



Recebido 15 ago. 2014

Aceito 29 out. 2014

## A EVASÃO FISCAL NAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS E SEUS REFLEXOS NA LIVRE CONCORRÊNCIA DO MERCADO INTERNO

*Izadora Mayara Silva da Silveira Rocha\**

### RESUMO

O presente artigo analisa a influência que a tributação internacional pode ter na livre concorrência do mercado interno, considerando a importância do Estado, este que deve zelar pelo fiel cumprimento das normas tributárias internacionais. Tal zelo deve ter o fito de impedir eventuais manobras por parte das empresas, que resultem na evasão fiscal, a qual possibilita distorções no mercado, em razão de vantagem indevida decorrente do não pagamento de impostos.

**Palavras-chave:** Tributação internacional. Evasão fiscal. Livre concorrência. Mercado interno.

### 1 INTRODUÇÃO

No cenário econômico atual, extremamente integrado e globalizado, tem-se um campo fértil para o crescimento do comércio e, por conseguinte, para o desenvolvimento econômico, de modo que as relações internacionais comerciais multiplicam-se rapidamente, aumentando gradativamente a atuação de empresas multinacionais em países cada vez mais distantes.

A internacionalização das relações econômicas não é uma novidade dos tempos hodiernos, mas algo que remonta o início do comércio, desde os tempos Medievais, com o

\* Graduanda em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte, cursando o 10º período.

surgimento da burguesia e o renascimento daquele.

Com o avanço tecnológico das últimas décadas, a distância (um dos principais empecilhos para atingir novos mercados) entre os mais longínquos cantos do mundo, tornou-se praticamente inexistente, permitindo que os agentes econômicos alcancem lugares antes inexplorados em razão da dificuldade de acesso.

Assim, ao desenvolver-se em busca de lucros e novos mercados, o comércio possibilitou um natural aumento da concorrência entre os respectivos atores ao permitir que um número cada vez maior de empresas atuassem em um determinado mercado, fato esse que “obrigou” as empresas a serem mais eficientes, sob pena de não conseguirem manter-se ativas.

Ocorre que, na intenção de manterem-se cada vez mais competitivos, muitos dos agentes econômicos acabam seduzidos pela ideia de maximização de seus lucros e minimização de suas despesas de formas ilícitas, utilizando-se de práticas como a transferência de preços e as operações triangulares, acarretando em distorções nos mercados internos das nações.

Nessa perspectiva, este artigo pretende, após delimitar o conceito e a importância da livre concorrência e da tributação internacional nessas relações econômicas, explicitar as principais formas utilizadas pelos agentes econômicos que, violando a legislação tributária, visam a furta-se do pagamento de tributos.

Por fim, o presente trabalho busca refletir sobre a capacidade da política e da legislação tributária internacional atuais de efetivar os seus objetivos, a fim de identificar as atitudes que o Estado poderia adotar para combater eventuais condutas ilícitas, preservando a livre concorrência no mercado interno, regulando as transferências de serviços e bens entre as empresas e suas filiais situadas em países distintos, sempre visando impedir a evasão fiscal e assegurar o desenvolvimento das nações.

## **2 LIVRE CONCORRÊNCIA: DEFINIÇÃO E IMPORTÂNCIA**

Como é cediço, o sistema econômico que prevalece mundialmente é o capitalismo, o qual tem como um de seus alicerces, conforme ensina Celso Ribeiro Bastos (1998, p. 455), a livre concorrência.

Assim, em face da evidente importância desse ditame, a Constituição Federal, em seu artigo 170, inciso IV, consagrou a livre concorrência como princípio da ordem econômica

brasileira, sendo incontestável sua importância para o desenvolvimento nacional em todos os aspectos, e não apenas no seu viés econômico.

Nesse sentido, André Ramos Tavares (2012, p. 256) define livre concorrência como a possibilidade de os particulares, a partir de uma abertura jurídica, concorrerem, em um determinado seguimento de mercado lícito, a fim de obter sucesso econômico e contribuir para o desenvolvimento nacional e justiça social.

Aliado a esse conceito, Carlo Barbieri Filho (1984, p. 119) adiciona um ponto crucial, a igualdade de condições, conceituando a livre concorrência como a disputa entre as empresas de uma fatia cada vez maior do mercado, tendo elas igualdade de condições e objetivos lícitos e de acordo com o que busca o País.

Sendo assim, a tutela da livre concorrência está intimamente ligada a dois pontos, a livre iniciativa e a igualdade de condições. A livre iniciativa refere-se, em síntese, à ampla possibilidade de atuar no mercado, sem que existam óbices indevidos.

Por outro lado, a igualdade de condições reporta-se à "paridade de armas", ou seja, todas as empresas de determinada área do mercado devem possuir as mesmas oportunidades, sem que haja qualquer distinção ou vantagem destinada a um particular específico.

Dessa forma, a correta tutela da livre concorrência, na doutrina de Celso Ribeiro Bastos (1998, 455), tende a otimizar os recursos econômicos, gerando preços justos e evitando abusos do poder econômico, que podem se materializar na imposição de preços e produtos, bem como na falta de investimentos e melhora dos referidos.

No âmbito das relações internacionais, decorrentes do cenário econômico atual que, conforme dito alhures, baseia-se na interação cada vez maior entre os países, é imprescindível permitir a atuação de empresas estrangeiras no mercado brasileiro, privilegiando, inclusive o princípio da livre concorrência, o qual prescreve que "o mercado deve ser explorado pela maior quantidade de agentes possíveis" (MASSO, 2012, p. 67).

Sobre o capital estrangeiro, cumpre destacar que a Constituição da República de 1988, em seu artigo 172, evidencia a importância que os investimentos internacionais têm na economia do País, especialmente diante da dependência econômica brasileira que, na condição de país em desenvolvimento, tem uma necessidade ainda maior de receber investimentos e capital de outros países (MASSO, 2012, p. 74).

Verifica-se, portanto, que para que a livre concorrência seja efetivamente assegurada e alcance seus objetivos e benefícios, é imprescindível, dentre outras condições, que a tributação seja adequada e eficiente, especialmente no âmbito internacional, não permitindo

que as transações entre as empresas situadas em países distintos causem distorções no mercado.

Percebe-se, assim, que a tutela da livre concorrência tem papel determinante para que haja eficiência econômica, estimulando o desenvolvimento tecnológico e a geração de riquezas, melhorando a qualidade dos serviços prestados e dos bens desenvolvidos, resultando, conseqüentemente, no repasse dos respectivos proveitos para os consumidores, bem como para toda a sociedade, através da geração de empregos e arrecadação fiscal (COELHO, 1995, p. 5).

### 3 A TRIBUTAÇÃO NAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS

Tendo em vista o teor da questão a que se propõe tratar este artigo, evidencia-se a necessidade de algumas explicações conceituais sobre os tributos, a fim de alcançar um melhor entendimento da atuação da tributação internacional nas relações internacionais e das repercussões que pode causar no mercado interno.

É de notório conhecimento o fato de que o Estado, para alcançar os seus objetivos, necessita de recursos. Em razão disso, deverá o ordenamento prever os meios para que o Estado financie seus gastos, sendo a receita pública o modo pelo qual esse valor será obtido.

A receita pública constitui um acréscimo de riquezas no patrimônio público, cujo fim é atender as despesas públicas e, conforme os ensinamentos de Schoueri (2012, p. 154-155), poderá ser originária quando decorrente de riquezas produzidas pelo próprio Estado, atuando como agente econômico, ou derivada, que ocorre quando há transferência de riqueza gerada pelo particular ao Estado. É o caso do tributo.

Diante da necessidade de recursos para financiar seus gastos e da soberania que possui, o Estado representa a Nação no plano internacional em relações com outras Nações e impõe o interesse público às vontades individuais, instituindo o tributo e exigindo que os indivíduos o paguem (MACHADO, 2013, p. 25).

No âmbito nacional, os tributos são regidos pelo Código Tributário Nacional, bem como pela Constituição Federal de 1988, sendo definidos pelo artigo 3º da legislação codificada como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Apesar de poder atuar como agente econômico, grande parte dos recursos do Estado

é arrecadada através da tributação, que, segundo Hugo de Brito Machado (2013, p. 24), é “o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver”. Isso porque sem ela o Estado não teria como obter os recursos necessários à realização de seus fins, a não ser que monopolizasse a atividade econômica.

Embora se destaque a função arrecadatória dos tributos, também chamada fiscal, assume grande relevância a sua finalidade regulatória ou extrafiscal, que pode ser incluída em todos os tributos, em maior ou menor grau (SCHOUERI, 2012, p. 188). Esta função pode e deve ser utilizada pela Comunidade Internacional de forma estratégica, com o intuito de coibir o emprego, por parte das empresas, de práticas lesivas aos mercados internos das Nações, quando se relacionam comercialmente.

Como é cediço, os Estados possuem legislações internas que determinam de que forma os tributos serão instituídos e cobrados. A Comunidade Internacional, por sua vez, regulamenta a tributação de relações internacionais através da assinatura de acordos e tratados entre as Nações, que deverão sempre observar as normas neles contidas, inclusive, adequando à legislação interna ao que prevê os documentos a que se obrigaram (GODOY, 2013).

Cumprir destacar, ainda, que a Comunidade Internacional, por ser composta pelos Estados, que já possuem ordenamentos prevendo a instituição de tributos suficientes para o financiamento de suas despesas, deve zelar para que os acordos e tratados internacionais que versarão sobre a tributação internacional tenham como preocupação fundamental a regulamentação das relações comerciais internacionais, de modo a não prejudicar o mercado interno de nenhum País, bem como assegurar a livre concorrência e o desenvolvimento econômico das empresas dessas Nações.

Dessa forma, ao deliberarem sobre a elaboração de tais documentos, os Estados deverão pensar no bem comum, e não na arrecadação que terá o seu País com o lucro das empresas que, ao utilizarem-se de práticas indevidas, se esquivam do pagamento dos impostos diminuindo custos e aumentando os lucros.

Nesse sentido, vale salientar que a celebração de tratados pelas Nações é uma manifestação de sua soberania, uma vez que, ao obrigarem-se, renunciam de forma parcial ou total determinado rendimento, principalmente quando se fala em situações de bitributação (ÁVILA, 2012, p. 2).

Em razão da existência dessa soberania tributária, vigem os princípios da territorialidade e da universalidade, essenciais para o entendimento das estratégias utilizadas pelas empresas para burlar a soberania nacional e evadirem-se de pagar os tributos, causando prejuízos àquelas que não se utilizam de tal prática, tendo em vista que geram uma

concorrência desleal, ferindo o princípio da livre concorrência.

De acordo com Márcio Ávila (2012), o princípio da territorialidade tem como base a soberania territorial e gera tributação apenas sobre os fatos ocorridos no território nacional, mesmo que o favorecido dos rendimentos seja não-residente, enquanto que o princípio da universalidade também leva em consideração fatos ocorridos fora do território nacional, cujo beneficiário dos rendimentos seja brasileiro residente no exterior.

Muitos Estados adotam este último princípio, a exemplo do Brasil, gerando a possibilidade de dupla tributação, que leva a necessidade de uma regulamentação dessas relações, a fim de que um dos Estados renuncie o seu poder de tributar em prol do outro (ÁVILA, 2012, p. 4). É a existência de tais situações que abre caminho para a utilização, por parte das empresas, de práticas ilícitas, pois, apesar da existência de normas regulamentadoras, a complexidade das relações dificulta que as Nações identifiquem tais práticas.

#### **4 ESTRATÉGIAS UTILIZADAS PELAS EMPRESAS PARA BURLAR AS NORMAS DE TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL**

Conforme já exposto a tributação é utilizada pelos Estados não só para arrecadar recursos para o seu funcionamento, mas também tendo em vista a indução de determinados comportamentos, não apenas de seus agentes individualmente, mas também da comunidade, bem como do mercado internacional.

Dessa forma, a tributação internacional terá essa finalidade extrafiscal, buscando evitar que as empresas se utilizem de práticas que violem a soberania nacional dos países com que se relacionam e, conseqüentemente, provoquem desequilíbrios no mercado interno.

Esses artifícios visam à evasão fiscal, que, segundo Ricardo Mariz de Oliveira (2013, p. 472), é uma prática ilegítima e consiste na “*fuga da obrigação tributária já existente pela anterior ocorrência do fato gerador previsto em lei*”.

Dentre as estratégias utilizadas pelas empresas, no cenário internacional, para alcançar à evasão fiscal, destacam-se a *transferência de preços* e as *operações triangulares*. Tais artifícios, utilizados por algumas empresas, constituem práticas ilegítimas e ilegais, cujo fim é burlar o devido pagamento de impostos e, assim, conseguir vantagens indevidas, que possibilitarão maior lucro, bem como maior competitividade.

Além disso, os próprios Estados podem acabar contribuindo para a realização de tais

subterfúgios ao adotar regimes fiscais desleais, que podem violar a soberania tributária de outras Nações.

Segundo Mário Ávila (2012, p. 5), a *transferência de preços* é observada quando o sujeito tributário passivo transfere seus rendimentos ou seus gastos entre países submetidos a diferentes legislações tributárias. Nessa prática, a empresa procura deslocar a maior quantidade de lucros para países com baixa carga tributária, enquanto os gastos são remetidos para países com tributos mais pesados.

Para efetivar esta prática, o contribuinte pode superfaturar importações ou subfaturar exportações, transferindo, portanto a base de cálculo para o país que lhe for mais favorável. Desta forma, os lucros são menos afetados pela tributação, ao mesmo tempo em que, nos países com maior carga tributária, a arrecadação fica comprometida, pois há uma maior compensação de gastos (ÁVILA, 2012).

Visando coibir essas práticas e evitar a subtração das riquezas tributáveis do país onde foi produzida, são editadas normas que determinam que as empresas deverão praticar os preços de mercado, não podendo haver distorções (ÁVILA, 2012, p. 6). Entretanto, há uma dificuldade em fiscalizar as empresas, visto que mesmo alguns países já se utilizam de regimes fiscais desleais, buscando atrair essas empresas, de forma a arrecadar mais recursos, o que acaba sendo também prejudicial a estas nações, que acabam perdendo, ao menos parcialmente, a sua capacidade contributiva.

As *operações triangulares*, por sua vez, ocorrem quando os sujeitos da relação econômica percebem a inexistência de Convenção Contra a Dupla Tributação – CCDT entre os países envolvidos, ou mesmo a existência de uma CCDT pouco favorável a pelo menos um desses sujeitos. Nessa hipótese, há uma procura, por parte do sujeito que se sentir desprestigiado, por países que possuam com aquele que originalmente pretende manter relações uma CCDT mais favorável, cuja tributação em operações internacionais seja a menor possível (ÁVILA, 2012).

Assim, o sujeito que reside no Estado que possuir essa convenção mais favorável e realizar tais operações atuará como interposta pessoa, contribuindo para que a empresa que pratica tal mecanismo adquira vantagens ilícitas, ao deixar de pagar impostos.

As normas que buscam combater os efeitos nocivos dessa prática pretendem a desconsideração da pessoa interposta, porém, mais uma vez, há dificuldades na sua identificação, pois a maioria dos países não possui um controle integrado de suas operações, além do que os órgãos de fiscalização interna não são o suficiente para cuidar de todas as operações, principalmente em países de grandes proporções como o Brasil, bem como os que

possuem sérias dificuldades financeiras, dificultando a manutenção de pessoal qualificado e aparato tecnológico para que seja realizada a fiscalização de forma devida.

Ora, as operações tributárias devem ser documentadas e verificadas, pois os atos praticados devem ser efetivos e não meramente simulados para que possam gerar tributação (OLIVEIRA, 2013, p. 568/569).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Da análise da tributação internacional, verifica-se que a atual legislação possui pontos falhos e lacunas, possibilitando, e até facilitando, a ocorrência de evasão fiscal.

Desta maneira, é imprescindível que os Estados se empenhem no combate a esse ilícito, de modo a evitar que o não pagamento de tributos e a conseqüente redução indevida de custos afete a livre concorrência, prejudicando aquelas empresas que atuam dentro da legalidade.

Ressalte-se que, apesar de haver certa *ineficiência* das normas tributárias que regem as relações internacionais, um ponto determinante para a falha dessa regulamentação é a falta de uma fiscalização mais efetiva das relações internacionais, especialmente as comerciais.

Certamente, para reverter o problema, faz-se necessário maior esforço, integração e cooperação da Comunidade Internacional para melhor fiscalizar tais relações, inibindo, portanto, as práticas ilícitas supramencionadas, evitando que a economia interna de cada país seja prejudicada devido ao abalo da livre concorrência.

Outra alternativa, que, entretanto, encontra maiores obstáculos para ser concretizada, é a elaboração de uma legislação supranacional que regule de forma linear e igualitária a tributação entre as relações comerciais internacionais, de sorte que com a normatização uniforme para as relações internacionais entre os mais diversos países, não haveria margem para práticas antijurídicas de evasão fiscal.

Essa solução, porém, apresenta nítida dificuldade de aplicação, isso porque é bastante improvável que, diante das diversidades econômicas existentes, seja possível chegar a um consenso para determinar-se a regulamentação tributária uniforme que seja ratificada por quantidade suficiente de países, não podendo existir qualquer tipo de coação, tendo em vista a prevalência da soberania estatal na ordem internacional.

Sendo assim, conclui-se que a tributação, especialmente a internacional, constitui fator de grande influência na economia, podendo, inclusive, ter reflexos na livre concorrência.



Portanto, deve o Estado dedicar-se a fiscalização e aplicação efetiva de suas normas tributárias, evitando a evasão fiscal e, conseqüentemente, tutelando também a livre concorrência.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Márcio. A soberania e o direito tributário internacional. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p.1-11, jul./dez., 2012.

BARBIERI FILHO, Carlo. **Disciplina jurídica da concorrência: abuso do poder econômico**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Direito antitruste brasileiro: comentários à Lei 8.884/94**. São Paulo: Saraiva, 1995.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Tributação internacional e nova ordem mundial**. Disponível em:

<[http://www.arnaldogodoy.adv.br/publica/tributacao\\_internacional\\_e\\_a\\_nova\\_ordem\\_mundial.html](http://www.arnaldogodoy.adv.br/publica/tributacao_internacional_e_a_nova_ordem_mundial.html)>. Acesso em: 27 nov. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MASSO, Fabiano Del. **Direito econômico esquematizado**. São Paulo: Método, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3.ed. São Paulo: Método, 2012.

**THE FISCAL EVASION IN INTERNATIONAL RELATIONS AND ITS CONSEQUENCES IN FREE COMPETITION OF THE INTERNAL MARKET**

**ABSTRACT**

This article analyzes the influence that international taxation can have on free competition in the internal market, considering the importance of the State, which should ensure the respect of the international tax rules, in order to prevent any maneuvers, by the companies, resulting in tax evasion, which enables market distortions due to improper advantage through non-payment of taxes.

**Keywords:** International taxation. Tax evasion. Free competition. Internal market.