

Opções para fortalecer a governança tributária global

Wolfgang Obenland

MARÇO DE 2017

- A importância da cooperação global em questões tributárias tem se mostrado cada vez mais evidente. Já há comprovação de que tanto países do Norte global quanto do Sul global oferecem tratamento preferencial a estrangeiros: tanto pessoas físicas quanto grandes empresas transnacionais vêm se utilizando de um sistema global de taxação transfronteiriça fragmentado e incoerentemente regulado a fim de evadir e/ou elidir impostos. As somas perdidas montam a centenas de bilhões anualmente.
- Os esforços mais recentes para conter as perdas decorrentes da erosão da base tributária e da elisão e evasão fiscais vêm ocorrendo no âmbito da OCDE – notadamente, o sistema de combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros (BEPS, do inglês *Base Erosion and Profit Shifting*) e o “marco inclusivo” para sua implementação – bem como por meio de reformas nas Nações Unidas e pela criação de uma Plataforma de Colaboração Tributária entre as instituições de Bretton Woods, a OCDE e a ONU.
- Entretanto, persistem as deficiências da governança tributária global seja no âmbito institucional seja com relação a questões substantivas. Por exemplo, ainda não há nenhum organismo de caráter universal que possa discutir questões que são de particular importância para os países do Sul global, tais como a tributação sobre a extração de recursos, a competição tributária e os regimes tributários preferenciais, ou os princípios da residência e da fonte.
- Para sanar essas deficiências, é necessário que as instituições existentes sejam mais bem desenvolvidas ou que novas instituições sejam criadas, ou ambas alternativas. De qualquer modo, um novo organismo teria que desempenhar certas funções e atender critérios particulares concernentes à sua composição. Este trabalho formula opções sobre como se atingir isso.



1. Introdução

A importância da cooperação internacional – melhor ainda, global – em questões tributárias tem se mostrado cada vez mais evidente à luz dos escândalos de evasão e elisão tributária que vieram à atenção do público em geral nos últimos meses e anos. Já há comprovação de que países do Norte global bem como do Sul global oferecem tratamento preferencial a estrangeiros – do Panamá a Luxemburgo e das Ilhas Cayman a Hong Kong. Pessoas físicas e grandes empresas transnacionais vêm se utilizando de um sistema global de taxaço transfronteiriço fragmentado e incoerentemente regulado a fim de evadir e/ou elidir impostos. As somas decorrentes dessa renúncia montam a centenas de bilhões anualmente. Dependendo do modelo de estimacão, os países em desenvolvimento estão perdendo mais de um trilhão de dólares por ano em fluxos financeiros ilícitos, a maior parte podendo ser atribuída ao abuso das regras respeitantes ao controle do preço de transferência (Kar/ Spanjers, 2015). Um painel da Comissão Econômica das Nações Unidas para a África, presidido pelo ex-presidente da África do Sul Thabo Mbeki, estima que as perdas somente da África sejam de aproximadamente US\$ 50 bilhões por ano (UNECA, 2015). A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) coloca as perdas globais de receita decorrentes da Erosão da Base Tributária e da Transferência de Lucros (BEPS) entre USD 100 e 240 bilhões por ano (OCDE, 2016).

Países do Norte e do Sul global estão perdendo dinheiro de que necessitam urgentemente para financiar serviços sociais básicos ou suas obrigações no âmbito dos direitos humanos, ou ainda para encontrar maneiras de lidar com níveis problemáticos de dívida soberana e contribuir com suas responsabilidades in-

ternacionais no financiamento de objetivos, metas e meios visando à implementação da Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável, adotada pelos membros das Nações Unidas em setembro de 2015¹.

É verdade que tem havido inúmeras reformas bem como novas iniciativas na cooperação tributária internacional em nível nacional, regional e global com base no trabalho existente de diversas instituições, porém há questões fundamentais que continuam sendo ignoradas.

2. O estado atual da cooperação tributária internacional

2.1 OCDE e G20

No centro das atuais discussões tributárias internacionais está a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), cuja sede é em Paris. As tentativas mais importantes de reforma dos sistemas tributários internacionais e do processo de definição de normas e padrões internacionais e globais, bem como de desenvolvimento de marcos normativos, podem ser encontradas lá. A OCDE sedia diversas instituições multilaterais e fóruns que têm um papel relevante na governança tributária global, dos quais os dois mais relevantes são o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários e o recém-criado Marco Inclusivo para Implementação do sistema BEPS.

Originalmente, o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários consistia de países e jurisdições da OCDE que haviam firmado o acordo para implementar normas de transparência e troca (automática) de informações para fins tributários. Hoje, o Fórum Global tem 133

1. Cf. <https://sustainabledevelopment.un.org/post2015/transformingourworld>.



membros e se vê como “o organismo internacional principal para assegurar a implementação de acordos internacionais sobre normas de transparência e de troca automática de informações na área tributária”². O objetivo é aumentar a troca de informações entre os fiscos dos diferentes países para impossibilitar que empresas ou indivíduos minimizem sua carga tributária. Ainda mais importante, atualmente o Fórum Global está engajado na implantação e monitoramento de um sistema automático de troca de informações em matéria tributária entre administrações tributárias e de um relatório padrão comum.

Em anos recentes, contudo, o principal processo conduzido pela OCDE em política tributária vem sendo o Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros, que aquela foi incumbida de desenvolver pelos membros do G20 em conformidade com a prioridade dada pelo grupo às questões tributárias. O plano de ação, finalizado no final de 2015, contém recomendações e ações em 15 áreas temáticas e visa a lançar “as fundações de um marco tributário internacional moderno sob o qual o lucro seja taxado onde a atividade econômica e a geração de valor ocorrem”³, com o objetivo final de parar com as práticas de “otimização” tributária das grandes empresas transnacionais. Esse marco contém medidas, propostas e recomendações sobre economia digital, negócios híbridos, empresas estrangeiras controladas, deduções de juros, práticas tributárias prejudiciais, abuso de tratados, estabelecimentos permanentes, documentação referente a preços de transferência e relatórios por país, resolução de disputas e um instrumento multilateral para modificar tratados tributários bilaterais.

A fim de implementar esse pacote de ações, foi criado um novo “Quadro Inclusivo sobre Implementação do BEPS”. Países e jurisdições interessados em aderir ao quadro devem comprometer-se com a implementação do pacote BEPS, em especial com padrões mínimos de dispositivos modelos, que incluem a prevenção de abusos de tratados tributários, relatórios por país padronizados, um processo de revisão por pares e um acordo que assegure progresso na resolução de disputas, além do pagamento de uma taxa de membro associado (com valores reduzidos para países em desenvolvimento). A possibilidade de associar-se não é restrita apenas a países membros da OCDE e do G20. Em troca, oferece-se aos países e jurisdições a oportunidade de trabalhar “em pé de igualdade” no desenvolvimento de normas e padrões referentes às questões ainda pendentes, bem como revisar a implementação das normas acordadas e monitorar questões relativas ao BEPS (OCDE, 2016). Entretanto, a linguagem que vem sendo usada para descrever os papéis dos diferentes países sugere uma hierarquia ao classificar “países e jurisdições interessados como associados ao BEPS” (ibid.) e não como membros plenos. O processo decisório do Marco Inclusivo contempla uma estrutura dual: primeiramente, técnicos especializados participarão de grupos de trabalho e, em seguida, altas autoridades participarão para assegurar comprometimento político com os resultados. As decisões serão tomadas por consenso e os resultados definidos como “moralmente vinculantes para todas as partes” (ibid.). Até 15 de julho de 2016, 85 países haviam aderido à iniciativa, com outros 19 participando pela primeira vez de uma reunião em Kyoto, no Japão.

2.2 Nações Unidas (ONU)

Menção há que ser feita à Organização das Nações Unidas com referência aos debates

2. Cf. <https://www.OCDE.org/tax/transparency/>

3. Cf. <https://www.OCDE.org/ctp/beps-about.htm>.



tributários globais. O Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária das Nações Unidas (UNTC, da sigla em inglês), um organismo subsidiário do Conselho Econômico e Social (ECOSOC, da sigla em inglês), composto por 25 membros e formado em 2004⁴, regularmente revisa e atualiza a Convenção Modelo da ONU sobre Dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento e o Manual para Negociação de Tratados Tributários entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento. Esse trabalho é especialmente importante para os países do Sul global por competir com convenções modelo semelhantes desenvolvidas pela OCDE, a organização econômica dos países do Norte global. Como demonstrado pelo trabalho realizado pelo UNTC, é maior a probabilidade de que os interesses e as preocupações dos países em desenvolvimento sejam refletidos no trabalho do Comitê, o exemplo mais recente disso sendo a atual discussão acerca da taxa de prestação de serviços transfronteiriços.

O trabalho do Comitê foi tema de discussão durante a 3ª Conferência Internacional sobre Financiamento para o Desenvolvimento (FfD3, da sigla em inglês), em Adis Abeba, em julho de 2015. O documento final da conferência, a Agenda de Ação de Adis Abeba, inclui as decisões de fornecer mais recursos para o Comitê, de aumentar a frequência de suas reuniões para duas por ano e de reformar sua composição. Parte dessas decisões foi implementada pelo anúncio de uma segunda reunião do Comitê em dezembro de 2016 em Nova Iorque, em seguida à reunião regular em Genebra em outubro. Quanto à reforma da composição do Comitê, uma nova reunião

4. Seu antecessor, o Grupo Ad Hoc de Peritos em Tratados Tributários entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento foi criado em 1968. Para mais, ver <http://www.un.org/esa/ffd/tax/overview.htm>.

do Conselho Econômico e Social da ONU em 9 de dezembro de 2016 poderia colocar esse item na agenda (UN Doc. E/2017/L.6). Em conformidade com as decisões adotadas em Adis Abeba, os membros serão escolhidos segundo uma distribuição geográfica equitativa e nomeados pelo Secretário Geral da ONU, em consulta com os países membros e com base em indicações pelos governos (UN Doc. A/RES/69/313, §29). O Secretariado das Nações Unidas, em particular, seu Escritório de Financiamento para o Desenvolvimento (FfDO, na sigla em inglês), está realizando uma série de atividades de capacitação com foco em tratados tributários e preços de transferência e, mais recentemente, na proteção e ampliação da base tributária dos países em desenvolvimento, bem como no fortalecimento das administrações tributárias.

O mais recente acréscimo às atividades tributárias da ONU é uma nova cooperação entre a ONU, o Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco Mundial e a OCDE, denominada de Plataforma de Colaboração sobre Tributação. A iniciativa, lançada uma semana depois das reuniões de primavera do FMI e do Banco Mundial em abril de 2016, visa a melhorar a cooperação entre essas organizações internacionais:

O principal objetivo da cooperação entre organismos internacionais é fornecer melhor suporte aos governos na resolução dos desafios tributários que enfrentam. A Plataforma proverá um meio de contribuir para alcançar isso em fornecendo um marco estruturado e transparente para:

1. Produzir resultados conjuntos concretos e específicos a partir de um plano de trabalho acordado, implementado em colaboração [...] cobrindo uma gama de matérias tributárias domésticas e internacionais.



2. Fortalecer interações dinâmicas entre definição de normas e padrões, capacitação e assistência técnica [...]

3. Compartilhar mais sistematicamente informações sobre atividades, inclusive sobre atividades em nível de país (IMF/OCDE/UN/World Bank, 2016: 3).

Para esses fins, a Plataforma já planejou inúmeras atividades, dentre elas o desenvolvimento de ferramentas para países em desenvolvimento para a tributação de empresas transnacionais⁵, apoio a países em desenvolvimento na implementação do sistema BEPS, o desenvolvimento de materiais de capacitação e uma maior conscientização sobre os mecanismos de troca de informações (IMF/OCDE/UN/World Bank, 2016).

A Plataforma se reunirá três vezes ao ano. A Nota Conceitual da Plataforma nomeia representantes das organizações membro para os cargos de diretor(a) ou pessoal de nível

5. A primeira dessas ferramentas, *Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment* [Opções para o Uso Efetivo e Eficiente de Incentivos Tributários para Investimentos para Países de Baixa Renda], foi publicada em outubro de 2016, cf. www.OECD.org/tax/tax-global/options-for-low-income-countries-effective-and-efficient-use-of-tax-incentives-for-investment.pdf

B do Departamento de Assuntos Fiscais do FMI; Diretor(a)/Diretor(a) Assistente do Centro de Administração e Política Tributárias (CTPA, do inglês) da OCDE ou chefes de divisão do CTPA;

Diretor(a) Sênior de Prática Global da Governança (GGP, em inglês) e Diretor(a) de Serviço Público e Emprego (PSP) do Grupo Banco Mundial; Diretor(a) do Escritório de Financiamento para o Desenvolvimento do Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais da ONU.

2.3 Outras instituições e iniciativas

Esses esforços são complementados e, algumas vezes, construídos por várias iniciativas e instituições em diferentes níveis, a maioria delas com uma clara ênfase em capacitação e cooperação técnica em matéria tributária. Alguns arranjos regionais, como aqueles dentro da União Europeia, deram passos normativos e regulatórios que transcendem o escopo do que é possível em nível global atualmente. Além disso, organizações internacionais como o FMI ou o Banco Mundial estão bastante engajadas em prover assessoria em políticas e assistência técnica a países necessitando administrações e sistemas fiscais e tributários melhores.

Quadro: Iniciativas multilaterais em cooperação tributária

Iniciativa Tributária de Adis (ATI)

fundada em 2015

Mandato: Apoio visando ao incremento de receita pública doméstica para melhorar a equidade, a transparência e a efetividade dos sistemas tributários, dobrando a cooperação até 2020 e incrementando a mobilização de recursos domésticos.

Parceiros: Alemanha, Reino Unido, Estados Unidos, Etiópia, Comissão Europeia, OCDE e outros países e organizações internacionais.

Informações adicionais: www.addistaxinitiative.net



Fórum Africano de Administração Fiscal (ATAF)	2008
<p>Mandato: Melhorar a capacidade das administrações tributárias africanas para consecução de seus objetivos em termos de receita; impulsionar o papel da tributação na governança e construção dos estados africanos; propiciar uma voz às administrações tributárias africanas; e desenvolver e apoiar parcerias entre países africanos e parceiros no desenvolvimento.</p> <p>Membros: 37 países africanos.</p> <p>Informações adicionais: www.ataftax.org</p>	
Iniciativa de Transparência das Indústrias Extrativas (EITI)	2002
<p>Mandato: Desenvolvimento de padrões de transparência para pagamentos realizados a governos resultantes da extração de recursos.</p> <p>Membros: 51 países implementando a iniciativa.</p> <p>Informações adicionais: http://eiti.org/</p>	
Força-tarefa de Ação Financeira de Combate à Lavagem de Dinheiro (FATF)	1989
<p>Mandato: Desenvolvimento e implementação de medidas contra a lavagem de dinheiro e o financiamento do terrorismo.</p> <p>Membros: 37 governos, incluindo a Comissão Econômica Europeia e o Conselho de Cooperação do Golfo.</p> <p>Informações adicionais: www.fatf-gafi.org/</p>	
Coalizão pela Transparência Financeira (FTC)	2009
<p>Mandato: Reduzir fluxos financeiros ilícitos pela promoção de um sistema financeiro transparente, legalmente responsável e sustentável.</p> <p>Membros: Rede global de organizações da sociedade civil, governos e especialistas com mais de 150 “aliados” em 40 países.</p> <p>Informações adicionais: www.financialtaskforce.org/</p>	
Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários	2000
<p>Mandato: Implementação de padrões e normas internacionalmente acordados de transparência e troca de informações tributárias.</p> <p>Membros: 133 países.</p> <p>Informações adicionais: www.OCDE.org/tax/transparency/</p>	
Marco Inclusivo para Implementação do BEPS	2016
<p>Mandato: Diálogo em condições de igualdade para definir de maneira direta os processos de definição de normas e de monitoramento em questões relativas ao sistema BEPS.</p> <p>Membros: OCDE e membros do G20, e todos os países e jurisdições interessados, 85 membros (mais 19 membros potenciais) em 15 de julho de 2016.</p> <p>Informações adicionais: www.OCDE.org/ctp/beps.htm</p>	
Pacto Fiscal Internacional (ITC)	2008
<p>Mandato: Fortalecer a cooperação internacional com países em desenvolvimento e em transição com o objetivo de aprimorar a mobilização de recursos domésticos.</p> <p>Sem membros formais. Entre os parceiros incluem-se Fórum Africano de Administração Fiscal (ATAF), Iniciativa Tributária de Adis, Alemanha, Associação de Administradores Tributários da Comunidade das Nações, CIAT, CEPAL, Comissão Europeia, Banco Mundial, FMI, Diálogo Tributário Internacional, Espanha, França, Holanda, OCDE, Suíça e Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais da ONU.</p> <p>Informações adicionais: http://taxcompact.net/</p>	



Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT)	1967
<p>Mandato: Apoiar os esforços de governos nacionais promovendo a evolução, aceitação social e fortalecimento institucional das administrações tributárias, incentivando a cooperação internacional e a troca de experiências e de melhores práticas.</p> <p>Membros: 39 países membros e membros associados das Américas, Europa, África e Ásia.</p> <p>Informações adicionais: www.ciat.org/</p>	
Diálogo Tributário Internacional	2002
<p>Mandato: Promover um efetivo diálogo internacional e a formação de redes entre organizações internacionais, governos e suas autoridades em matéria de política e administração tributárias, identificando e compartilhando boas práticas tributárias.</p> <p>Participantes: Comissão Europeia, Banco Interamericano de Desenvolvimento, FMI, OCDE, Banco Mundial, Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT).</p> <p>Informações adicionais: www.itdweb.org/</p>	
Força-Tarefa Informal sobre Tributação e Desenvolvimento da OCD	2010
<p>Mandato: Dar apoio aos comitês da OCDE para a apresentação de um programa visando ao fortalecimento dos sistemas tributários dos países em desenvolvimento, à melhora do ambiente dos países em desenvolvimento relativamente a uma arrecadação apropriada e adequada de receitas tributárias e à consolidação de estados efetivos.</p> <p>Membros: OCDE e países em desenvolvimento, organizações internacionais e regionais, sociedade civil, empresariado.</p> <p>Informações adicionais: www.OCDE.org/tax/taxanddevelopment.htm</p>	
Plataforma de Colaboração Tributária	2016
<p>Mandato: Formalizar as discussões regulares entre as quatro organizações internacionais quanto ao desenho e à implementação de padrões em matéria tributária internacional; fortalecer seu apoio à capacitação; fornecer orientação desenvolvida em conjunto; e compartilhar informações em atividades operacionais e de conhecimento.</p> <p>Membros: FMI, OCDE, ONU, Banco Mundial.</p> <p>Informações adicionais: https://www.OCDE.org/tax/beps/international-organisations-take-major-step-to-boost-global-co-operation-in-tax-matters.htm and https://www.OCDE.org/tax/concept-note-platform-for-collaboration-on-tax.pdf</p>	
Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária da ONU 1968/2004	
<p>Mandato: Revisar e atualizar a Convenção Modelo da ONU sobre Dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento e o Manual para Negociação de Tratados Tributários entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento. Diálogo para o aprimoramento e promoção da cooperação tributária internacional; recomendações em capacitação e fornecimento de assistência técnica a países em desenvolvimento e a países com economias em transição.</p> <p>Membros: 25 peritos tributários nomeados pelo Secretário-Geral da ONU.</p> <p>Informações adicionais: http://www.un.org/esa/ffd/ffd-follow-up/tax-committee.html</p>	

3. Deficiências da governança tributária internacional

Embora alguns avanços tenham sido feitos no sentido de criar um sistema internacional que

torne mais difícil para pessoas físicas e jurídicas minimizarem sua carga tributária de maneira ilegal, ilícita ou legal, as organizações da sociedade civil em particular têm estado ativas na identificação de deficiências na governança



tributária global. Essas deficiências podem ser identificadas tanto nos arcabouços institucionais quanto em relação a questões substantivas com as quais essas instituições lidam.

3.1 Ausência de um espaço universal para questões tributárias

Há fortes críticas em relação ao fato de que, embora haja uma concordância generalizada de que as questões tributárias devem ser enfrentadas em nível global e de que todos os países devem participar em condições de igualdade, não há até o momento nenhuma instituição de caráter universal do ponto de vista do acesso de seus membros e/ou um aparelho institucional que seja igualmente responsável perante todos os membros. Todas as instituições mencionadas acima carecem de características particulares nesse tocante, de uma ou mais maneiras. O Fórum Global da OCDE, embora composto de muitos membros, não pode, por qualquer padrão, alegar ser um organismo universal, nem tampouco pode sua localização institucional ser ignorada. E o próprio desenho do Marco Inclusivo foi concebido para impedir críticas desde seu princípio ao dar a todos os parceiros interessados a oportunidade de associar-se em pé de igualdade, até onde possível. No entanto, o problema aqui é que muitas decisões já foram tomadas na OCDE durante o processo de constituição do sistema BEPS e os novos membros são forçados a aceitá-las antes de poderem participar em um processo decisório baseado em medidas já acordadas⁶. Isso não é muito melhorado com a criação da Plataforma de Colaboração Tributária pelo FMI, a OCDE, o Banco Mundial e as Nações Unidas. Essa iniciativa, conquanto possa trazer

algumas melhorias em termos de capacitação, tem seu desenho limitado por ser um “clube” de organizações, e não um corpo representativo de estados membros, e por sua autoatribuída subordinação ao BEPS (Kohonen, 2016).

Outra questão no processo de admissão de membro da OCDE é que isso é compreendido de modo diferente daquele das Nações Unidas. À diferença das Nações Unidas, jurisdições sem soberania plena podem tornar-se membros do Fórum Global ou do Marco Inclusivo – como diversas dependências e territórios ultramarinos da coroa britânica fizeram. Enquanto na ONU, o Reino Unido fala como uma única voz (e tem um voto), no Fórum Global as Ilhas Virgens Britânicas, Anguilla, as Bermudas, as Ilhas Cayman, Guernsey, Jersey, a Ilha de Man, as Ilhas Turcas e Caicos e Gibraltar falam em seu próprio nome. O UNTC – Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária das Nações Unidas –, por outro lado, carece de legitimidade por seu desenho, já que é composto de especialistas em caráter pessoal. Sua própria natureza exclui a responsabilização política que pode ser atribuída apenas a representantes formais de governo (como a OCDE reconhece nos dois níveis de sua estrutura para o Marco Inclusivo).

Em resumo, o que ainda está faltando é um organismo que (a) tenha participação universal do ponto de vista de seus membros e (b) seja formado em nível suficientemente alto para tomar decisões em nome de governos soberanos ou países.

3.2 Itens ausentes da agenda

Além dessa deficiência institucional na governança tributária global, há necessidade ainda de um fórum que possa discutir ou pelo menos levantar questões com as quais até agora

6. Cf. <https://financialtransparency.org/OCDE-invites-developing-countries-to-join-anti-tax-avoidance-plan-but-only-after-the-rules-have-been-written/>.



não se lidou, ou se lidou apenas superficialmente, em nível internacional e global.

Um conjunto de questões está relacionado à tributação da extração de recursos. Ainda que se tenha realizado algum progresso no aumento da transparência de pagamentos efetuados a governos por meio de iniciativas como a EITI ou de legislação na UE, nos Estados Unidos e em outros países, outros problemas persistem. Um deles é o de determinar o valor certo de matérias primas que não são necessariamente negociadas em mercados abertos, mas no âmbito de cadeias de valor integradas⁷.

Relacionada a isso está toda a questão da competição tributária que muitos países, por iniciativa própria, estão adotando a fim de atrair investimento estrangeiro direto. Embora já esteja mais que demonstrado que alíquotas tributárias são, na melhor das hipóteses, apenas um dentre uma série de determinantes das decisões de investimentos das empresas, depender da manipulação de alíquotas tributárias ainda parece estar em voga. É da lógica intrínseca dessa abordagem que as alíquotas tributárias cairão de modo geral e que podem cair a níveis em que não poderão ser compensadas por outras fontes de renda. Por ora, não há nenhum sistema em todo o mundo – nem mesmo sistemas altamente integrados como o da UE – que forneça mecanismos com os quais os países possam enfrentar essa questão.

Isso é ainda mais surpreendente quando se trata de criar regimes tributários preferenciais (inclusive na forma de subsídios) para potenciais investidores. Enquanto o pacote BEPS aborda a questão pela ênfase em uma maior transparência (por exemplo, em decisões tributárias), atualmente não há nenhum meca-

nismo que permita a resolução de disputas entre países se, por exemplo, um país vier a acusar outro de oferecer a certas empresas incentivos tributários prejudiciais⁸.

Outra questão fundamental que ainda está ausente de quase todas as abordagens aos acordos globais em matéria tributária é a disputa entre tributar as empresas segundo o princípio da residência e o princípio da fonte. A renda ou o lucro resultante de atividades internacionais, como investimentos transfronteiriços, podem ser tributados onde a renda é auferida (o país da fonte) ou onde a pessoa que o recebe normalmente está sediada (país de residência). Que princípio deve prevalecer é constante foco de disputa, inclusive em tratados bilaterais sobre dupla tributação. O tema também envolve a questão de como lidar com o comércio intragrupo, as negociações entre entidades separadas de uma mesma empresa. O método aplicado atualmente de atribuir bases tributárias funciona com base no preço de transferência em combinação com o princípio *arm's length* [valores semelhantes aos de empresas independentes transacionando entre si com base no preço de mercado].

Subsidiárias de uma mesma empresa são tratadas como entidades separadas e tributadas separadamente. As transações financeiras entre essas subsidiárias e as matrizes são tratadas como se acontecessem entre entidades independentes. Os preços de bens e de serviços deveriam ser comparáveis aos praticados entre entidades independentes. Isso é problemático porque há bens e serviços para os quais ou não há, ou há muito pouco, com o que comparar, especialmente aqueles não tangíveis, como uma patente ou taxas de marcas regis-

7. Cf. http://www.christianaid.org.uk/pressoffice/pressreleases/may_2015/glencore-in-zambia-the-tax-questions-that-persist.aspx.

8. O Plano de Ação do sistema BEPS cobre apenas a resolução de disputas entre partes signatárias do tratado; e não faz referência a questões não incluídas nesses tratados, como os incentivos fiscais especiais.



tradas. Porque esse sistema é extremamente complexo e permitiu muitas brechas para a evasão fiscal, diversos especialistas, entre eles alguns na Comissão Independente para a Reforma da Tributação Empresarial Internacional, argumentam pela substituição do preço de transferência como base para atribuição de direitos de tributação por uma fórmula, e para que as empresas, inclusive todas as suas subsidiárias, sejam tratadas como entidades únicas (ICRICT, 2015; Picciotto, 2012). A discussão não apenas sobre reformar, mas fundamentalmente sobre substituir o sistema baseado no preço de transferência para fins tributários, até o momento tem sido obstruída pela OCDE e seus membros⁹.

4. Opções para a melhoria da governança tributária internacional

A fim de sanar essas deficiências institucionais, é necessário que as instituições existentes sejam mais bem desenvolvidas ou que novas instituições sejam criadas, ou ambas alternativas. Tal desenvolvimento institucional deve preencher certos requisitos funcionais e formais.

4.1 O que um novo organismo deveria ser capaz de realizar

1) Ele precisaria ser capaz de incorporar novos temas na agenda à medida que eles surjam, e sem que uma minoria possa bloqueá-los. Por exemplo, mesmo no âmbito do Marco Inclusivo da OCDE, os sócios originais no plano de ação do sistema BEPS já prepararam o palco e potencialmente excluíram certos temas (tais como a substituição das regras do preço de transferência por um sistema da assim chamada tributação unitária). Um novo marco institucional poderia ainda dar maior ênfase para as necessidades

e carências de países menores e menos ricos e, assim, aumentar sua inclusão substantiva.

2) Uma nova instituição precisaria ser capaz de efetivamente negociar novas regulamentações e de assegurar que seus resultados sejam mais do que apenas modelos teóricos e diretrizes voluntárias.

3) E poderia considerar mecanismos para penalizar a não observância das regras, mecanismos esses que poderiam variar desde exercícios de *naming and shaming* [literalmente, nomear e envergonhar] a mecanismos concretos de resolução de conflito.

4) Um novo organismo precisaria ter a capacidade de facilitar e apoiar a implementação de suas decisões. Embora isso possa soar bastante simplista, a capacitação pode ser uma pré-condição determinante para que se possa participar de certos acordos (tais como o intercâmbio automático de informações, que requer sistemas altamente eficientes de agregação e processamento de dados e é vedado a países que não podem compartilhar o mesmo tipo e quantidade de dados que desejariam receber de outros); mais, não é irrelevante quem está provendo a capacitação e sob que condições: em outras palavras, quem está pagando as professoras e os professores e quem escreveu o material didático (para mais sobre esse assunto, ver Cortés Saenz/Ryding 2016)?

Relativamente aos requisitos funcionais, um novo organismo precisará superar algumas das inadequações institucionais de seus antecessores.

a) Ele terá que permitir associação universal a estados soberanos¹⁰ a fim de evitar casos em que mesmo um único e pequeno estado que

9. Para mais acerca dessa questão, ver <http://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/transfer-pricing/> com muitas referências bibliográficas.

10. A questão aqui é se os membros precisariam ter soberania plena ou se “soberania tributária” seria suficiente nesse caso. Para mais sobre a questão, ver Rixen 2016.



descumpra as regras sabote o esforço geral (como os casos de Luxemburgo e do Panamá demonstraram).

b) Ele precisará estar capacitado para monitorar independentemente a implementação de suas decisões (significando que terá que dispor de um mínimo de capacidade em termos de pessoal e de financiamento para fazê-lo).

c) Ele terá que atuar em conformidade com certos padrões procedimentais que legitimem os resultados de uma instituição dessa importância não apenas perante os governos, mas também perante os cidadãos, para o que a abertura dos processos nas Nações Unidas poderia servir como um bom exemplo. Por exemplo, ter como característica a inclusão (mais ou menos transparente) de atores não governamentais, tais como grupos de defesa do interesse público ou outras organizações e instituições internacionais.

4.2 Como poderia se parecer um novo organismo

A questão que fica em aberto é onde ou como melhor construir uma instituição que atenda esses critérios. Uma tentativa já a caminho é o estabelecimento do Marco Inclusivo da OCDE para Implementação do sistema BEPS (ver acima). Entretanto, criar novos marcos institucionais sob os auspícios da OCDE padece de diversas fraquezas intrínsecas que impedem que esse organismo preencha os critérios referidos acima. A OCDE será sempre uma organização dedicada, antes de tudo, a seus membros plenos.

A ONU é o único lugar que poderia resolver o problema da falta de legitimidade sem ter de reinventar-se. Um organismo que lide com as questões mencionadas acima basear-se-ia em vários modelos.

1) Fortalecer o Comitê de Especialistas da ONU: A opção mais pertinente para fortalecer a capacidade da ONU de trabalhar em questões tributárias seria a de fortalecer o já existente Comitê de Especialistas, como foi decidido na conferência FfD3 em Adis Abeba (ver acima). Contudo, essa opção não preenche os requisitos elencados: ela careceria da legitimidade política necessária (especialistas continuam a agir em caráter pessoal), não teria caráter legalmente vinculante e mostraria-se incapaz de prover capacitação apropriada, ainda que seus “acabamentos” aumentassem sobremaneira.

2) Elevar o nível do Comitê de Especialistas da ONU: Com isso em mente, durante os preparativos para a conferência de Adis Abeba vários governos e ONGs propuseram elevar o status do atual organismo especializado para o de organismo intergovernamental. A exemplo da já existente Comissão Estatística da ONU, a Comissão Tributária consistiria de especialistas indicados pelos governos, mas que ainda assim seriam nacionalmente responsáveis por tomar decisões de natureza vinculante por consenso. Conquanto seja difícil vislumbrar tal comissão criando leis vinculantes em tributação com aplicação internacional, isso poderia servir como âncora para seguir desenvolvendo as abordagens existentes e estabelecer normas e padrões globais de fato (como a Comissão Estatística faz ao definir o produto interno bruto como o padrão de fato para mensurar a riqueza de um país).

3) Criar uma comissão funcional sob os auspícios do ECOSOC: Uma variação da proposta de elevar o nível do Comitê de Especialistas também foi debatida durante as negociações da FfD3: criar uma comissão funcional intergovernamental sob os auspícios do ECOSOC, mantendo ao mesmo tempo o Comitê de Especialistas existente como um



organismo subsidiário a fim de resguardar seu conhecimento técnico e suplementá-lo com mais legitimidade política e responsabilização legal. A pergunta que fica é se uma comissão funcional pode realmente ter um caráter universal em termos de participação de membros. Usualmente, o número de membros em órgãos subsidiários do ECOSOC é menor do que o número de membros do conselho propriamente (54). Há uma exceção notável, o Fórum sobre Florestas da ONU, que está listado como comissão funcional na página do ECOSOC na internet¹¹. Não há tampouco uma regra que impeça o ECOSOC de formar uma comissão de acesso universal a membros (UN Doc. E/5715/Rev.2, p.11). Uma saída para esse possível dilema poderia ser criar um organismo sob os auspícios da Assembleia Geral (ou sob os auspícios da Assembleia Geral e do ECOSOC). Como os exemplos do Fórum Político de Alto Nível sobre Desenvolvimento Sustentável ou a Comissão de Construção da Paz mostraram, a criatividade institucional não é inaudita dentro do sistema das Nações Unidas¹².

Porém, durante as conversas da FfD3 vários países membros da OCDE obstruíram qualquer proposta de se criar um novo organismo ou instituição. Alguns delegados levantaram a questão de não quererem duplicar as instituições existentes, embora uma nova instituição pudesse sanar as deficiências substantivas e de legitimidade da governança tributária global. Outro argumento apresentado foi o de deixar as questões tributárias para os especialistas e não politizá-las, um argumento que parece bastante curioso quando esses mesmos governos colocaram tanta ênfase na criação de um Marco Inclusivo de modo a, exatamente,

assegurar um compromisso político, bastante conscientes de que sem tal compromisso, todo o processo perderia sentido. Finalmente, levantou-se o argumento de que os mecanismos existentes (em especial na OCDE) já trabalhavam com os interesses dos países do Sul em seu cerne e que não havia recursos financeiros para financiar o secretariado de qualquer outro mecanismo. Mas, se foi possível introduzir novas taxas de associação ao Marco Inclusivo da OCDE, por que não seria possível fazer o mesmo em relação à ONU? De modo geral, a posição dos países do Norte deixa uma clara impressão de que alguns governos preferem que o contexto institucional relativamente à governança tributária fique como está, pendendo para seus interesses e influência.

A discussão também poderia ser enriquecida se apenas olhássemos para o passado da ONU. De sua criação até 1954, houve uma Comissão Fiscal incumbida exatamente do mesmo tipo de questões que deveria discutir hoje. Por exemplo, durante a sua quarta sessão em 1953 a Comissão Fiscal abordou "(1) problemas tributários internacionais, especialmente o problema dos incentivos fiscais para aumentar o fluxo internacional de capital privado para o desenvolvimento econômico de países subdesenvolvidos, (2) administração tributária mundial, (3) tributação da agricultura [...]" (United Nations, 1954) e muitas outras questões.

4) Estabelecer uma convenção global sobre tributação e um organismo de tratado: Caso a ONU se mostre um local errado para fazer progredir a governança tributária global, outra ideia poderia ser aprofundar o tema pela adoção de uma convenção internacional sobre cooperação tributária. A convenção poderia, por exemplo, definir em termos legais o que constitui uma prática tributária preju-

11. Cf. <http://www.un.org/en/ecosoc/about/subsidiary.shtml>.

12. A Assembleia Geral também poderia ser um espaço onde realizar progressos politicamente, cf. Montes 2016.



dicial e até mesmo estabelecer mecanismos arbitrais independentes para resolução de conflitos entre seus membros. E poderia ainda definir normas e padrões para organizações internacionais com relação ao tipo de suporte para capacitação que fornecem. Como é o caso da Convenção-Quadro sobre Mudança do Clima ou a Convenção sobre Diversidade Biológica, um organismo de tratado fiscalizaria sua implementação, formularia protocolos adicionais e criaria uma função de secretariado para gerar conhecimento técnico e de fiscalização.

5) Criar uma nova organização internacional: A versão de maior amplitude dessas propostas é a de criar uma nova organização multilateral ou global com governança, membros e secretariado próprios. Uma nova Organização Tributária Internacional poderia ser desenhada de modo a atender todos os critérios mencionados acima e ser formatada como uma agência especializada da ONU ou um organismo fora do sistema ONU. Como é o caso da saúde, agricultura ou nutrição, ou do comércio, pode-se conceber que tal organização pudesse produzir normas, padrões e regras internacionais legalmente vinculantes e fazê-las serem cumpridas através de um sistema de resolução de disputas ou por arbitragem. Ao mesmo tempo, os exemplos da OMS, da FAO ou da OMC tornam claro que o desenho institucional é de crucial importância. Possíveis problemas podem surgir, por exemplo, nas discussões acerca de um marco tentativo de participação de atores não estatais na OMS ou nos atuais debates sobre as relações entre comércio e outras áreas do direito internacional. Além disso, dado o atual clima político, que parece cético em relação a uma maior integração global e à criação de novas instituições globais, essa proposta parece ser muito pouco realista. Não obstante, propostas semelhantes têm partido não apenas de ativistas e

acadêmicos. Já em 2001, o Painel de Alto Nível sobre Financiamento para o Desenvolvimento, preparatório da primeira conferência FfD em Monterrey (“Painel Zedillo”), propôs que se considerassem os benefícios potenciais de uma Organização Tributária Mundial (ITO, da sigla em inglês) para:

- Minimamente, compilar estatísticas, identificar tendências e problemas, apresentar relatórios, fornecer assistência técnica e desenvolver normas internacionais em política e administração tributárias.

- Manter vigilância sobre mudanças tributárias [...].

- Assumir um papel de liderança na restrição de concorrência tributária destinada a atrair empresas multinacionais com incentivos excessivos e imprudentes.

- De modo um pouco mais ambicioso, desenvolver procedimentos de arbitragem quando surgirem atritos entre países sobre questões tributárias.

- Patrocinar um mecanismo para compartilhamento multilateral de informação tributária, [...].

Talvez e ainda mais ambicioso, uma Organização Tributária Internacional poderá, no momento oportuno, buscar desenvolver e assegurar concordância internacional acerca de uma fórmula de tributação unitária das empresas multinacionais. (UN Doc. A/55/1000, pp. 27-28)

5. Epílogo

A ideia de fortalecer a ONU institucionalmente em seu trabalho sobre justiça tributária de modo algum terminou com a conclusão



da 3ª Conferência Internacional sobre Financiamento para o Desenvolvimento ou com o primeiro Fórum sobre Financiamento do Desenvolvimento em abril de 2016. Com a publicação dos assim chamados “Panama Papers” e o “Bahamas Leaks” no mesmo ano, diversos atores internacionais deram novo impulso para a criação do que é usualmente referido como um “organismo tributário intergovernamental da ONU”, qualquer que seja a forma concreta que este venha a tomar no final. Dentre os incansáveis proponentes da ideia estão ativistas da sociedade civil sob a égide da Aliança Global para a Justiça Tributária (por exemplo, Eurodad, 2016), juntamente com diplomatas e políticos. Em setembro de 2016, durante as semanas de abertura da 71ª Assembleia Geral, o presidente equatoriano Rafael Correa deu renovado impulso à criação de um organismo da ONU com referência aos “Panama Papers” (Correa, 2016). Em 6 de outubro, o G24 – um grupo que coordena as posições de países em desenvolvimento no contexto das Instituições de Bretton Woods, entre cujos membros incluem-se o Brasil, a China, a Índia e a Nigéria – divulgou um comunicado incentivando “maior participação dos países em desenvolvimento nas atividades do Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária, que deve ser elevado ao nível intergovernamental”¹³. E apenas poucos dias depois, o Especialista Independente da ONU para a promoção de uma ordem internacional democrática e justa pediu um organismo para enfrentar a evasão fiscal e a concorrência tributária prejudicial, bem como um “instrumento legal vinculante sobre responsabilidade empresarial social estipulando a obrigação de pagar impostos onde os lucros são gerados e que seja adotada uma proibição de transferir lucros”¹⁴.

Em suma, as discussões em torno da governança tributária global tão somente começaram e será interessante ver para onde irão considerando as múltiplas opções abertas diante da comunidade internacional para a criação de arranjos institucionais que impeçam a evasão e a elisão fiscais, bem como as formas desnecessárias de concorrência tributária.

13. http://g24.org/wp-content/uploads/2016/10/G-24_Communique_2016_October_Final.pdf.

14. <http://www.ohchr.org/EN/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=20721&LangID=E>.



Bibliografia

- Correa, Rafael (2016): “Tax havens are a global shame. Now is the time to put an end to them”. In: *Huffington Post*, 09/27/2016. http://www.huffingtonpost.com/entry/tax-havens-are-a-global-shame-now-is-the-time-to-put-an-end-to-them_us_57e99fdce4b082aad9b64335?
- Cortés Saenz, Hernán/Ryding, Tove Maria (2016): *For whose benefit? A different perspective on Tax Inspectors Without Borders*. Bruxelas: Eurodad. <http://eurodad.org/files/pdf/1546652-for-whose-benefit-a-different-perspective-on-tax-inspectors-without-borders.pdf>.
- Eurodad (2016): *An intergovernmental UN tax body – why we need it and how we can get it*. Eurodad Briefing Paper, Agosto de 2016. Bruxelas. <http://eurodad.org/files/pdf/57c415129e059.pdf>.
- IMF/OCDE/UN/World Bank (2016): *The Platform for Collaboration on Tax*. Interagency Task Force on Financing for Development Issue Brief Series. New York. www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/01/The-Platform-for-Collaboration-on-Tax_IMF-OCDE-UN-WBG_IATF-Issue-Brief.pdf.
- Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation (ICRICT) (2015): *Declaration of the Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation* http://www.icrict.org/wp-content/uploads/2015/06/ICRICT_Com-Rec-Report_ENG_v1.4.pdf.
- Kar, Dev/Spansjers, Joseph (2015): *Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013*. Washington, D.C./Global Financial Integrity. www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2015/12/IFF-Update_2015-Final-1.pdf.
- Kohonen, Matti (2016): *World Bank and IMF: Where do they stand on progressive and responsible taxation?* Bretton Woods Project *At Issue*, August 2016. www.brettonwoodsproject.org/2016/08/world-bank-imf-stand-progressive-responsible-taxation/.
- Montes, Manuel F. (2016): *Five Points on the Addis Ababa Action Agenda*. South Centre Policy Brief No. 24, Março 2016. http://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2016/03/PB24_Five-points-on-Addis-Ababa-Action-Agenda_EN.pdf.
- OCDE (2016): *Inclusive Framework for BEPS Implementation – Background Brief*. Paris. <https://www.OCDE.org/ctp/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>.
- Picciotto, Sol (2012): *Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations*. London. <http://www.taxjustice.net/2014/01/14/towards-unitary-taxation-transnational-corporations-sol-picciotto/>.
- Rixen, Thomas (2016): “Institutional Reform of Global Tax Governance: A Proposal”. In: Dietsch Peter/Rixen, Thomas: *Global Tax Governance—What is wrong with it and how to fix it*. Colchester, pp. 325-349.
- UNECA (2015): *Illicit Financial Flow – Report of the High Level Panel on Illicit Financial Flows from Africa*. Adis Abeba. www.uneca.org/sites/default/files/PublicationFiles/iff_main_report_26feb_en.pdf.
- United Nations (1954): *Yearbook of the United Nations 1953*. New York. <http://unyearbook.un.org/>.



Autor

Wolfgang Obenland é coordenador do programa do Fórum de Política Global em Bonn, Alemanha.

Responsável

Friedrich-Ebert-Stiftung (FES) Brasil
Av. Paulista, 2001 - 13º andar, conj. 1313
01311-931 | São Paulo | SP | Brasil
www.fes.org.br

Friedrich-Ebert-Stiftung (FES)

A Fundação Friedrich Ebert é uma instituição alemã sem fins lucrativos, fundada em 1925. Leva o nome de Friedrich Ebert, primeiro presidente democraticamente eleito da Alemanha, e está comprometida com o ideário da Democracia Social. No Brasil a FES atua desde 1976. Os objetivos de sua atuação são a consolidação e o aprofundamento da democracia, o fomento de uma economia ambientalmente e socialmente sustentável, o fortalecimento de políticas orientadas na inclusão e justiça social e o apoio de políticas de paz e segurança democrática.

As opiniões expressas nesta publicação não necessariamente refletem as da Friedrich-Ebert-Stiftung.

O uso comercial de material publicado pela Friedrich-Ebert-Stiftung não é permitido sem a autorização por escrito.

ISBN 978-85-99138-98-4

