessoa jurídica precavida redobrar seus cuidados éticos e reajustar estratégias conforme as determinações legais.

As ondas de corrupção e os escândalos de pagamento de propina no Brasil endossam o quão pobre é o índice de retorno de recursos públicos ao bem-estar da população em geral¹⁰. Ainda assim, tamanho o rombo financeiro acumulado, sérias medidas de austeridade vêm sido promovidas na direção da previdência, dos direitos trabalhistas, saúde e educação no sobrepeso do custo social¹¹.

Todas estas questões nos leva à arrecadação tributária, aquilo que venha a ser combustível da estruturação do Estado, solução para os déficits orçamentários e, teoricamente, a financiadora das redes de proteção da população. A posição que ocupa, contudo, deve ser questionada em relação aos demais objetivos públicos, posta, ao revés de finalidade em si mesma, como instrumentária por definição não raro exercida imoralmente.

O reflexo da completa segregação entre direito tributário-orçamentário e moralidade é a replicação indiscriminada de dispositivos legais que supervalorizem a regularização tributária, vide a extinção da punibilidade pelo pagamento, em detrimento de práticas nocivas no contexto sócioeconômico. O pagamento como causa extintiva da punibilidade nos crimes tributários, já vislumbrada no sistema interno, é possível a qualquer momento, desde que o contribuinte quite seu débito fiscal¹².

¹⁰ IBPT: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Estudo disponível em: <http://www.ibpt.com.br/noticia/2171/Pelo-5o-ano-seguido-Brasil-arrecada-muito-mas-nao-da-retorno> Acesso em 27 de mar de 2017.

¹¹ THE NEW YORK TIMES. 2017. ROMERO, Simon. Brazil's Leaders tout austerity (Just not for them). Disponível em: <https://www.nytimes.com/2017/03/03/world/americas/brazils-leaders-tout-austerity-just-not-for-them.html> Acesso em 27 de mar de 2017.

¹² BRASIL. PLANALTO. Lei 12.382/11. Art. 83 [...] § 4º: “Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto

A repatriação de recursos, inserida nesta sistemática, proporciona remissão de ilícitos administrativos e proteção criminal, ao tempo que demanda saldo do tributo devido e imposto de renda sobre o acréscimo, e multa. Ao final, a arrecadação de curto prazo é prestigiada, mas no longo termo os contribuintes são desestimulados a adimplir, dado que tributos pendentes possam ser regularizáveis *a posteriori*. Ademais, as leis em sentido formal como veículos introdutórios destes fenômenos, naturalizam comportamental e estruturalmente a imoralidade da prática econômica, sobretudo no representativo alto-escalão que reforça a cultura dos crimes de cifra dourada¹³.

Apesar das críticas, estas ações se alinham aos planos externos combativos de evasão fiscal, tal qual o BEPS (Plano contra Erosão da Base e Transferência de Lucros) e o tratado de cooperação FATCA (Tratado de Conformidade Fiscal para Contas Estrangeiras), após o lançamento de relatórios conclusivos do tema pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), que detectaram progressiva erosão fiscal provocada pela não tributação, lícita ou ilícita, a sofisticação das atividades econômicas incorpóreas, e a dificuldade de identificação destas novas nuances tanto no âmbito interno, como nas relações internacionalizadas¹⁴.

de concessão de parcelamento”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm Acesso em: 07 de abr de 2017.

¹³ Este termo foi designado pela Criminologia como referência aos “crimes de colarinho branco”, os quais seriam praticados pelos próprios influenciadores da política criminal: indivíduos política e economicamente privilegiados. REVISTA DE DIREITO PÚBLICO, LONDRINA, V. 7, N. 1, P. 3-18, JAN./ABR. 2012. A teoria do etiquetamento do sistema penal e os crimes contra a ordem econômica: uma análise dos crimes de colarinho branco. MAZONI, Ana Paula e FACHIN, Melina. P. 10. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/10183/10422> Acesso em 07 de abr de 2017.

¹⁴ OECD. 2014. Plano de Ação para o Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. OECD Publishing. Disponível em http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#.WNIDDdKGPMw#page4 Acesso em 27 de mar de 2017.

Portanto, o fenômeno de mitigação do *jus puniendi* Estatal justificado na sanidade financeira de dada Economia não é exclusividade da realidade brasileira. Cada vez mais os países buscam atuação conjunta, com transparência de informações, troca de dados e maior rigor de taxação, que ao fim melhore as condições de concorrência empresarial e fiscal.

O Brasil possui pouco mais de 30 tratados internacionais para evitar dupla tributação¹⁵. Este número ainda é insatisfatório, dada a multiplicidade das transações de importação e exportação realizadas. Somente em relação à carne de frango, o Brasil mantém relações com mais de 150 países¹⁶, e, provavelmente de modo desuniformizado e menos esclarecido do que seria se pactuado tratados bilaterais com todos eles. O plano de ação internacional, neste viés, funciona como orientador em campos ainda não iluminados.

Por fim, um falso paradoxo se apresenta quando conjugamos a necessidade imperiosa da arrecadação, vide o panorama de crise econômica, com a negligência do Contribuinte devedor¹⁷; aparentemente uma vantagem ao Fisco. Neste sentido, o montante acumulado não seria oportunidade favorável para fins de arrecadação? A resposta só pode ser negativa, tendo-se por base que as

¹⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. 2017. Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal. Disponível em <https://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao> Acesso em 28 de mar de 2017.

¹⁶ PORTAL BRASIL. GOVERNO FEDERAL. 2015. Líder mundial, Brasil vende carne de frango para 150 países. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2015/09/lider-mundial-brasil-vende-carne-de-frango-para-150-paises> Acesso em 27 de mar de 2017.

¹⁷ BRASIL. PLANALTO. Código Tributário Nacional. 1966. Art. 201. “Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A *fluência de juros de mora* não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em 07 de abr de 2017.

organizações administrativas fazendárias devam subsistir de qualquer modo. Nesta hipótese, há queda qualitativa do serviço público *stricto sensu*, que deixa de concentrar os esforços oportunos aos esquemas ilícitos, intenções fraudulentas de potencial expansivo e operações abusivas já identificadas. Tudo isso retarda o sistema, ao final menos eficiente, responsivamente retardatário e, desacreditado da opinião pública. Lado outro, ainda que tratemos de dívida de grande monta, a acumulação de frutos civis sempre será indicativo de passivo no caixa público.

Por essas e outras, o Contribuinte cooperativo é vantagem ao Estado, o qual retribui no longo prazo com práticas menos invasivas e, por conseguinte, menos custosas.

3. ADMINISTRATIVIZAÇÃO DO DIREITO PENAL

A administrativização do Direito penal é política criminal contraposta a tendência expansiva da intervenção criminal no comportamento humano e, como qualquer outro instituto jurídico, deve se inserir em padrões de legitimidade.

O resultado é o afastamento de técnicas de conflito próprias do Direito penal, que passam a se resolver de outra forma, dada a desnecessidade da pena e a suficiência da reparação de danos, do auto de infração e imposição de multas administrativas ou sanções regulatórias.

Vulgarmente, a técnica é “bom moço” que desafoga a Justiça penal, moderniza os aspectos de aplicação da pena e resgata a *ultima ratio* penal. De fato, ela é tudo isso, principalmente quando tratamos dos crimes de perigo

abstrato, passíveis de abstração na tratativa¹⁸, mas desconsiderar os efeitos negativos foge da complexidade que o tema exige.

A L13.254/16 viabiliza causa de extinção da punibilidade para crimes de perigo concreto, neste caso, “os critérios de oportunidade tendem a ser indiferentes aos fatos e à sua gravidade”¹⁹, o que seria a maior problemática da indiscriminação no uso de medidas administrativistas para condutas penalmente tipificadas.

Se uma conduta é criminalizada não é porque é socialmente inadequada, mas para que passe a sê-la²⁰. Cabe reforço da premissa elementar de segregação entre Direito, moral e ética, talvez coincidentes, mas nunca diretamente equiparados.

A inaplicação efetiva e real de penas contra crimes atentatórios da ordem tributária ou de crimes contra o patrimônio ou fé pública, relativiza o *jus puniendi* Estatal, que mais se simboliza quanto menor a eficácia dos textos legais e maior a formalização de letras mortas.

Neste sentido, o Direito penal tributário alça o simbolismo no correspondente segmento do Direito penal, contanto que toda matéria relacionada à regularização fiscal no Brasil ainda que em segunda análise, desencadeie anistia criminal. Neste sentido, a atividade política responde aos anseios coletivos, criminalizando os comportamentos nocivos, ao tempo que se encerra ilustrativa, frente a outros mecanismos igualmente legais, que protegem

¹⁸ Revista liberdades (IBCCRIM). 201?. SANCHEZ, Bernardo Feijoo. Sobre a “administrativização” do direito penal na “sociedade do risco”. Notas sobre a política criminal no início do século XXI. Disponível em: http://www.revistaliberdades.org.br/site/outrasEdicoes/outrasEdicoesExibir.php?rcon_id=84 Acesso em 29 de mar de 2017.

¹⁹ Ibid, p. 6.

²⁰ HASSEMER, W. Persona, mundo y responsabilidad. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999. P. 90.

o alcance daquele texto ao caso concreto, a exemplo da lei de repatriação de recursos.

Os argumentos que pesem a favor da Administrativização do Direito Penal são circundados pela arrecadação tributária. A área fiscal, onde prevalece a relativização do interesse de punir, dispensa o encarceramento do cidadão, enquanto fonte produtiva de atividade e fluxo econômico. O Estado dissolve o monopólio da força e encarna a figura do Estado Arrecadador, que enxerga no sujeito passivo não só um desfalque precedente, mas o potencial agravante deste prejuízo em razão de gastos penitenciários. Ademais, a prisão do contribuinte paralisa suas atividades, interrompe rendimentos, lhe confisca bens e direitos, na contramão da carência por recursos públicos.

No âmbito externo, além dos óbices para a aplicação de sanções penais próprias no território de outro Estado, dada a incompatibilidade entre Soberania e subjugação, as regras de execução forçada, por meio de tratados de colaboração neste sentido²¹, associadas às imposições administrativas, tal como ocorre com as determinações da Comissão Europeia para ajuste dos países-membros aos padrões gerais de fiscalidade, são significativamente mais eficazes na recuperação da base fiscal do que qualquer proposta de aspecto penal insurgente.

Na esteira da competição entre países, o rigor da tratativa, a exemplo da possibilidade de denúncia compulsória de tratados comerciais, escancara o objetivo da competitividade justa. Do contrário, haveria margem para o enfraquecimento irresponsável de receitas, estagnação/retração de Economias

²¹ “[...] certos tratados preveem uma modalidade mais intensa de colaboração: trata-se da assistência na cobrança de tributos, pela qual um Estado (o Estado requerido) procede à execução forçada, no no seu território, de um tributo devido ao outro, mediante os procedimentos previstos na sua própria lei”. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional do Brasil*. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 791.

que perdem competitividade ou, ainda, a provocação artificial de evasão de bens e divisas e emigração de pessoas.

Sobre a consciência do papel intermediário da arrecadação, como contenção de erosões cada vez mais apontuais, o primado do mútuo auxílio entre países e a dispendiosa lista de obrigações públicas, repousa a importância do Direito tributário internacional moderno. Estas tendências, administrativamente embebidas, vêm sendo estrategicamente projetadas a nível interno como modalidades de coerção indireta na cobrança fiscal.

4. O PAPEL DA MORALIDADE

Conforme o Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), art. 107:

Salvo disposição em contrário, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

É mesmo que dizer: a vantagem estatal que diminua encargos abaixo da linha da normalidade, afetando a concorrência e as trocas comerciais, de modo a beneficiar uma ou algumas Empresas e/ou produtos, é prática vedada aos membros da União Europeia, por afrontar tanto a isonomia tributária sob o aspecto do contribuinte (o benefício não é assimilado pela concorrência) como sob o aspecto dos Estados arrecadadores (concentração de investimentos e polos produtivos nos países de baixa tributação).

Os auxílios de Estado são responsáveis pela erosão na base de tributação e, por este motivo, se não submetidos e aprovados pela

Comissão Europeia serão declarados ilegais e o correspondente Estado impelido a resgatar os valores suprimidos a título de auxílios.

É pertinente se afirmar crucial alguns aspectos de Compliance Corporativa que atentem às desvantagens do comportamento antielisivo não autorizado. Talvez a dificuldade nasça em razão dos males se insurgirem somente no segundo plano. Evitar os acordos subversivos, ou auxílios estatais, por exemplo, representa, resguardo e revigoramento da Marca, que a parte de eventuais escândalos, investigações criminais e administrativas preserva credibilidade, ética e confiabilidade, numa sociedade cada vez mais consciente dos componentes social, ambiental e humanístico que as ladeie.

A Empresa que vende bebidas a base de cafeína, *"Starbucks"*, passou por recente processo de investigação pela Comissão Europeia para detectar possíveis distorções no Acordo Fazendário realizado entre a Empresa e as autoridades holandesas. Veja que o ato é, a princípio, legal, posto que formalizado por acordo entre interessado e Estado-Membro, dentro do sistema tributário holandês, o qual sagra considerável independência em razão da União Europeia ainda não ter conquistado a uniformização de taxação nos países-membros. Todavia, não se possa ignorar o recolhimento menosprezado frente à inobservância das recomendações do Bloco sobre auxílios Estatais.

A apuração de impostos negligenciados somente no caso *"Starbucks"*, entre os quadrantes de 20 e 30 milhões de euros²², marca questionamentos acerca da obrigação social e gestão responsável no âmago das Multinacionais, uma vez que deixar de recolher em proporções justas a tributação, conforme o lucro e a localidade da circulação econômica traz reflexos

²² EUROPEAN COMMISSION. PRESS RELEASE DATABASE. 2015. A Comissão conclui que as vantagens fiscais seletivas concedidas à Fiat no Luxemburgo e à Starbucks nos Países Baixos são ilegais nos termos das regras da UE sobre auxílios estatais. Disponível em: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_pt.htm Acesso em 30 de mar de 2017.

negativos ao bem-estar da população interessada, deixe de gerar riquezas no polo de exploração, e não reflita empregabilidade de acordo com os padrões de exploração. O extrato do problema, portanto, ora orbitará a questão do retorno social, no contraponto da fruição de mão-de-obra, recursos naturais, espaço urbano e regras de hospitalidade no local de fixação da atividade, ora na prejudicialidade concorrencial. A repercussão do caso, claro, gerou abalo de imagem e quebra de confiança de um público mundialmente estabelecido.

A partir deste contexto, em sede das audiências de apuração do caso Starbucks, que a presidente do Comitê de Contas Públicas, Margaret Hodge, melhor se fez entender: "Não estamos acusando vocês de serem ilegais, nós os estamos acusando de serem imorais"²³.

Os acordos furtivos, portanto, que esmagam a concorrência pela concessão esdrúxula de benefícios extremos é prática combatida na Contemporaneidade. Agregar valores morais no dia-a-dia empresarial e evitar as malhas da responsabilização infracional, pode contribuir, de fato, para barrar a mortandade precoce de um empreendimento²⁴ ou, pelo menos, conter as perturbações do histórico da Empresa.

O próximo passo é acompanhado do complexo contrassenso no sistema arrecadatário. Concomitante a exigência de deveres morais dos "grandes Devedores" na cobrança fiscal, na busca pela adormecida lisura empresarial, nos damos com mecanismos desregrados. A repatriação de fundos se encaixa nesse contrassenso. A consciência coletiva é ovacionada de um lado (responsabilidade fiscal) e, de outro, esfacelada (anistia de crimes graves) em

²³ BBC NEWS. 2012. Starbucks, Google and Amazon grilled over tax avoidance. Disponível em <http://www.bbc.com/news/business-20288077> Acesso em 29 de mar de 2017.

²⁴ IBPT. ESTUDOS. 2013. Causas de Desaparecimento das Micro e Pequenas Empresas. Disponível em <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/701/CausasDeDesaparecimentoDasMicrosEPequenasEmpresas.pdf> Acesso em 29 de mar de 2017.

prol de finalidade comum: o aprimoramento do volume de receitas. Ideal ou não, este é bom ponto de reflexão.

Seja moralidade, legalidade, espírito de Cooperação, deveres sociais ou responsabilidade coletiva a fundamentação invocada, é certo que os Estados lutam por aprimorar as fontes de legitimação de seus respectivos Poderes de Império²⁵.

O Plano BEPS, implementado pela OCDE com apoio do grupo G-20, formaliza proposta de contenção da erosão nas bases tributáveis econômicas, através da transparência dos dados fiscais, obrigatoriedade na divulgação de esquemas abusivos de planejamento, prevenção do abuso de acordos contra a dupla tributação e desenvolvimento de instrumentos multilaterais²⁶.

Neste sentido, em 2016 o Brasil ratificou a convenção multilateral de assistência administrativa entre Estados, já assinada por 96 países²⁷, que lhe permite acesso de informações fiscais no Exterior desde 1º de janeiro de 2017. E, outra vez, um contrassenso no sistema de arrecadação: o fortalecimento da transparência protagonizado pelos acordos de multilateralidade tem por uma das finalidades, além da calefação arrecadatória, o combate à lavagem de capitais. Todavia, no mesmo contexto, a repatriação de recursos lida com a regularização cambial e tributária de valores de difícil aferição da origem. Como resultado, o Brasil é signatário de medidas exemplares anti-

²⁵ REZEK, Francisco. 2014. P. 106.

²⁶ ESTADÃO. 2016. Goulart, Josette. Bancos no Exterior forçam a repatriação. Disponível em <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,bancos-no-exterior-forcam-a-repatriacao,10000053664> Acesso em 30 de mar de 2017.

²⁷ RECEITA FEDERAL. Ministério da Fazenda. 2016. Brasil ratifica a Convenção Multilateral e terá amplo acesso a informações tributárias do exterior. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/brasil-ratifica-a-convencao-multilateral-e-tera-amplo-acesso-a-informacoes-tributarias-do-exterior> Acesso em 30 de mar de 2017.

lavagem de dinheiro, mas internamente, proporciona a extinção da punibilidade do agente processado pelo mesmo crime²⁸, desde que regular perante o Fisco.

Nada obstante, segue tendência mundial, posto que “diversos países adotaram medidas de informação voluntária de haveres não declarados, visando estimular a repatriação de fundos acobertados em centros financeiros e paraísos fiscais”²⁹.

De fato, valores morais não podem dirigir valores jurídicos, mas isso não quer dizer que valores morais não sejam incorporados na comunicação jurídica. Isto porque, cabe repisar, as políticas legislativas criminalizam ou desestimulam comportamentos que pretenda fazer socialmente inadequados. Por este motivo, possibilitam mudanças de comportamento e criam valores de referência em determinada sociedade, sem que a moralidade seja, ou, deixe de ser, limite em si mesmo para a inovação legislativa, verdadeira fonte do Direito³⁰.

Ilustrativamente, o fenômeno tributário internacional representa uma pirâmide estratificada, cujo topo acolha a Moralidade da Soberania dos países, reforçada por valores comerciais e fiscais mais ou menos uniformes que inspirem as políticas econômicas e fiscais. No estrato intermediário, temos a Moralidade interna, cujas medidas políticas reflitam o conjunto de valores do cenário externo, anexando-se ao comportamento da fiscalidade doméstica. No estrato-base, por fim, temos a moralidade dos agentes econômicos: há submissão tanto aos padrões interno quanto internacionais, ao tempo que um conjunto de valores inerentes à própria classe também mereçam atenção.

²⁸ BRASIL. PLANALTO. L13.254/16. Art. 5º, §1º, VII.

²⁹ XAVIER, Alberto. Direito Tributário internacional do Brasil. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 783.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. P. 50.

Para cada nível estratificado, a moralidade representa o conjunto de valores, princípios gerais, qualidades e costumes que regem as respectivas situações jurídicas enfrentadas. A moralidade das Soberanias se aplica na relação entre países e funciona como guia e princípio-valor para o exercício da segunda camada: a moralidade interna. Por moralidade interna, entendemos um conjunto de valores, princípios e bens jurídicos caros à realidade doméstica de determinado país, aplicado entre o órgão fazendário respectivo e Contribuinte, este conjunto não pode romper com a Moralidade das Soberanias sem que sofra sérias restrições na seara internacional.

Os dois primeiros estratos, por derradeiro, limitam o espectro de atuação da camada-base, isto é, os agentes econômicos, norteados por um conjunto de valores, princípios e qualidades que se harmonizem com os conjuntos anteriores e devam ser consagrados nas relações competitivas.

Isto porque:

No plano interno, a autoridade superior e o braço forte do Estado garantem a vigência da ordem jurídica, subordinando as proposições minoritárias à vontade da maioria, e fazendo valer, para todos, tanto o acervo legislativo quanto as situações e atos jurídicos que, mesmo no âmbito privado, se produzem na sua conformidade. No plano internacional não existe autoridade superior nem milícia permanente. Os Estados se organizam horizontalmente, dispostos a proceder de acordo com certas regras na exata medida em que estas tenham constituído objeto de seu consentimento. A criação das normas é, assim, obra direta de seus destinatários³¹.

Na seara da fiscalidade, em sede de Direito internacional público, talvez seja coerente, até mesmo precavido, dizer que caminhamos para a teoria 'dualista mínima'³². Considerada a autonomia entre os sistemas jurídicos, mas

³¹ REZEK, Francisco. Direito internacional público: curso elementar. 15 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 17.

³² O STF entende que, regra geral, o Brasil adota a teoria dualista mitigada, haja vista a necessidade de formalizar a integração de tratados no ordenamento interno, ainda que por decretos

resguardada a sóbria consciência da cena atual, acreditamos que o sistema internacional reflita sobre regulações internas, sobretudo dada a paulatina disposição de mecanismos que ameacem à ruína, as relações econômicas externas. Todos estes fatores tornam o país mais um Cooperado do que uma realidade em si mesmo:

A explícita ameaça das mais severas medidas de retaliação contra os países ou territórios que resistirem a acolher o novo modelo [de cooperação fiscal] – agravamento de retenções na fonte, renegociação de tratados, restrições a ajudas financeiras por bancos regionais, inclusão em listas negras -, aliada à necessidade de sobrevivência e defesa de reputação, levou a que tenham sido desmanteladas, com surpreendente velocidade, as últimas muralhas que ainda protegiam as zonas de opacidade financeira e jurídica³³.

Ainda componentes de abordagem recente, dadas as novas alterações na sistemática da matéria, os vetores de participação integrada de países, mudança comportamental de Contribuintes e Administração fazendária, inabilidade da expansão criminal no aprimoramento da tesouraria estatal e o complexo antro da Arrecadação, resgatam a Moralidade da completa indiferença para, agora, servir-se de fundamento de justificativa e legitimação para a Força de império, seja para o bem (probidade empresarial), seja para o mal (medidas

presidenciais, dispensando lei em sentido estrito. Supremo Tribunal Federal. STF. CR: 8279 AT, Relator: Min. PRESIDENTE, Data de Julgamento: 04/05/1998, Data de Publicação: DJ DATA-14-05-98 P-00034. Entretanto, observadas as urgências e feições tomadas pela fiscalidade no relacionamento exterior contemporâneo, os fatores econômicos e a Moralidade do trabalho Cooperativo, fazem integrar, com mais facilidade, os Pactos visados no comportamento interno.

³³ XAVIER, Alberto. Direito Tributário internacional do Brasil. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 782.

emergenciais de arrecadação – extinção da punibilidade, seletividade da pena, elitização de benefícios, cultura do adimplemento tardio).

5. UM DILEMA DA COMPLIANCE TRIBUTÁRIA: A TRANSMUTAÇÃO DE PROPÓSITOS DOS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA

Segundo Alberto Xavier³⁴, países com tributação favorecida não se confundem com regime fiscal privilegiado. Enquanto aquele “não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima de vinte por cento”, dada a “opacidade das operações que nele se realize”, este pressupõe modalidades alternativas, tais quais, “nula ou baixa tributação”, “ring fencing – tratamento fiscal preferencial a não residentes”, “territorialidade – tributação favorecida da renda externa” ou “opacidade – não permitido o acesso a informações relativas a operações econômicas”.

A distinção, contudo, “revela, desde logo, que enquanto o primeiro qualifica subjetivamente as entidades tributantes, o segundo qualifica objetivamente as operações tributáveis, seja qual for a natureza do ente tributante”.

Os efeitos permanentes da globalização provocam vertiginoso fluxo de mão-de-obra, capital e investimentos entre países, e, neste contexto, os ordenamentos jurídicos internos são insuficientes e incompetentes para externar eficácia fora de sua jurisdição. Com isso, quer se dizer que a internacionalização das atividades econômicas é paralela à internacionalização da regulação de dados.

³⁴ Ibid., p. 296.

A entrega espontânea destes dados, todavia, não pode ser imposta a um território Soberano, dada a paridade jurídica entre países auto-organizáveis. Desta forma, a multilateralidade de Pactos aprimora os mecanismos de barganha e viabiliza a intenção comum da valorização do mercado interno e, por conseguinte, de seu reflexo arrecadatário, no cenário internacional.

Nem sempre, nada obstante, o aspecto preventivo é suficiente na elaboração de planos enérgicos de proteção dos sistemas fazendários. As práticas preventivas acompanham tantas outras repressivas, revestidas ao fim com muito mais rigor que as ocasiões de sobreaviso.

O relatório sobre concorrência fiscal prejudicial da OCDE, de 1998, foi conclusivo para asseverar como problemas globais emergentes os paraísos fiscais marcados por sigilo bancário e de operações. O combate é promovido por técnicas de transparência, troca de dados entre administrações e a eliminação das tratativas tributárias desiguais, quando injustificadas.

As justificativas, todavia, começaram a se apresentar em situações que sobremaneira caracterizassem abuso de Direito; as antigas amenidades fiscais para o desenvolvimento de regiões desiguais, ainda hoje são empregadas para justificar discrepâncias ultrapassadas no nivelamento fiscal, a exemplo do caso Irlandês: em decorrência de forte recessão na década de 80 e, representativa de uma das mais fracas economias da Europa naquele tempo, adotou a repatriação de fundos para o acréscimo de receitas, cortou gastos públicos e implementou estrutura de incentivos fiscais na década de 90³⁵. A caoticidade do cenário político-econômico não é mais a mesma, muito embora as políticas de

³⁵ SOBREIRA, R., PENHA CYSNE, R. Ajustes Fiscais. Cap. 7. Irlanda. São Paulo: Editora FGV, 2007. Disponível em: http://www.fgv.br/professor/rubens/HOMEPAGE/LIVROS_E_CAPITULOS/ajustes-fiscais/07-irlanda.pdf Acesso em 04 de abr de 2017.

reducionismo fiscal ainda permaneçam e venham sendo alvo de investigações pela Comissão Europeia³⁶.

O que se percebe, principalmente adentre blocos econômicos, é a forte mudança atitudinal sobre política fiscal. Até a última década, ela era tratada como assunto interno e, a migração de atividades e capital era naturalmente atribuída a prosperidade de países que se descobriam bem governados ou tecnologicamente habilitados. Hoje, diante da rica gama de estudos sobre o tema, cujo acesso é inevitável às bancas de Finanças dos diversos países, a inadequação é vista, minimamente, como indícios de prática desleal:

A capitulação incondicional em matéria de sigilo anuncia o fim de uma era de tolerância e um futuro crepuscular para os “paraísos fiscais” e centros financeiros que apenas sobreviverão se baseados numa especialização e reputação profissional de alto padrão ou na função auxiliar de veículos societários, mas doravante transparentes, agilizadores de transações e estruturas internacionais³⁷.

Sobre o aspecto prático, os sistemas fiscais devem esbarrar em limites rígidos de ética, moral e anticorrupção para que “não atrole os direitos fundamentais, ao sigilo de dados, à intimidade e à vida privada inerentes ao Estado de Direito”.³⁸ Isto porque “a corrupção e a intimidação, sob a máscara do Estado são tanto ou mais temíveis que a evasão fiscal”³⁹.

Nenhuma remediação, entretanto, se faz importante quando prevaleçam as devidas cautelas. Recomenda-se, para tanto, a máxima efetivação

³⁶ DIRECTÓRIO UNIÃO EUROPEIA. 2016. Irlanda e o Caso Apple. Disponível em <http://directoriouniaoeuropeia.eu/index.php/noticias/5052-irlanda-e-o-caso-apple-e-ilegal-atrair-investimento-atraves-da-atribuicao-de-beneficios-fiscais-a-empresas-selecionadas-diz-ferber> Acesso em 04 de abr de 2017.

³⁷ XAVIER, Alberto. Direito Tributário internacional do Brasil. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 783.

³⁸ Idem.

³⁹ Idem.

do princípio “at arm’s length”, primariamente criado como racionalização dos preços de transferência, que na prática utiliza pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico para transações abaixo dos preços de mercado.

Na intenção de proporcionar isonomia, tratando-se a todos os contratantes “a um braço de distância”, ignorados favoritismos a bem da saudável autorregulação de mercado e tributação conforme, a mesma razoabilidade deve constar entre agente econômico e Estado (contra posturas que beneficiem somente um agente ou setor em detrimento dos demais – auxílios estatais), equidistância entre os agentes (contra posturas concertadas de dominação prejudicial de Mercado) e, equidistância entre polos de Arrecadação (contra posturas arbitrárias de sabotagem ou favoritismo).

Com este raciocínio, por exemplo, a Comissão Europeia é capaz de impelir o resgate de tributação isenta junto ao país de prática desleal, com base no preço hipotético em prejuízo do preço real e efetivo⁴⁰. É o que se deu no caso Apple em relação à Irlanda, a Starbucks em relação à Holanda e Fiat em relação ao Luxemburgo.

Do ponto de vista dos particulares, a consciência fiscal também parece crescer. No Brasil, o CADE, órgão defensor da ordem econômica por práticas anti-competitivas, recebeu 163 denúncias no ano de 2016, em detrimento das 82 recebidas no ano de 2015⁴¹. O atual repúdio é reflexo da transmutação do planejamento societário e fiscal, doravante alheio ao caminho incondicionalmente mais benéfico ao aderente, para paulatinamente alçar

⁴⁰Ibid., p. 359. “A lei brasileira, ao estabelecer os métodos para a aferição do preço parâmetro, teve por clara inspiração os estudos da OCDE, constantes do relatório intitulado Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, que preveem como métodos clássicos ou tradicionais de apuração dos preços de transferência o dos preços independentes comparados, o do preço de revenda e o do custo mais margem”.

⁴¹ CADE. Balanço. 2016. Disponível em: <http://www.cade.gov.br/servicos/imprensa/balancos-e-apresentacoes/apresentacao-balanco-2016.pdf/view> Acesso em: 04 de abr de 2017.

práticas de desenvolvimento economicamente sustentável não só ao aderente, mas a todos os participantes do sistema de mercado.

6. CONCLUSÕES

A compulsoriedade do tributo, na realidade do sistema tributário internacional, não consegue se sustentar no cerne da legalidade, onde as relações sejam de horizontalidade. A moralização dos agentes econômicos funciona como forte soldado de reserva para estes fins. Cada ser deve identificar o papel que lhe caiba na Sociedade em que participe, e, a lógica da responsabilidade social advém das obrigações para o corpo coletivo na mesma proporção dos serviços de que precisou-se usufruir, para produzir, desenvolver, comercializar e lucrar.

A máxima eficácia do argumento de Moralidade e o esbravejo da responsabilidade social, contudo, se compromete quando o próprio beneficiário destas cláusulas (o Estado) responde com medidas imorais e pratica condições não exemplares do ponto de vista argumentativo. Embora muito lhe seja vantajosa a edição de leis como a repatriação de recursos, principalmente nos momentos históricos, em que pouco valha muito para a sanidade financeira dos orçamentos públicos, em longo prazo, as incoerências enfraquecem as forças legitimadoras do Estado e engrossa os custos de auditoria e cobrança.

Há formas alternativas de aprimoramento da arrecadação, como eliminar os tratados de nula ou baixa tributação das atividades econômicas

rentáveis estrangeiras, massivamente manobrados nos países mais pobres⁴². Neste caso, os países anfitriões da atividade invasiva, usualmente já agravados pela pobreza, circulam produtividade enquanto pouco ou nada recebem em receita fiscal. A promoção de empregos, por si só, não é suficiente quando os índices de qualidade de vida e infraestrutura urbana não são capazes de acompanhar a nova demanda.

Na mesma linha, faltam tratados em número mínimo que regularizem as relações comerciais básicas, quanto mais as secundárias. Diversos fragmentos de erosão tributária são identificados por obscuridades nos aspectos de cobrança e, não raro, desembocados pelos próprios Estados arrecadadores.

O pressuposto da política fiscal é a própria política, e, por isso, a matéria está reservada às escolhas e prioridades legislativas, bem como às estratégias de gestão. Medidas imorais que denigram o sistema criminal e tributário integram estas escolhas, e, neste sentido, deveriam ser evitadas, sob pena da infortuna absorção negativa pelo comportamento, cultura e costume civis.

7. REFERÊNCIAS

ACTION AID ORGANIZATION. Hearson, M. 2016. 'The ActionAid Tax Treaties Dataset'. Brighton: Institute of Development Studies. <http://ictd.ac/datasets/action-aid-tax-treaties-datasets> Acesso em 06 de abr de 2017.

BBC NEWS. 2012. Starbucks, Google and Amazon grilled over tax avoidance. Disponível em <http://www.bbc.com/news/business-20288077> Acesso em mar de 2017.

⁴² ACTION AID ORGANIZATION. 2016. Hearson, M. 'The ActionAid Tax Treaties Dataset'. Brighton: Institute of Development Studies. Disponível em: <http://ictd.ac/datasets/action-aid-tax-treaties-datasets> Acesso em: 06 de abr de 2017.

BRASIL. Lei 12.382/11. Brasília, DF, Planalto Central, 2011.

_____. Lei 13.254/16. Brasília, DF, Planalto Central, 2016.

_____. Lei 13.428/17. Brasília, DF, Planalto Central, 2017.

_____. Código Tributário Nacional. Brasília, DF, Planalto Central, 1966.

CADE. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Balanco 2016**. Disponível em <http://www.cade.gov.br/servicos/imprensa/balancos-e-apresentacoes/apresentacao-balanco-2016.pdf/view> Acesso em abr de 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DIRECTÓRIO UNIÃO EUROPEIA. 2016. **Irlanda e o Caso Apple**. Disponível em <http://directoriouniaoeuropeia.eu/index.php/noticias/5052-irlanda-e-o-caso-apple-e-ilegal-atrair-investimento-atraves-da-atribuicao-de-beneficios-fiscais-a-empresas-selecionadas-diz-ferber> Acesso em abr de 2017.

EL PAÍS. 2016. MENDONÇA, Heloísa. **Empresários se desdobram para driblar quase dois anos de crise no Brasil**. Disponível em http://brasil.elpais.com/brasil/2016/12/01/economia/1480632500_541235.html Acesso em mar de 2017.

ESTADÃO. Goulart, Josette. 2016. **Bancos no Exterior forçam a repatriação**. Disponível em <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,bancos-no-externo-forcam-a-repatriacao,10000053664> Acesso em mar de 2017.

EUROPEAN COMMISSION. 2015. PRESS RELEASE DATABASE. **A Comissão conclui que as vantagens fiscais seletivas concedidas à Fiat no Luxemburgo e à Starbucks nos Países Baixos são ilegais nos termos das regras da UE sobre auxílios estatais**. Disponível em http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_pt.htm Acesso em mar de 2017.

HASSEMER, W. Persona, **mundo y responsabilidad**. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Estudo sobre retorno fiscal, 2015.** Disponível em <https://www.ibpt.com.br/noticia/2171/Pelo-5o-ano-seguido-Brasil-arrecada-muito-mas-nao-da-retorno> Acesso em abr de 2017.

_____. _____. **Estudo sobre mortandade empresarial, 2013.** Disponível em <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/701/CausasDeDesaparecimentoDasMicrosEPequeenasEmpresas.pdf> Acesso em abr de 2017.

ITAMARATY. Ministério das Relações Exteriores. **Cooperação Tributária.** Disponível em <http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15561-cooperacao-tributaria> Acesso em mar de 2017.

INSTITUTO EUROPEU. Seminário “Fiscalidade Européia. E depois do Caso Apple?” Íntegra da Conferência disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=cDR77D6mUs0&feature=youtu.be> Acesso em mar de 2017.

OCDE. Comitê dos Assuntos Fiscais. **Concorrência fiscal prejudicial: um problema mundial.** Paris: 1998.

OECD. 2014. **Plano de Ação para o Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros.** OECD Publishing. Disponível em http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#.WNIDDdKGPMw#page4 Acesso em mar de 2017.

OCDE. **Tackling Aggressive tax planning through improved transparency and disclosure.** OCDE publishing: 2011.

PORTAL BRASIL. 2015. **Líder mundial, Brasil vende carne de frango para 150 países.** Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2015/09/lider-mundial-brasil-vende-carne-de-frango-para-150-paises> Acesso em mar de 2017.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. 2017. **Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal.** Disponível em <https://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao> Acesso em mar de 2017.

RECEITA FEDERAL. Ministério da Fazenda. 2016. **Brasil ratifica a Convenção Multilateral e terá amplo acesso a informações tributárias do exterior**. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/brasil-ratifica-a-convencao-multilateral-e-tera-amplo-acesso-a-informacoes-tributarias-do-exterior> Acesso em mar de 2017.

REZEK, Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 15 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

REVISTA DE DIREITO PÚBLICO, LONDRINA, V. 7, N. 1, P. 3-18, JAN./ABR. 2012. **A teoria do etiquetamento do sistema penal e os crimes contra a ordem econômica: uma análise dos crimes de colarinho branco**. MAZONI, Ana Paula e FACHIN, Melina.

REVISTA LIBERDADES (IBCCRIM). SANCHEZ, Bernardo Feijoo. [201?]. **Sobre a "administrativização" do direito penal na "sociedade do risco". Notas sobre a política criminal no início do século XXI**. Disponível em http://www.revistaliberdades.org.br/site/outrasEdicoes/outrasEdicoesExibir.php?rcon_id=84 Acesso em mar de 2017.

STF. Supremo Tribunal Federal. **Carta Rogatória n. 8279 AT**, Relator: Min. PRESIDENTE. Data de Julgamento: 04/05/1998, Data de Publicação: DJ DATA-14-05-98 P-00034.

SOBREIRA, R., PENHA CYSNE, R. **Ajustes Fiscais. Cap. 7. Irlanda**. São Paulo: Editora FGV, 2007. Disponível em: http://www.fgv.br/professor/rubens/HOMEPAGE/LIVROS_E_CAPITULOS/ajustes-fiscais/07-irlanda.pdf Acesso em 04 de abr de 2017.

THE NEW YORK TIMES. 2017. **Brazil's Leaders tout austerity (Just not for them)**. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2017/03/03/world/americas/brazils-leaders-tout-austerity-just-not-for-them.html> Acesso em 27 de mar de 2017.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário internacional do Brasil**. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.