

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – UNIRIO**

**INGRID ROHDE ARARIPE FERREIRA**

**BEPS E O DIREITO INTERNACIONAL: EVOLUÇÃO E PERSPECTIVAS**

A formação de uma identidade cooperativa no Direito Tributário, sobre a égide da evolução do Direito Internacional, e suas perspectivas.

**RIO DE JANEIRO**

**2017**

INGRID ROHDE ARARIPE FERREIRA

**BEPS E O DIREITO INTERNACIONAL: EVOLUÇÃO E PERSPECTIVAS**

A formação de uma identidade cooperativa no Direito Tributário, sobre a égide da evolução do Direito Internacional, e suas perspectivas.

"Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO) como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito".

Orientador: Marcelo David

RIO DE JANEIRO

2017

## **RESUMO**

O objetivo principal do presente trabalho é abordar a existência de uma identidade cooperativa nas Relações Internacionais, dentro do escopo das organizações internacionais, como a OCDE. Tratando, especificamente do micro tema de Direito Tributário, a luz dos mecanismos do Direito Internacional.

Porquanto, busca estabelecer uma relação entre a maior adoção de medidas de coordenação dentro da sociedade internacional, por razão das pressões sistêmicas ou internas, e através das ferramentas de DIP, com o conceito construtivista moderado das Relações Internacionais.

Assim, visa demonstrar a co-influência entre agente-estrutura, relativizando conceitos clássicos da paz de Westphalia, e levando o sistema internacional a uma transformação em prol dos interesses comuns de justiça tributária e melhores práticas empresariais.

## **PALAVRAS-CHAVE:**

Direito Internacional - Direito Tributário - Justiça Fiscal – Construtivismo - Estado Regulador – Tributação – Globalização – Organizações Internacionais – OCDE – BEPS

## **ABSTRACT**

The main goal of this study is to discuss the existence of a cooperative identity in International Relations, within the scope of international organizations, such as the OECD. Treating, specifically the micro issue of Tax Law, the light of the mechanisms of International Law.

It seeks to establish a relationship between the increases of coordination measures within international society, due to systemic or internal pressures, and through the International Law mechanisms, with the moderate constructivist concept of International Relations.

Thus, it aims to demonstrate the co-influence between agent-structure, relativizing classical concepts of Westphalia peace, and leading the international system to a transformation in favor of common interests of tax justice and best business practices.

## **KEYWORDS:**

International Law - Tax Law - Fiscal Justice - Constructivism - Regulatory State - Taxation - Globalization - International Organizations - OECD – BEPS

## **SUMÁRIO**

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>6</b>
<b>CAPÍTULO 1 – Cenário Atual.....</b>	<b>10</b>
<b>CAPÍTULO 2 – A Importância do Direito Internacional.....</b>	<b>19</b>
<b>CAPÍTULO 3 – Marco Teórico.....</b>	<b>34</b>
<b>CAPITULO 4 – A OCDE e o BEPS.....</b>	<b>39</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>51</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>53</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso tem por finalidade tratar do plano de ação do BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting* – sob a luz do Direito Internacional, de maneira a demonstrar a existência de uma identidade cooperativa da sociedade internacional.

Para alcançarmos nosso objetivo será necessário, primeiramente, conceituar e definir o próprio Direito Internacional Público (DIP). Depois, faremos um breve histórico de sua evolução como disciplina e ferramenta das Relações Internacionais. Desse modo, seremos capazes de analisar suas perspectivas futuras.

Compreendido o valor e a importância do DIP e de seus conceitos para as Relações Internacionais faremos uma imersão do mesmo sob a ótica apresentada pelo produto de Jepperson, Wendt e Katzenstein, em *Norms, Identity and Culture in National Security*, de 1996.

A escolha deste marco teórico é perfeita para demonstrar, objetivamente, a hipótese levantada pela nossa pesquisa, pois o argumento central dos autores é a existência de uma identidade condicionada por fatores culturais e institucionais internacionais.

Sendo nosso objetivo responder como é possível que, em um sistema internacional marcado pela unidade estatal soberana, haja uma tendência latente à cooperação e relativização da soberania em prol de interesses comuns dos agentes, o marco teórico construtivista moderado é a uma escolha bastante satisfatória.

Com a confirmação da construção de uma identidade cooperativa no Direito Tributário, sobre a égide da evolução do Direito Internacional, poderemos vislumbrar suas perspectivas para a construção de um mundo de negócios melhor, mais justo e mais ético.

O trabalho desta pesquisa é de caráter teórico-empírico realizado por meio de recolhimento de material documental de fontes primárias e secundárias – como notícias midiáticas, livros e artigos acadêmicos, relatórios de instituições governamentais e internacionais relevantes e análise de discurso.

As fontes recolhidas foram formuladas a partir de segunda metade da década de 2000, com exceção do artigo do marco teórico que é de 1996. De maneira geral, o viés da pesquisa é qualitativo da política tributária cooperativa internacional, entretanto, faz, também, uso analítico de dados quantitativos. O método utilizado é o do estudo de caso.

Essas escolhas supracitadas ajudam a formular o rastreamento do processo que explica logicamente a formação da identidade cooperativa internacional que explicará a variável dependente. Podemos destacar que essa variável trata do aumento de políticas de cooperação na última década.

A variável independente é identificada como o reforço da identidade cooperativa na sociedade internacional, por meio do incremento de políticas cooperação econômica internacional (como o plano de Ação tributário da OCDE – BEPS), a partir do aumento das pressões doméstica e internacionais. Destacando ainda o ambiente internacional cultural como a crise econômica, a guerra fiscal, e outras contendas.

O presente trabalho será dividido em quatro capítulos de maneira a melhor organizar o argumento que corroborará a tese levantada à pergunta de partida. Estarão compreendidos um capítulo de introdução, quatro de desenvolvimento e um de conclusão, cujas funções serão elucidadas a seguir:

## **Capítulo 1 – Cenário Atual**

O Capítulo 1 nos ajudará a entender o cenário em qual estamos inseridos. Através de dados e estatísticas poderemos contextualizar o mundo e o país que vivemos. Essa introdução é de suma relevância para trazer validade ao nosso estudo. Trata-se de nosso recorte temporal e geográfico, sem ele não seríamos capazes de discutir a cultura da cooperação internacional e seus desdobramentos.

## **Capítulo 2 – A Importância do Direito Internacional**

O capítulo 2 abordará todos os elementos, conceitos, teorias de DIP, bem como sua evolução com disciplina e ferramenta ao longo da história da humanidade. É neste capítulo que apresentaremos um panorama geral da pesquisa ao leitor, trazendo-os do espaço e tempo definidos para um aprofundamento intelectual da disciplina de DIP.

### **Capítulo 3 – O Marco Teórico**

Já o capítulo 3 apresentará o construtivismo moderado de Wendt, através da obra Jepperson, Wendt e Katzenstein (supracitada), e destacará a importância do tema para a área do DIP e das Relações Internacionais, elevando a inovação apresentada ao tema de política tributária - a lógica de influência identidade/cultura ao cálculo dos agentes políticos. Além disso, o capítulo, fará uma análise necessária ao marco teórico construtivista moderado e o articulará a tese levantada.

### **Capítulo 4 – A OCDE e o BEPS**

O Capítulo 4 inicia nosso estudo de caso, com a apresentação dos efeitos do marco teórico sobre as Relações Internacionais, sob o contexto atual, através do uso das ferramentas de DIP apresentadas pelo capítulo 2. O caso selecionado envolve temas de tributação, organização internacional, bem como todos os elementos já apresentados.

Na primeira parte apresentamos a OCDE, para fins de conhecimento preliminar, e depois mostraremos as políticas BEPS fazendo uma breve análise de todos os elementos trazidos por esta monografia, em seus capítulos anteriores. Compreendendo a complexidade do tema e grande quantidade de elementos, teorias, conceitos etc. apresentados, é mandatório uma reunião lógica elucidativa ao redor de um estudo de caso concreto.

Apesar de cada capítulo estar bem articulado uns aos outros, conferindo fluidez a esta monografia, entendemos que este último capítulo serve de digestão ao leitor o preparando para suas próprias conclusões e futuros questionamentos.

### **Conclusão**

A conclusão será de caráter resumitivo. Entretanto, apresentará, quando possível e desejável for, sugestões ao incremento do tema. Sem dúvida a quantidade de informação fornecida ao leitor nesta obra será capaz de criar perguntas, questionamentos não esgotados por esta obra.

Decerto o tema da cooperação internacional é muito rico e flexível, permitindo muitas leituras e releituras dos elementos aqui discutidos, portando, resta o convite a toda a comunidade acadêmica a leitura crítica desta obra, que humildemente pretendeu buscar

alguns caminhos para cooperação internacional e sua compreensão com identidade cultural.

## **CAPÍTULO 1 – Cenário Atual**

Para entendermos o efeito da crise econômica mundial e como esta é fator estressante para cada país inserido na comunidade internacional, criando uma tensão global – efeito natural do desenvolvimento do fenômeno da globalização – começaremos com os efeitos tardios da mesma em nossa nação.

Essa escolha de lente para análise do cenário atual nos fornecerá elementos palpáveis e mais próximos a nossa realidade para entendermos analogicamente o que outras nações estão passando. Olhando os efeitos da crise no Brasil, e posteriormente, perpassando os efeitos da crise no mundo estaremos preparados para discutir nossa pergunta de pesquisa.

Pois é somente dentro de um contexto altamente volátil e de grandes pressões internas ou externas a figura do Estado que seremos capazes de explicar as tendências e rumos das sociedades civis e da sociedade internacional, finalmente.

Ou seja, entender, primeiramente, nosso cenário econômico é primordial para entendermos como outras nações – decerto, com suas peculiaridades e distinções – enfrentam os efeitos da crise global que atingiu a economia mundial em 2008. Assim, partindo do Brasil, ficaremos mais familiarizados com as possíveis realidades vividas no mundo.

Dito isso, passaremos a análise da economia brasileira após a crise, e como isso afeta a arrecadação tributária, bem como quais soluções o país buscou, dentro da ordem internacional, para responder suas demandas. Após o breve relato de nosso contexto socioeconômico, passaremos a uma análise mais generalista dos mesmos efeitos, questionamentos e soluções da comunidade internacional.

A ascendente posição que gozava o Brasil no sistema internacional há pouco mais de sete anos foi abalada por uma insurgência, que até então parece não ter fim, de fatos e atos, de agentes nacionais e internacionais, que o afastam cada vez mais daquela imagem de solidez e prosperidade. O sentimento geral é de derrota, apesar das tentativas do governo em mostrar esquálidas respostas à crise estrutural e severa de confiança do mercado.

Os últimos presidentes – e o corpo político que os cercaram – do último vintênio tinham orgulho de nos apresentar ao mundo como uma economia emergente, sólida e

próspera. E os resultados, crus, muitas vezes nos apontam nessa direção, mas aceitar o sucesso cegamente não nos fez crescer irrestritamente. (Cervo, 2003)

E o que parecia ser, finalmente, um dos primeiros passos para o “país do futuro”, aquele que paradigmaticamente acreditávamos que seria uma potência merecida e predestinada a grandeza, se mostrou apenas mais um tropeço no decurso temporal (Cervo, 2003)

E o que vemos hoje, sem que tenhamos olhado mais a fundo no passado, é algo quase que contraditório com o que vivíamos na ascensão petista (de 2003, com a posse de Lula ao final de 2014, meados do governo Dilma, no início das denúncias do TCU). (Rossi, 2015)

Para entendermos como é possível essa mudança radical é preciso olhar para além da fachada bem articulada, ousamos dizer, construída desde a era FHC, e dados positivos bem selecionados, é necessário olhar com lentes especializadas. (Rossi, 2015)

Dentre as calorosas discussões de *impeachments* e quadro de recessão, há uma das maiores crises de corrupção estrutural televisionadas ao mundo inteiro. Se o Brasil foi durante as últimas duas décadas a “menina dos olhos” dos investidores estrangeiros, somando investimentos na casa dos US\$ 60,1 bilhões, em 2011 com crescimento linear à casa dos US\$ 73 bilhões, em 2014, hoje, o Brasil vê o mundo passar à frente. (Panorama..., 2011); (Investimento..., 2011). Em 2015, o volume caiu para US\$ 64,6 bilhões, uma queda e tanto se observarmos a média do cenário econômico internacional. (Fernandes, 2016)

Enquanto o investimento estrangeiro cresceu, em 2015, 38% no mundo, o Brasil não foi capaz de participar desse momento de recuperação global. Deste modo, apesar dos fluxos mundiais de Investimentos Estrangeiros Diretos (IED) terem atingindo US\$ 1,76 trilhão, afastando o fantasma da crise financeira de 2008, o país teve queda de 12% no *ranking*, segundo estudo da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (Unctad). (Fernandes, 2016)

Ainda, segundo a Unctad, a atividade geral de investimento no país decresceu significativamente em comparação ao resto do mundo, pois além da recessão, a redução dos lucros empresariais, conseqüentemente, dirimiu os lucros reinvestidos em 33%. Ou seja, o país não foi capaz de manter o nível de crescimento de outrora. Essa fuga de capital é um alerta que ainda parece despercebido aos planos de reforma do governo. (Fernandes, 2016)

Esta breve apresentação do cenário brasileiro, inicialmente, pode parecer um pouco desconexa com a hipótese levantada por essa pesquisa – visto que não há um recorte geográfico brasileiro especificamente-, contudo, esta é deveras importante, pois dela partiremos para fora, para o mundo, afim de demonstrar um espelho ou uma linha de crise mundial e seus esforços de superação.

Ao apresentarmos um cenário familiar afloramos nossa capacidade crítica os efeitos da crise internacional iniciada na década passada. E, também, poderemos ao final do estudo apropriar as soluções internacionais a nossa realidade que parece estar em efeito retardado dos efeitos do *tsunami* de 2008.

O que nos preocupa no final das contas é a busca pela realização plena de nossa sociedade, e apesar deste estudo partir das bases internacionais, é muito bem vinda a apropriação de ideias positivas exploradas pela sociedade internacional, para nossa realidade interna de satisfação de interesses e bem estar social.

A crise financeira de 2008, muito conhecida midiaticamente como *tsunami*, foi, sem dúvida, a maior crise de nossa história – em mesmas ou maiores proporções, dependendo das vertentes adotadas, que a grande depressão de 1929. Seu estopim foi o colapso da bolha especulativa do mercado imobiliário norte americano, contudo, esta não permaneceu local. (Oureiro, 2011)

Mais uma vez a globalização fornece subsídios para potencialização de crises estruturais, assim, houve uma série de reverberações ao redor das bolsas de valores mundiais. Em poucos meses o mundo estava tomado, pois a grande integração financeira e bancária potencializou em muito o efeito dominó. (Oureiro, 2011)

A falência de grandes corporações, como o grande exemplo do banco de investimento Lehman Brothers, além da recusa do banco central americano, o *Federal Reserve*, em lastrear a instituição, causaram pânico e fugas de investimentos sem precedentes. (Oureiro, 2011)

Apesar de ter se iniciado no mercado imobiliário, houve uma inundação de todos os setores da vida produtiva e de investimentos. A confiança deteriora na economia americana fez surgir diversos problemas estruturais ao redor do mundo. Descobrimos todas as faladas dos mercados mundiais. (Oureiro, 2011)

No “(...) último trimestre de 2008 a produção industrial dos países desenvolvidos experimentou uma redução bastante significativa, apresentando, em alguns casos, uma queda de mais de 10 pontos base com respeito ao último trimestre de 2007.” Essa deflação de ativos, foi observada, inclusive em países com pouca abertura de seus sistemas financeiros. (Oureiro, 2011)

Aqui observamos que o autor corrobora com o que tratamos acima sobre o Brasil, por se tratar de um país em desenvolvimento, com pouca abertura ao mercado internacional – se comparado aos grandes mercados, como os EUA – em primeiro plano a crise se tratou de uma *marolinha*.

Contudo, como apresentamos, o país possuía uma grave falha estrutural que hoje já não se sustenta. E apesar de ter sofrido impacto originalmente diminuto, o tempo não foi capaz de sustentar o discurso do país de sonhos. E hoje os efeitos dessa crise se mostram muito mais claramente na sociedade brasileira.

O primeiro remédio desenvolvido pelas nações afetadas pela crise foi, sem dúvida, o uso de políticas fiscais e monetárias expansionistas. Podemos observar, segundo o artigo de Oureiro, que o *Fed*, nos EUA, reduziu a taxa de juros de curto prazo para 0%, além de aumentar seu balanço em cerca de 300% de modo a garantir a liquidez mínima ao mercado financeiro do país. (Oureiro, 2011)

O autor ainda destaca que medidas similares foram mandatárias ao redor do mundo para que seus sistemas financeiros não entrassem em total colapso. Desse modo, Oureiro, traz alguns outros exemplos política adotadas pelo Japão, EU, além de citar políticas de expansão fiscal adotadas pelos EUA, e, também, pela EU. (Oureiro, 2011)

Em acréscimo, o autor nos apresenta alguns adendos aos tratados de regulação na cooperação, como o Tratado de Maastricht, assinado na zona do euro, que visou ampliar os limites dos déficits fiscais dadas as condições extraordinárias da crise do *subprime*; dentre outros tratados de cooperação como no Reino Unido e em países em desenvolvimento. (Oureiro, 2011)

Enquanto o mundo foi capaz de criar mecanismos de contorno aos efeitos devastadores da crise – que sejam, sinteticamente, a fuga de capitais e produção de seus países -, o Brasil não o fez, pelo menos até então, ou de maneira significativa. Hoje algumas nações começam a se recuperar, mesmo que lentamente, dos estragos da crise

do *subprime*, justamente por terem investido em soluções de cooperação internacional tal qual apresentaremos na sequência desta monografia. (Vitalis, 2016)

Aqui caberiam decerto algumas críticas quanto as políticas que foram mais eficazes e o nível de cooperação ou individualidade de respostas. Por exemplo, o momento seguinte a crise, mostrou uma força dos países em desenvolvimento em detrimento dos desenvolvidos, ou por uma interdependência saudável ou por um fechamento de seus mercados, contudo, seremos incapazes, neste trabalho analisar minuciosamente tais fatos.

É certo que o tema é bem relevante ao estudo da economia mundial e pode, perfeitamente, fazer parte do escopo de outra pesquisa, que não esta monografia. O que nos resta demonstrar é aquilo que faz parte de nosso escopo de pesquisa, que seja como de uma maneira geral o mundo respondeu aos efeitos da crise: em primeiro momento intensificou seu controle fiscal.

Antes de falarmos de um aumento da fiscalidade de maneira geral, como se isto fosse somente obra da crise mundial, temos que tratar dos efeitos da globalização sobre os mercados e sobre as organizações empresariais. Daí teremos base para falarmos de um aumento de pressão internacional (da estrutura) sobre os Estados (os agentes), dentro de uma ordem mundial globalizada.

Dentro de um contexto de globalização, onde há facilidade na circulação de pessoas e bens, a internacionalização das organizações empresariais foi natural e cada vez mais adentrou o campo da fiscalidade, pois a pressão dos Estados em âmbito internacional contra a guerra fiscal de atração de fatores de produção buscou soluções alternativas e de cooperação tributária. (Vitalis, 2016)

Pelo fato sociedades empresariais terem explorado essa fluidez, garantida pela globalização e facilidade transacional, de diferentes regimes contábeis e fiscais, aproveitando as vantagens da falta de harmonização entre os distintos regimes de cada Estado, o mundo se viu a mercê dos empresários. A criação de subsidiárias fantasmas em jurisdições de reduzida ou inexistente tributação de forma a fuga da tributação gerou muitos prejuízos a economia mundial. (Vitalis, 2016)

Considerando que 80% do capital mundial está nas mãos das grandes companhias empresarias a fuga das mesmas dos sistemas de tributação da origem de suas gerações de

riqueza, mesmo que de forma legal, é contrária ao espírito e objetivo dos sistemas fiscais e acaba por prejudicar muito as populações dos Estados sede, bem como apresentar reflexos sistêmicos catastróficos como o incremento da desigualdade e pobreza mundial. (Vitalis, 2016)

Os Estados, inicialmente, buscaram soluções locais para a manutenção do capital, do produto e de seu tributo dentro de seus territórios, todavia, o custeio dessa fiscalização e a dificuldade de obtenção de informação de companhias globais dispersar tornou a tarefa pouco plausível e custeável, ainda mais em um cenário de crise generalizada. (Vitalis, 2016)

Algumas medidas iniciais passaram a alçar voos mais altos, do que meros incrementos as políticas fiscais internas, como, por exemplo, a adoção da “SEC – Sociedades Estrangeiras Controladas” (ou, em inglês, *CFC - Controlled Foreign Corporations*). Entretanto, a iniciativa foi implementada apenas por alguns países e sua execução não homogênea não trouxe muitos dos resultados esperados. (Vitalis, 2016)

Ou seja, a falta de harmonização e padronização de sistemas fiscais e de auditoria acabou por levar estes Estados a resultados descoordenados e pouco eficazes, o que manteve um sistema internacional inundado por práticas abusivas das sociedades empresariais. (Vitalis, 2016)

Essa incapacidade das regras SECs de produzir respostas efetivas, visto que as regras eram unilateralmente definidas por cada país, criou uma urgência de uma resposta global. Assim os Estados se uniram ao entrono da OCDE, que introduziu a contenda a seu plano de ação, o BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting* –que faz parte de nosso estudo de caso, designada *Strengthening CFC Rules*. (Vitalis, 2016)

Esse exemplo de sucesso em termos de cooperação internacional ao redor de uma organização internacional solidificada, que é a OCDE, através de um mecanismo bem aceito pela sociedade internacional (o BEPS), em prol de interesses comuns e da solução de uma contenda que isoladamente não pode ser resolvida, corrobora com a tese levantada.

Ou seja, esta monografia irá demonstrar como a criação e a evolução de uma identidade cooperativa internacional se fortalece quando da busca de interesses comuns e soluções eficazes para problemas globais. Dentro da ideia de globalização e interdependência, através do marco construtivista, será possível demonstrar a

relativização de conceitos originais das Relações Internacionais de do Direito Internacional.

Não nos prolongaremos nesse instrumento em específico, pois o assunto será tratado com minúcia no capítulo do BEPS e seguintes, contudo, adiantamos que para entender melhor essa articulação de elementos sintetizados na relação de co-constituição agente-estrutura, previamente destacada, traremos o marco construtivista para análise, em conjunção com as Relações Internacionais do país.

Entretanto, fica a cargo desta introdução ao contexto em que nos inserimos, destacar a importância da conjuntura para sanar os questionamentos levantados por nossa pergunta de pesquisa. Todavia, a resposta em termos de cooperação internacional em prol de regimes de controle será esmiuçada e trabalhada nos próximos capítulos desta monografia.

Por conseguinte, a pesquisa será extremamente importante à área do Direito Internacional, pois destacará a existência de uma identidade cooperativa internacional. A relevância teórica desta pesquisa se destaca pela aplicação inovadora do construtivismo moderado no que tange a questão da influência mútua do agente e da estrutura e a consequente formação de uma identidade cooperativa internacional e o tema de política tributária.

Acredita-se que a pesquisa trará resultados complementares às obras de análise de Direito Internacional Público existentes. Trata-se de uma crítica complementar as perspectivas vigentes e outros estudos da área, atentando a uma nova forma de enxergar a tomada de decisão, principalmente pelo corpo dos agentes políticos nacionais dentro de uma determinada estrutura.

Para justificar a relevância analítica temos a já sublime posição da questão econômica e do desenvolvimento econômico nas agendas das organizações internacionais. A política tributária faz parte de um conjunto de políticas públicas elaboradas por um país, e está intrinsecamente ligada a política externa do mesmo, em razão dos efeitos da globalização e fluidez de divisas.

O estudo de política tributária internacional é deveras relevante para construir um arcabouço de elementos de compreensão para as políticas externas dos países – que se articuladas de maneira coesa e sólida podem auferir os ganhos pleiteados em foros internacionais a todos os agentes. Desenvolvendo o diálogo, a flexibilidade e inteligência diplomática.

Além disso, a importância do segmento econômico e tributário por si só já justificaria a escolha do tema de pesquisa. A arrecadação de divisas – feitas em grande parte pela dinâmica das trocas internacionais – possibilita a implementação das demais políticas públicas de um governo, como exemplo das políticas sociais redistributivas de renda, de saúde pública, econômicas (em termos de desenvolvimento nacional ou de formação da poupança pública), de educação, de segurança, dentre outras.

Portanto, melhorar a política tributária internacional, e os próprios foros e elementos de discussão, fazem parte de uma estratégia, também, para a desenvoltura interna das nações envolvidas. Além disso, o incremento dessas políticas, que visa a geração e aumento das riquezas, é previsto pelos princípios liberais: *quanto mais comércio melhor*.

Para o Brasil restará uma análise crítica de qual seja seu papel no caminho da cooperação e institucionalização internacional. A criação de estratégias contínuas e não apenas retóricas periódicas de governos é o modo consolidado de crescimento econômico sustentável em um cenário neoliberal – principalmente em decorrência do advento da bolha especulativa em 2008.

Por conseguinte, o objetivo geral deste estudo, portanto, é examinar por que há um incremento da cooperação internacional em prol de soluções tributária mais justas e éticas. Essa questão se resolve quando da aplicação do construtivismo moderado com o tema da política comercial, pois a co-constituição agente-estrutura, em um contexto histórico-institucional, gera uma identidade cooperativa que se reafirma nas práticas internacionais, principalmente, quando do aumento das pressões internas e externas.

O objetivo específico desta pesquisa está ligado à coleta de materiais suficientes para explicar a variável dependente já exposta. Para entendermos essa complexa identidade se manifestando na estrutura por meio da escolha de interesses e estratégias teremos que estudar a evolução do DIP, das Relações Internacionais, bem como nossa história. Dessa exposição auferiremos tendências reiteradas (identidade) da prática cooperativa dos Estados.

A interação dos dados quantitativos, e suas respectivas análises qualitativas, com o construtivismo moderado se torna o centro desta pesquisa, visto que o quadro apresentado pelo Marco Teórico só ganhará sentido quando usado de filtro para o entendimento das práticas cooperativas.

Resumindo, busca-se responder a seguinte questão:

Por que houve um incremento da cooperação internacional, dentro do escopo das organizações internacionais, como a OCDE, para fins tributários especificamente, conferindo poder aos mecanismos do Direito Internacional, e uma consequente relativização dos conceitos clássicos ao Estado moderno – com o de soberania?

A hipótese a ser testada pela pesquisa é de caráter direcional:

Quanto maior a adoção de medidas de coordenação dentro da sociedade internacional, por razão das pressões sistêmicas ou internas, e através das ferramentas de DIP, mais intensificada se mostra a identidade de cooperativa do sistema internacional. Com isso, maior é a co-influência entre agente-estrutura, o que força a relativização de conceitos clássicos que regiam as Relações Internacionais, e levam o sistema a uma transformação em prol dos interesses comuns dos Estados.

## **CAPÍTULO 2 – A Importância do Direito Internacional**

Em um contexto de recuperação moderada após profunda crise econômica mundial, entretanto, ainda imerso em um cenário de grandes incertezas sociais, nos perguntamos sobre a capacidade do Direito Internacional se manter sólido e avante em seus projetos de cooperação internacional. Neste capítulo faremos uma breve análise de seu surgimento e evolução histórica, seu retrato na atualidade e suas respostas para os questionamentos propínquos.

Envolto em grandes fracassos como a ascensão de líderes mundiais sem carisma, a crise de imigração na UE, conflitos armados no Oriente Médio e Europa Oriental - trazendo-nos uma leve nostalgia da Guerra Fria -, o retorno da instabilidade política, econômica e social na América Latina, apimentado pela desmoralização do país líder do bloco por causa da grave crise institucional e política - devido aos escândalos de corrupção brasileiros -, além de outras catástrofes similares ao redor do mundo, o Direito Internacional precisará mostrar muito jogo de cintura e maturidade institucional.

Deste brevíssimo registro acerca do momento histórico em que vivemos partiremos à análise do que seja o Direito Internacional contemporâneo, em sua definição. Além disso, apresentaremos conceitos chaves, demonstraremos brevemente de onde ele surgiu e para onde caminha. Dito isso, neste capítulo seremos capazes de desmontar a relevância do Direito Internacional atualmente, respaldados pela sua constituição.

O Direito Internacional pode ser, humildemente, definido como sendo a convergência entre a segurança jurídica - de modo a conferir linearidade e manutenção entre os Princípios e valores compartilhados pela sociedade internacional - com a prática de cooperação internacional. (Gutier, 2011)

Contudo, de modo a conferir propriedade à esta definição, podemos nos utilizar da clássica aceção de Accioly em seu Tratado de Direito Internacional Público, onde o Direito Internacional se apresenta como um “(...) conjunto de princípios e normas, sejam positivados ou costumeiros, que representam direito e deveres aplicáveis no âmbito internacional (perante a sociedade internacional)” (Accioly, 2009)

Em síntese, para Gustavo Bregalda, o Direito Internacional Público (DIP) é composto pelos sujeitos de direito internacional público – entes dotados de personalidade

jurídica internacional-, que se sujeitam às regras, princípios e costumes internacionais. Além disso, são os organismos internacionais, pessoas jurídicas ou coletividades oriundas daqueles, que por autorização soberana dos Estados, são reconhecidos como tal, ou seja, são caracterizados como pessoas internacionais, com capacidade, direitos, obrigações. (Bregalda, 2009; Gutier, 2011)

Definidos os principais conceitos norteadores e acepções do DIP, resta demonstrar o surgimento e evolução do mesmo. Assim, compreendendo seus elementos e interação no espaço tempo, poderemos ser capazes de levantar os principais questionamentos e desafios que cercam o campo da política interacional, que somente o DIP poderá sanar.

Além de podermos utilizar em nosso objetivo fim, que nada mais é do que nossa pergunta de pesquisa refinada ao capítulo em questão: que seja demonstrar a formação de uma identidade cooperativa internacional dentro do Direito Tributário, por meio das bases criadas pelo Direito Internacional.

Os principais marcos históricos do DIP são verdadeiros divisores de águas para o mundo, principalmente para o ocidente, pois acompanham a consolidação da história ocidental e seus conflitos de interesses no decurso do tempo humano. Seu surgimento, quase que majoritariamente aceito pela academia, pode ser declarado a partir do século XVII, com a formação dos Estados-Nação como conhecemos hoje. (Gutier, 2011)

Cabe ressaltar, que apesar de hoje a ideia de globalização nos forçar a uma concepção de homogenia das Relações Internacionais, e do próprio Direito Internacional, as histórias podem ser bem distintas dependendo do orador. O que pontuamos é que a escolha desta obra se pautou tão somente na clássica acepção das teorias ocidentais e o surgimento da academia a ela ligadas. Não ignorando outras vertentes, mas restringindo o objeto de nossa pesquisa.

Por fim, esclarecido o recorte metodológico desta monografia, poderemos tratar dos fatos selecionados pela própria academia ocidental das Relações Internacionais e do Direito internacional como marcos fundacionais de suas escolas. Destarte, passaremos brevemente por esses elementos particulares explicativos, que sem dúvida tem seu propósito de resposta. E que ousadamente podemos definir como o caminho da guerra à cooperação.

A tensão inicial, quando da formação dos Estados-Nação, acabou por resultar na guerra dos trinta anos, e que foi resolvida, para além do campo de batalha, com esforços diplomáticos reais. E novamente, apesar de teorias diversas, e bem plausíveis, sobre o surgimento de um Direito Internacional desde a história antiga, nos prenderemos a Westphalia, já que usaremos elementos basais mais contemporâneos, como a própria estrutura dos Estados-Nação para entender a consolidação do DIP. (Gutier, 2011)

Por conseguinte, a guerra supracitada não se encerrou tão somente após a exaustão de um inimigo sobre o outro, como outrora. Para além dos esforços de guerra, houve uma organização da diplomacia, concentrada sobre o domínio real, dentro de um território nação bem definido, organizado e institucionalizado. Sob esse aspecto a adesão dos países europeus ao Tratados de Münster e Osnabruck, que consagraram a paz de Westphalia, em 1648, foi um marco tão revolucionário que, para muitos autores, criou as Relações Internacionais e o DIP tal como conhecemos. (Gutier, 2011)

O caráter excepcional deste tratado está essencialmente na aceitação, por parte dos Estados europeus, da criação de uma nova ordem, baseada em um Direito novo, regido por novas regras. Uma ordem direcionada pelos Estados para os Estados. E somente sob permissão dessa premissa puderam sentar-se à mesa nações tão distintas sem mais beligerância. (Carneiro, 2016)

As principais decisões do tratado de paz, apresentados por Celso Albuquerque de Mello, foram:

a) criação de novos Estados: Suíça; b) independência dos Países-Baixos da Holanda; c) a Alsácia foi incorporada à França. A Paz de Vestefália teve ainda grande importância na nossa matéria, porque a partir dela se desenvolveram as legações permanentes. É dela que data o início do imperialismo francês e o fracionamento do Sacro Império Romano Germânico. Ela cria a paz religiosa na Alemanha e torna 350 estados alemães quase que independentes do Imperador, e em consequência vai impedir a unificação alemã sob a bandeira católica. (Mello, 2000)

Essa convergência de elementos após a formação do Estados modernos é aquela capaz de explicar o fortalecimento das Relações Internacionais por meios que não os

bélicos, e que somente se concretizou com a solidificação dos conceitos de soberania, não intervenção e da igualdade jurídica. Elementos esses, clássicos da Teoria Realista, que permearam as discussões iniciais no campo da diplomacia pragmática e da academia. (Gutier, 2011)

Apesar da análise das teorias das Relações Internacionais não fazer parte de nosso escopo – inicialmente, pois *en passant* o faremos -, é quase impossível desvencilhá-la do Direito Internacional. Seus marcos teóricos e fundamentos muitas vezes se confundem e se complementam. Mesmo pertencendo a distintos ramos de estudo e aplicação, será necessário atravessá-los e misturá-los para melhor compreender o surgimento e evolução do DIP.

Para que se consolidem a importância desses três elementos, os apresentaremos brevemente, através das vozes de alguns grandes estudiosos do tema. Por exemplo, soberania, inicialmente formulada por Jean Bodin em 1576, sobre a égide do poder absoluto e perpétuo de uma nação, é a crença de que a República era uma reunião de famílias detentoras do direito de unificar e conduzir absolutamente sob os olhos de Deus. (Martins 2011; Riscal, 2002)

A soberania de Bodin, defensor ferrenho do absolutismo, é una e indivisível, desse modo, cada Estado possui apenas uma. Este poder é algo elevado a todos os demais poderes internos a uma nação. Na ordem legal interna há um reflexo da soberania que sejam as próprias fronteiras. Já na ordem externa, soberania é sinônimo de independência e igualdade. (Martins, 2011)

Decerto, o conceito se modificou ao longo da história, pois o próprio Bodin era absolutista mergulhado no dilema da unificação dos Estado-Nação. Entretanto, pouco se alterou dentro dos elementos soberanos e se olharmos para os grandes pensadores da atualidade a soberania continua sendo cercada de poder, território, unicidade, relações humanas etc..

Por isso, se olharmos para outros autores veremos um conceito muito próximo daquele inicial, com pinceladas de fatos contemporâneos. Por exemplo, “Segundo Bobbio (1994), a soberania pode ser conceituada como o poder de mando de última instância, numa Sociedade política e, conseqüentemente, a diferença entre esta e as demais organizações humanas, nas quais não se encontra este Poder supremo.” (Martins, 2011)

Já igualdade jurídica, que deriva em um conceito basilar do direito interno, o conceito de jurisdição, deve ser analisada por seu desmembramento histórico lógico. Ressaltamos que essa escolha traça o caminho de um direito interno solidificado desde a história antiga, para uma necessidade moderna de sobrevivência e manutenção de *status quo* entre os novíssimos Estados soberanos.

Ou seja, sem adentrarmos em muito a transformação da lei em cotidiano aos povos antigos e seu transcurso ao longo do tempo, definiremos rapidamente o conceito de jurisdição e como na idade moderna este foi apropriado para construir o próprio conceito de igualdade jurídica dos Estados-Nação.

Para Chiovenda, o conceito de jurisdição pode ser descrito como “função do Estado, que tem por escopo a atuação da vontade concreta da lei por meio da substituição, pela atividade de órgãos públicos, da atividade de particulares ou de outros órgãos públicos”. Desse modo, ao seguir regras pré-estabelecidas pela própria sociedade, o Estado – que está abaixo delas – exerce função jurisdicional limitada pelo direito objetivo. (Chiovenda, 1969)

E como este conceito foi apropriado à criação da igualdade jurídica na ordem internacional? A partir da jurisdição, os Estados se reafirmaram como unidade de coesão e individualidade. Essa rigidez fronteira amplamente reconhecida em reciprocidade pelos demais Estados, criou dois caminhos para as Relações Internacionais, ou a guerra ou a paz. E para paz, que era decerto bem menos custosa aos Estados, o foro eleito foi a Lei, e, assim, o DIP emergiu como necessária ferramenta relacional.

Aqui notamos que mais um princípio nasce. A partir da escolha do diálogo, ao invés da guerra, o DIP é construído repelindo qualquer intervenção de um Estado em face de outro. E o princípio de não intervenção pode, portanto, ser definido como uma consequência da igualdade jurídica. Assim, para a manutenção do *status quo* desta nova ordem a segurança a agenda dos Estados estava voltada a segurança em tempo integral.

Por conseguinte, a partir dos elementos clássicos apresentados, bem marcados na teoria internacionalista, do Realismo, é importante ressaltar como os elementos surgiram como inovação dentro da ordem estatal, mas se engessaram ao longo das décadas; e que mesmo dentro de um paradigma tão coeso, pode o DIP prosperar em sentido a cooperação ao invés do antagonismo.

No princípio, os doutrinadores buscavam uma ética respaldada em um equilíbrio entre aspectos intrínsecos, ou seja, a soberania, e os aspectos extrínsecos, que sejam a justiça e os valores comuns. Logo, o DIP, em sua análise primordial, ainda idealista, buscava a valorização do contexto internacional ético, permeado pelos ideais de justiça e em valores compartilhados. (Jubilut, s.d.)

Com as mudanças no cenário internacional dentro de um contexto de evolução do DIP, principalmente após o advento do positivismo jurídico, pode se verificar que os elementos extrínsecos, outrora elevados, se reduziram em muito na fundamentação e na busca de critérios de legitimidade interna. E essa deterioração, mas não extinção – e sim renovação – é o que pretendemos analisar nesta monografia. (Jubilut, s.d.)

Desse modo, Grotius, pode ser destacado como importante autor da importância do DIP – mais clássico e tradicional - nas Relações Internacionais, pois, este, buscava uma sociedade internacional regida pelas normas de Direito Internacional. Assim, as regras de convivência seriam sempre baseadas em consenso dos Estados soberanos. (Jubilut, s.d.)

Contudo, essa ideia de DIP moral e ético, pode ser facilmente posta em cheque com o positivismo jurídico sob a vertente mais científica ou pode ser transformado se analisado por um viés mais humanizado. Assim, o positivismo pode ser um antagonista da complexidade das relações sociais humanas éticas e morais. (Jubilut, s.d.)

Ou, então, pode ser politizado, justamente pela humanidade impressa por seu criador. Seria impossível desvencilhar o homem de seus pensamentos éticos e morais mais puros, daquilo que seja a política. Se o positivismo é a base do direito, o que o pretende torna-lo ciência, não pode se sobrepor totalmente as necessidades humanas que o criaram. (Jubilut, s.d.)

Portanto, ou o positivismo permite que o DIP seja consequência lógica do ímpeto humano de coexistência ética e moral dentro de uma ordem internacional – usando-se das estruturas superpostas, ao invés de compartimentos estanques-, ou ele se torna uma rígida simplificação da vida social, que existe autonomamente ao sistema normativo, que existe, independentemente da ética e da moral coletiva – uma simples ciência. (Jubilut, s.d.)

Essa dicotomia, apresentada por Jubilut, é o alicerce das teorias dos fundamentos do DIP. De um lado temos os voluntaristas e de outro os jusnaturalistas. Os primeiros,

acreditam que as decisões tomadas dentro de uma ordem internacional têm que ver com a vontade dos Estados. Já os outros, creem que haja um conjunto de princípios naturais, anteriores a própria formação dos Estados modernos, que independem das organizações políticas territoriais. (Jubilut, s.d.)

A diferenciação jusnaturalista entre direito natural e direito positivo não pode ser considerada estanque, na verdade está embebida em acepções como a sociológica – onde o direito é o único capaz de manter a sociedade-, teológicas, racionais, biológica – um reflexo do Estado de natureza, de Hobbes-, axiológicas – fundadas na ideia de justiça-, e até mesmo no panteísmo ou determinismo. Assim, a justiça é fator determinante, que confere validade ao próprio direito. (Jubilut, s.d.)

Por outro lado, temos a teoria voluntarista, que se divide em autolimitação e vontade comum. A teoria da autolimitação, de Jellinek, explica que a submissão do Estado soberano ao DIP é o exercício de sua soberania. Não podendo, portanto, existir sem a vontade metafísica do Estado. Desse modo, é somente esta instituição dotada de poder soberano capaz de limitar seu próprio poder absoluto. (Jubilut, s.d.)

Em contra partida, a teoria da vontade comum, de Triepel, descaracteriza a vontade do Estado como fundamento do DIP, mas eleva a vontade comum de alguns Estados como tema central das análises, conseqüentemente, deduzem que é somente por meio de uma aglutinação de vontades volitivas que se opera o DIP. (Jubilut, s.d.)

Cabe ressaltar, que a batalha acadêmica foi vitoriosa para a teoria voluntarista, pois a ideia de soberania absoluta cercava todos os temas das agendas dos Estados. Fato este, observável da paz de Westphalia até os dias de hoje, com a crescente valorização dos tratados como fonte do Direito Internacional. (Jubilut, s.d.)

Por conseguinte, é a concordância expressa da norma com as vontades estatais que constrói o costume internacional e que permite a não vinculação à norma pela vontade daquele que se manifeste inversamente a ela. Resta somente destacar que a teoria cria sua própria limitação quando restringe seus fundamentos as suas fontes, ou seja, quando se baseia puramente na vontade e nos aspectos sistêmicos intrínsecos. (Jubilut, s.d.)

Assim, o debate sobre a existência de uma norma formal para se validar o próprio fundamento do DIP, afasta outras explicações e foca na procura tão somente de uma forma e não de um conteúdo. Essa fragilidade não é muito bem questionada,

principalmente quando se destacam as normas de coexistência sistêmica mais realistas, baseadas na agenda de segurança. Contudo, passa a ser incoerente nas tentativas de criação de normas de cooperação internacional. (Jubilut, s.d.)

Ao longo de nossa história, observamos como o centralismo do Estado moderno e a agenda de segurança, pode permitir certas renúncias de poder em prol de um maior diálogo entre as nações. Fazendo com que os princípios de soberania e não intervenção fossem relativizados de peculiar maneira, que pudessem permitir hoje a independência e respeito das Organizações Internacionais não governamentais.

Muitas dessas mutações podem ter sido atribuídas aos efeitos das duas grandes guerras e o surgimento das teorias alternativas ao Realismo, principalmente, com a força concedida pela Teoria Liberal, simbolizada pelos quatorze pontos de Wilson, de 1918. Sem deixarmos escapar outras teorias que destas se desdobraram, além da mudança contextual que sofreu o mundo.

O marco mais intenso responsável por essa onda de cooperação internacional contemporânea é o advento da Segunda Guerra Mundial e, sobretudo a consequente criação da ONU. Essa guerra icônica trouxe ao cenário internacional novos sujeitos do Direito Internacional, assim como novos temas às agendas, que não a segurança tão somente – foram introduzidos temas como o meio ambiente, a integração econômica e os direitos humanos. (Jubilut, s.d.)

Podemos afirmar que aqui o DIP sofreu grandes transformações que nos aproximaram de um direito mais cooperativo que vão além das normas de coexistência ou manutenção de um *status quo*, mas que buscam a harmonia e o diálogo antes da guerra. Liliana Jubilut, vê nesta mudança a aceitação da paz positiva sob a paz negativa – ausência de guerra – trabalhada na obra de Bobbio. (Jubilut, s.d.)

Deste modo os valores e objetivos comuns acabam por se transformar em critérios de legitimidade para o DIP, elevando o conteúdo sobre a forma. Há aqui uma recuperação da preocupação axiológica do Direito Internacional, onde a vontade estatal torna-se elemento não central dos fundamentos e origens do DIP. Essa revolução convida-nos a discutir os elementos basilares do DIP e suas perspectivas para o futuro das Relações Internacionais. (Jubilut, s.d.)

Em síntese, o interesse nacional e a necessidade de manutenção do poder – que era sinônimo de sobrevivência internacional e ausência de hegemonia global – puderam se reinventar e permitir pouco a pouco o surgimento de organismos com vida própria – as instâncias supranacionais. Em acréscimo, essa transformação pode estabelecer foros próprios de cooperação mais tangentes ao conceito de globalização e suas expectativas.

Todavia, sem maiores aprofundamentos sobre as novas teorias das Relações Internacionais, o que desejamos demonstrar é a força que essas organizações têm nos ditames das políticas comuns dos países em prol de práticas mais éticas – sejam nos campos políticos, econômicos, mas também sociais. E para nós, em acordos tributários e rumos econômicos.

A pergunta central desta nova faceta do DIP, está no questionamento de o porquê os Estados respeitam as normas e, ainda, a razão de recorrerem as mesmas. Além da sobreposição de acontecimentos históricos traumáticos, como foram as duas grandes guerras, e a evolução do pensamento humano, refletido nas releituras das teorias de DIP, vemos que a busca pela justiça e felicidade está sempre latente no desejo social.

A maior abertura da confecção de política – seja nacional ou internacional – para os novos agentes, como, por exemplo, as pessoas físicas ou institucionais ou as ONGs etc., nos traz uma flexibilização e permeabilidade de vontades para além da estatal. A esse fenômeno damos o nome de interdependência, que se aliada a abertura dos temas de domínio reservado a participação da sociedade, cria fantásticas transformações na fundamentação de um DIP contemporâneo.

Para Jubilut, essa transformação merece uma nova classificação do que seja o DIP, em suas palavras:

Em face do exposto parece-nos que a melhor definição dos fundamentos do Direito Internacional contemporâneo seria uma combinação de pressupostos das teorias jusnaturalistas e voluntaristas. Destas se utilizaria a ideia de vontade presente em consensos e daquelas a existência de valores externos ao sistema – e compartilhados pelos entes que o compõe-, sobretudo na busca da justiça. Cabendo ao Direito Internacional fazer a junção entre os dois extremos (vontade x valores) por meio de suas normas. (Jubilut, s.d.)

Logo, essa nova percepção de como a ordem internacional se organiza e se mantêm, valoriza as normas de DIP, as elevando com o foro escolhido pelos Estados, mas também pelas organizações não governamentais, pessoas, e, principalmente, pelas organizações supranacionais, para regular as relações dessas distintas e particulares esferas sociais e institucionais.

Nessa releitura não podemos deixar de conceituar os fundamentos do Direito Internacional contemporâneo, que seriam, por fim, o consenso – carregado pelo conceito de segurança jurídica – de maneira a alinhar objetivos e a proteção dos valores compartilhados pela sociedade internacional. (Jubilut, s.d.)

Assim, a autora define elementos inerentes a esta nova definição de DIP:

Verifica-se nesta definição a existência de três elementos dos fundamentos do Direito Internacional contemporâneo: (1) o consenso, que remete a ideia de vontade estatal presente nas teorias voluntaristas; (2) a consecução dos objetivos e a proteção dos valores compartilhados, que resgatam as ideias de justiça e a dimensão axiológica presente nas teorias jusnaturalistas; e (3) a segurança jurídica que seria garantida pelo Direito Internacional e que auxiliaria no apaziguamento dos critérios das duas teorias. (Jubilut, s.d.)

Para amarrar os elementos acima registrados, Jubilut, parte para a noção de um novo DIP enraizado no conceito de uma sociedade internacional, trazida por Hedley Bull, grande expoente da academia das Relações Internacionais. A autora apresenta como a relativização da soberania e seus desdobramentos são vistos pela academia hoje, em contraste com o que era visto outrora. (Jubilut, s.d.)

De maneira a demonstrar como as normas de cooperação puderam adentrar em campos impensados para os criadores do Estado-Nação, temos a abertura em discussão de temas como o da limitação do uso da força e dos direitos humanos. Esses foros de trocas e respeito mútuo foram um grande passo ao adensamento dos liames internacionais e, por decorrência, da própria juridicidade internacional. Desse modo, a sociedade internacional pode ser bem definida por Bull, abaixo:

Existe uma sociedade de estados (ou sociedade internacional) quando um grupo de estados, conscientes de certos valores e interesses comuns, formam uma sociedade, no sentido de se considerarem ligados, no seu relacionamento, por um conjunto comum de regras, e participam de instituições comuns. Se hoje os estados formam uma sociedade internacional [...], é porque, reconhecendo certos interesses comuns e talvez também certos valores comuns, eles se consideram vinculados a determinadas regras no seu inter-relacionamento, tais como a de respeitar a independência de cada um, honrar os acordos e limitar o uso recíproco da força. Ao mesmo tempo, cooperam para o funcionamento de instituições tais como a forma dos procedimentos do direito internacional, a maquinaria diplomática e a organização internacional, assim como os costumes e as convenções de guerra. (Bull, 2002 apud Jubilut, s.d.)

Por conseguinte, vimos construindo laços de integração cada vez mais fortes, culminado no que acreditamos ser a cereja do bolo que é a UE. A supranacionalidade deste bloco concretiza o sonho da sociedade civil internacional - que alguns autores defendem como comunidade internacional, já que além das organizações internacionais, há inferência direta nas políticas estatais. (Jubilut, s.d.)

Esse avanço que representa a EU é capaz de criar um tema próprio de estudo que são as “(...) normas de *jus cogens* e a primazia da teoria do constitucionalismo sobre a teoria da fragmentação internacional”. E, ademais, veremos o surgimento do vocábulo, bem como sua relevância ao DIP. (Jubilut, s.d.)

Consagrada como termo em sua positivação, em de 1969, como a proposta dos Estados socialistas e em desenvolvimento, na Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, as normas de *jus cogens* podem ser definidas como normas imperativas do Direito Internacional. (Jubilut, s.d.)

Sendo assim, são normas que estão acima das demais, limitando Estados e as próprias organizações supranacionais. Estas encontram-se pacificadas na jurisprudência internacional, confirmando a existência de valores e interesses compartilhados internacionalmente, ou seja, reiterando o conceito de sociedade internacional fundada nos desdobramentos do DIP. (Jubilut, s.d.)

Após essa breve apresentação dos muitos conceitos e alguns relevantes marcos teóricos do DIP, podemos ser capazes de entender para onde caminhamos. Para isso, precisamos analisar a constitucionalização do DIP, como desejo de uma sociedade internacional. Ressalte-se apenas que nos apropriaremos tão somente de seu conceito sem muitos aprofundamentos teóricos, que apesar de muito ricos, podem ser alvo de estudos mais elaborados do que a presente obra.

Para definir o constitucionalismo internacional, elegemos o Dr. Otávio Trindade, que ao estudar Koskenmiemi, sintetizou o desejo da sociedade internacional por uma positivação da Lei maior, aplicável à mesma, de forma brilhante, conforme segue:

(...) a sociedade internacional, como qualquer sociedade, é composta por indivíduos. Se o direito constitucional é, sobretudo, um direito sociológico, a sociedade internacional também tem a sua constituição. Trata-se de uma constituição não escrita da sociedade internacional formada pelos princípios do direito internacional. O conteúdo do direito internacional poderia ser dividido em princípios constitucionais, direito administrativo, direito dos contratos e direito internacional penal. (Trindade, 2008)

Para o autor, antes de se prender a contenda da existência de um constitucionalismo internacional é preciso existir a ideia de um direito internacional objetivo. Ou seja, sem um direito vinculante dos povos do mundo que assegure a unidade da sociedade mundial não é possível falar em constituição – que é a consequente expressão legal de uma vontade geral. (Trindade, 2008)

A esse direito objetivo o autor confere característica de *jus gentium*, oriundo da Roma antiga, um direito natural que regia as relações entre estrangeiros e o Império. Apesar do transcurso do tempo e as distintas interpretações desse direito o que de fato é relevante é que o mesmo limita a vontade dos Estados – de forma objetiva, apreendida pela razão humana. (Trindade, 2008)

Mesmo que várias teorias tenham surgido após a I e a II GGM, elas convergiam em finalidade, como aponta Trindade no trecho abaixo:

Ambas as escolas argumentavam que, para conferir à vontade o poder de criar uma norma jurídica, era necessário pressupor uma norma objetiva atribuindo essa qualidade à vontade. Haveria, portanto, princípios jurídicos superiores, anteriores à experiência jurídica. Tais princípios constituem o fundamento de um direito internacional objetivo. O direito internacional é, pois, retirado da esfera unilateral, em que prevalecem vontades soberanas momentâneas. São princípios de natureza imperativa, *jus cogens*, que asseguram a perenidade da constituição internacional. (Trindade, 2008)

Para o autor - respaldando-se, em grandes nomes da filosofia, política, Relações Internacionais, DIP, etc. -, já haveria uma experiência constitucional internacional através da edição e posterior ratificação da Carta da ONU para seus membros, e até mesmo para aqueles que se recusaram a pactuar neste foro. Destacando-se a importância da hierarquia de normas criada pelo instrumento. Podemos observar que tal assertiva está contida no seguinte trecho de sua obra:

Alguns autores contemporâneos seguiram essa linha e têm identificado a Carta da ONU como uma constituição internacional. Em primeiro lugar, argumenta-se que a Conferência de São Francisco foi um “momento constitucional”. A profunda transformação na ordem internacional estaria refletida no preâmbulo e no capítulo I da Carta. Em segundo lugar, a Carta, a exemplo de qualquer instrumento constitucional, prevê as funções básicas de governo, isto é, o modo de criação e de aplicação do direito, ainda que sem a nítida separação orgânica de funções verificada no direito interno. (Trindade, 2008)

Decerto, muitos autores, de suma importância ao DIP, não concordam com a sublimação em demasia da Carta da ONU, e não acreditam em seu caráter constitucional. Todavia, o que nos importa é ascensão de poder de uma personagem que não o Estado, como aquele absoluto.

Trata-se de uma ordem constitucional internacional emergente, que pode ser caracterizada pela crescente hierarquização, que constrói um sistema internacional de valores, rico em normas de intenso conteúdo ético e moral. Além disso, a emergência da

superioridade hierárquica do mesmo, por meio da prática dos Estados, insere as bases de uma ordem internacional una. (Trindade, 2008)

O maior expoente dessa tendência à constitucionalização são os feitos da OMC, que por apresentarem características mais palpáveis da aplicação dos resultados das contendas (painéis), se mostra como adequado órgão regulador internacional. A organização é, portanto, fonte da geração de um conjunto de práticas sociais regulatórias do comportamento político e econômico mundial. (Trindade, 2008)

Esta crença no surgimento de uma nova regra fundamental reformula um conjunto de normas em uma ordem coesa, coerente e uma. Essas regras reafirmam a existência de uma comunidade política internacional por meio da validação permissiva para uma constituição. Para tanto, é imperioso existir processo deliberativo, institucionalização de órgãos, aceitação social internacional legitimadora deste processo. (Trindade, 2008)

Por fim, caminhamos, mesmo com todos os percalços, em direção a uma maior institucionalização, constitucionalização e integração do sistema internacional. Se olharmos para as questões econômicas este cenário ficará mais claro e pragmático. E assim chegamos ao objeto de nosso estudo que é a OCDE e o BEPS conjugados ao DIP, que será melhor discutido nos próximos capítulos.

Nada obstante, antes de destrinchamos o que seja a OCDE e seu papel na regulação de tratados econômicos e/ou tributários, e a iniciativa do BEPS em si, é importante que apresentemos o marco teórico escolhido para esta monografia.

Todos os conceitos, históricos e reflexões foram elegidos cuidadosamente para criar uma atmosfera propícia a compreender como os movimentos e pensamentos da história do DIP foram gatilhos relevantes para a criação de uma identidade mais cooperativa no âmbito internacional e como esta foi capaz de criar um cenário receptivo as discussões sobre a ética internacional tributária – contenda extremamente relevante em um cenário de corrosão pela crise econômica mundial.

Para tanto, sagramos a obra, de 1996, *Norms, Identity and Culture in National Security*, de Jepperson, Wendt e Katzenstein, que é extremamente importante para a compreensão deste estudo. Bem como a hipótese levantada pela pesquisa, o argumento central dos autores é a existência de uma identidade condicionada por fatores culturais e institucionais internacionais. (Jepperson et al., 1996).

Por se tratar de uma obra acerca da segurança nacional, suas políticas e interesses foi necessária uma pequena adaptação ao tema de pesquisa, contudo, ressaltamos que o caráter genérico do marco teórico facilita essa transformação, visto que os próprios autores fazem uso de exemplificações fora da área de segurança. (Jepperson et al., 1996).

Assim demonstraremos, no próximo capítulo, como está presente nesta obra demonstrações da lógica de co-constituição agente-estrutura nas regras comerciais internacionais, e conseqüentemente, nas regras mais recentes da tributação internacional. (Jepperson et al., 1996).

### CAPÍTULO 3 – Marco Teórico

Para entendermos como foi possível o florescimento de um ambiente benigno a construção de normas éticas reguladoras de práticas tributárias internacionais mais justas será necessário adotarmos a lógica de que existe uma identidade cultural internacional construída ao longo de nossa história institucional. E que esta identidade tende a cooperação.

As ações políticas de cada nação, criaram e criam uma rede de hábitos, costumes, em torno de personalidades próprias que se somam a uma personalidade sistêmica. Aqui nasce o conceito mais importante da obra que elegemos como nosso marco teórico: a influência da identidade/cultura ao cálculo dos agentes políticos.

Ao adentrarmos a obra de Jepperson, Wendt e Katzenstein - *Norms, Identity and Culture in National Security* – notamos que os autores conferiram sensibilidade a análise das Relações Internacionais, adjudicando caráter indenitário às práticas internas as instituições apresentadas pelo capítulo anterior. (Jepperson et al., 1996).

Assim, é possível que ao debatermos as co-influências do agente sobre a estrutura – e, também, seu inverso-, assumindo a existência de uma identidade particular para cada agente, bem como uma identidade sistêmica, notaremos como a influência de uma sobre a outra afeta os agentes significativamente. Ora levando-os a guerra, ora os aproximando da cooperação. (Jepperson et al., 1996).

Desse modo, ao aprofundarmos o conhecimento acerca de um marco teórico construtivista moderado, tal qual o selecionado, poderemos traçar um panorama geral da pesquisa ao leitor. Antes mesmo de olharmos os argumentos de nosso marco teórico, faremos um breve passeio sobre o construtivismo de Wendt – autor mais influente desta teoria ou modelo de raciocínio. (Wendt, 1999)

Apesar de tratarmos, nesta monografia, o construtivismo como uma teoria, há de se fazer uma ressalva a aceitação desta como tal. Alguns influentes autores como Maja Zehfuss, acreditam que o construtivismo é uma malha de vertentes muito distintas umas das outras e, portanto, pode ser considerado apenas um modelo de raciocínio. (Wendt, 1999)

De maneira a facilitarmos nossa análise traremos o desdobramento construtivista de Alexander Wendt, trazido por sua obra *Social Theory of International Politics*, devido

à combinação de realismo científico, holismo e idealismo – que é a vertente moderada do construtivismo. Nesta monografia também elevaremos a obra construtivista ao caráter de teoria. Ou seja, considerando ser o construtivismo o único modo satisfatório para o entendimento da cooperação internacional, mesmo dentro de uma sociedade internacional com raízes estruturais realistas. (Wendt, 1999)

A escolha do texto, que apesar de anterior a consolidação do construtivismo moderado de Wendt, com a publicação da obra supracitada em 1999, foi feita cuidadosamente pensando em uma explicação mais sistemática para o tema escolhido por essa monografia. Contudo, não há confusão alguma, tendo em vista que as obras possuem a mesma linha de pensamento, além de se complementarem e se completarem, como veremos a seguir.

O argumento central dos autores elegidos é a existência de uma identidade condicionada por fatores culturais e institucionais internacionais, e que é capaz de condicionar as ações dentro da ordem internacional. Esse capítulo é essencialmente importante para o estudo da cooperação internacional, pois se confunde com a própria obra de Wendt, onde este buscou definir o construtivismo moderado. (Jepperson et al., 1996).

Para Wendt, a análise construtivista é baseada na construção social da política internacional. Seu argumento central para explicar o construtivismo moderado está na ideia de que (a) a realidade é ‘socialmente construída’; (b) as estruturas são definidas, sobretudo, por ideias partilhadas, e não exclusivamente pela materialidade dos agentes; e, por fim, que (c) as identidades e os interesses dos agentes são edificados segundo as ideias compartilhadas. (Wendt, 1999)

Desse modo, para Wendt, as ideias e normas têm um papel basilar na constituição da realidade dos atores, principalmente no que tange a definição das identidades, e dos próprios interesses. Ou seja, os agentes estão mergulhados em uma estrutura social que os constitui. Esta estrutura, por sua vez, é constituída por esses agentes no processo de influência mútua. (Wendt, 1999)

Como até o presente momento vimos apresentando marcos históricos, conceitos construídos e desconstruídos, teorias hegemônicas ou marginais, é chegado o momento de reuni-los objetivamente, dentro de uma teoria de autoridade como o marco construtivista moderado, e para isso precisamos conjugar o argumento dos autores com o que trouxemos no capítulo sobre a importância do DIP.

Por se tratar de uma obra, em sua origem, destinada a discussão da segurança nacional, suas políticas e interesses devemos fazer uma simples adaptação ao tema de pesquisa – os rumos da tributação internacional. Assim, retiramos da obra seu objetivo que é demonstrar que há uma identidade condicionada por fatores culturais e institucionais internacionais. (Jepperson et al., 1996).

Ressalva-se que o caráter genérico do texto do marco teórico facilita essa transformação, visto que os próprios autores fazem uso de exemplificações fora da área de segurança. Inclusive está presente nesta obra demonstrações da lógica de co-constituição agente-estrutura acerca dos regimes comerciais internacionais (Jepperson et al., 1996).

Desta maneira, apenas substituiremos os conceitos de segurança por construção de uma convergência de normas de tributação internacional, de modo a provar que o sistema constitui com a identidade e a mesma delimita a ação do agente na estrutura. Conceito este plenamente em concordância com os rumos que estudamos até então (Capítulo 2). (Jepperson et al., 1996)

Há, por conseguinte, um constrangimento de ação estatal por conta da identidade-estrutura. Assim, urge a necessidade de contemplarmos os pressupostos dos autores abaixo recortados:

- a) os ambientes culturais e institucionais, nos quais o Estado está inserido, são mais importantes do que suas capacidades materiais.
- b) os ambientes culturais e institucionais não só afetam o comportamento dos Estados, como, também, sua identidade.

Para os autores, em relação ao pressuposto a) deve se atentar a existência de três ambiente internacionais culturais: 1) as instituições formais ou regimes. 2) a cultura política mundial – que engloba modelos, regras, *modos operandi* e princípios reiterados na prática internacional. 3) a fração ideológica – que compreende os padrões de “amizade” e “inimizade”, caracterizando muitas vezes a distribuição de poder global. (Jepperson et al., 1996).

Já em relação ao pressuposto b) os autores destacam três efeitos que os ambiente culturais externos podem ter sobre as identidades: 1) afetar as perspectivas de sobrevivência – diminuindo-as ou mesmo prolongando dentro de uma lógica de sustentação jurídica, por exemplo. 2) os ambientes podem mudar o caráter modal de um



#### 4. Efeitos da identidade:

(II).A configurações da identidade do Estado afeta as estruturas normativas interestatais, como os regimes ou as comunidades comerciais.

#### 5. Recursividade:

(I). Políticas de Estado reproduzem e reconstroem a estrutura cultural e institucional (Jepperson et al., 1996, p.52-53).

Por fim, esse quadro resumo da obra dos autores pode ser perfeitamente apropriado para tratar das mesmas dinâmicas entre interesse, política identidade e estrutura dentro do tema de política tributária internacional e suas tentativas de cooperação supranacionais. (Jepperson et al., 1996)

Ao longo do estudo, se observaremos exemplos práticos de como a identidade cooperativa se manifesta em um ambiente internacional dado, ao mesmo tempo que entenderemos como essa identidade foi formada dentro dos constrangimentos do sistema internacional ao longo do tempo.

Dessa maneira, conseguiremos provar que a atitude em prol de uma cooperação estatal para definição dos rumos de uma política tributária comum e justa, em um mundo de negócios melhor, vai de encontro aos preceitos neoliberais de globalização e integração.

Como apresentamos, o curso da história traçou um caminho muito particular, ao passo que o DIP se transformou de um mero expectador dos princípios de soberania, não intervenção e autonomia jurídica dos Estados, em um agente ativo na construção de uma sociedade internacional dinâmica.

Ou seja, fica destacada a importância do tema para a área das Relações Internacionais e do próprio DIP, pois a inovação apresentada a área de política tributária, sob o holofote da lógica de influência da identidade/cultura ao cálculo dos agentes políticos, é decerto muito inovadora. Para além de fatos e leis há uma personalidade do agente que constrói e é construída pela estrutura.

## **CAPITULO 4 – A OCDE e o BEPS**

### **A OCDE**

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com sede em Paris, França, é um organismo composto por 35 membros, e que atua nos âmbitos internacional e intergovernamental, sob o brocardo da construção de melhores políticas/práticas para uma melhor qualidade de vida. (OCDE, s.d.)

A organização reúne alguns dos países mais industrializados do mundo, em estreita colaboração com alguns países emergentes em termos de indústria, como México, Chile e Turquia. O Brasil, também, participa, assim como a China e alguns países da Ásia, África e Caribe, na qualidade de economias emergentes. (OCDE, s.d.)

A OCDE surgiu na década de 1960, quando dezoito países europeus, os Estados Unidos e o Canadá se reuniram para criar uma organização dedicada ao desenvolvimento econômico mundial. A OCDE sucedeu a Organização para a Cooperação Econômica Europeia, de 1948. (OCDE, s.d.)

Essas raízes remontam as tentativas da Europa de se reerguer após a II Guerra Mundial, na sequência da primeira. Uma análise mais profunda por partes dos agentes internacionais, levou os países envolvidos na batalha à percepção de que uma paz positiva e duradoura só poderia ser encontrada através da cooperação e a reconstrução, ao invés de punir os vencidos.

Nesse sentido, foi criada a Organização para a Cooperação Económica Europeia (OEEC), em 1948, para executar o Plano Marshall, de autoria norte americana. O reconhecimento dessa interdependência econômica dos países em questão, abriu o caminho para uma nova era de cooperação.

Além dos países europeus o Canadá e os EUA se juntaram a OEEC, assinando sua Convenção em 14 de dezembro de 1960. A OCDE, nasceu oficialmente em 30 de setembro de 1961, quando a Convenção entrou em vigor. (OCDE, s.d.)

Ao longo do tempo outros países emergiram no cenário mundial como novos gigantes econômicos, sendo alguns incorporados como membros. Por exemplo, o Brasil, a Índia, a China, a Indonésia e a África do Sul, hoje estão inseridos nas buscas por melhores práticas econômicas. (OCDE, s.d.)

Dentre os 39 países que colaboram como membros ou associados, estes representam 80% do comércio e do investimento mundial, dando-lhe um papel fundamental para enfrentar os desafios enfrentados pela economia global. (OCDE, s.d.)

No âmbito da Organização, os representantes efetuam o intercâmbio de informações e definem políticas econômicas de desenvolvimento, com o objetivo de potencializar crescimento, sempre em alinhamento com todos países membros, de modo a gerar um crescimento mais igualitário. O Centro de Desenvolvimento é importantíssimo à autonomia na estrutura da OCDE e à atividade de pesquisa e de difusão dos temas ligados ao desenvolvimento econômico. (OCDE, s.d.)

A estrutura da OCDE compreende: um Secretariado Técnico, Agências, Centros de Pesquisa e cerca de trinta Comitês intergovernamentais especializados em temas variados de economia internacional e de políticas públicas - como comércio, investimentos, finanças, tributação, energia, siderurgia, serviços, economia do trabalho, política ambiental e outros, isso tudo dentro de um universo de aproximadamente 270 órgãos. (OCDE, s.d.)

Além disso, a OCDE tem múltiplas relações com outras organizações e instituições internacionais – como por exemplo: Organização Internacional do Trabalho, Organização das Nações Unidas para Agricultura e Alimentação, Fundo Monetário Internacional, Banco Mundial, Agência Internacional de Energia Atômica e muitos órgãos das Nações Unidas, G20, etc.. (OCDE, s.d.)

Em acréscimo a OCDE possui outras portas de cooperação, como por exemplo, com a sociedade civil, através dos Comitês Consultivos de Negócios e Indústria (BIAC) e Sindicatos (TUAC). São esses órgãos uns dos mais importantes criadores de agenda, pois trazem soluções especializadas por meio do diálogo e das consultas políticas. (OCDE, s.d.)

A organização também mantém outras relações políticas como com os membros de parlamentos, através da sua Rede Parlamentar Global e ligações de longa data com o Conselho da Europa e as Assembleias Parlamentares da OTAN. (OCDE, s.d.)

Essa troca constante é feita por meio do fórum anual da OCDE. Tal plataforma internacional é composta de troca de ideias, distribuição de conhecimento e construção de redes ou malhas de interação. Isto é, o fórum, realizado em conjunto com a reunião ministerial anual, permite que as partes interessadas alterem a agenda ministerial das organizações internacionais. (OCDE, s.d.)

Desta reunião em múltiplos níveis saem políticas e decisões que obrigam a implementação por parte dos governos. Essa vigilância multilateral é um processo de revisão dos objetivos comuns da organização dentro da sociedade internacional. O monitoramento de cada país por seus pares, exprime o constrangimento da estrutura sobre a identidade individual.

Ao observamos o exemplo prático, de sucesso, apresentado pela OCDE, em seu site, notamos a eficácia desse controle institucional em prol da cooperação internacional, como é o caso do Grupo de Trabalho sobre Suborno - que monitora a implementação da Convenção da OCDE sobre Combate à Suborno de Funcionários Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, por países signatários que ao mesmo tempo que incorporam as regras monitoram os demais. (OCDE, s.d.)

A organização é basicamente um foro de pesquisa e cooperação. As discussões e troca de informações, muitas vezes se desdobram em negociações de cooperação. Estes podem ser internalizados como acordos formais, ou padrões e modelos, como, por exemplo, na aplicação de tratados bilaterais sobre tributação ou recomendações. Podem, ainda, ditar diretrizes, como, por exemplo as de governança corporativa ou práticas ambientais. (OCDE, s.d.)

Por conseguinte, a OCDE promove meios de disseminação da produção intelectual, por meio das publicações de perspectivas regulares, análises anuais e estatísticas comparativas. Além de propiciar meios de *enforcement* para que os países membros não fujam as obrigações auto impostas por sua participação na organização.

Por fim, a OCDE é uma vitória de nosso marco teórico construtivista sobre os princípios realistas das Relações Internacionais, ou seja, a organização é prova viva de

que haja uma tendência da estrutura a propiciar uma conjunção de interesses individuais em prol de um objetivo comum. Que no caso da OCDE é o desenvolvimento econômico baseado em normas justas.

O sucesso da organização reflete justamente a identidade criada pelos elementos fáticos históricos da nova ordem mundial pós grandes guerras. Seria, por conseguinte, a OCDE palco das transformações e relativizações de conceitos realistas absolutos como a soberania, por exemplo.

Desse modo, é a OCDE foro capaz de trazer questionamentos mais específicos ao campo econômico, como é a sub área do Direito Tributário. Suas discussões são sedes ideais a busca de soluções conjuntas para as contendas imersas na atual crise. E como buscamos mostrar tudo isso faz parte de uma tendência natural do DIP, que não pode fugir a era da globalização, e por fim, a era do fisco global.

## O BEPS

O fenômeno da globalização na sociedade contemporânea está para além da facilidade na circulação de bens e pessoas. Ele inunda o campo da internacionalização das organizações econômicas e empresariais, manifestando-se, também, no nível da fiscalidade, principalmente, em um cenário de reverberações da crise do *subprime*. (Faria, 2014)

Desde o estopim da crise de 2008, e a perturbação de ordem econômica e social, os governos tem buscado uma maior cooperação de modo a reforçar os seus mecanismos de proteção tributária e de divisas. A facilidade da mobilidade transnacional de produtos, produtores e de capital, em uma era globalizada, traz os Estados a discussão das variáveis fiscais de atração e manutenção dos fatores de produção. (Dias 2016; Faria, 2014)

Essa aceleração da mobilidade fabril e empresarial, fez com que as sociedades não se limitassem espacialmente, mas fossem atrás de diferentes regimes, auferindo vantagens nascidas na falta de homogeneização destes, bem como pela carência de regras harmônicas e coesas em um sistema mundial. (Dias, 2016)

A busca pelas brechas legais fez com que muitas companhias criassem subsidiárias, sem propósito empresarial, tão somente para se beneficiar de jurisdições de reduzidas ou onde a tributação era basicamente inexistente – criando assim um fluxo desigual de recursos. (Dias, 2016)

Em um primeiro momento, buscando contornar a criação de subsidiárias fantasmas, os Estados começaram a buscar formas de garantir que o imposto devido ficasse no país de origem da produção ou serviço, uma vez que, conforme as leis gerais, esta tributação só ocorreria no momento da efetiva distribuição de dividendos. (Dias, 2016)

Assim, caso a distribuição desses rendimentos não ocorresse e os mesmos fossem diferidos, não haveria tributação dentro dos Estados onde essa riqueza era efetivamente gerada. Nesse sentido, os reclames dos Estados em relação insegurança jurídica das práticas de contabilização da receita empresarial começou a ser trabalhada, pois era contrária ao objetivo dos sistemas fiscais. (Dias, 2016)

Dessa preocupação surgiram as medidas de controle denominadas SECs – Sociedades Estrangeiras Controladas -, pois os Estados já não podiam mais sustentar o grande impacto sobre suas receitas, conseqüentes da redução das bases tributáveis. A erosão das bases e a evasão dos tributos se tornou insustentável para as necessidades sociais de custeio, e para aqueles com menos recursos, obrigando a sociedade internacional a produzir uma resposta justa. (Dias, 2016)

Nesta contenda o principal fator a ser entendido é do equilíbrio orçamentário e suas conseqüências às sociedades interestatais, em primeiro plano. Dessa maneira, não é possível entender o bem estar de uma população sem que suas necessidades básicas sejam atendidas, nem mesmo é compreensível à ordem internacional que hajam Estados desiguais. Para ilustrarmos esse conceito apresentaremos o seguinte trecho extraído da dissertação de mestrado de Aline Vitalis:

Sabe-se que o equilíbrio orçamental é comumente realizado através da redução das despesas públicas ou, ainda, mediante o aumento da arrecadação das receitas, com destaque para as receitas tributárias. Todavia, considerando a redução da base tributável como um fenômeno universal, o que se tem observado é um aumento considerável da tributação sobre a classe média e sobre os contribuintes que não possuem meios de evitarem ou se evadirem da tributação, ensejando uma pressão substancial sobre eles (os contribuintes) e um distanciamento crescente da concretização da justiça fiscal, em evidente prejuízo do sistema tributário como um todo. (Vitalis, 2016)

É importante ressaltar que o trecho da obra de Vitalis introduz em nossa pesquisa novos conceitos, contextos e paradigmas. Primeiro, temos que o equilíbrio orçamentário é fator preponderante para garantia de justiça tributária, pois desonera os cidadãos de cada Estado, garantindo harmonia socioeconômica interna com reflexos internacionais. (Vitalis, 2016)

Ou seja, há uma nova conceituação de cidadania, que seja a cidadania fiscal, e a participação popular e, ao mesmo tempo, do governo, garante harmonia interna. Esta pacificação normativa é transposta à uma organização internacional legal, que reitera as práticas internas, mas também traz novos temas a serem implementados. (Vitalis, 2016)

Assim, manter um equilíbrio de receitas por parte do Estado depende dele, de seus cidadãos, mas também da sociedade internacional organizada. Essa conjugação é a única capaz de trazer justiça fiscal em sua acepção máxima. Mais uma vez será necessário trazer a brilhante síntese desta nova concepção de construtiva e cooperativa do direito internacional tributário, conforme recorte abaixo: (Vitalis, 2016)

Não se pode olvidar que um dos elementos mais importantes de legitimação da cidadania fiscal, consubstanciada na participação de todos os integrantes da sociedade para o custeio da máquina pública, é a percepção de solidariedade social, ou seja, a constatação de que todos contribuem para o sustento do Estado na medida de sua capacidade contributiva, em uma espécie de *contrato social*. Porém, se a percepção é diversa, ou seja, se os contribuintes vislumbram que aqueles que mais poderiam contribuir não o fazem e que por este motivo há uma sobrecarga de imposição tributária sobre os demais, em flagrante violação da justiça fiscal, constata-se um risco de rompimento sistêmico da própria legitimidade do sistema fiscal, e conseqüentemente, da estrutura social como um todo. (Vitalis, 2016)

Antes de retornarmos as medidas propriamente ditas, é importante adequar os elementos trazidos por Vitalis ao nosso marco teórico. Aqui se consolida tudo aquilo que tratamos no capítulo anterior, e fica claro como o agente modifica a estrutura, mas também seu inverso.

Há, portanto, a construção de uma identidade coletiva internacional que cria um sentimento comum de justiça. Se o indivíduo pressiona e constrange o Estado, podemos ver que o inverso também é verdadeiro, quando o Estado procura a sociedade internacional como argumento de limitação aqueles promovedores das evasões fiscais.

Essa relação de co-influência entre agente-estrutura agora se concretiza nesse círculo de problematização e busca de soluções internacionais as permissividades criadas pela fluidez fronteiriça da globalização. Mesmo que ainda insipiente para garantir a justiça fiscal ótima, notamos que o decurso do tempo é favorável a cooperação. E o tema vai tomando gosto popular e das negociações entre os Estados.

As primeiras medidas de mitigação da erosão das bases tributárias eram regras unilateralmente definidas por cada Estado. Contudo, a necessidade de uma resposta global elevou a iniciativa a uma discussão na OCDE, através do apoio político do G20, marcando o fim de uma era de *laissez-faire* nas práticas empresariais globais. (Dias, 2016)

Desta contenda, a organização internacional em questão, em 2013, lançou um plano de ação para um mundo de negócios melhor, esse plano, o plano de ação BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting* – tem por finalidade combate ao desvio de lucros para jurisdições de baixa tributação, e, principalmente, à erosão da base tributária. (OCDE, s.d.)

O BEPS conta com uma série de fases, denominadas ações, onde há uma discussão mais aprofundadas de cada problema a ser resolvido pela organização. Ao final há a confecção de um relatório, que apesar de constituir mera recomendação, na atualidade tem certo *enforcement*, pois gera alteração nas legislações internas dos Estados – que se monitoram mutuamente dentro da estrutura. (OCDE, s.d.)

Essa mudança na legislação, por parte dos Estados, altera seus sistemas fiscais nacionais, e aos poucos gera uma homogeneidade entre os Estados membros da OCDE. As exigências legais, por sua vez, alteram, ao longo do tempo, a própria estrutura corporativa que não pode existir as margens da lei – e que também é constantemente fiscalizada internamente.

Abaixo, apresentamos um quadro com a ações do BEPS até o momento. Estas ações estão contidas no site da OCDE e sofreram uma tradução livre de suas propostas.

O intuito dessa apropriação é tão somente conhecer os painéis de discussão dentro da organização e conhecer os problemas que a mesma tenta sanar.

Ação	Descrição
Ação 1	Abordagem dos desafios fiscais da economia digital
Ação 2	Neutralização dos efeitos de acordos de incompatibilidade híbrida
Ação 3	Fortalecimento das regras CFC
Ação 4	Limitação a erosão da base, através de deduções de juros e outros pagamentos financeiros
Ação 5	Criação de mecanismos eficazes contra as práticas fiscais prejudiciais, considerando a transparência e a substância
Ação 6	Prevenção aos abusos nos tratados
Ação 7	Criação de impedimentos a evasão artificial do status de PE
Ação 8, 9 e 10	Certificação dos resultados da criação de valor por meio da aplicação correta dos preços de transferência
Ação 11	Estabelecimento de metodologias de coleta e análise de dados sobre BEPS e suas ações de abordagem
Ação 12	Exigência aos contribuintes de divulgação de seus planejamentos tributários agressivos
Ação 13	Reexame da documentação exigida aos preços de transferência
Ação 14	Adaptação dos mecanismos de resolução de disputas de maneira efetiva
Ação 15	Desenvolvimento de instrumentos multilaterais

Alguns dos tópicos acima apresentam caráter mais teórico e outros mais práticos. Infelizmente não poderemos tratar nesta obra todas as abordagens e ações do BEPS, entretanto, fica o convite àqueles interessados a profundarem mais e mais os estudos acerca da tributação internacional a luz dos painéis da OCDE no plano BEPS.

Quando a OCDE lançou a Ação 3 do Plano BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting-*, designada *Strengthening CFC Rules*. Esta ação buscou, através da troca de informações e pesquisa, resolver o problema destacado pelas iniciativas das SECs. E dessa ação resultaram regras de uniformização para todos os Estados membros. (Dias, 2016)

Essa medida, que é nosso estudo de caso micro, servirá tão somente para concretizar o debate até então trabalhado, portanto, a apresentação de sua estrutura será breve e concisa. O que é mais importante na demonstração da ação é na verdade sua aceitação pelos Estados membros.

Ressalvadas esse recorte analítico, temos que a OCDE, por meio dessa ação, visou o fortalecimento das regras para a manutenção das operações das sociedades empresariais estrangeiras controladas. Com o intuito de eximir práticas abusivas por meio de subsidiárias fantasmas, a ação traz mecanismos pragmáticos de atuação. (Dias, 2016)

As propostas envolvidas cercearam, em uma primeira fase a discussão pública, junto aos Estados e também outros operadores econômicos, bem como a sociedade civil – de modo a produzir um relatório final. Desse relatório algumas políticas começaram a ser desenhadas, como apresenta Ana Carolina Dias:

Segundo a OCDE, deve ser tido em conta (i) o equilíbrio entre a tributação de rendimento estrangeiro e competitividade, (ii) devem limitar-se custos administrativos, (iii) as regras devem ser usadas como medidas preventivas, (iv) deve definir-se a base tributável a proteger, (v) deve evitar-se a dupla tributação e, por último, (vi) deve ter-se em conta a interação entre regras sobre SEC e as regras sobre preços de transferência. (Dias, 2016)

A autora ressalta que o relatório teve sua aplicabilidade, principalmente dentro da EU, mas que seus efeitos não foram tão uniformes como se intentou. É claro que a crítica levantada pela autora não pode ser descartada, entretanto, o mais importante destaque deve ser dado à implementação, embora não perfeita, nem ótima, de regras comuns aos países soberanos e independentes participantes da organização.

Aqui, mesmo que a prática careça de eficiência é um primeiro passo a institucionalização de uma política tributária internacional, dentro de uma lógica construtivista de identidade sistêmica. Essa pequena caminhada, ainda que em tropeços, representa muito se olharmos a curta história das Relações Internacionais e do DIP pós Westphalia.

A busca por mecanismos de integração de políticas públicas, sejam elas para garantir a manutenção de receitas tributárias dos Estados, bem como para otimizá-las quando da redução dos custos para as empresas - e conseqüente aumento da produção de riquezas -, é muito benéfica a busca pela justiça tributária.

Notamos que os benefícios não se encontram apenas com os interesses dos Estados, mas das próprias empresas e da sociedade civil, que ganham muito com a cooperação. Se em um primeiro instante parecem preferir a fuga para regimes de tributação inferiores, a longo prazo a calcificação de um regime tributário internacional homogêneo trará segurança jurídica e justiça tributária.

Somente a manutenção desse desejo (identidade) de cooperação e troca trará a consolidação de uma sociedade internacional mais justa em seus diversos níveis. Quando houver uma distribuição justa das receitas tributárias aos locais de origem da geração de riqueza haverá um sentimento de distributividade adequada fomentando, assim, cada vez mais os contribuintes a fazer o que é certo.

Um dos exemplos trazidos por Dias está mais consolidado aos operadores do direito tributário: os mecanismos para se evitar a dupla tributação. Voltadas às políticas de controle de preço de transferência, as discussões trazidas nessa ação do BEPS, buscam vigiar cada vez mais as transações entre empresas, evitando a forja de valores não comerciais ou não condizentes com as práticas mercantis usuais.

O *draft* indica a necessidade de se introduzirem mecanismos para evitar a dupla tributação a que o regime relativo a SECs<sup>23</sup> pode conduzir. Esta é uma preocupação especialmente vinculada, dada a natureza do próprio regime e da tributação que implica. As considerações de política fiscal terminam com a importância que a aplicação combinada de regras sobre SECs e preços de transferência tem no combate de atividades BEPS. Embora se reconheça um certo paralelismo entre os objetivos das regras sobre SEC e as regras sobre preços de transferência, nomeadamente em termos de dissuasão de comportamentos abusivos, também se reconhece que prosseguem esses objetivos de maneiras distintas. (Dias, 2016)

A autora, na conclusão de sua tese, apesar de trazer ferrenhas críticas as ações da OCDE, apresenta argumentos similares, quanto a finalidade desta, como os trazidos por esta monografia. Por isso o destacamos, em complemento ao que acreditamos ser a intenção da criação de mecanismos como o da Ação 3 do BEPS, o trecho trazido por Ana Carolina Dias:

A qualificação da SEC como arranjo puramente artificial permite invocar a necessidade de prevenir a evasão fiscal enquanto razão imperiosa de interesse geral que justifica a aplicação do regime e a restrição da liberdade fundamental em causa<sup>118</sup>. Considera-se que a aplicação da legislação relativa a SECs é uma restrição justificada, pois

cumpra o objetivo específico de “impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objetivo de iludir o imposto normalmente devido. (Dias, 2016)

Por fim, não seria possível, em um trabalho de monografia, analisar os pormenores da implementação desses mecanismos país a país, nem mesmo sua eficácia como procurou fazer a autora em sua tese de doutorado. O mais importante, para nosso estudo, é entender que esses mecanismos estão pouco a pouco sendo implementados aos países membros.

Com seus percalços e aprendizados, chegaremos ao momento de uma complexa e ampla integração que será para além dos limites dos Estados membros da OCDE. Mas até o momento devemos comemorar a resposta a nossa pergunta de pesquisa, pois houve de fato um incremento da cooperação internacional, dentro do escopo das organizações internacionais.

Em termos tributários, especificamente, a OCDE vem conferindo poder aos mecanismos do Direito Internacional, estreitando cada vez mais as Relações Internacionais dos Estados membros e trazendo soluções concretas as contendas econômicas.

Esse modelo de discussão e implementação, apesar de insipiente – quando comparado ao modelo ideal de integração -, é um marco na ordem mundial, pois desta força cooperativa disparam novas conceituações, cada vez mais construtivistas das relações dentro da sociedade internacional.

Ou seja, há uma consequente relativização dos conceitos clássicos ao Estado moderno, principalmente no que tange a soberania, pois a impossibilidade dessas máximas em resolverem problemas globais criam espaços novos a serem desvendados pelos agentes – sejam os Estados, as empresas, a sociedade cível etc..

Esse novo quadro propicia uma maior adoção de medidas de coordenação dentro da sociedade internacional. As pressões sistêmicas ou internas, podem, pois, serem minimizadas, através da aceitação das ferramentas de DIP em substituição ao conflito – gerado por políticas tributárias unilaterais.

Essa cooperação, observável nos exemplos de nosso estudo de caso, se mostra mais intensificada do que outrora (desde o início de nosso estudo temporal: Westphalia), isso demonstra correlação direta com a tese levantada pelo presente estudo.

Por conseguinte, restou provada haver uma identidade de cooperativa no âmbito do sistema internacional. Tal identidade é marcada pela co-influência entre agente-estrutura, já bem esmiuçada pelo marco teórico selecionado, e apropriado em nosso estudo de caso.

A partir de hoje teremos o dever de criar novos conceitos que expliquem a existência da uma identidade cooperativa internacional, pois aqueles relacionados ao Estado clássico – como o de soberania absoluta, não intervenção e igualdade jurídica (como autonomia sem interação) não explicam mais as tendências da sociedade internacional.

É notória a transformação dos mecanismos de resposta para os conflitos gerados na estrutura, se antes de Westphalia a solução aos impasses era a guerra, atualmente, temos locais pacíficos de argumentação em prol dos interesses comuns dos Estados, das empresas e da sociedade como um todo.

## CONCLUSÃO

Esta monografia, pretendeu, sinteticamente, apresentar uma mudança no jeito de se fazer política, de Westphalia (marco fundacional do DIP e das Relações Internacionais) até os dias atuais. Olhando para nossa história mundial e seus principais balizadores, traçamos um amadurecimento do DIP, e das próprias Relações Internacionais.

A nossa pergunta de pesquisa foi sanada através da apropriação dos conceitos, elementos e das teorias apresentadas em nosso contexto histórico, bem como pela especificação do curso do DIP no espaço tempo.

A apresentação contextual do momento histórico em que vivemos, bem como a evolução da disciplina ao longo de nosso recorte temporal, pudemos compreender o real valor do DIP e de seus conceitos para as Relações Internacionais. Sem isto não seria possível prosseguir.

Tendo absorvido os elementos apresentados em nossos capítulos 1 e 2, fizemos uma imersão sob a ótica construtivista apresentada pela obra de Jepperson, Wendt e Katzenstein, que claramente é uma vertente moderada da teoria de Wendt.

A partir dessa inteligência teórica fomos capazes de responder aos questionamentos da cooperação internacional, dentro do escopo das organizações internacionais. Elegemos, para tanto, a OCDE, em suas propostas de padronização de sistemas tributários.

Essa escolha, parte de nosso recorte temático, foi essencial para definirmos um estudo de caso capaz de consolidar tudo aquilo antes discutido no campo das ideias. E assim, neste capítulo, conhecemos mais intimamente os mecanismos do Direito Internacional.

A principal crítica trazida por esta obra é aquela focada em nossa hipótese, nossa resposta. Ou seja, quando analisamos mais de perto a adoção de medidas de coordenação dentro da sociedade internacional, por razão das pressões externas e internas, vimos que muitos dos muros construídos na fase de formação dos Estados-Nação restaram condenados ao fracasso.

Assim, através das ferramentas de DIP, a cooperação internacional rompeu argumentos clássicos de tom absolutista, permitindo a intensificação de uma identidade

de cooperativa no sistema internacional. Destarte, houve uma relativização dos conceitos de soberania, não intervenção e autonomia baseada igualdade jurídica dos Estados na sociedade internacional.

Com isso, restou consagrada a ideia da formação de uma identidade forjada pela co-influência entre agente-estrutura, e solidificando esse entendimento esta monografia tratou plano de ação do BEPS como argumento validador dessa tese. Assim, por meio de nossa análise, corroboramos nossa resposta/tese na existência de uma identidade cooperativa da sociedade internacional.

Essa conclusão pretende não só resumir o que foi tratado no presente trabalho, mas deseja fortemente que os interlocutores façam uma reflexão do quanto evoluímos e do quando ainda podemos fazer em prol de uma sociedade e de um mundo de negócios mais justos.

Dentre os muitos campos a escolha de análise do micro campo do Direito Tributário foi providencial quando falamos de inovação temática dentro dos ditames do DIP. Apesar de sempre podermos trazer mais informação ao debate, nem sempre todo espaço é plausível. Porquanto, entendemos, que a abordagem desse trabalho de conclusão de curso foi satisfatória e inovadora. Resta a esperança de ter despertado a curiosidade de seus expectadores.

## REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hildebrando. Tratado de Direito Internacional Público. 3ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ALVES, José Eustáquio Diniz. As 13 maiores economias do mundo em 2016. *EcoDebate*. 08 set. 2016. Disponível em: <<https://www.ecodebate.com.br/2016/09/08/as-13-maiores-economias-do-mundo-em-2016-artigo-de-jose-eustaquio-diniz-alves/>> Acesso em: 10 maio 2017.

BOBBIO, Norberto *et alii*. *Dicionário de política*. Brasília: UnB, 1994.

BRASIL cai duas posições em ranking de competitividade mundial. *Jornal do Brasil*. 31 maio 2012. Disponível em: <<http://www.jb.com.br/economia/noticias/2012/05/31/brasil-cai-duas-posicoes-em-ranking-de-competitividade-mundial/>> Acesso em: 03 jun. 2017.

BREGALDA, Gustavo. Direito internacional. *Coleção OAB Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BULL, Hedley. A Sociedade Anárquica- um estudo da ordem na política internacional. *Coleção Clássicos IPRI*. Trad. Sérgio Bath. 1ª. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, São Paulo: IMESP, 2002.

CERVO, A. Política Exterior e Relações Internacionais do Brasil: enfoque paradigmático. *Revista Brasileira de Política Internacional*. v.46, n.2, jul./dez. 2003. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S003473292003000200001&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S003473292003000200001&script=sci_arttext)>. Acesso em: 01 jun. 2017.

DIAS, Ana Carolina. A Ação 3 do BEPS - Compatibilidade com o Direito da União Europeia e Desafios para o Legislador Português. Dissertação Mestrado em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa. Mar. 2016.

FERNANDES, Daniela. Investimento estrangeiro cresce 38% no mundo, mas Brasil não abocanha nada. 21 jun. 2016. *BBC Brasil*. Disponível em: <<http://www.bbc.com/portuguese/internacional-36580916>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

GIAMBIAGI, F. et al. *Economia brasileira contemporânea*. 13ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

GOVERNO determina reforço de política de defesa comercial. *Folha.com*. 10 mar. 2012. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/1059870-governo-determina-reforco-de-politica-de-defesa-comercial.shtml>>. Acesso em: 09 maio 2017.

INVESTIMENTO Estrangeiro Direto ultrapassa US\$ 60 bi no ano. *Brasil Econômico*. 20 dez. 2011. Disponível em: <[http://www.brasileconomico.com.br/noticias/investimento-estrangeiro-direto-ultrapassa-us-60-bi-no-ano\\_110753.html](http://www.brasileconomico.com.br/noticias/investimento-estrangeiro-direto-ultrapassa-us-60-bi-no-ano_110753.html)>. Acesso em: 29 maio 2017.

JEPPELSON, R.; KATZENSTEIN, P.; WENDT, A.. Norms, Identity and Culture in National Security. In:\_\_\_ *The Culture of National Security*. Nova Iorque: Columbia University Press, 1996, p.33-75.

JUBILUT, Liliana Lyra. Os Fundamentos do Direito Internacional Contemporâneo: da Coexistência aos Valores Compartilhados. s. d. Disponível em:<<http://www.corteidh.or.cr/tablas/r27213.pdf>>Acesso em: 25 maio 2017.

LOPES, Felipe. A evolução histórica do Direito Internacional. Disponível em:<<https://felipelopes31.jusbrasil.com.br/artigos/401076162/a-evolucao-historica-do-direito-internacional>> Acesso em: 25/05/2017

LULA: crise é tsunami nos EUA e, se chegar ao Brasil, será 'marolinha'. *O Globo*. 04 out. 2008. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/lula-crise-tsunami-nos-eua-se-chegar-ao-brasil-sera-marolinha-3827410>>. Acesso em: 10 maio 2017.

MARTINS, Gisele Cristine Ponce. O conceito de Soberania em Jean Bodin. *Revista Partes*. 05 set. 2011. Disponível em:< <http://www.partes.com.br/politica/soberania.asp>> Acesso em: 10/05/2017

MEASURING Brazil's economy. Statistics and lies: Very big, but not the world's fifth-largest economy quite yet. *The Economist*. 10 mar. 2011. Disponível em:<<http://www.economist.com/node/18333018>>. Acesso em: 27 maio 2017.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. Curso de Direito Internacional, Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MODÉ, L. Brasil entra em 2012 como preferido dos investidores: Na primeira semana do ano, País capta US\$ 2,6 bilhões no exterior. *O Estado de São Paulo*. 07 jan. 2012. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/economia,brasil-entra-em-2012-como-preferido-dos-investidores,98606,0.htm>>. Acesso em: 27 maio 2012.

MOREIRA, M. É o transporte, estúpido. *Revista Brasileira de Comércio Exterior*, n.103, Abr./Jun. 2010, p.9-17.

OCDE, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. About the OECD. *OCDE website*. Disponível em:<<http://www.oecd.org/about/>> Acesso em: 10 jun. 2017.

OUREIRO, José Luis. Origem, causas e impacto da crise. *Valor Econômico*. 13 set. 2011. Disponível em:< <https://jlcoreiro.wordpress.com/2011/09/13/origem-causas-e-impacto-da-crise-valor-economico-13092011/>>. Acesso em: 10 jun. 2017.

PANORAMA do Comércio Exterior Brasileiro Janeiro-Dezembro 2011. *MIDC website*. 2011 Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=571>>. Acesso em: 27 maio 2017.

PRADO, M. Governo estuda elevar impostos de importação de até 100 produtos. *Folha.com*. 25 jan. 2012. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/1039519-governo-estuda-elevar-imposto-de-importacao-de-ate-100-produtos.shtml>>. Acesso em: 09 maio 2017.

RECEITA Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. *Receita Federal Brasileira website*. Disponível em: <<http://www.sain.fazenda.gov.br/assuntos/politicas-institucionais-economico/financeiras-e-cooperacao-internacional/ocde>> Acesso em: 20 maio 2017.

RISCAL, Sandra Aparecida. Educação, História e Estado - a educação pública na obra de Jean Bodin (1530-1596). In: II Congresso Brasileiro de história da Educação - História e Memória da Educação Brasileira, 2002, Natal. *Anais do II Congresso de História da Educação - História e Memória da Educação Brasileira*. Rio de Janeiro: Editora Núcleo de Arte e Cultura da UFRG, 2002. V. I.

ROSSI, Marina. As dores de cabeça de Dilma. 15 ago. 2015. *El País*. Disponível em: <<http://brasil.elpais.com/especiais/2015/crise-politica-governo-dilma-rousseff/>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

SAMPAIO, C. Brasil fecha 2011 na 7ª colocação na economia mundial. *O expresso*. 21 jan. 2011. Disponível em: <<http://jornaloexpresso.wordpress.com/2011/01/21/brasil-fecha-2011-na-7a-colocacao-na-economia-mundial/>>. Acesso em: 23 maio 2017.

TEIXEIRA, M. Investimento estrangeiro direto no Brasil cresce 256%, aponta BC. *Folha.com*. 15 dez. 2011. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/1021690-investimento-estrangeiro-direto-no-brasil-cresce-256-aponta-bc.shtml>>. Acesso em: 03 jun. 2017.

TRINDADE, Otávio Cançado. A constitucionalização do direito Internacional. Mito ou realidade? Brasília a. 45 n. 178 abr./jun. 2008. R1178LIVRO.indb 27113. Ago. 2008. Disponível em: <[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/160335/Constitucionaliza%C3%A7%C3%A3o\\_Direto\\_Internacional.pdf?sequence=1](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/160335/Constitucionaliza%C3%A7%C3%A3o_Direto_Internacional.pdf?sequence=1)> Acesso em: 10/06/2017.

VITALIS, Aline. Em busca da Justiça Fiscal: uma leitura atual do Princípio da Neutralidade. Dissertação de Mestrado em Direito Constitucional. Universidade de Coimbra. Jun. 2016

WENDT, Alexander. Social Theory of International Politics. Cambridge: Cambridge University Press, 1999.