

ECONOMIA E FINANÇAS

EXPLORANDO SINERGIAS ENTRE A COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL E OS DESAFIOS TRIBUTÁRIOS LATINO-AMERICANOS

Juan Pablo Jiménez / José Antonio Ocampo
Andrea Podestá / María Fernanda Valdés

Maio de 2020



As iniciativas de transparência e cooperação tributária internacional mostram avanços na América Latina.



Em uma das regiões mais desiguais do mundo e com desafios para cumprir com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, a perda de recursos traz graves consequências em termos de eficiência, equidade e justiça tributária.



Neste documento são analisadas as potencialidades e limitações de iniciativas tais como as ações do Plano BEPS, os enfoques multilaterais para uma maior transparência e a troca de informação com fins fiscais.

Conteúdo

1	Introdução	04
2	Justiça tributária internacional: alguns princípios básicos	06
	2.1 O impacto duplo da concorrência fiscal	07
3	Iniciativas de cooperação internacional e principais propostas de reforma	09
4	A participação dos países da América Latina em iniciativas de cooperação internacional	14
5	Panorama da situação atual na América Latina e os debates dos últimos anos	16
6	Pontos de contato entre a cooperação internacional e sistemas nacionais mais redistributivos	22
7	Conclusões	25
	Bibliografia	27

1

INTRODUÇÃO

O avanço do processo de globalização, a maior mobilidade de capitais e de ativos intangíveis, bem como o rápido desenvolvimento da economia digital, ampliaram as oportunidades das empresas e das pessoas para desviar suas receitas para jurisdições de nulos ou baixos impostos. Isto cria maiores dificuldades e desafios em matéria de tributação internacional, gerando tensão no esforço de mobilização interna de recursos fiscais. Esses desafios se relacionam tanto com a quantidade de recursos que os países perdem em função de práticas de elisão fiscal quanto com questões de equidade e justiça tributária.

No contexto da América Latina, que se caracteriza por ser uma das regiões mais desiguais do mundo, ainda que com certos retrocessos nos índices de pobreza extrema durante os últimos anos, e com dificuldades para consolidar uma estrutura de receitas fiscais solvente e sustentável, os assuntos da fiscalidade internacional assumem uma importância fundamental.¹ Isso se torna ainda mais relevante pela necessidade de mobilizar recursos para o financiamento dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) incluídos na Agenda 2030. No mesmo sentido, como analisa a Comissão Econômica para a América Latina e Caribe (CEPAL, 2019c), os países da região encontram dificuldades para cumprir os ODS, entre outros motivos, pelo enfraquecimento da cooperação na governança internacional, com tensões geopolíticas e uma tendência ao unilateralismo que vão na direção contrária da requerida para o desenvolvimento sustentável.

A relação entre os desafios da coordenação tributária internacional e o modesto impacto econômico e redistributivo dos sistemas tributários nos países da América Latina não foi suficientemente tratada na literatura, embora – como se verá neste documento – apresente vários pontos de contato. Por um lado, existe uma importante assimetria no que diz respeito à carga tributária entre pequenas e médias empresas locais e grandes multinacionais. As grandes empresas multinacionais, diferentemente das pequenas e médias que operam nos mercados internos, podem transferir seus lucros para jurisdições de baixa ou nula tributação e minimizar assim a sua carga tributária. Por outro lado, no âmbito da tributação so-

bre a renda pessoal, os indivíduos mais ricos possuem mais instâncias para elidir o pagamento de impostos utilizando complexos mecanismos de planejamento fiscal, incluindo a transferência de seu patrimônio para jurisdições de baixa ou nula tributação (paraísos fiscais). Adicionalmente, a maior carga tributária recai sobre os fatores menos móveis, como é o caso dos rendimentos provenientes do trabalho, enquanto aqueles com maior mobilidade, como o capital, terminam tributando a uma taxa efetiva significativamente menor.

Esses problemas da fiscalidade internacional afetam o impacto macroeconômico e distributivo dos sistemas tributários, tanto dentro dos países quanto entre eles. Por isso, é necessário revisar os princípios básicos da justiça tributária internacional, de modo a coordenar a dimensão tributária internacional com a nacional e contribuir assim para o enfrentamento dos desafios que persistem na região.

Ainda que tenham ocorrido avanços, graças a iniciativas de cooperação internacional, às quais vários países da América Latina aderiram, os problemas de desvios de lucros e de concorrência fiscal nociva seguem existindo. Em consequência, os países arrecadam menos receitas fiscais, que poderiam ser usadas para o financiamento de políticas públicas destinadas ao desenvolvimento sustentável e à redução da pobreza e da desigualdade.

Nesse contexto, o presente documento revisa os pontos de contato e as possíveis sinergias entre a cooperação tributária internacional e os desafios de alcançar sistemas de tributação mais redistributivos nos países da América Latina. Dessa forma, espera-se que ele sirva de subsídio para o trabalho coordenado de várias organizações que se ocupam da tributação na região, tanto de uma perspectiva da cooperação e da justiça tributária internacional quanto de uma visão da tributação nacional e das políticas redistributivas.

Este documento de análise se estrutura da seguinte forma: na Seção 2 são introduzidos alguns princípios básicos sobre justiça tributária internacional, tomando os setores públicos nacionais como parte de uma estrutura de governança internacional de múltiplos níveis de governo. A seguir, a Seção 3 examina as iniciativas recentes de coordenação tributária internacional e as principais propostas de reforma realizadas

¹ Ver CEPAL (2019a e 2019b).

por acadêmicos e instituições. Posteriormente, a seção que segue se centra na participação dos países da América Latina nessas iniciativas. Na seguinte, descreve-se a situação tributária dos países da América Latina, com ênfase nos debates

tributários dos últimos anos. A Seção 6 explora os pontos de contato entre a coordenação tributária internacional e uma tributação nacional mais redistributiva. Por último, a 7 detalha as principais conclusões da análise.

2

JUSTIÇA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL: ALGUNS PRINCÍPIOS BÁSICOS

Levando em consideração que o campo da justiça tributária internacional ainda se encontra engatinhando (Dietsch e Rixen, 2019), nesta seção, o que se propõe é uma introdução conceitual aos princípios básicos da justiça tributária, com o propósito de contar com os fundamentos necessários para avaliar normativamente as possíveis respostas da atual institucionalidade tributária global diante dos desafios colocados pela crescente concorrência fiscal internacional.

O foco da análise e do debate acerca da justiça tributária internacional está posto na concorrência fiscal entre países, ou seja, a redução de impostos, regimes preferenciais e regulação favorável por parte de governos autônomos de uma maneira cooperativa e estratégica, que afeta a arrecadação e estrutura tributária de outros países e se tornou uma variável política utilizada pelos países para chamar a atenção para a “competitividade” de sua economia e atrair capital móvel. Uma avaliação normativa da concorrência tributária traz dois tipos de questões: primeiro, como avaliar as consequências distributivas da concorrência fiscal da perspectiva da teoria geral da justiça distributiva; segundo, indagar se a atual estrutura institucional que rege a interdependência fiscal entre os Estados, que tolera e inclusive fomenta a concorrência tributária, é propícia para promover os objetivos mais amplos da política fiscal (Dietsch, 2018).

Para avaliar quão justo é um sistema ou uma reforma tributária internacional, é necessário focar em uma dimensão de justiça tributária que é diferente e talvez mais complexa do que a dimensão nacional desta².

Na medida em que existem diferenças nas taxas dos impostos e nas bases imponíveis entre diferentes jurisdições, as decisões de política tributária dos Estados fazem parte de um jogo não cooperativo que pode gerar externalidades negativas em outras jurisdições. É o caso da concorrência fiscal entre países, que afeta os sistemas tributários nacionais, preju-

dicando a capacidade dos governos para financiar suas políticas públicas e aumentando as desigualdades tanto dentro dos países quanto entre eles.

A fim de ilustrar que a concorrência fiscal internacional está em tensão com os objetivos principais dos Estados, é importante abordar primeiro a justificação do Estado. Em outras palavras, qualquer juízo normativo sobre a concorrência tributária entre Estados deve se basear em uma justificação de qual deve ser o papel dos Estados nessa institucionalidade.

Há na literatura uma ampla lista de justificações do Estado. Para este documento, seguindo Dietsch (2018), é considerada uma justificação mista do Estado, que se baseia nos valores de *participação democrática* e de *justiça distributiva* com o objetivo de dar resposta ao seguinte par de indagações: Qual seria o papel do Estado como parte de uma estrutura de governo global de vários níveis? Quais seriam suas prerrogativas ou direitos no contexto fiscal?

Enquanto uma justificação do Estado baseada apenas na *justiça distributiva* tomaria como única consideração qual o tipo de estrutura política que melhor garante que os indivíduos recebam uma porção justa dos bens da sociedade, a justificação baseada na *participação democrática* enfatiza a importância de controlar as regras que determinam a distribuição dos bens da sociedade, o que implica a concessão de autonomia aos Estados em relação a certas escolhas coletivas de seus cidadãos.

As considerações que permitem responder às duas perguntas colocadas decorrem diretamente da combinação dos dois componentes dessa *concepção mista*. Em primeiro lugar, em matéria fiscal, a justificação do Estado baseada na *participação democrática* implica que os Estados têm autonomia para decidir duas questões básicas: o tamanho do orçamento público (nível de receitas e gastos) e a distribuição dos benefícios e cargas tributárias entre grupos sociais, setores ou regiões (grau de redistribuição na esfera nacional), o que se denomina *direito ou prerrogativa de autonomia*. Assim, a intervenção estatal pode ser defendida por motivos de participação democrática e política como uma ferramenta para

² Para uma revisão dos princípios de equidade e justiça, ver Jiménez e Ruiz Huerta (2009).

alcançar um equilíbrio entre a necessária centralização e a desejável descentralização fiscal e política.

A busca desse equilíbrio entre centralização e descentralização tem como objetivo específico balancear os benefícios e custos de transferi-los para um nível mais centralizado. Essa busca está intimamente ligada à literatura acerca do federalismo fiscal³ e é parente próximo do “princípio de subsidiariedade”, com frequência invocado nos debates sobre como organizar a União Europeia e os Estados federais.

Quanto ao segundo componente da visão mista, a saber, a justificação baseada na justiça, ele impõe uma *restrição de mínima justiça global* ao direito ou prerrogativa de autonomia fiscal. Isso exige que a política fiscal de um Estado, assim como as externalidades que ela gera para os indivíduos em outros Estados, respeitem uma concepção mínima de justiça global.⁴

É preciso enfatizar a distinção entre essas duas faces da política fiscal. Por um lado, como um meio para realizar escolhas de políticas fiscais autônomas em cada país e, pelo outro, como um meio de promover a justiça distributiva na esfera mundial. As duas faces se relacionam entre si: *os cidadãos desfrutam da prerrogativa fiscal gêmea de escolher o tamanho de seu orçamento público e o grau de distribuição em nível nacional, sujeito porém a uma restrição de justiça global* (Dietsch, 2018).

2.1 O DUPLO IMPACTO DA CONCORRÊNCIA FISCAL

A fim de avaliar seu impacto, define-se a concorrência fiscal internacional como a fixação de impostos por parte de governos independentes, realizada de maneira estratégica e não cooperativa. Para que exista concorrência fiscal, deve haver interdependência fiscal, condição que se mantém quando a política fiscal de um país cria externalidades para outros países, no sentido de que afeta sua base imponible.⁵

Aqui surge a pergunta central desta seção: Por que o fenômeno da concorrência fiscal internacional interfere com o Estado no cumprimento dos papéis atribuídos previamente? Em primeiro lugar, a concorrência fiscal debilita o direito ou *prerrogativa de autonomia fiscal* mediante uma pressão no sentido da baixa das alíquotas tributárias sobre o capital mó-

vel, reduzindo assim as receitas públicas. Esse efeito da concorrência fiscal (“race to the bottom”), previsto na literatura de finanças públicas, pode ser demonstrado empiricamente, como se verá no seguinte capítulo.

Adicionalmente, tal processo tende a acarretar um regime fiscal mais regressivo, com efeitos adversos sobre a população mais vulnerável, o que não está necessariamente alinhado com as preferências dos cidadãos em relação ao nível de distribuição. A concorrência fiscal muda a estrutura da carga tributária, desde o capital até o fator trabalho, desde a fiscalidade direta sobre a renda até a fiscalidade indireta sobre o consumo, e desde os altos rendimentos até os baixos rendimentos. Uma maneira de definir essa evolução é dizer que os países compraram estabilidade fiscal em termos de receitas às custas de um sistema menos redistributivo (Dietsch e Rixen, 2019). Em outras palavras, compraram o primeiro elemento de sua prerrogativa de autonomia (o tamanho do orçamento público) ao preço do segundo (o nível de distribuição).

Dessa forma fere-se tanto a capacidade de cada Estado para estabelecer efetivamente o tamanho de seu orçamento quanto o alcance redistributivo nacional de sua política fiscal.

Em segundo lugar, a concorrência fiscal internacional está em conflito com a restrição da justiça global, já que exacerba as desigualdades de renda e riqueza entre os indivíduos na esfera mundial.

Chegado este ponto, cabe colocar a segunda pergunta central da presente seção: Qual deveria ser a resposta institucional à concorrência fiscal internacional?

O primeiro aspecto a ser considerado é que, ao existir interdependência fiscal, inclusive na ausência de um comportamento fiscal estratégico por parte de algum dos países, a diversidade de regimes é suficiente para que a política fiscal de um país crie externalidades para os cidadãos de outros países.

A questão crucial é, então, identificar a parte da interdependência fiscal que deve ser considerada benigna de um ponto de vista normativo, e definir qual parte deve ser enfrentada como nociva ou problemática.

O desenho da institucionalidade tributária internacional deveria incluir normas jurisdicionais que permitissem estabelecer essa distinção e definir os limites precisos da prerrogativa de autonomia.

Para abordar os problemas de justiça trazidos pela concorrência fiscal internacional e distinguir a interdependência fiscal benigna da nociva, é útil recorrer a dois princípios da restrição da justiça global que permitem proteger e circunscrever as faculdades fiscais de um Estado (Dietsch e Rixen, 2014 e 2019).

O primeiro deles é o *princípio da qualidade de membro* (*principle of membership*), que estabelece que as pessoas físicas e jurídicas deveriam ser obrigadas a pagar impostos

3 Ver Oates (1999) para uma revisão da literatura sobre federalismo fiscal, especialmente relevante nessa visão mista do Estado.

4 Numerosas iniciativas recentes oferecem pistas sobre o tipo de obrigações compartilhadas que uma concepção de justiça fiscal internacional deveria incluir para tornar operacionais aqueles acordos alcançados entre os Estados na Agenda 2030 de ODS e na Agenda de Ação de Adis Abeba da terceira conferência internacional sobre financiamento para o desenvolvimento. Para os países da América Latina vale ressaltar os debates que estão andamento entre grupos de especialistas para a elaboração dos Princípios e Diretrizes de Direitos Humanos na Política Fiscal: <https://www.cesr.org/es/principios-para-una-politica-fiscal-al-servicio-de-los-derechos-humanos-una-iniciativa-para-americas-latino-americanas>

5 Ver Dietsch (2018).

no Estado do qual são membros, ou seja, naqueles países onde elas se beneficiam dos serviços públicos. Dado que as empresas se beneficiam dos serviços públicos e da infraestrutura no país onde ocorrem suas atividades econômicas, elas devem estar sujeitas a impostos no país de origem, isto é, onde são geradas as receitas (critério da fonte). Para as empresas multinacionais, a qualidade de membro viria gradativamente e, segundo este enfoque, deveria corresponder à distribuição de suas atividades econômicas entre os países. Dessa forma, o princípio em questão aborda a caça furtiva (“poaching”), que é a concorrência fiscal para atrair a base impositiva (capital financeiro e desvio de lucros) das pessoas e empresas que continuam sendo membros de outra jurisdição, beneficiando-se ali dos bens e serviços sem pagar os correspondentes impostos.

Em segundo lugar, o princípio de restrição da política fiscal implica que devem ser evitadas aquelas políticas fiscais de um Estado que cumpram simultaneamente as seguintes condições: estejam motivadas estrategicamente (ou seja, tenham a intenção de atrair capital estrangeiro) e tenham um impacto negativo na autonomia fiscal agregada dos Estados (isto é, produzam um resultado sub-ótimo coletivo ao reduzir a extensão agregada da autonomia fiscal). Portanto, esse princípio aborda a concorrência fiscal por atrair investimento estrangeiro direto (IED), que implica que o indivíduo ou a atividade econômica em questão se recoloquem em uma jurisdição diferente, afetando a autonomia fiscal efetiva de outros Estados. Assim, seriam considerados casos de interdependência fiscal benigna: 1) as políticas fiscais não estratégicas (formuladas independentemente de seu impacto sobre o capital estrangeiro) e que têm um resultado positivo sobre a autonomia fiscal agregada dos Estados; 2) as políticas fiscais que tenham um resultado negativo na autonomia mas que não são formuladas estrategicamente; e 3) as políticas fiscais formuladas estrategicamente mas que possuem um resultado positivo sobre a autonomia fiscal. Já as políticas formuladas estrategicamente e que apresentam um resultado negativo são consideradas nocivas e devem, portanto, ser evitadas.⁶

Adicionalmente, a visão mista do Estado, junto com o fortalecimento de sua legitimidade em um mundo de concorrência fiscal, requer uma reforma institucional para regular esta última, de modo a respeitar tanto a prerrogativa de autonomia quanto a restrição da justiça global.

Por último, em relação com o princípio da qualidade de membro antes mencionado, vale considerar uma limitação importante dos critérios atuais de equidade no sistema fiscal internacional. Von Haldenwang (2018) adverte que tais critérios não têm o alcance suficiente, dado que se centram em grande medida na noção de que os impostos são arrecadados onde se cria valor agregado e ignora-se a questão da relação entre os serviços públicos utilizados e os pagamentos efetuados regularmente pelos contribuintes. Embora o requisito de arrecadar impostos onde se cria valor agregado seja

de importância central para a elisão e a concorrência fiscal entre os países, este enfoque por si só não pode garantir a equidade internacional. Por um lado, o valor agregado se desloca do processo de produção real para outras atividades da cadeia de valor (*upstream or downstream*), já que o valor é gerado cada vez mais em pesquisa e desenvolvimento, design, comercialização, etc. e menos na produção em si, além de essas atividades se concentrarem nos países de renda mais alta ou poderem inclusive se situar em paraísos fiscais. Por outro lado, a relação entre a criação de valor e os serviços públicos requeridos nem sempre é a mesma, posto que nas cadeias globais de valor as atividades mais intensivas em criação de valor nem sempre requerem serviços públicos de maior qualidade.

Daí decorre a necessidade de um fortalecimento do princípio de equivalência fiscal⁷, mediante três grupos de iniciativas que reforcem: 1) uma maior transparência dos incentivos fiscais que competem internacionalmente; 2) um fortalecimento dos enfoques multilaterais para o intercâmbio de informação com fins fiscais; 3) a adoção de uma base tributária corporativa consolidada comum.⁸

Nesse sentido, a seguinte seção explora as iniciativas recentes de coordenação tributária internacional e as principais propostas de reforma realizadas por vários acadêmicos e instituições, em prol de fortalecer esses três eixos de cooperação entre países e preservar os princípios de legitimidade do Estado antes explicados.

⁶ Ver Dietsch e Rixen (2014 e 2019).

⁷ O princípio de equivalência fiscal (Olson, 1969) implica que o círculo daqueles que se beneficiam de um bem público deve corresponder ao círculo daqueles que pagam pelo bem.

⁸ Ver Von Haldenwang (2018).

3

INICIATIVAS DE COOPERAÇÃO INTERNACIONAL E PRINCIPAIS PROPOSTAS DE REFORMA

Ainda que as regras internacionais de tributação e o tratamento da dupla tributação entre o país fonte ou de origem da renda e o país de residência do contribuinte tenham começado a ser abordados no contexto da Liga das Nações durante a década de vinte do século passado, nos últimos anos observamos importantes avanços em matéria de cooperação e coordenação tributária internacional. Isso principalmente mediante iniciativas de amplo alcance como o Plano BEPS (Base Erosion and Profit Shifting: Erosão da base tributável e transferência de lucros) da OCDE/G20, a incorporação de países em desenvolvimento por meio do Quadro Inclusivo para a implementação desse projeto e a adoção da convenção multilateral para implementar as medidas relacionadas com os tratados fiscais para prevenir BEPS (também chamado de Instrumento Multilateral).

O *Plano de Ação BEPS*, aprovado pelo G20 em setembro de 2013 e publicado em outubro de 2015, incorpora padrões internacionais e quinze ações acordadas pelos países para enfrentar a erosão da base tributável e a transferência de lucros e assegurar mais transparência no âmbito fiscal. O plano reconhece a importância de garantir que os lucros tribuitem onde são realizadas as atividades econômicas substanciais que geram os lucros e onde se cria valor. Entre outras medidas, o pacote contém ações para prevenir a busca do tratado mais favorável (*treaty shopping*); revisa as normas sobre a transferência de lucros que determinam o tratamento fiscal das transações intragrupo; revisa os atuais padrões fiscais internacionais que visam eliminar a dupla tributação; e inclui o combate das práticas tributárias perniciosas.

Com o fim de integrar os países em desenvolvimento no processo de implementação desse plano, em junho de 2016 a OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) estabeleceu o Quadro Inclusivo do BEPS. Dessa forma, os países em desenvolvimento ou não-membros da OCDE podem participar na elaboração de padrões e no acompanhamento da execução do BEPS, além de receber apoio para o fortalecimento de capacidades. Atualmente esse grupo conta com 137 jurisdições comprometidas a cumprir e aplicar tal pacote.

Posteriormente, em cumprimento do acordado na Ação 15 do Plano BEPS, foi adotado o Instrumento Multilateral, vigente desde 1º de julho de 2018 e assinado por 93 jurisdições.⁹ Tal Instrumento permite modificar a aplicação de milhares de convênios bilaterais de dupla tributação para transpor os resultados do projeto BEPS, à medida que as ratificações nos países vão se efetivando. Ele também implementa padrões mínimos acordados para combater o abuso de tratados (*treaty shopping*) e para melhorar os mecanismos de resolução de disputas.

Além dessas três amplas ações, uma série de iniciativas, algumas delas dentro do projeto BEPS e impulsionadas pela OCDE, contribuíram para fortalecer a cooperação multilateral. Como foi mencionado na seção anterior, essas medidas ou propostas podem ser agrupadas nas seguintes categorias: aquelas vinculadas com a transparência dos incentivos fiscais; os enfoques multilaterais de intercâmbio de informação com fins fiscais; e as propostas de uma *base tributária corporativa consolidada comum* e outras opções de reforma.

No que se refere às iniciativas que buscam uma *maior transparência dos incentivos fiscais*, destacam-se o Fórum sobre Práticas Tributárias Danosas (Forum on Harmful Tax Practices, FHTP), que avalia a Ação 5 do plano BEPS e identifica aqueles regimes fiscais preferenciais que facilitam a erosão da base e o desvio de lucros, tendo assim o potencial de impactar de maneira injusta na base tributária de outros países. De acordo com o Fundo Monetário Internacional (FMI) (2019), avançou-se significativamente na luta contra as práticas tributárias danosas, dado que foram examinados 255 regimes tributários preferenciais, assim como foram revisados ou abolidos 134 deles. Isso significa um progresso para prevenir a concorrência fiscal nociva e preservar as duas faces da política fiscal explicadas na seção anterior: a tomada de decisões de políticas autônomas locais (tamanho do orçamento públi-

⁹ Até o momento, os Estados Unidos não assinaram o Instrumento Multilateral.

co e grau de distribuição nacional) e a promoção da justiça distributiva na esfera mundial.

No que diz respeito aos *enfoques multilaterais para a troca de informação com finalidades fiscais*, sobressaem algumas instâncias de cooperação impulsionadas a partir da OCDE, como o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações com Fins Tributários; a Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária; o Convênio Multilateral entre Autoridades Competentes para o Intercâmbio de Informações Financeiras e o de relatórios país a país.

Participam no Fórum Global de Transparência e Troca de Informações com Fins Tributários mais de 150 jurisdições, responsáveis pela vigilância e avaliação por pares sobre a posta em prática dos padrões de troca internacional de informação. A Convenção de Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária (criada em 1988, modificada em 2010 e com 129 jurisdições) promove a cooperação administrativa internacional relativa ao assessoramento e à arrecadação de impostos, com vistas a combater a elisão e a evasão fiscal.

Nesse contexto e com o objetivo de passar do padrão internacional de troca de informação sob requerimento para a troca automática, surgiu o Convênio Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercâmbio Automático de Informações Financeiras, que especifica os detalhes de qual informação bancária será trocada para fins tributários e quando (com 105 jurisdições signatárias). Adicionalmente, mediante o convênio multilateral entre autoridades competentes para o intercâmbio *automático de relatórios país a país* (com 78 jurisdições signatárias) foram estabelecidas as normas e procedimentos necessários para a troca automática dos relatórios sobre as operações globais das empresas multinacionais. Esses relatórios oferecem às administrações tributárias uma visão global das operações destas companhias, já que devem indicar onde são declarados seus lucros, impostos e atividades econômicas. Especificamente, devem informar suas receitas, lucros antes de impostos, imposto empresarial pago e devido, número de trabalhadores, capital declarado, lucros não distribuídos e ativos tangíveis em cada uma das jurisdições onde operam.

Outra instância importante é a Plataforma de Colaboração em Matéria Tributária, que constitui um esforço conjunto entre o FMI, a OCDE, a ONU e o Banco Mundial para apoiar a coordenação tributária internacional, tanto por meio do assessoramento técnico aos países em desenvolvimento, do desenvolvimento de capacidades, da criação e disseminação de conhecimentos, quanto da contribuição ao desenho e implementação de padrões tributários internacionais¹⁰.

Quanto às *propostas de uma base tributária corporativa consolidada comum e outras opções de reforma*, elas surgiram em torno da regulação da economia digital e são discutidas

tanto dentro do quadro BEPS quanto dentro de outras iniciativas da sociedade civil, de outras plataformas e da academia. Para o Plano BEPS, a digitalização da economia mundial e as oportunidades de evasão e transferência de lucros que esta permite estavam contempladas desde seus inícios. No entanto, o trabalho mais intenso dentro da OCDE a esse respeito foi iniciado em 2017, quando os ministros de finanças do G20 encomendaram ao Quadro Inclusivo a tarefa de alterar as regras da fiscalidade internacional para enfrentar os desafios da revolução digital.

O trabalho do Quadro Inclusivo, por meio do Grupo Especial sobre Economia Digital (TFDE, por suas siglas em inglês), teve início com a apresentação, em março de 2018, do “Relatório provisório sobre os desafios fiscais derivados da digitalização”, onde foram analisados os desafios da economia digital e enunciadas as três posições dos países até esse momento:

1. A posição do grupo de países que considera que nas empresas digitalizadas a remissão dos dados e a participação dos usuários gera assimetrias entre o lugar em que as empresas tributam os lucros e aquele em que se gera valor, motivo pelo qual propõem uma reforma principalmente das regras de nexos (onde os impostos devem ser pagos) e de atribuição de lucros (que proporção dos impostos devem ser taxados) apenas para esses modelos de negócio;
2. Os países que consideram que a digitalização da economia e a globalização fazem com que o quadro fiscal internacional não seja eficaz, propondo então reformas de nexos e de atribuição de lucros não só para os modelos econômicos altamente digitalizados e sim para toda a economia;
3. Os países que consideram que com a regulação existente é possível enfrentar os desafios da digitalização e não se requer ação alguma.

O relatório conclui que, embora não haja consenso entre os membros a esse respeito, o Quadro Inclusivo se compromete a buscar uma solução consensual ainda em 2020.

Em janeiro de 2019, o Quadro Inclusivo publicou a declaração política “Abordando os desafios tributários da digitalização da economia”, que assinala dois pilares sobre os quais as propostas de reforma se centrariam. No primeiro pilar tenta-se responder onde devem ser tributados os lucros das empresas multinacionais. No sistema atual, dominado pelas regras de preços de transferência e pelo princípio de plena concorrência, muitos países têm pouco ou nenhum direito a taxar os lucros gerados pelas vendas e outras atividades digitais de multinacionais em seu território. Esse pilar implica, assim, discutir a modificação das normas atuais que distribuem entre as diversas jurisdições a potestade tributária sobre os rendimentos das empresas multinacionais, incluindo as regras tradicionais sobre preços de transferência, o princípio de plena concorrência e as regras que determinam o nexos e a distribuição.

¹⁰ Ver <http://www.worldbank.org/en/programs/platform-for-tax-collaboration>

O segundo pilar se refere ao restante dos aspectos do BEPS, o que, na prática, gira em torno da discussão de uma taxa de distribuição mínima. Nesse pilar são exploradas duas regras inter-relacionadas para abordar os casos nos quais a renda é tributada a taxas nulas ou muito reduzidas: 1) uma regra de inclusão de receitas que tributa os lucros de uma filial estrangeira se estes estiverem sujeitos a uma taxa efetiva inferior a uma taxa mínima; 2) um imposto sobre os pagamentos de base erodida que operaria mediante a denegação de uma dedução ou a tributação baseada na fonte, para certos pagamentos que estivessem tributados abaixo dessa taxa efetiva mínima.

Visando alcançar um acordo em 2020, apresentou-se em fevereiro de 2019 um documento de consultas sobre os dois pilares, que recebeu mais de duas mil páginas de comentários. Nele foram concretizadas as três propostas existentes sobre o primeiro pilar: 1) a proposta sobre a participação do usuário, que se centra apenas nos negócios digitais e propõe realocar uma proporção dos lucros não rotineiros da empresa para as jurisdições nas quais os usuários se encontram; 2) a proposta sobre intangíveis de comercialização, centrada em toda a economia, que propõe realocar as receitas residuais das empresas multinacionais (EMN) atribuíveis à comercialização de intangíveis; 3) a proposta sobre presença econômica significativa que sugere realocar a totalidade dos lucros das empresas (rotineiros ou não) nas jurisdições onde a empresa tiver uma presença econômica significativa, medida por certas atividades-chave, realizando a divisão dos lucros em função de um método de partilha fracionada.

Como resultado desse processo, o Quadro Inclusivo entrou em acordo, em uma reunião plenária com 289 delegados e nove países, sobre um roteiro para chegar a um consenso em torno dos dois pilares, resumido no documento “Programa de trabalho para o desenvolvimento de uma solução consensual aos desafios tributários derivados da digitalização da economia”. Tal roteiro foi aprovado também pelos ministros de economia do G20.

Em 9 de outubro de 2019, o secretariado da OCDE apresentou para consultas uma proposta unificada para o primeiro pilar, partindo das três propostas anteriormente descritas. Essa proposta unificada sugere, entre outras coisas, reconhecer que as multinacionais são unidades econômicas, que a partilha de lucros deve partir da contabilidade consolidada das empresas e que os lucros residuais (não os rotineiros) devem ser distribuídos entre países mediante uma fórmula baseada no volume de vendas em cada jurisdição. Apesar de a proposta significar uma revisão dos princípios imperantes da tributação internacional, para muitos ela não é suficientemente ambiciosa, ignora as propostas feitas por outras comissões como as do Grupo Intergovernamental dos 24 e é inclusive prejudicial para os países em desenvolvimento, pois, como expressou o ICRICT (Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation - Comissão Independente para a Reforma da Fiscalidade Corporativa Internacional), a divisão será aplicada apenas às multinacionais muito grandes e elas poderiam continuar informando seus lucros onde quiserem para a maioria das suas atividades, permitindo que só uma pequena porção do imposto seja realocada.

Além disso, ao usar uma fórmula que depende do volume de vendas e excluir outros critérios, como o emprego ou usuários digitais, estaria favorecendo os países desenvolvidos, que possuem mercados maiores.

Um mês mais tarde, em 5 de novembro de 2009, o secretariado submeteu à consulta o documento de “Proposta global antierosão da base, pilar dois”, que procura garantir que os lucros das multinacionais estejam sujeitos a uma taxa tributária mínima, embora não especifique qual deva ser essa taxa mínima.

Ainda que estas ações representem importantes avanços para reforçar os dois pilares de legitimidade do Estado em matéria fiscal, as práticas abusivas, a transferência de lucros e a concorrência tributária danosa continuam existindo. Por esse motivo, têm surgido críticas e propostas alternativas da parte de várias organizações da sociedade civil, outras plataformas, diversos organismos e acadêmicos, a exemplo da Comissão Independente para a Reforma da Fiscalidade Corporativa Internacional¹¹ (ICRICT, 2018), que adverte que:

o atual sistema de tributação internacional é disfuncional. Baseado no princípio de plena concorrência e regras de preços de transferência, permite às empresas multinacionais transferir grande parte de seus lucros a jurisdições de baixa tributação [...] O projeto BEPS da OCDE está fracassando em seu mandato de garantir que os lucros sejam taxados no local onde ocorrem as atividades econômicas e o valor é criado (na fonte), a favor de onde as empresas que recebem as receitas tem sede (no país de residência), o que pode ser facilmente manipulado.

O Fundo Monetário Internacional (FMI, 2019), por sua vez, enfatizou que:

o sistema internacional de tributação corporativa está submetido a tensões sem precedentes. O projeto BEPS significou um grande avanço em matéria de cooperação tributária internacional, porém, continuam existindo vulnerabilidades. As limitações do princípio da independência mútua das partes – conforme o qual as transações entre partes relacionadas devem ter o mesmo preço que teriam se as partes fossem independentes – e a dependência do conceito de presença física do contribuinte para determinar a base jurídica de aplicação do imposto de renda têm permitido que empresas aparentemente lucrativas paguem poucos impostos. A questão da concorrência tributária segue, em boa medida, sem se resol-

11 O ICRICT nasceu como uma proposta das seguintes organizações da sociedade civil: Action Aid, Alliance-Sud, the Arab NGO Network for Development, o Centro para os Direitos Econômicos e Sociais, Christian Aid, the Council for Global Unions, a Aliança Global pela Justiça Tributária, a Internacional de Serviços Públicos, a Tax Justice Network, o South Center e the World Council of Churches. A Comissão é presidida por José Antonio Ocampo e conformada por Edmund Valpy Fitzgerald, Eva Joly, Gabriel Zucman, Ifueko M. Omoigui Okauru, Jayati Ghosh, Joseph E. Stiglitz, Hon. Irene Ovonji-Odida, Kim S. Jacinto Henares, Léonce Ndikumana, Magdalena Sepúlveda, Rev. Suzanne Membe Matale, Ricardo Martner, Thomas Piketty e Wayne Swan. Sua criação e trabalho contou e conta com o apoio da Fundação Friedrich Ebert.

ver. Da mesma forma, persistem as dúvidas em torno da atribuição de direitos de tributação entre países. O apelo para tributar “onde se cria valor” demonstrou não ser a base adequada para um progresso real.

Nessa linha, surgiu um grupo de propostas de reformas alternativas que incluem a adoção de uma base tributária corporativa consolidada comum, juntamente com outras opções de política.

Destaca-se aqui o *projeto legislativo da Comissão Europeia* para estabelecer uma base impositiva consolidada comum de imposto empresarial para os países da União Europeia (UE). As empresas multinacionais que operam na UE apresentariam uma única declaração consolidada de impostos com todas as suas atividades dentro da Comunidade Europeia e compensariam as perdas em um Estado membro com os lucros em outro. Os benefícios tributários consolidados seriam repartidos entre os Estados membros nos quais o grupo opera, utilizando uma fórmula de partilha que considera três fatores de igual ponderação: a mão de obra, os ativos e as vendas por destino. Cada Estado membro aplicaria sua própria taxa nacional do imposto sobre sua parte dos lucros tributáveis¹². Entretanto, dado que as reformas fiscais da UE devem ser aprovadas por unanimidade, existem grandes dificuldades para aprovar o projeto, que atualmente se encontra estagnado.

Adicionalmente, o ICRICT propõe que as multinacionais sejam tributadas como empresas unitárias e seus lucros mundiais sejam alocados mediante uma fórmula simples de distribuição, baseada em fatores objetivamente verificáveis (como emprego, vendas, ativos fixos, recursos utilizados, incluindo os usuários digitais, etc.). Além disso, sugere a aplicação de uma taxa mínima efetiva de imposto corporativo global de 20-25% e que sejam incluídas medidas a curto prazo efetivas e fáceis de administrar. Entre essas opções de curto prazo, a Comissão apoia os enfoques que alocam receitas para as filiais de uma multinacional sem buscar transações comparáveis de plena concorrência, como o método da distribuição do resultado (que distribui entre as filiais os lucros combinados em nível de transação com base em chaves de distribuição) e o método da margem líquida compartilhada (que aloca a uma filial uma fração apropriada da taxa de lucro líquida global do grupo corporativo)¹³.

De maneira similar, o Grupo Intergovernamental dos Vinte e Quatro (G-24), conformado por países em desenvolvimento, apresentou uma proposta de reforma tributária internacional¹⁴ com miras a solucionar os problemas trazidos pela economia digital, que apresentou ao Quadro Inclusivo em janeiro de 2019 e reforçou com uma apresentação como grupo para consulta pública da OCDE em março de 2019¹⁵. De modo ge-

ral, o grupo, liderado por Colômbia e Índia para assuntos tributários, propõe uma solução consensual sob o Quadro Inclusivo baseada na presença econômica significativa e em um modelo no qual todos os lucros das empresas sejam determinados mediante o uso de uma fórmula que leve em consideração vendas e usuários digitais, de modo tal que o sistema beneficie os países em desenvolvimento, que são os mais afetados negativamente pelo sistema tributário internacional atual.

Também houve propostas da parte de acadêmicos. Tal como foi mencionado na seção anterior, Von Haldenwang (2018) sugere algumas ações para fortalecer o princípio de equivalência fiscal no âmbito internacional, entre as quais se encontra o estabelecimento de uma base tributária corporativa consolidada comum, na qual a taxação das empresas seja acordada entre os Estados segundo critérios tais como o número de empregados, além do faturamento ou dos rendimentos. Picciotto (2016) também propõe reorientar as normas tributárias internacionais para que as multinacionais sejam tratadas como uma empresa única mediante a adoção de um sistema de impostos unitários, o uso de relatórios para a empresa em seu conjunto e o rateio dos lucros das empresas multinacionais.

De acordo com Torslov, Wier e Zucman (2017), uma reforma do imposto corporativo que contemple a divisão de ganhos globais em proporção, no local onde se realizam as vendas, aumentaria a arrecadação do imposto de renda das empresas em aproximadamente 20% nos Estados Unidos e na Europa.

No entanto, o FMI (2019) adverte que seria complicado chegar a um acordo internacional, tanto sobre uma base tributária comum quanto acerca da fórmula de partilha e, além disso, a depender do método de partilha, a concorrência tributária poderia continuar existindo. O organismo avaliou diferentes sistemas tributários internacionais. No caso dos *impostos mínimos sobre investimentos no exterior*, destaca que eles possuem a vantagem de oferecer uma proteção contra a transferência de lucros e a concorrência tributária, embora possam criar distorções e a administração possa ser complexa. Quanto aos *modelos de alocação de lucros residuais* (que atribuem um rendimento normal aos países de origem e compartilham o remanescente de acordo com uma fórmula), o FMI assinala que eles permitem reduzir substancialmente a transferência de lucros, mas mantêm o princípio da independência mútua das partes para os casos simples e seu efeito na concorrência tributária depende de como são distribuídos os ganhos residuais. Segundo este organismo, as propostas que incluem a atribuição dos direitos de tributação aos países de destino são a forma mais eficaz de abordar a concorrência tributária e a transferência de lucros, como é o caso dos *impostos ajustados em fronteira*¹⁶ (que combinam

¹² Ver https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en

¹³ Ver ICRICT (2018 e 2019).

¹⁴ https://www.g24.org/wp-content/uploads/2019/03/g-24_proposal_for_taxation_of_digital_economy_Jan17_Special_Session_2.pdf

¹⁵ <https://www.dropbox.com/s/zrj1e14mdxd7fmv/oced-Com-ments-received-digital-march-2019.zip?dl=0>

¹⁶ É o caso do imposto sobre os fluxos de caixa baseado no destino (DB-CFT, por suas siglas em inglês), que combina o ajuste em fronteira (caracterizado pela exclusão das exportações de base tributável e a inclusão das importações) com o tratamento de fluxo de caixa correspondente à diferença de receitas e gastos por atividades reais ou não financeiras, com o qual a amortização do investimento é considerada gasto e não inclui a dedução de ganhos. Também entram nessa categoria as propostas do imposto de renda das pessoas jurídicas como

um IVA de taxa única e base ampla com um subsídio salarial), embora pudessem ter problemas com a Organização Mundial do Comércio e, se adotados unilateralmente, agravar ambos os fenômenos. Para os países especializados em recursos naturais, a tributação baseada no destino deveria ser complementada com impostos baseados na origem para captar essas rendas¹⁷.

Com o propósito de lutar contra a evasão tributária, Ocampo (2018) propõe a criação de um registro financeiro mundial da propriedade. Dessa forma, todos os países contariam com informação dos titulares reais e últimos das empresas, contas bancárias e propriedades, o que evitaria a ocultação de ativos e operações, tornando impossível que as multinacionais desviem seus lucros de modo fraudulento para paraísos fiscais.

Por outro lado, para o ICRICT (2018) apenas o alcance universal da ONU e uma estrutura aberta e democrática podem dar voz plena a todos os países. Nesse sentido, demanda que a tributação internacional seja colocada sob a égide da ONU. Nas palavras de Joseph Stiglitz:

A questão da evasão, elisão e fraude fiscal é crucial para os países em desenvolvimento, mas a grande pergunta é quem é responsável por repensar a estrutura fiscal mundial. Foram feitas várias tentativas de dizer que deveria ser a ONU e não a OCDE. Infelizmente, fracassaram, e foi a raposa quem ficou responsável pelo galinheiro.

uma dedução tributária pelo patrimônio líquido/capital empresarial baseada no destino (DBACE, por suas siglas em inglês).

¹⁷ Ver FMI (2019).

Tanzi (2016) propõe a criação de uma autoridade tributária mundial (WTA, por suas siglas em inglês), que estabeleceria um sistema de monitoramento para identificar práticas abusivas, informaria os problemas de tributação no âmbito internacional, proporia soluções e trabalharia na implementação de reformas fiscais que beneficiem todos os países. Também serviria como um fórum para resolver disputas tributárias entre países, com funções similares às da Organização Mundial do Comércio, mas na área da tributação internacional.

Por sua vez, Dietsch e Rixen (2014) sugerem a criação da organização internacional da tributação, a partir do modelo da Organização Mundial do Comércio, na qual possam ser resolvidas as disputas entre os Estados, de modo a pôr em prática os princípios de adesão e restrição da política fiscal. Ao mesmo tempo, os autores propõem a passagem para um esquema de tributação unitária com uma fórmula de distribuição.

Algumas organizações da sociedade civil têm demandado que seja no seio da ONU onde se constitua um órgão intergovernamental para discutir os temas de tributação internacional, com a participação ampla de todos os países. Na Conferência sobre Financiamento para o Desenvolvimento, celebrada em Adis Abeba em 2015, alguns países em desenvolvimento e a sociedade civil pressionaram para elevar o Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Questões de Tributação das Nações Unidas à categoria de organismo intergovernamental, mas apenas conseguiram dotá-lo de maiores recursos¹⁸.

¹⁸ Ver Bejarano e Moreno (2019) e FMI (2019).

4

A PARTICIPAÇÃO DOS PAÍSES DA AMÉRICA LATINA EM INICIATIVAS DE COOPERAÇÃO INTERNACIONAL

Como foi exposto, no âmbito global existem diferentes instâncias de participação e coordenação de esforços entre os países com o fim de combater a elisão tributária internacional mediante a implementação de medidas de transparência e de cooperação para a troca de informação. Grande parte dos países da América Latina participam dessas iniciativas internacionais de transparência e intercâmbio de informação em matéria fiscal, ainda que em diferentes graus, como se resume no **Quadro 1**.

Uma dessas iniciativas é o Fórum Global de Transparência e Troca de Informações Tributárias, no qual são avaliados todos os seus membros e outras jurisdições relevantes. Avalia-se a qualidade do quadro legal e normativo de uma jurisdição para a transparência e a troca de informação, bem como a implementação prática desse quadro¹⁹. Quinze países da América Latina participam desse fórum global: Argentina, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, Equador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Paraguai, Peru, República Dominicana e Uruguai, embora o nível de cumprimento do Padrão para Intercâmbio de Informações mediante Solicitação (EOIR, por suas siglas em inglês) e a avaliação obtida não sejam os mesmos para todos (quadro 1). Dessa lista sobressaem Colômbia e México, que obtiveram avaliação de “cumprido” para o padrão EOIR. Em seguida, com um resultado de “majoritariamente cumprido”, encontram-se Argentina, Brasil, Chile, Costa Rica, El Salvador, República Dominicana e Uruguai. Já o Panamá recebeu a avaliação de “parcialmente cumprido”, enquanto a Guatemala não cumpriu com o padrão de troca de informação mediante solicitação.²⁰

Oito países latino-americanos que participam do Fórum Global começaram a implementar o Padrão para Intercâmbio Automático de Informações Financeiras (AEOI, por suas siglas em inglês), alguns a partir de 2017 (Argentina, Colômbia e México) e outros desde 2018 (Brasil, Chile, Costa Rica, Pana-

má e Uruguai). Além disso, dois países da região (Equador e Peru) se comprometeram voluntariamente a efetuar a troca automática de informação em 2020. De acordo com o último relatório anual da OCDE (2019), entre janeiro e novembro de 2019, 94 jurisdições haviam efetuado por volta de 6.100 intercâmbios bilaterais automáticos de informações financeiras mantidas na jurisdição emissora pelos residentes fiscais de suas jurisdições associadas. A grande maioria dos países participantes da América Latina enviou informação para cerca de sessenta ou mais jurisdições.

Os países anteriores, junto com o Equador, assinaram o Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio Automático de Informações Financeiras (CRS MCAA, por suas siglas em inglês). Nesse último país, o acordo entrará em vigor em setembro de 2020. Por sua vez, os países da região signatários do CRS MCAA, junto com o Peru (e exce-tuando o Equador), assinaram o Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes para o Intercâmbio Automático de Relatórios País a País (CbC MCAA, por suas siglas em inglês).

Da mesma forma, catorze países latino-americanos do Fórum Global subscreveram a Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária (MAAT, por suas siglas em inglês), que já entrou em vigor em treze deles: Argentina, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, Equador, El Salvador, Guatemala, México, Panamá, Peru, República Dominicana e Uruguai.

O Grupo Intergovernamental dos Vinte e Quatro (G-24) está formado por países em desenvolvimento, sendo membros oitos países latino-americanos: Argentina, Brasil, Colômbia, Equador, Guatemala, México, Peru e Venezuela.

No que se refere ao Quadro Inclusivo do BEPS, em dezembro de 2019 integravam-no os seguintes países da América Latina: Argentina, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, Honduras, México, Panamá, Paraguai, Peru, República Dominicana e Uruguai, enquanto entre os membros do Instrumento Multilateral para implementar o BEPS encontravam-se Argentina, Chile, Colômbia, Costa Rica, México, Panamá, Peru e Uruguai.

¹⁹ Para mais informação ver <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/>

²⁰ Ver <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>

Em suma, apesar de grande parte dos países da região ter ido aderindo à agenda BEPS com diferentes graus de participação, ainda falta que alguns se somem e, como foi menciona-

do anteriormente, parece que tais iniciativas não têm sido suficientes para deter o desvio de lucros e a erosão das bases de tributação.

QUADRO 1

América Latina: participação em iniciativas de cooperação internacional em matéria fiscal (situação em novembro-dezembro de 2019)

	Fórum Global de Transparência e Intercâmbio de Informações Tributárias				CRS MCAA	CbC MCAA	MAAT Entrada em vigor	Quadro inclusivo do BEPS	Instrumento Multilateral	G-24	
	Membro	Cumprimento padrão EOIR ^{a/}	AEOI: nº de jurisdições às que enviou informação em 2019 ^{a/}	Data primeiro AEOI							
Argentina	Sim	majoritariamente cumprido	67	Set. 2017	Sim	Sim	Sim	1/1/2013	Sim	Sim	Sim
Bolívia	Não	-	-	-	Não	Não	Não	-	Não	Não	Não
Brasil	Sim	majoritariamente cumprido	67	Set. 2018	Sim	Sim	Sim	1/10/2016	Sim	Não	Sim
Chile	Sim	majoritariamente cumprido	63	Set. 2018	Sim	Sim	Sim	1/11/2016	Sim	Sim	Não
Colômbia	Sim	cumprido	65	Set. 2017	Sim	Sim	Sim	1/7/2014	Sim	Sim	Sim
Costa Rica	Sim	majoritariamente cumprido	67	Set. 2018	Sim	Sim	Sim	1/8/2013	Sim	Sim	Não
Equador	Sim	-	-	Set. 2020	Sim	Não	Sim	1/12/2019	Não	Não	Sim
El Salvador	Sim	majoritariamente cumprido	-	-	Não	Não	Sim	1/6/2019	Não	Não	Não
Guatemala	Sim	não cumprido	-	-	Não	Não	Sim	1/10/2017	Não	Não	Sim
Honduras	Sim	-	-	-	Não	Não	Não	-	Sim	Não	Não
México	Sim	cumprido	67	Set. 2017	Sim	Sim	Sim	1/9/2012	Sim	Sim	Sim
Nicarágua	Não	-	-	-	Não	Não	Não	-	Não	Não	Não
Panamá	Sim	parcialmente cumprido	58	Set. 2018	Sim	Sim	Sim	1/7/2017	Sim	Sim	Não
Paraguai	Sim	-	-	-	Não	Não	Sim	Ainda não vigente	Sim	Não	Não
Peru	Sim	-	-	2020	Não	Sim	Sim	1/9/2018	Sim	Sim	Sim
Rep. Dominicana	Sim	majoritariamente cumprido	-	-	Não	Não	Sim	1/12/2019	Sim	Não	Não
Uruguai	Sim	majoritariamente cumprido	67	Set. 2018	Sim	Sim	Sim	1/12/2016	Sim	Sim	Não
Venezuela	Não	-	-	-	Não	Não	Não	-	Não	Não	Sim
Total países AL	15				9	9	14		12	8	8
Total jurisdições	158				107	83	135		137	93	24

Notas a/ Situação em novembro de 2019.

EOIR Padrão para Intercâmbio de Informações mediante Solicitação.

AEOI Padrão para Intercâmbio Automático de Informações Financeiras.

MAAT Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária.

CRS MCAA Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio Automático de Informações Financeiras.

CbC MCAA Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes para o Intercâmbio Automático de Relatórios País a País.

Fonte: Elaboração própria baseada na OCDE. Disponível em:

- <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/>
- <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>
- <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/mcAA-Signatories.pdf>
- <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcAA-Signatories.pdf>
- <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>
- <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

5

PANORAMA DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA ATUAL NA AMÉRICA LATINA E OS DEBATES NOS ÚLTIMOS ANOS

Um traço característico da tributação latino-americana que esteve no centro dos debates na região guarda relação com o *nível e a estrutura da carga tributária*.

Para além das significativas mudanças na política fiscal ocorridas durante as últimas décadas, observa-se um viés pró-déficit em sua evolução de longo prazo. Ao longo da história, as receitas fiscais da América Latina mostraram-se insuficientes para financiar o gasto público, que sistematicamente se manteve acima dos recursos, ou seja, o resultado fiscal médio da região foi sempre majoritariamente deficitário. Por exemplo, no período de 1950-2018, menos de 20% dos resultados das contas públicas dos países foram superavitários – com impacto na sustentabilidade das finanças públicas, seja do governo central ou dos governos subnacionais – e resultou em um estreito espaço para a gestão da política fiscal ao longo das décadas.²¹

A carga tributária média não só é baixa quando comparada ao gasto, mas também quando comparada ao nível de desenvolvimento, tal como se aprecia ao relacionar a carga tributária com o PIB per capita²². Vale mencionar que a média regional oculta uma grande heterogeneidade na arrecadação fiscal entre os países, abarcando desde um mínimo de 12% do PIB na Guatemala até um máximo de 41% do PIB em Cuba. Grande parte dos países latino-americanos possui cargas tributárias inferiores a outras regiões de PIB per capita similar, embora vários complementem suas receitas com uma importante arrecadação não tributária proveniente da exploração dos recursos naturais.

Apesar desses traços estruturais, nos últimos anos a carga tributária total tem se incrementado na região, fundamentalmente mediante o aumento do IVA e da arrecadação dos impostos de renda, principalmente pelo crescimento na arrecadação dos impostos de renda de pessoas jurídicas. Em vários países, o aumento das receitas tributárias também foi

resultado de políticas fiscais que reduziram os incentivos fiscais nas zonas de livre comércio, da introdução de impostos mínimos para as empresas, das reformas na tributação internacional e dos acordos entre países para combater a evasão fiscal (OCDE/Cepal/CIAT/BID, 2019).

No entanto, em comparação com os países desenvolvidos, a carga tributária média da América Latina é a metade da registrada na média dos quinze países que se tornaram membros da Comunidade Europeia antes de abril de 2004 (UE-15) e situa-se 14 pontos do PIB abaixo dos países da OCDE (**Gráfico 1**).

Também a composição da carga tributária difere entre esses grupos de países. A principal causa das diferenças corresponde à *menor arrecadação relativa por impostos diretos* (aplicados aos rendimentos e à propriedade) e, em particular, à baixa arrecadação do imposto de renda pessoal, junto com uma baixa arrecadação das contribuições aos sistemas públicos de seguridade social. Na América Latina, menos de um terço da arrecadação corresponde a impostos diretos, enquanto a maior parte da carga recai nos impostos sobre o consumo e outros impostos indiretos. Em termos do PIB, a região arrecadou uma média de 9,5 pontos em impostos indiretos durante o período 2010-2018 (em comparação com os 10,8% do PIB nos países da OCDE), enquanto obteve 6% do PIB a partir de tributos diretos, o que está muito longe dos 13,4% contabilizados pelos países da OCDE. Em particular, a arrecadação total do imposto de renda na América Latina é menos da metade do que nos países da OCDE (5,5% diante de 11,5% do PIB em 2018) ou do que nas economias da UE-15 (13,5 pontos do PIB).

Portanto, além de ser baixa, a carga tributária na região também apresenta um claro viés regressivo e importantes implicações para as funções redistributiva e de estabilização da política fiscal.

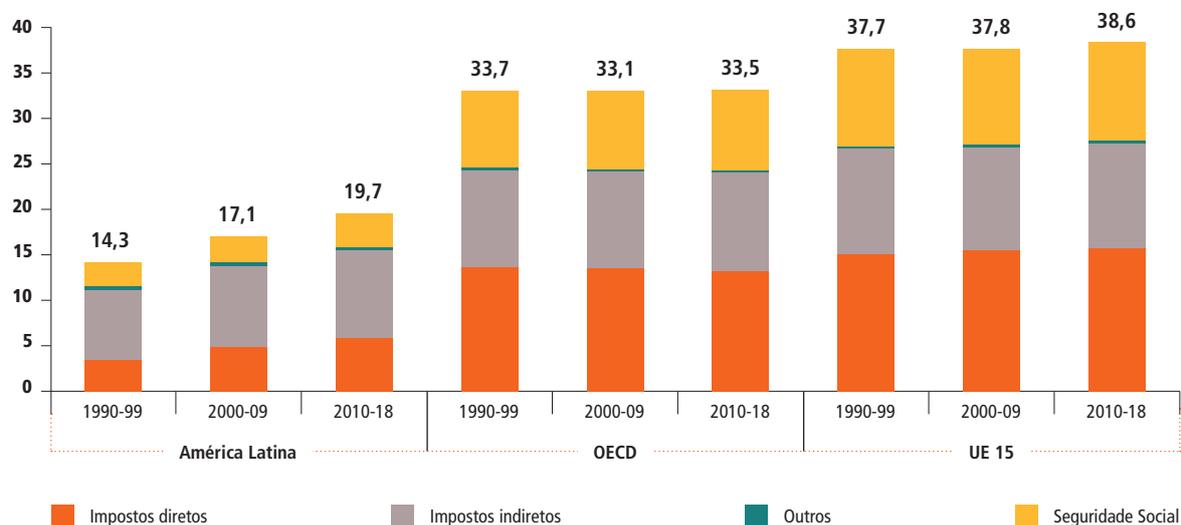
A tendência positiva na arrecadação do *imposto de renda* ocorrida durante o presente século pode ser explicada por dois determinantes principais. Em primeiro lugar, entre 2003

²¹ Para mais detalhes ver Jiménez e Podestá (2019).

²² Ver Jiménez e Podestá (2017a).

GRÁFICO 1

América Latina: participação em iniciativas de cooperação internacional em matéria fiscal (em porcentagens do PIB)



Nota Na América Latina, considera-se a média simples de 19 países: Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, Equador, El Salvador, Guatemala, Haiti, Honduras, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, República Dominicana, Uruguai e Venezuela. Na OCDE, incluem-se os 36 membros atuais.

Fonte Elaboração própria, com base na Cepal e na OCDE.

e 2008, deu-se um maior crescimento do imposto de renda que recai sobre as pessoas jurídicas (Gráfico 2), associado essencialmente ao aumento significativo da arrecadação proveniente de empresas mineradoras e petroleiras, como resultado do auge dos preços de exportação dos produtos primários e de certas reformas implementadas para alcançar uma maior apropriação fiscal desse tipo de rendas. Em segundo termo, em especial a partir de 2011, destaca-se o incremento da arrecadação do imposto de renda de pessoas físicas, sendo um fator importante as reformas implementadas pelos países da região que buscaram ampliar as bases imponíveis desse tributo, sobretudo para fortalecer a tributação sobre os rendimentos de capital, assim como foram incluídas também mudanças nas alíquotas, as faixas de renda tributáveis e melhoraram as regras da tributação internacional.²³

Apesar de a arrecadação dos impostos de renda pessoal ter aumentado na América Latina, as pessoas jurídicas contribuem com mais de 60% do total arrecadado em conceito de imposto de renda, enquanto as pessoas físicas arcam com o restante. Nos países da OCDE, essas participações apresentam-se à inversa: 73% provém das pessoas físicas e 27% das empresas; no caso das quinze economias da União Europeia, o imposto de renda pessoal alcança uma participação de 78% do total. É preciso ressaltar que o imposto de renda empresarial é o menos direto desse tipo de tributos, na medida em que as empresas têm a possibilidade de transferir a

carga fiscal para os preços dos bens e serviços consumidos pelas pessoas, debilitando sua capacidade redistributiva.

Adicionalmente, uma limitação do imposto de renda pessoal na América Latina é que este se arrecada fundamentalmente sobre os assalariados, ou seja, recai sobre os trabalhadores formais em relação de dependência, que sofrem a retenção do imposto em sua fonte de renda. As maiores possibilidades de evasão e elisão dos trabalhadores independentes e o tratamento preferencial recebido pelos rendimentos de capital limitam a arrecadação de receitas não salariais.

O *desequilíbrio intrínseco* no imposto de renda dos países da região e o reduzido nível de arrecadação coloca um duplo desafio para a América Latina. Por um lado, aumentar, na medida do possível, a arrecadação global dos tributos sobre os rendimentos, de modo a incrementar a arrecadação e afetar positivamente a estrutura tributária vigente e, por sua vez, fazer com que tal incremento seja dirigido em maior proporção para o imposto que recai sobre as pessoas físicas, a fim de alcançar um melhor equilíbrio na composição do tributo.

Outra característica dos sistemas tributários latino-americanos é a fraca tributação sobre o patrimônio, historicamente de reduzida importância. Não obstante, nos últimos anos o tema tem suscitado crescente interesse, relacionado com suas vantagens em termos de eficiência e equidade, assim como com sua capacidade de alcançar os contribuintes mais ricos, já que na maioria dos países da região a riqueza patrimonial se encontra altamente concentrada.

²³ Para mais detalhes sobre as reformas, ver Cepal (2015 e 2017a).

GRÁFICO 2

América Latina (10 países): evolução e estrutura do imposto de renda, 1990-2018
(em porcentagens do PIB)



Nota A desagregação entre pessoas físicas e jurídicas corresponde à média simples de dez países com informação disponível: Argentina, Brasil, Chile, Colômbia, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Peru e Uruguai.

Fonte Elaboração própria com base na Cepal.

A arrecadação por impostos à propriedade nos países da região apresenta uma média muito inferior à dos países desenvolvidos²⁴. As receitas por impostos sobre bens imóveis correspondem em média a aproximadamente 0,5% do PIB²⁵, com diferenças entre países. Já os industrializados da OCDE arrecadam mais de 1% do PIB nesse tipo de tributos.

De acordo com estimativas recentes²⁶, a maioria dos países latino-americanos, com um grande setor primário, poderia ultrapassar a arrecadação objetivo de cerca de 1% do PIB, se a terra e as edificações rurais estivessem efetivamente incluídas na base tributável, o que permitiria aumentar o espaço fiscal, diminuir brechas entre níveis de governo e melhorar o impacto econômico do sistema tributário.

Outro imposto patrimonial com potencial relevância para melhorar a incidência tributária é o que recai sobre as transmissões de bens a título gratuito, sejam elas doações ou heranças.²⁷ A relevância desse tipo de tributação não está dada pelo magro resultado arrecadatário que se costuma alcançar (0,01% do PIB em média), mas sim pelos baixos custos de eficiência e sua incidência claramente progressiva sobre a distribuição da renda e da riqueza. Para tanto, é fundamental

procurar um desenho do tributo que seja de caráter pessoal e global, com isenções mínimas.

Para além das reformas tributárias e das melhoras nos níveis de arrecadação do imposto de renda pessoal dos últimos anos, existe consenso em assinalar três fatores que têm condicionado o desempenho desse tributo nos países da América Latina: 1) a evolução das alíquotas legais, que levou a uma redução das taxas marginais máximas aplicadas na média dos países; 2) a estreita base imponible como consequência de um grande número de isenções, deduções permitidas, proliferação e permanência de regimes tributários simplificados e pelos níveis de mínimo não imponible, que deixam fora do imposto uma quantidade importante de receitas; 3) os altos níveis de não pagamento (evasão e inadimplência) observados em quase todos os países.²⁸

A estreita base imponible da região se relaciona também com a crescente *concorrência tributária internacional*. Um estudo do Banco Mundial (2018) que considera informação para 107 países em desenvolvimento adverte que as taxas do imposto de renda das empresas nos países em desenvolvimento foram sendo reduzidas (Gráfico 3). Além disso, cerca de 46% dos países em desenvolvimento implementaram novos incentivos tributários ou tornaram mais generosos os incentivos existentes entre 2009 e 2015, enquanto apenas 24% deles eliminaram incentivos tributários ou os tornou menos generosos em ao menos um setor durante o mesmo período. No

²⁴ OCDE/Cepal/CIAT/BID (2019).

²⁵ Gómez Sabaini, Jiménez e Martner (2017).

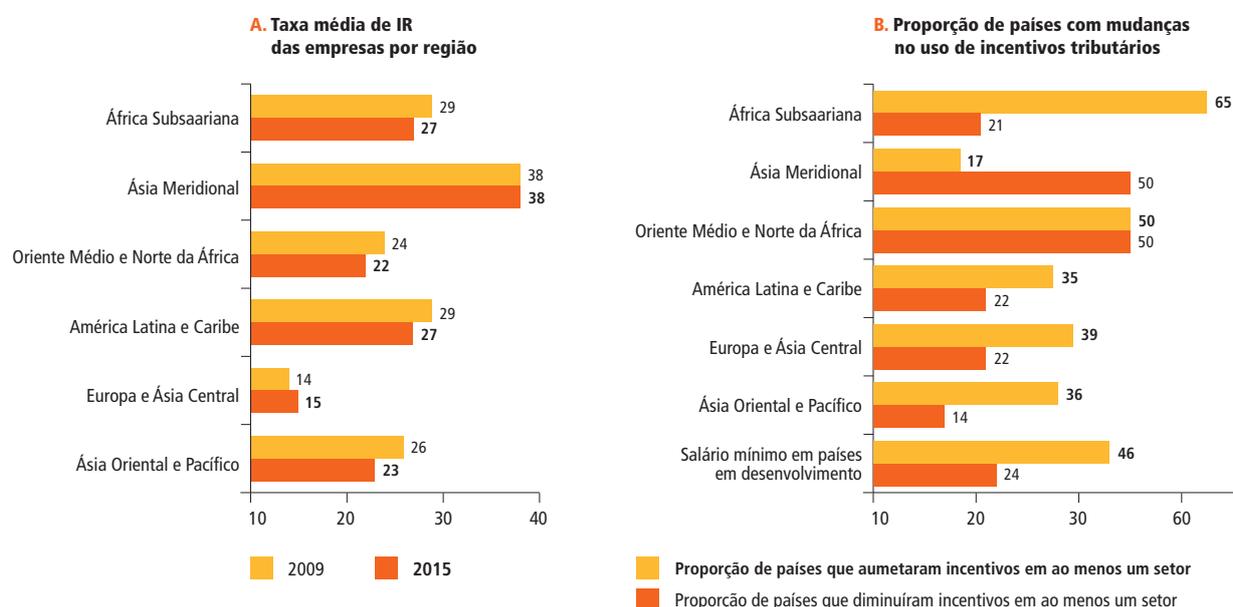
²⁶ Ver Ahmad, Brosio e Jiménez (2019), apresentado nas VIII Jornadas ibero-americanas de financiamento local, México.

²⁷ Para mais detalhes sobre esse tipo de impostos e sua aplicação na América Latina, ver Gómez Sabaini, Jiménez e Martner (2017).

²⁸ Para mais detalhes ver Jiménez e Podestá (2017b).

GRÁFICO 3

Taxa do imposto de renda de empresas e mudanças nos incentivos tributários por região, 2009-2015, em porcentagens



Fonte: Cepal/Oxfam (2019) com base no Banco Mundial, Global Investment Competitiveness Report 2017/2018: Foreign Investor Perspectives and Policy Implications. Washington: World Bank.

caso dos países da América Latina e do Caribe, o correspondente a 35% deles aumentou os incentivos em ao menos um setor, enquanto 22% os reduziram (Gráfico 3B).

A redução nas taxas do imposto de renda das empresas, a criação de novos incentivos ao investimento e o oferecimento de incentivos mais generosos, na maioria dos países, evidenciam os problemas da concorrência fiscal internacional e o risco de uma corrida para o abismo na tributação da renda. Essas medidas de política erodem as bases tributárias dos países e prejudicam a mobilização de recursos internos que são imprescindíveis para financiar as políticas necessárias para cumprir com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (Cepal/Oxfam, 2019).

Do mesmo modo, a *evasão* e a *elisão fiscais* têm sido um dos principais obstáculos nos países da América Latina. Os estudos disponíveis mostram que os níveis de evasão são altos em comparação com outras regiões do mundo e maiores no caso dos impostos de renda do que nos impostos ao valor agregado, com uma taxa média de não pagamento de 51% e 27%, respectivamente. De acordo com as últimas estimativas da Cepal, o montante da evasão e da elisão fiscais na América Latina alcançou 6,3% do PIB em 2017. Os altos níveis de não pagamento reduzem os recursos disponíveis para financiar o alcance dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e atentam contra a capacidade redistributiva do imposto de renda, na medida em que deixam de ser cumpridos os requisitos básicos de equidade horizontal e vertical de um sistema tributário.

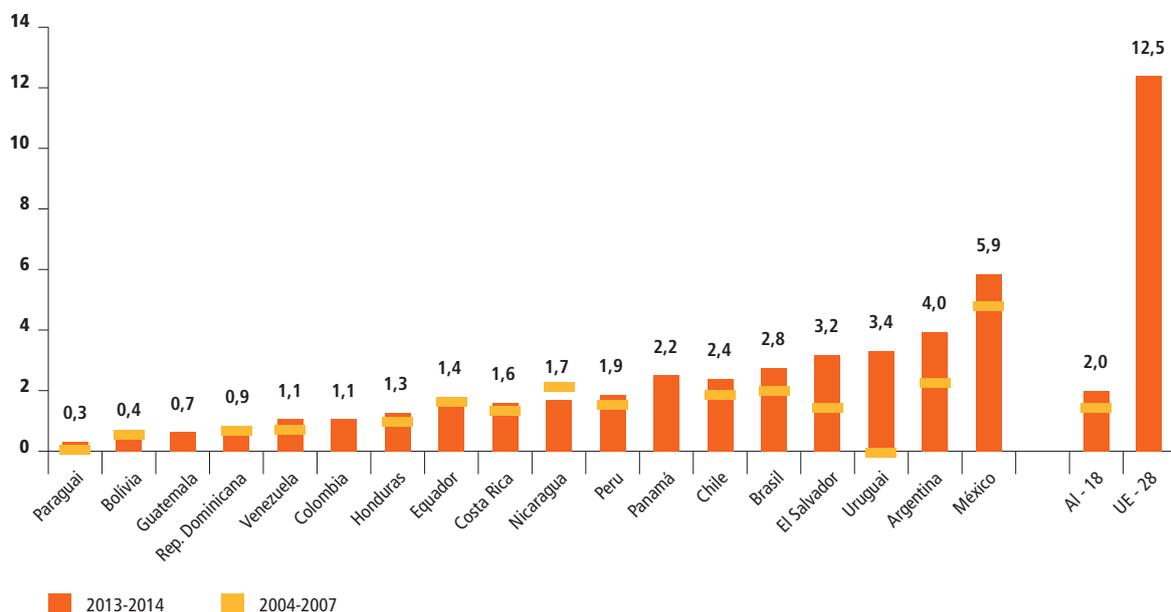
Parte da alta taxa de evasão e elisão da região se origina nos fluxos financeiros ilícitos que saem da região como consequência da manipulação de preços do comércio internacional de bens e que, segundo cálculos recentes, custaram à região quase 1,2 trilhões de dólares entre 2000 e 2016, alcançando nesse último ano 85 bilhões de dólares (1,5% do PIB). A Cepal (2019b) manifesta que tal valor supõe uma importante redução dos fluxos financeiros ilícitos em comparação com os máximos registrados em 2013 e 2014, quando essas saídas atingiram os 100 bilhões de dólares por ano. Além disso, dado que a proporção de saídas ilícitas relacionadas com as exportações também diminuiu, a Cepal sugere que tal redução não se deveu simplesmente a uma queda nas exportações, mas também a melhoras nas normas de preços de transferência e na administração tributária e aduaneira.

A soma desses fatores que condicionam a distribuição da carga tributária e o nível de recursos para financiar o gasto social fez com que a política fiscal tenha fracos impactos econômicos e sociais, como a baixa incidência redistributiva. Nos países da América Latina, os níveis médios de desigualdade dos rendimentos de mercado (isto é, anterior à ação da política fiscal) são levemente superiores aos valores médios da OCDE, e inclusive alguns países registram uma desigualdade desses rendimentos menor do que nas economias de alta renda. No entanto, os sistemas tributários e o gasto social na região têm uma menor efetividade quando se trata de melhorar a distribuição da renda disponível.

Na América Latina, o coeficiente de Gini cai, em média, 9 pontos percentuais após os impostos diretos e as transferên-

GRÁFICO 4

América Latina (18 países) e União Europeia (28 países): redução do coeficiente de Gini devido ao imposto de renda das pessoas físicas, 2004-2014 (em porcentagens)



Fonte: Cepal (2017a).

cias em dinheiro e em espécie, em comparação com uma redução de 23 pontos na OCDE e de 26 pontos para a média de quinze economias da União Europeia (Hanni, Martner e Podestá, 2014). Além disso, a grande diferença em relação ao poder redistributivo da política fiscal entre os países latino-americanos e as economias desenvolvidas vem dada pelos impostos diretos e pelas transferências em dinheiro, já que a queda do coeficiente de Gini ocasionada pela distribuição do gasto em educação e saúde é bastante similar entre esses grupos de países.²⁹

Os modestos avanços em matéria do imposto de renda das pessoas físicas também se refletem na evolução do poder redistributivo desse instrumento. Como é ilustrado no **Gráfico 4**, a redução do coeficiente de Gini devido ao imposto de renda pessoal alcançou os 2% na média de dezoito países da América Latina durante 2013-2014. Embora isso represente uma leve melhoria em relação a seu desempenho redistributivo no período 2004-2007 (1,5%), encontra-se ainda longe da redução da desigualdade alcançada pelos países da União Europeia (12,5%).

Grande parte do sutil impacto redistributivo dos sistemas tributários da região se relaciona com a baixa carga tributária dos contribuintes mais ricos.³⁰ Como é possível apreciar no **Gráfico 5**, a taxa média efetiva do décimo decil só alcançou 4,8% em 2014 para a média da América Latina, o que contrasta significativamente com a média de 21,3% dos países da União Europeia. Ainda que as taxas legais máximas do imposto de renda pessoal se situem entre 25 e 40%, as taxas efetivas pagas pelo decil superior são muito baixas.

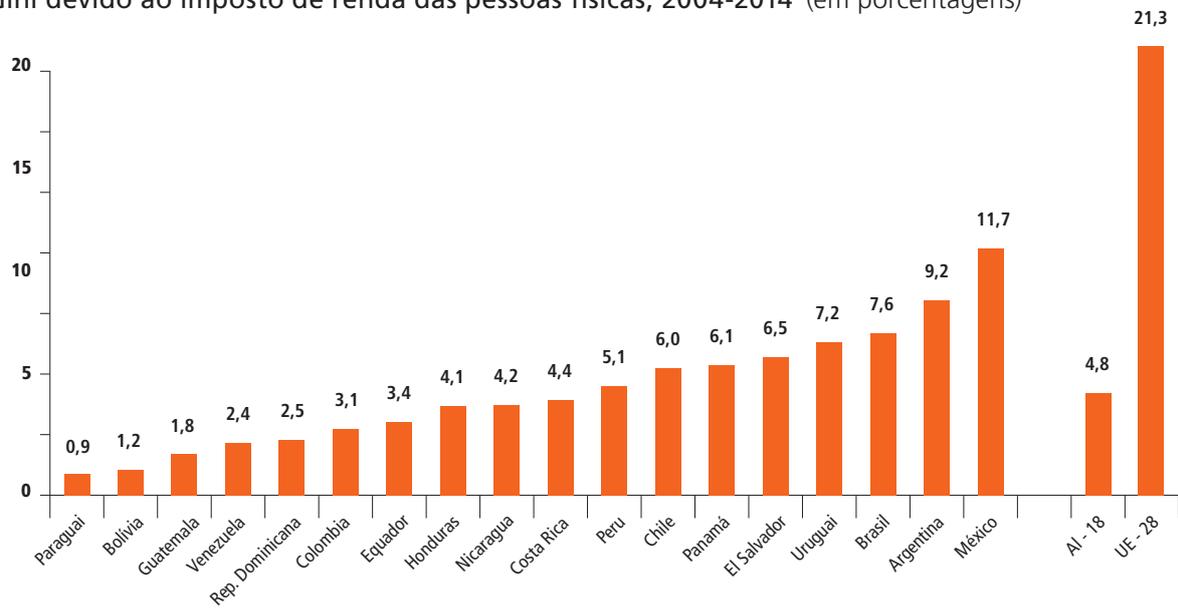
Em síntese, os debates tributários dos últimos anos nos países latino-americanos têm se centrado na importância de fortalecer o nível da carga tributária, bem como melhorar sua estrutura para torná-la menos dependente da taxa indireta e diminuir seu viés regressivo. Em especial, mediante o reforço da tributação sobre a renda pessoal, o patrimônio e a riqueza, a racionalização dos incentivos tributários, a prevenção da concorrência fiscal internacional, o controle dos fluxos financeiros ilícitos, da evasão e da elisão tanto nacional quanto internacional.

²⁹ Em média, o coeficiente de Gini cai apenas 3 pontos percentuais após a ação fiscal direta, enquanto a provisão pública de serviços de educação e saúde o reduz em 6 pontos adicionais. Nos países europeus e em outras economias da OCDE, o efeito redistributivo conjunto das transferências monetárias e do imposto de renda é de 19 e 17 pontos respectivamente, enquanto a distribuição efetuada mediante o gasto público em espécie se situa entre os 6 e os 7 pontos. Ver Hanni, Martner e Podestá (2014).

³⁰ Ver Cepal (2017a), Jiménez e Solimano (2012) e Jiménez (2015).

GRÁFICO 5

América Latina (18 países) e União Europeia (28 países): redução do coeficiente de Gini devido ao imposto de renda das pessoas físicas, 2004-2014 (em porcentagens)



a A taxa média efetiva se calcula sobre a entrada bruta antes dos impostos diretos

Fonte Cepal (2017a).

6

PONTOS DE CONTATO ENTRE A COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL E SISTEMAS NACIONAIS DE TRIBUTAÇÃO MAIS REDISTRIBUTIVOS

Com a finalidade de unificar esforços e alinhar a agenda nacional de tributação com a agenda internacional a partir do quadro conceitual resumido na Seção 2, esta seção busca dar resposta às seguintes indagações: De que modo a coordenação tributária internacional permitiria fortalecer a capacidade redistributiva dos sistemas tributários da região? Como as reformas nacionais na América Latina poderiam contribuir para melhorar a coordenação internacional?

No que se refere à primeira pergunta, as diversas iniciativas de cooperação internacional destinadas a controlar, reduzir ou evitar a *concorrência fiscal internacional* são também uma importante ferramenta para atenuar as desigualdades tanto dentro quanto entre países.

Como foi examinado na Seção 2, a concorrência fiscal nociva está em conflito com os objetivos do Estado e da política fiscal, devido a que atenta tanto contra a prerrogativa de autonomia fiscal quanto contra a restrição da justiça global.

Neste ponto, é importante relembrar que a concorrência fiscal pode adotar uma variedade de formas e ser aplicada não apenas mediante a redução das taxas tributárias mas também com a modificação da base imponible por meio de regimes fiscais preferenciais para os estrangeiros, lacunas ou outras regulamentações (como regras de sigilo bancário ou a formação de fideicomissos que ocultam a identidade de seus proprietários). Devido a sua mobilidade, os diferentes tipos de capital são seu principal objetivo, o que leva a diferentes aspectos da concorrência fiscal.

Em primeiro lugar, os chamados “paraísos fiscais” buscam captar o capital financeiro, seja individual ou corporativo, mediante uma combinação de taxas baixas ou inclusive nulas e disposições legais como o sigilo bancário ou os fideicomissos. Essas disposições fazem com que seja impossível para as administrações tributárias rastrear o capital. Em segundo lugar, existe concorrência pelos denominados “*paper profits*”. As empresas multinacionais transferem lucros de jurisdições com impostos elevados para outras com impostos baixos mediante o uso de uma série de técnicas abusivas, reduzindo

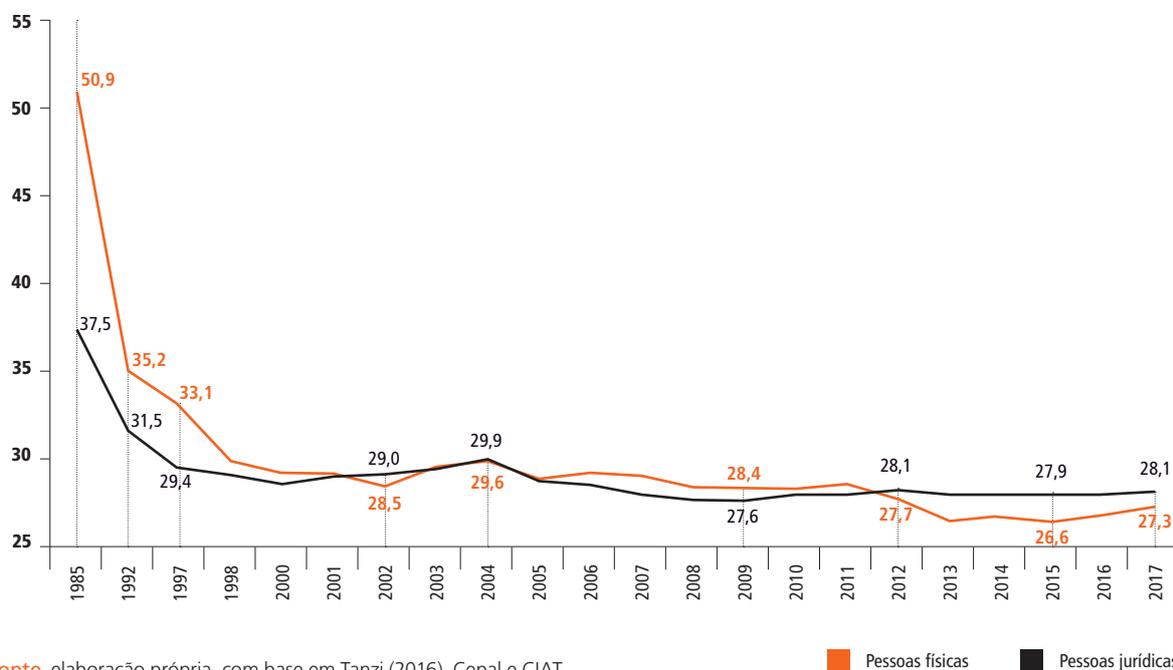
sua fatura fiscal sem realocar atividades reais. Em terceiro lugar, os governos utilizam sua política fiscal para atrair investimentos reais, seja por meio de uma taxa baixa de imposto empresarial ou mediante a criação de regimes tributários especiais, embora o investimento estrangeiro direto dependa também de outros fatores (como a quantidade de infraestrutura, mão de obra, instituições, etc.).

Essa pressão pela redução das taxas do imposto de renda das empresas e do capital móvel costuma resultar em sistemas fiscais mais regressivos. Em primeiro lugar, quando os países reduzem a taxa nominal do imposto de renda das pessoas jurídicas, geralmente diminuem também a taxa máxima do imposto de renda pessoal (**Gráfico 6**), de modo a evitar a arbitragem entre os dois regimes, ou seja, que os indivíduos de maior renda sejam categorizados como pessoas jurídicas. Dessa forma, a estrutura do imposto de renda da pessoa física se vê afetada, diminui sua progressividade e sua capacidade redistributiva. Tal como se viu na seção anterior, isso é chave para todos os países da América Latina caracterizados por uma fraca tributação direta, particularmente sobre a renda das pessoas físicas.

Em segundo lugar, a concorrência fiscal afeta a distribuição da carga tributária entre diferentes contribuintes. Com o fim de compensar a queda nas receitas fiscais originada pela redução das taxas, alguns países recorrem a aumentar a pressão tributária sobre o consumo e o trabalho, com efeitos claramente regressivos. Assim, a carga fiscal se desloca de impostos diretos a indiretos e de capital a trabalho (de fatores móveis a imóveis). Isso também é chave para os países latino-americanos que, como ficou claro na Seção 4, apresentam uma estrutura tributária com um viés de tendência a impostos indiretos de caráter regressivo e um desequilíbrio nos impostos que taxam a renda. Esse desequilíbrio se manifesta, por um lado, em uma forte participação do imposto de renda das empresas e uma modesta contribuição das pessoas individuais e, portanto, com uma maior carga tributária sobre os assalariados do que sobre o fator capital. Dessa forma, a concorrência fiscal agrava os problemas preexistentes dos sistemas tributários latino-americanos.

GRÁFICO 6

América Latina: evolução das taxas máximas do imposto de renda das pessoas jurídicas
(em porcentagens)



Além disso, o fenômeno da concorrência tributária afeta a distribuição da carga fiscal entre diferentes tipos de empresas. As grandes empresas multinacionais têm a capacidade de transferir seus lucros para jurisdições de baixa ou nula tributação e minimizar assim sua carga tributária. Em contraste, as pequenas e médias empresas que operam em mercados internos têm menos possibilidades de reduzir sua carga tributária e, portanto, é mais difícil para elas competir com as grandes multinacionais.

Em terceiro lugar, a concorrência fiscal entre países reduz a disponibilidade de recursos, especialmente para os países mais pobres que têm menos possibilidades de recorrer a outras fontes de receitas. Crivelli et al. (2015) estimam as perdas anuais em impostos corporativos associadas à erosão da base tributária e à transferência de lucros em cerca de 200 bilhões de dólares para países em desenvolvimento, o que representa 1,3% do PIB, enquanto para os países da OCDE a perda de receita tributária se situa entre 400 e 500 bilhões de dólares, isto é, por volta de 1% do PIB.

Assim, os países contam com menos receitas para financiar suas políticas sociais, como educação, atenção à saúde e assistência social; melhorar o acesso à água potável e saneamento; financiar o investimento em infraestrutura e outras políticas orientadas ao cumprimento dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, ao mesmo tempo em que veem diminuída a capacidade de redistribuição de sua política fiscal.

Por outro lado, o reforço dos enfoques multilaterais para o intercâmbio de informação com fins fiscais também pode ter efeitos positivos em direção a uma tributação nacional mais redistributiva. Uma maior transparência, junto com o fortalecimento e a participação de mais países no intercâmbio automático de informações financeiras e sobre ativos no exterior, não só de multinacionais e empresas, mas também de pessoas físicas, é um instrumento que serve para fortalecer a tributação sobre a renda de empresas e indivíduos, bem como a tributação sobre a riqueza e o patrimônio. Dessa forma, seria possível melhorar tanto o nível quanto a estrutura da carga tributária dos países da região, tornando-a menos dependente de impostos regressivos e ampliando o potencial redistributivo da fiscalidade.

Essa maior transparência fiscal internacional propiciou a oportunidade de gerar recursos nacionais adicionais e fortalecer a arrecadação direta, como ocorreu em países como Argentina, Brasil, Chile e México. Meses antes da entrada em vigor do Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercâmbio de Informações Financeiras, esses países implementaram programas de regularização de ativos não declarados com o fim de formalizar patrimônios e receitas que não estavam pagando os correspondentes impostos e assim incrementar seus recursos tributários. Os resultados superaram amplamente as expectativas, com receitas que chegaram a 1,8% do PIB na Argentina, 0,8% no Brasil e 0,6% no Chile; enquanto no México a arrecadação do programa foi de menor magnitude (0,1% do PIB). Adicionalmente, vale destacar a elevada participação das pessoas físicas nesses programas: na Ar-

gentina, 96% das declarações realizadas nesse regime responderam a indivíduos, enquanto no Brasil esta proporção alcançou os 99,6%³¹.

Igualmente, o controle de práticas abusivas como o uso de preços de transferência e a participação de mais países latino-americanos no Convênio Multilateral para o intercâmbio Automático de Relatórios País a País com as operações globais das empresas multinacionais, permitiria que estas companhias declarassem e pagassem impostos onde são gerados seus lucros e onde elas têm uma presença econômica real. Tanto o Instrumento Multilateral quanto o Quadro Inclusivo do BEPS implicariam um avanço na direção de atenuar o desvio de lucros, na medida em que se alcançar um acordo de consenso amplo que inclua os interesses dos países em desenvolvimento e uma reforma da fiscalidade internacional acorde com as necessidades do século XXI. Dessa forma, reduzindo a elisão e a evasão fiscais, nos níveis nacional e internacional, e os fluxos financeiros ilícitos, os países contariam com mais recursos, poderiam reduzir impostos regressivos e financiar serviços públicos dirigidos à população mais vulnerável, diminuindo assim a desigualdade.

A cooperação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento por meio de diferentes iniciativas como, por exemplo, a Convenção de Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária e a plataforma de colaboração em matéria tributária (na qual participam o FMI, a OCDE, a ONU e o Banco Mundial) constitui uma ferramenta útil para combater a elisão e a evasão fiscais e aumentar a mobilização de recursos nacionais.

Nesse mesmo sentido, aparecem como muito importantes as iniciativas regionais de diálogo, cooperação e fortalecimento institucional impulsionadas por organismos internacionais como a Comissão Econômica para América Latina e Caribe das

Nações Unidas (Cepal)³² e o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT).

Paralelamente, as reformas nos sistemas tributários nacionais dos países da região também poderiam contribuir para melhorar a coordenação internacional.

Uma maior transparência na política de incentivos fiscais em cada país, que implique tanto a publicação e disponibilidade da legislação e normas sobre os tratamentos preferenciais, a publicação do detalhamento dos incentivos disponíveis, os objetivos das políticas que se perseguem, os principais beneficiários e a publicação do custo fiscal e dos resultados de avaliações custo-benefício, ajudariam na racionalização do uso desses tratamentos fiscais diferenciais. Essa maior transparência das políticas nacionais de incentivos poderia contribuir ao avanço em direção a uma maior cooperação tributária regional no uso desses instrumentos, mediante a adoção de pactos entre os países, que estabeleçam padrões mínimos tanto de transparência e uso dos incentivos quanto para a divulgação de seus custos fiscais, evitando assim a concorrência fiscal nociva entre os países da região.

Por último, um enquadramento legal nacional que seja adequado para a transparência e a troca de informação e instituições fortes são importantes para o sucesso da cooperação entre países. O fortalecimento e a modernização das administrações tributárias e aduaneiras favorecem a detecção de fluxos financeiros ilícitos, reduzem o desvio de lucros e a transferência de riquezas para paraísos fiscais, contribuindo assim para a luta contra a evasão e elisão nacionais e internacionais, com efeitos positivos sobre a equidade.

³¹ Ver Cepal (2017b e 2019b).

³² Um exemplo nesse sentido é o Seminário Regional de Política Fiscal, organizado há mais de 30 anos pela Cepal com o apoio de outras instituições, como o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), a OCDE, o Banco Mundial e o FMI, que convoca autoridades e representantes de organismos internacionais, especialistas da academia, da sociedade civil e do setor privado da América Latina e Caribe para debater a cada ano as tendências e desafios da política fiscal na região, buscando instâncias de diálogo e cooperação entre os países.

7

CONCLUSÕES

Ao longo do documento ressaltou-se uma série de debilidades e obstáculos, tanto da fiscalidade internacional quanto inerentes aos próprios sistemas tributários latino-americanos, que têm importantes implicações em termos de equidade e justiça tributária.

No que tange à tributação internacional, a concorrência fiscal nociva (incluindo o desvio de lucros e a erosão das bases tributáveis) está em conflito com os dois pilares de legitimidade do Estado em matéria fiscal, a saber: atenta contra a autonomia fiscal dos Estados para decidir sobre o tamanho efetivo de seu orçamento e contra a capacidade redistributiva de sua política fiscal, além de afetar a restrição da justiça global, dado que aumenta as desigualdades tanto dentro dos países quanto entre eles.

Na esfera global houve importantes avanços, por meio da implementação de diferentes iniciativas internacionais para aumentar a transparência e a cooperação entre países para o intercâmbio de informação fiscal, nas quais participam a maior parte dos países da América Latina. Entretanto, essas ações não foram suficientes para deter as práticas abusivas, a transferência de lucros e a concorrência tributária danosa para assim melhorar a equidade nessa esfera.

Além disso, a globalização, a maior mobilidade de capitais e de ativos intangíveis, bem como a rápida expansão da economia digital, agravam esses problemas, já que os indivíduos e as empresas têm mais oportunidades para desviar artificialmente seus lucros para jurisdições de nula ou menor tributação.

Nesse processo, os países perdem receitas fiscais que poderiam ser usadas para o financiamento de políticas públicas destinadas ao cumprimento dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Agenda 2030, tais como a redução da desigualdade e a erradicação da pobreza extrema.

No âmbito dos sistemas tributários nacionais, para além das diferenças entre países e das melhoras das últimas décadas, os principais desafios na América Latina compreendem o fortalecimento da arrecadação tributária, especialmente mediante o aprimoramento da tributação sobre a renda pessoal

e o patrimônio, de modo a diminuir o viés regressivo da estrutura fiscal atual. Para aumentar os recursos fiscais, também é importante que os países avancem para uma racionalização no uso dos incentivos tributários, controlem a evasão e elisão fiscais, tanto em nível nacional quanto internacional, e limitem os fluxos financeiros ilícitos, entre outras ações.

Sendo a América Latina uma das regiões mais desiguais do mundo, com certos retrocessos na pobreza extrema a partir de 2015 e com dificuldades para consolidar suas receitas fiscais, acentua-se a necessidade de explorar sinergias e unificar esforços para alinhar a agenda nacional de tributação com a agenda internacional, melhorando assim o impacto macroeconômico e distributivo nacional e internacional.

Nesse sentido, as diversas ações multilaterais orientadas a impedir a concorrência fiscal nociva internacional são fundamentais para atenuar as desigualdades, tanto dentro dos países quanto entre eles (Objetivo de Desenvolvimento Sustentável de número 10 da Agenda 2030). A luta contra este fenômeno evitaria a tendência à baixa das taxas legais, tanto do imposto de renda das empresas quanto das pessoas físicas, contribuindo para preservar o caráter progressivo e o impacto redistributivo desse imposto. Da mesma forma, protegeria as bases imponíveis e melhoraria a equidade no que diz respeito à distribuição da carga fiscal entre diferentes tipos de contribuintes e fatores de produção: grandes multinacionais em relação a pequenas e médias empresas nacionais; capital (fator móvel) em relação a trabalho (imóvel); impostos diretos (renda) em relação a impostos indiretos (consumo). Aumentaria, além disso, a arrecadação de recursos nacionais para financiar o cumprimento da Agenda 2030 e fortaleceria a capacidade redistributiva da política fiscal.

Nessa mesma direção, o reforço da cooperação regional e internacional, dos enfoques multilaterais para uma maior transparência e da troca de informações com fins fiscais também teria um impacto positivo sobre o nível e a estrutura da carga tributária dos países da região, tornando-a menos dependente de impostos regressivos e ampliando o potencial redistributivo da fiscalidade. As agências de receitas públicas dos países da América Latina poderiam fortale-

cer suas capacidades e ser mais efetivas no combate à elisão e evasão fiscais, mediante a cooperação com outras administrações tributárias.

Não obstante, tal como enfatiza a meta 10.6 dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, deve-se garantir uma maior representação e intervenção dos países em desenvolvimento nas decisões adotadas pelas instituições econômicas e financeiras internacionais para aumentar a eficácia, a confiabilidade, a prestação de contas e a legitimidade dessas instituições.

De outra parte, as reformas e a modernização dos sistemas tributários nacionais dos países poderiam contribuir para melhorar a coordenação internacional e reduzir as práticas de

elisão, tanto por meio de uma maior transparência na política nacional de incentivos fiscais quanto mediante quadros legais nacionais adequados para a transparência, além de instituições fortes, estáveis e confiáveis.

Desse modo, o aproveitamento de sinergias entre a cooperação internacional e as medidas de política nacional poderiam conduzir os países na direção de um contexto de maior justiça internacional, no qual os governos fossem recuperando sua capacidade de decidir de forma autônoma o nível efetivo de suas receitas e gastos fiscais, assim como o alcance redistributivo de sua política nacional, respeitando, ao mesmo tempo, o direito dos demais governos de exercer essas faculdades.

BIBLIOGRAFIA

- Ahmad, E., G. Brosio e J. P. Jiménez.** 2019. *Options for retooling property taxation in Latin America*. No prelo. Cepal. Santiago do Chile.
- Banco Mundial.** 2018. "Global Investment competitiveness Report 2017/2018: Foreign Investor Perspectives and Policy Implications". Washington, DC. World Bank. doi: 10.1596/978-1-4648-1175-3.
- Bejarano, R. e L. Moreno.** 2019. "Reforma de la tributación corporativa internacional y acción conjunta contra los flujos financieros ilícitos: una perspectiva latinoamericana". *Nueva Sociedad*. Fundación Friedrich Ebert. Buenos Aires, maio.
- Cepal.** 2019a. *Panorama social de América Latina, 2019*. (LC/PUB.2019/22-P/Rev.1). Santiago do Chile.
- . 2019b. *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe, 2019*. (LC/PUB.2019/8-P). Santiago do Chile.
- . 2019c. *Informe de avance cuatrienal sobre el progreso y los desafíos regionales de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible en América Latina y el Caribe*. (LC/FDS.3/3/Rev.1). Santiago do Chile.
- . 2017a. *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe, 2017*. (LC/PUB.2017/6-P). Santiago do Chile.
- . 2017b. *Estudio económico de América Latina y el Caribe, 2017*. (LC/PUB.2017/17-P). Santiago do Chile.
- . 2015. *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe, 2015*. (LC/L.3961). Santiago do Chile.
- Cepal/Oxfam Internacional.** 2019. *Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe*. Documentos de Proyectos. (LC/TS.2019/50). Santiago do Chile.
- Crivelli, Ernesto, Ruud de Mooij e Michael Keen.** 2015. "Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries". WkP/15/118. Fiscal Affairs Department, IMF.
- Dietsch, Peter.** 2018. "The State and Tax Competition: A Normative Perspective". Em Martin O'Neill e Shepley Orr (eds.). *Taxation: Philosophical Perspectives*. Oxford Scholarship Online, dezembro.
- Dietsch, Peter e Thomas Rixen.** 2019. "Debate: In Defence of Fiscal Autonomy: A Reply to Risse and Meyer". *Journal of Political Philosophy*.
- . 2014. "Tax Competition and Global Background Justice". *The Journal of Political Philosophy*. 22 (2).
- FMI. 2019. "Tributación Internacional de Empresas". Documento de Política do FMI. Washington, março.
- Gómez Sabaini, J. C., J. P. Jiménez e R. Martner** (eds.). 2017. "Consensos y Conflictos en la política tributaria de América Latina". Libros de la Cepal N° 142. (LC/PUB.2017/5-P). Santiago de Chile.
- Hanni, M., R. Martner e A. Podestá.** 2014. "El impacto redistributivo de la acción fiscal en América Latina: los efectos de impuestos y transferencias públicas". Em Colección de Estudios N° 8. Serie Estados de la cuestión. Cepal-IEF. Programa Eurorosocial. Madri.
- ICRICT.** 2019. "Lucha contra la evasión y la elusión fiscal. BEPS 2.0: Lo que ha logrado el proceso BEPS de la OCDE y cómo debería ser una verdadera reforma".
- . 2018. "Una hoja de ruta para mejorar las reglas de tributación de las multinacionales. Un futuro más justo para la tributación mundial".
- Jiménez, J. P.** 2015. *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina*. Cepal. Santiago do Chile.
- Jiménez, J. P. e A. Podestá.** 2019. "Política fiscal y Objetivos de Desarrollo Sostenible en América Latina". *Política Exterior*. Madri.
-
- . 2017a. "Situación económica y social en América Latina. Ingresos tributarios y carga fiscal". Em *Los sistemas tributarios en América Latina*. Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo e Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Madri.
- . 2017b. "Los impuestos sobre la renta de las personas físicas en América Latina". Em *Los sistemas tributarios en América Latina*. Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo e Instituto de Estudios Fiscales de España (IEF). Madri.

- Jiménez, J. P. e J. Ruiz-Huerta.** 2009. "Política fiscal y equidad: una mirada cruzada entre Europa y América Latina". Cepal. Santiago do Chile.
- Jiménez, J. P. e A. Solimano.** 2012. "Élites económicas, desigualdad y tributación". Serie Macroeconomía del Desarrollo. Santiago do Chile.
- Oates, Wallace E.** 1999. "An essay on Fiscal Federalism". *Journal of Economic Literature*. 37 (3).
- Ocampo, J. A.** 2018. "Un registro mundial de la propiedad para luchar contra la evasión tributaria". *El mostrador*. 16 de agosto.
- OCDE/Cepal/CIAT/BID.** 2019. *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 1990-2017*. OCDE. Paris.
- OCDE.** 2018. "Automatic exchange of Information Implementation Report 2018". Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. OCDE. Paris.
- Olson, Mancur.** 1969. "The Principle of 'Fiscal Equivalence': The Division of Responsibilities among Different Levels of Government". *American Economic Review*. 59 (2).
- Picciotto, Sol.** 2016. "Towards Unitary Taxation: combined Reporting and Formulary Apportionment". Em T. Pogge e K. Mehta (eds.). *Global Tax Fairness*. Oxford University Press.
- Tanzi, Vito.** 2016. "Lakes, Oceans, and Taxes: Why the World Needs a World Tax Authority". Em T. Pogge e K. Mehta (eds.). *Global Tax Fairness*. Oxford University Press.
- Torslov, Thomas, Ludvig Wier e Gabriel Zucman.** 2017. "600 Billion and Counting: Why High-Tax Countries Let Tax Havens Flourish". Novembro.
- Von Haldenwang, christian.** 2018. "We need a new understanding of fairness in the international tax system". *The Current Column*. 14 de maio de 2018. German Development Institute / DIE.

ACERCA DOS AUTORES

Juan Pablo Jiménez Oficial de Assuntos Econômicos da Comissão Econômica para América Latina e Caribe (Cepal), professor na Escola de Assuntos Públicos Internacionais (SI-PA) da Universidade de Columbia, Nova Iorque, e autor de numerosos artigos acadêmicos sobre política fiscal na América Latina.

José Antonio Ocampo Professor da Universidade de Columbia, Nova Iorque. Foi secretário-geral adjunto para Assuntos Econômicos e Sociais da Organização das Nações Unidas (ONU), secretário-executivo da Comissão Econômica para América Latina e Caribe (Cepal) e Ministro da Fazenda, Ministro da Agricultura e Diretor do Departamento Nacional de Planejamento da Colômbia.

Andrea Podestá Economista e consultora internacional sobre política fiscal nos países da América Latina e Caribe. Autora de numerosos estudos sobre política fiscal, publicados pela Comissão Econômica para América Latina e Caribe das Nações Unidas e por outras instituições internacionais

María Fernanda Valdés PhD em economia pela Freie Universität de Berlin. Desempenha-se como coordenadora de projetos na Friedrich-Ebert-Stiftung (FES) na Colômbia e como coordenadora do projeto Tributação para a Equidade da FES na América Latina.

FICHA TÉCNICA

Friedrich-Ebert-Stiftung (FES)
Calle 71 n° 11-90 • Bogotá-Colômbia

Responsáveis

Kristina Birke Daniels
Diretora do Projeto Regional de Tributação e representante da FES Colômbia

María Fernanda Valdés
Coordenadora de projeto, mvaldes@fescol.org.co

Bogotá, fevereiro de 2020

Edição em português

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

São Paulo, maio de 2020

SOBRE ESTE PROJETO

Este documento é um produto do projeto FES Tributação da Friedrich-Ebert-Stiftung (FES). O projeto nasceu em 2014 como uma iniciativa em prol de políticas tributárias mais pro-

gressivas e justas na região, e organizou conferências, seminários, reuniões com especialistas, bem como editou várias publicações.

EXPLORANDO SINERGIAS ENTRE A COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL E OS DESAFIOS TRIBUTÁRIOS LATINO-AMERICANOS



Embora as diferentes iniciativas de transparência e cooperação tributária internacional constituam importantes avanços e grande parte dos países da América Latina tenham ido se somando a elas, tais iniciativas não se mostraram suficientes para deter o desvio de lucros, a erosão das bases imponíveis e a concorrência tributária internacional. Esses problemas são agravados pela rápida expansão da economia digital e pela geração de maiores oportunidades para as práticas de elisão.

Em uma das regiões mais desiguais do mundo e com notáveis desafios para cumprir com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, a perda de recursos como consequência dessas ações tem importantes implicações em termos de eficiência, equidade e justiça tributária, nacional e internacionalmente.

A fim de abordar esses desafios nos países da América Latina, é fundamental buscar sinergias entre os mecanismos de cooperação tributária internacional e as possíveis reformas nacionais orientadas a alcançar sistemas de impostos mais redistributivos e evitar a concorrência fiscal nociva.



Neste documento são analisadas as potencialidades e limitações de diversas iniciativas, entre as quais se destacam as ações multilaterais destinadas a evitar a concorrência fiscal nociva, o fortalecimento das ações do Plano BEPS, os enfoques multilaterais para uma maior transparência e o intercâmbio de informação com fins fiscais.

O aproveitamento de sinergias entre a cooperação tributária e as medidas de política nacional permitiria aos países avançar em direção a uma maior justiça fiscal internacional e a sistemas tributários com maior impacto macroeconômico e distributivo.