



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

ANA PAULA DAS NEVES LEITE

**IMPERIALISMO FISCAL: o projeto BEPS como instrumento de imposição de políticas
fiscais em países em desenvolvimento.**

Recife

2022

ANA PAULA DAS NEVES LEITE

IMPERIALISMO FISCAL: o projeto BEPS como instrumento de imposição de políticas fiscais em países em desenvolvimento.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel(a) em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador(a): José André Wanderley Dantas de Oliveira

Recife

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Leite, Ana Paula das Neves.

Imperialismo Fiscal: O projeto BEPS como instrumento de imposição de políticas fiscais em países em desenvolvimento. / Ana Paula das Neves Leite. - Recife, 2022.

50 p.

Orientador(a): José André Wanderley Dantas de Oliveira
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2022.

1. Teorias da Dependência. 2. Imperialismo Fiscal. 3. OCDE. 4. GloBE. 5. BEPS. I. Oliveira, José André Wanderley Dantas de. (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

ANA PAULA DAS NEVES LEITE

IMPERIALISMO FISCAL: o projeto BEPS como instrumento de imposição de políticas fiscais em países em desenvolvimento.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel(a) em Direito.

Aprovado em: 26/10/2022.

BANCA EXAMINADORA

Profº. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Profº. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

Profº. Dr. João Alves de Melo Júnior (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

AGRADECIMENTOS

Acima de tudo, eu gostaria de agradecer aos meus avós, Aparecida e Rizonaldo, por sempre lutarem para que eu tivesse a melhor educação possível, sem eles eu não estaria aqui. Gostaria de agradecer também à minha mãe, Patrícia, por me apoiar nessa jornada, ainda que muitas vezes discordando de minhas decisões.

Agradeço à minha noiva Larissa, pela paciência e o apoio nessa jornada que foi a universidade. Obrigada por me confortar todas as vezes que precisei de um ombro pra chorar, e por comemorar comigo todas as vitórias. À minha amiga Cecília que participou de todos os momentos de desespero e conseguiu neles trazer sorrisos.

Agradeço às minhas irmãs, Eduarda, Júlia e Sthefany, por todo o suporte e por me darem um motivo para tentar ser sempre um bom exemplo. E acima de tudo por me darem todos os dias um motivo para me orgulhar.

Agradeço ao meu professor orientador André Dantas, por acreditar quando eu trouxe esse tema e por me incentivar a escolher o interessante sobre o fácil. Espero ir sempre em frente.

Por fim, agradeço à Faculdade de Direito do Recife, pelos seis anos que passei aqui, por todo o aprendizado e crescimento, e por me ajudar a descobrir minha paixão.

RESUMO

O presente trabalho propõe a análise das propostas apresentadas no *Projeto Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), sob a perspectiva de seu impacto e relevância para países subdesenvolvidos/em desenvolvimento. Assim, partindo de uma perspectiva crítica marxista, verificamos, a partir de uma metodologia dedutiva de pesquisa, predominantemente documental e bibliográfica sobre a temática, que, sim, o cenário existente demonstra que algumas propostas do Projeto BEPS são irrelevantes, ou até mesmo prejudiciais, às economias importadoras de capital, demonstrando uma maior afinidade com os interesses de países desenvolvidos.

Palavras-chave: teorias da dependência; imperialismo fiscal; OCDE; GloBE; BEPS.

ABSTRACT

The present work proposes an analysis of the Actions presented in the Organization for Economic Co-operation and Development's (OECD) Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS) from the perspective of their impact and relevance for underdeveloped/developing countries. Thus, starting from a critical Marxist perspective, we verified, from a deductive research methodology, predominantly documentary and bibliographic on the subject, that, yes, the current scenario demonstrates that some of the BEPS Project proposals are irrelevant, or even harmful, to capital-importing economies, demonstrating a greater affinity with the interests of developed countries.

Keywords: dependency theories; fiscal imperialism; OECD; GloBE; BEPS.

“A primeira condição para modificar a realidade consiste em conhecê-la.”
- Eduardo Galeano, 1999.

LISTA DE SIGLAS

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

CFC - Controlled Foreign Company

ETN - Empresa Transnacional

G20 – Grupo dos 20

GloBE - Global Anti-Base Erosion

IIR - Income Inclusion Rule

UPE - Ultimate Parent Entity

UTPR - Undertaxed Payments Rule

Sumário

1 Introdução	10
2 O Imperialismo e sua influência no Direito Tributário	13
2.1 Bases Históricas do Imperialismo	13
2.2 Teorias da Dependência	20
2.3 Imperialismo Fiscal	23
2.4 Formação da OCDE e sua relação com o G20	28
3 Projeto BEPS e Imperialismo Fiscal	33
3.1 Participação dos países em desenvolvimento no projeto BEPS	33
3.2 Ação 1, GloBE e Distribuição de Receitas	37
4 Conclusão	42
Referências	45

1 INTRODUÇÃO

O Imperialismo Fiscal pode ser definido como “a exportação de padrões fiscais de países desenvolvidos para países em desenvolvimento, de uma maneira que favoreça os primeiros” (ROCHA, 2017, p. 184, tradução nossa). Essa dinâmica de exportação de normas no Direito Internacional não é restrita ao Direito Tributário, sendo comum a diversos ramos do direito, e ajudando a perpetuar a dominação imperialista (LEICHTWEIS, 2018).

Entretanto, para começar a explicar o Imperialismo e, depois disso, o Imperialismo Fiscal, é interessante voltarmos ao que ponderou Lênin, em seu *O Imperialismo, Etapa Superior do Capitalismo*, no ano de 1917. Ao tratar da partilha do mundo pelas grandes potências mundiais, mais especificamente da dependência que se formou entre Portugal e Inglaterra no século XIX, o autor conclui:

Este gênero de relações entre grandes e pequenos Estados sempre existiu, mas na época do imperialismo capitalista tornam-se sistema geral, entram, como um elemento entre tantos outros, na formação do conjunto de relações que regem a “partilha do mundo”, passam a ser elos da cadeia de operações do capital financeiro mundial. (LÊNIN, 1917, p.213)

Décadas depois, após o fim da Segunda Guerra-Mundial, o Imperialismo toma uma configuração mais sutil, sendo caracterizado por um conjunto de diversas práticas econômicas, culturais, etc., que países mais ricos utilizam para manter seu poder ante a países de menor poderio econômico (DUMÉNIL e LÉVY, 2007, p. 1-19). Percebe-se, que o Imperialismo mudou seu “*modus operandi*” ao longo dos séculos, passando por diversos períodos históricos de maneira distinta, e culminando na elaborada rede de influência econômica e política que temos hoje.

É dentro dessa rede de influência que se inserem as Organizações Internacionais, como é o caso da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), órgão fundado em 1960 por um grupo de países europeus somado aos Estados Unidos e Canadá, e que vem tomando para si a tarefa de reformular as bases do sistema tributário internacional diante dos desafios surgidos da globalização, que neste trabalho deve ser entendida como:

um fenômeno econômico resultante da natural dinâmica de desenvolvimento e evolução do sistema de produção capitalista, caracterizado pela mundialização da

produção e pela liberalização dos fluxos comerciais e financeiros que circulam com muita liberdade pelos mercados em escala global. (DE OLIVEIRA, 2007, p. 60)

Isso porque, com o surgimento de uma rede econômica globalizada, intensificado pela digitalização da economia mundial causada pelos avanços tecnológicos, as empresas transnacionais de grande porte vêm conseguindo, cada vez mais, esquivar dos mecanismos de tributação dos Estados, inclusive aqueles considerados desenvolvidos, o que vem gerando, a nível global, uma acelerada erosão das bases tributáveis desses Estados (ELALI e ALBUQUERQUE, 2021).

Em resposta a esse fenômeno, a OCDE e o G20 desenvolveram o projeto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), cujo objetivo principal é criar mecanismos para frear a erosão das bases tributárias a nível mundial, coibindo comportamentos nocivos e estimulando a transparência (OCDE, 2021).

O projeto BEPS é hoje a principal iniciativa global contra as práticas fiscais abusivas implementadas por empresas transnacionais de grande porte. Assim, analisar criticamente as relações de poder existentes dentro da OCDE, e como estas influenciam na proposição de projetos, é essencial para a implementação de políticas fiscais internacionais efetivamente justas.

No entanto, pouco se discute o efetivo poder de participação que países de baixo poder econômico possuem nas discussões levantadas durante o projeto BEPS, no qual países em desenvolvimento sequer foram convidados a se manifestar antes de seu plano de 15 ações ser definido (OGUTTU, 2016). Isso se mostra claro diante da baixa adesão de alguns países a Ações específicas do BEPS, como é o caso das Ações 2, 3 e 12, cuja relevância para países em desenvolvimento é pouca ou nenhuma (OCDE, 2021).

Outro ponto que merece destaque é a atual discussão sobre a implementação de uma alíquota mínima global para o imposto sobre a renda, a Ação chamada Global Anti-Base Erosion (GloBE), e que, segundo Ricarddi, parece estar mais alinhada aos interesses de países desenvolvidos (RICCARDI, 2021). Ocorre que, além de ainda existirem lacunas sobre aspectos chave do funcionamento e implementação do GloBE, alguns autores apontam o risco

que esse sistema traz ao oferecimento de incentivos fiscais por países em desenvolvimento, podendo frear a obtenção de investimentos estrangeiros diretos (NAVARRO, 2020).

Diante disso, este trabalho tem como objetivo principal analisar o fenômeno do Imperialismo Fiscal e seus reflexos no Direito Tributário Internacional, utilizando como campo amostral as relações de poder no âmbito da OCDE, dentro das discussões que permeiam o projeto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), sob prisma das teorias críticas marxistas, em especial as Teorias da Dependência.

Para tanto, este trabalho será dividido em duas partes, sendo a primeira uma breve contextualização histórica e teórica sobre as bases que, posteriormente, serão utilizadas para analisar as propostas e os resultados obtidos pela própria OCDE. Para isso, será realizado um apanhado histórico sobre o Imperialismo como fenômeno social ao longo da história, a formação da OCDE e do próprio projeto BEPS.

Já a segunda parte se dedicará a analisar os relatórios recentes da OCDE, em especial o *Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, e as posições doutrinárias sobre a estruturação dos *Inclusive Frameworks* do projeto, conjuntamente à suas propostas e resultados, com o objetivo de verificar a pertinência do Plano de 15 Ações e seu subsequente Plano de 2 pilares, bem sua aplicação pelos países em desenvolvimento.

Assim, a partir desses casos em concreto, pretende-se verificar se países com maior poder econômico vêm utilizando a OCDE como ferramenta para implementar práticas fiscais prejudiciais, de maneira imperialista, em países com menor poder de barganha.

Por fim, cabe ressaltar que apesar do conceito utilizado pela OCDE para definir “países em desenvolvimento” ser o de países que não são membros da OCDE ou do G20 (OCDE, 2021), neste trabalho será utilizada uma interpretação mais ampla, como a utilizada por Gilson, que conceitua desenvolvimento como sendo “um processo complexo de mudanças e transformações de ordem econômica, política e, principalmente, humana e social” (DE OLIVEIRA, 2002, p. 40). Portanto, neste trabalho, dentro do espectro dos “países em desenvolvimento” podem estar incluídos países membros da OCDE ou do G20, mas que não possuem níveis de

desenvolvimento humano, ou até mesmo econômico, compatíveis com a posição de “país desenvolvido”.

2 O IMPERIALISMO E SUA INFLUÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Neste capítulo, serão apresentados três momentos distintos do Imperialismo, baseados na separação feita por Sutcliffe, sendo eles: i) a pilhagem, exploração e a exportação de manufaturas capitalistas para países periféricos, o que Marx conceitua como “acumulação primitiva de capital”; ii) a exportação de capital, marcada pela competição por matérias-primas e pela disseminação de monopólios, marcada, principalmente, pelo surgimento de companhias de comércio em escala mundial, como a Companhia das Índias Ocidentais. iii) por último, um terceiro momento, mais complexo que as demais, pois está sedimentado numa “dependência pós-colonial dos países periféricos, na qual o capital externo (corporações multinacionais), a repatriação do lucro, a desigualdade nos termos de intercâmbio” (SUTCLIFFE, 1972, *apud*. PALMA, 1978, p. 885, *tradução nossa*), nesse terceiro momento será abordada a chamada Teoria da Dependência, ponto de partida principal deste trabalho.

Ademais, também será apresentado um breve panorama envolvendo a formação da Organização para o Comércio e Desenvolvimento (OCDE) e sua relação com o G20 ao longo da história.

2.1 BASES HISTÓRICAS DO IMPERIALISMO

Imperialismo, pode ser conceituado como a submissão de um país por outro mais poderoso (COHEN, 1976). Com isso, pode-se admitir que a maior marca desse fenômeno é a assimetria de poder entre Estados distintos, em cuja essência “está a violência, a dominação e a subordinação” (LEICHTWEIS, 2018, p.21). Destaque-se, ainda, que o *modus operandi* imperialista não foi o mesmo ao longo de toda a história, podendo ser verificado desde as visíveis relações coloniais do século XIX até as formas complexas das negociações dentro de organizações internacionais (PALMA, 1978).

Um primeiro momento desse chamado Imperialismo poderia ser caracterizado pela pilhagem e exploração, o que, por sua vez, permitiu a acumulação primitiva de capital e a formação de mercados iniciais pelas nações exploradoras (PALMA, 1978).

Aqui, abre-se um parêntese para expor a divergência sobre qual o início desse momento histórico. Ocorre que, enquanto Leichtweis defende que a colonização da América Latina marca o início dessa exploração, pois “as práticas exploratórias do colonialismo europeu nas Américas, Ásia e África foram cruciais para o desenvolvimento do capitalismo industrial na Europa” (LEICHTWEIS, 2018, p. 33), Saccarelli e Varadarajan afirmam que as características necessárias a esta etapa só existiram a partir da dominação inglesa no século XIX, de forma que:

“[...] segundo os autores, há diferenças substanciais entre os sistemas políticos e econômicos internos da Inglaterra do fim do século XIX e da Espanha do século XVI: enquanto a exploração ibérica das colônias americanas somente havia resultado em uma simples acumulação de riquezas, a exploração inglesa do século XIX teria resultado em acumulação de capital, podendo somente esta ser considerada expressão do imperialismo. Este entendimento reverbera a tese leninista acerca da especificidade histórica do imperialismo moderno, que compreende o fenômeno como uma etapa específica do desenvolvimento capitalista, ou seja, uma decorrência lógica e necessária das tendências à concentração intrínsecas ao próprio funcionamento do capitalismo industrial moderno do final do século XIX.(SACCARELLI; VARADARAJAN apud. LEICHTWEIS, 2018, p. 23)”

Apesar dessa divergência, concordam os autores quanto à necessidade de se diferenciar os conceitos de Colonialismo e Imperialismo, para que não se possa “assumir que o fim deste (colonialismo) foi razão suficiente para compreender aquele (imperialismo) como um fenômeno finito, pertencente ao passado, como uma simples “memória desagradável”.

Isso porque, tende-se a admitir no Direito Internacional que o imperialismo é um fenômeno superado, uma vez que a dominação colonial teve fim ainda no século XX (LEICHTWEIS, 2018). Leichtweis afirma também, que é necessário cautela ao admitir um Direito Internacional livre do imperialismo, posição que tende a ser reproduzida na academia. É também nesse sentido que entendem Saccarelli e Varadarajan, para quem o colonialismo é apenas uma forma inicial do imperialismo, com isso “a despeito de uma ligação histórica inicial que deve ser reconhecida, o imperialismo não é colonialismo” (SACCARELLI, VARADARAJAN, 2015, pp. 24-26, apud. LEICHTWEIS, 2018).

Assim, independentemente do momento histórico de início dessa etapa do capitalismo, o fato é que a dominação colonial entre os séculos XVI e XIX se manifestou de forma direta, utilizando fontes juridicamente formais, assim como o poderio militar sobre os territórios e populações dominados (LEICHTWEIS, 2018). Essa dominação garantia às nações

dominantes uma forma de se apropriar diretamente das riquezas da colônia, fornecendo fundos para uma Revolução Industrial que viria acontecer, e garantindo, ao mesmo tempo, um futuro mercado incapaz de produzir seus próprios produtos (FERNANDES, 2015).

Fiori ao analisar o contexto em que se originou o expansionismo na Europa discorre:

Estados territoriais e capitalismo, ao nascerem juntos, também nasceram dotados de uma mesma “compulsão” originária e internacionalizante que transformou os primeiros estados, imediatamente, em impérios coloniais, e fez do capitalismo, imediatamente, uma “economia-mundo”, na expressão de Fernand Braudel. (FIORI, 1997, p. 135)

Assim, como defendido por Leichtweis, o mercantilismo do século XVI e XVII desempenhou um importante papel nesse processo de expansão e colonização, principalmente porque o ímpeto expansionista teria se iniciado a partir da internacionalização dos primeiros estados territoriais europeus, com destaque para os Impérios Ibéricos (LEICHTWEIS, 2018). Marx e Engels também não deixam de citar essa intensa ligação entre a internacionalização dos estados europeus e a necessidade de expansão do capitalismo. No Manifesto Comunista, eles apontam:

Impelida pela necessidade de mercados sempre novos, a burguesia invade todo o globo terrestre. Necessita estabelecer-se em toda a parte, explorar em toda parte, criar vínculos em toda a parte. Pela exploração do Mercado mundial, a burguesia imprime um caráter cosmopolita à produção e ao consumo em todos os países. Para desespero dos reacionários, ela roubou da indústria sua base nacional. [...] Ao invés das antigas necessidades, satisfeitas pelos produtos nacionais, surgem novas demandas, que reclamam para sua satisfação os produtos das regiões mais longínquas e de climas os mais diversos. No lugar do antigo isolamento de regiões e nações autossuficientes, desenvolvem-se um intercâmbio universal e uma universal interdependência das nações. (MARX, ENGELS, 2015, p. 6343).

Após esse primeiro momento, marcado pela expansão das fronteiras mercantilistas e do acúmulo de capital, o imperialismo passa por um processo de transformação no que diz respeito à sua forma de manifestação. Enquanto a característica dominante desse período é o domínio político direto sobre os territórios, na fase seguinte a Revolução Industrial Inglesa, assim como a adoção do liberalismo econômico pelos estados dominantes, impõem uma mudança no *modus imperialista*, o que, “passou a se manifestar também por meio de formas mais sutis e sofisticadas, tácitas e indiretas (estruturas informais de dominação, caracterizadas pela

“lawlessness” – estado de desordem – e pelo laissez-faire, típicos do capitalismo global contemporâneo)” (LEICHTWEIS, 2018, p. 18).

Essa mudança não se deu de maneira maturada ou coordenada nos antigos territórios coloniais, pelo contrário, as instituições econômicas inerentes ao capitalismo comercial são absorvida de uma única vez, uma vez que o controle colonial baseado no liberalismo econômico deveria fundar-se no funcionamento e crescimento progressivo de instituições econômicas típicas do sistema capitalista. Com isso, a transferência do capitalismo para as antigas colônias se deu no nível das normas, instituições e valores sociais (FERNANDES, 2015).

O chamado Neocolonialismo, pautado na ideia de Livre Comércio da ascensão do liberalismo econômico, modificou a forma em que países centrais exerciam sua dominação. Aos poucos foi-se percebendo que a dominação colonial direta poderia ser substituída por uma dominação exercida na forma de livre comércio, como no caso do Império Britânico (ORFORD, 2016). É nessa fase que Florestan Fernandes identifica as primeiras demonstrações do que posteriormente viria a ser um capitalismo dependente, ele explica:

As sociedades capitalistas subdesenvolvidas não contaram com uma acumulação originária suficientemente forte para sustentar um desenvolvimento econômico auto suficiente, de longa duração, e para desencadear ou fomentar a implantação do capitalismo como sistema socioeconômico irreversível. Do mesmo modo, ela não concorreu para destruir estruturas econômicas e sociais arcaicas, em um clima de verdadeira pilhagem, mas de mudança interna e acelerada, tanto na economia rural (que sofreu uma “revolução agrícola” prévia ou concomitante) quanto na esfera da economia urbana (que passou rapidamente do capitalismo comercial e financeiro para o capitalismo industrial). (FERNANDES, 2015, p. 34)

Entretanto, apesar dessa compatibilidade com a independência das antigas colônias, esse momento do imperialismo não necessariamente foi livre do colonialismo formal, como destaca Leichtweis:

Paradoxalmente, no entanto, o surgimento do novo modelo de imperialismo liberal (“*free trade imperialism*”) não resultou em um abandono imediato das práticas de conquista e de anexação territorial por parte do império Britânico. Pelo contrário, devido à monopolização de capitais e ao consequente aumento das pressões por territórios e disputas coloniais ao final do século XIX, estas anexações por meio da força continuaram ocorrendo. Neste contexto, mesmo os advogados britânicos do liberalismo, inicialmente anticoloniais, passaram a apoiar, no fim do século XIX, as práticas imperialistas. (LEICHTWEIS, 2018, p. 46)

É nesse momento histórico que surgem as teorias clássicas do imperialismo. Isso porque, apesar do liberalismo econômico de David e Ricardo pregar a livre concorrência, as crises econômicas da década de 1870 desencadearam o surgimento de monopólios industriais e financeiros. Diante disso, visando entender essa expansão neocolonialista dos países industrializados rumo às periferias da economia mundial, surgem as teorias marxistas do imperialismo (SACCARELLI, VARADARAJAN, 2015, apud. LEICHTWEIS, 2018, p. 35).

Esse é o contexto em que Lênin escreve o seu *Imperialismo: Etapa Superior do Capitalismo*. Para ele, o imperialismo representava “uma fase particular do desenvolvimento do capitalismo”, caracterizado por essa expansão mundial com foco nos monopólios capitalistas. Nesse sentido, ele argumenta que o objetivo final desse momento seria a partilha definitiva do planeta, uma vez que a política colonial dos países capitalistas já teria conquistado todas as terras “não ocupadas do planeta” (LÊNIN, 1917).

Acerca dessa ocupação, Lênin também se detém na contradição enfrentada pelo capitalismo diante da necessidade de se estabelecerem novas colônias para a formação de monopólios, para a garantia de matérias-primas e para a manutenção dos grandes trustes, cartéis e sindicatos. Acerca dessa contradição, o autor escreve:

Na época de maior florescimento da livre concorrência na Inglaterra, entre 1840 e 1860, os dirigentes políticos burgueses deste país eram adversários da política colonial, e consideravam útil e inevitável a emancipação das colônias e a sua separação completa da Inglaterra. [...] Em contrapartida, em fins do século XIX os heróis do dia na Inglaterra eram Cecil Rhodes e Joseph Chamberlain, que preconizavam abertamente o imperialismo e aplicavam uma política imperialista com o maior cinismo!

[...]

O que há de fundamental neste processo, do ponto de vista econômico, é a substituição da livre concorrência capitalista pelos monopólios capitalistas. A livre concorrência é a característica fundamental do capitalismo e da produção mercantil em geral; o monopólio é precisamente o contrário da livre concorrência, mas esta começou a transformar-se diante dos nossos olhos em monopólio, criando a grande produção, eliminando a pequena, substituindo a grande produção por outra ainda maior, e concentrando a produção e o capital a tal ponto que do seu seio surgiu e surge o monopólio: os cartéis, os sindicatos, os trustes e, fundindo-se com eles, o capital de uma escassa dezena de bancos que manipulam milhares de milhões. (LÊNIN, 1917, pp. 203,217)

Não obstante, apesar de boa parte do capítulo “VI. A Partilha do Mundo Entre as Grandes Potências” tratar da expansão colonial dos grandes países capitalistas, Lênin não deixa

de apontar a existência de uma forma de dominação indireta, a que ele chama de países semicoloniais. Com isso, o autor afirma que a força do capital financeiro é capaz de subordinar mesmo Estados que gozam de independência política, mas dependem financeira e diplomaticamente dos grandes Estados capitalistas (LÊNIN, 1917, p. 208-212).

Essa forma de dominação indireta é aceita também por outros pensadores marxistas, como é o caso de Robert Knox. Para ele, uma vez que a expansão das relações sociais capitalistas ocorreu de forma global, a exploração colonialista formal passou a ser, de maneira progressiva, ineficiente. Com isso, a existência de países politicamente independentes passou a ser compatível com a dominação externa (KNOX, 2014). É nesse mesmo sentido que explica Leichtweis:

Ocorre que, como demonstra Hirsch (2010, p. 213), no sistema capitalista, a expansão do capital pode realizar-se tanto de modo formal quanto de modo informal: enquanto “a expansão formal se baseia na submissão militar direta e no controle territorial [...], típica do colonialismo formal”, a expansão informal se realiza [quando] as potências dominantes obrigam os Estados e os governos de sua área de influência a comportarem-se de modo a que não seja colocado nenhum obstáculo à expansão do capital, ou seja, com a criação de mercados de mercadoria e de capital abertos, a garantia da propriedade privada, a contenção das reivindicações materiais dos assalariados, e por meio da construção de uma infraestrutura apropriada. (LEICHTWEIS, 2018, p. 43)

Essa compatibilização com a independência é bem explorada no estudo *Sociedade de Classe e Subdesenvolvimento*, do sociólogo Florestan Fernandes. Ao analisar esse momento do imperialismo no contexto latino-americano, Fernandes argumenta que apesar da independência política, essas economias dependiam de um mercado mundial de matérias-primas agrícolas ou extrativas, que seriam compradas pelos países industrializados. Além disso, a superioridade econômica dessas economias industrializadas lhes possibilitava impor preços e, com isso, se apropriar de todos os ganhos decorrentes desse intercâmbio comercial (FERNANDES, 2015).

Como um bom exemplo dessas formas de dominação indireta, Lênin traz o caso da Argentina, cujos capitais investidos pela Inglaterra na primeira década do século XX garantiam o domínio econômico (LÊNIN, 1917, p.213). Outro bom exemplo, apontado por Leichtweis, é a Guerra do Ópio (1839-1842), promovida pelo Império Britânico com o objetivo de abrir a economia Chinesa para seus investimentos (LEICHTWEIS, 2018).

Nesse cenário, a superioridade financeira e tecnológica dos países já industrializados é premiada, enquanto aos países não industrializados resta a especialização na exportação de commodities aos primeiros (FERNANDES, 2015).

Após a Segunda Guerra Mundial o imperialismo sofre, novamente, transformações. Como aponta, o pós-guerra é marcado por uma ordem legal orientada pelos princípios de cooperação, multilateralismo e desenvolvimento. Além disso, é nesse contexto que surgem diversas instituições de direito internacional cujo objetivo é a estabilização de relações políticas e econômicas em caráter internacional (CHIMNI, 2006). Com isso, a relação entre direito internacional e imperialismo se torna mais complexa e sutil. Essa nova perspectiva capitalista baseada em um “consenso” de livre comércio, principalmente com a criação do Plano Marshall e da OECDE, permitiu que o bloco capitalista se unisse em defesa do próprio capitalismo (LEICHTWEIS, 2018).

Com isso, o objetivo maior de uma elite capitalista transnacional passa a ser a construção de uma ordem liberal global, formada, dentre outros fatores, pelas instituições multilaterais de direito internacional (LEICHTWEIS, 2018). Não obstante, essas instituições multilaterais não estão livres do imperialismo mas, pelo contrário, se mostram como viabilizadoras desse sistema, como expõe Florestan Fernandes ao analisar a relação de países subdesenvolvidos com o Fundo Monetário Internacional (FMI):

Como raramente conseguiam exportar tanto quanto importavam, esses países se endividavam enquanto tinham crédito junto aos seus fornecedores. Quando o crédito se esgotava, o país subdesenvolvido entrava em crise, pois sua economia não podia funcionar sem ser continuamente abastecida por combustíveis, peças de reposição, remédios e outros bens e serviços importados indispensáveis. Sem outra alternativa, o governo do país recorria ao Fundo Monetário Internacional (FMI), que se prontificava a emprestar recursos em troca de um compromisso de lançar a economia em tal recessão que, por falta de dinheiro, a demanda por produtos importados caísse abaixo do valor das exportações, para que assim o excesso de dívida externa pudesse ser pago. (FERNANDES, 2015, p. 07)

Hoje, portanto, as nações desenvolvidas não demonstram tanta preocupação pela obtenção de terras e domínio pela força. Em vez disso, estabelece-se uma nova ideologia em que o desenvolvimento por meio de uma economia aberta era a única forma de “desenvolvimento” a ser perseguido por países do sul global. A mudança no dualismo “civilizado” e “não civilizado” para “desenvolvido” e “em desenvolvimento” tem o condão de atribuir aos Estados Unidos a “missão” de fomentar o desenvolvimento no resto do mundo,

“reproduzindo a missão civilizatória força motriz do imperialismo” (LEICHTWEIS, 2019, p. 53).

2.2 TEORIAS DA DEPENDÊNCIA

As teorias de dependência são um conjunto de teorias que buscam explicar as relações de dependência entre países desenvolvidos e subdesenvolvidos. Gabriel Palma, ao analisar o conjunto dessas teorias ainda na década de 1970, aponta existirem vários pontos de vista divergentes. Alguns escritores, ele explica, argumentam que a dependência não é uma teoria formal, devendo ser analisada caso a caso. Uma segunda corrente, por sua vez, acredita que não há possibilidade de modificação dessa dependência dentro de um sistema capitalista mundial. Por fim, uma terceira corrente defende que uma teoria da dependência pode ser utilizada para operacionalizar uma estratégia com vistas à independência e desenvolvimento de países dependentes, dentre eles Florestan Fernandes (PALMA, 1972).

Este trabalho, no entanto, não tem como objetivo concluir sobre a possibilidade, ou não, do desenvolvimento de países dependentes dentro de uma lógica capitalista, mas apenas verificar se os instrumentos desenvolvidos dentro do projeto BEPS da OCDE têm características que podem ser vistas como imperialismo fiscal. Portanto, este tópico se limitará a explicar as diversas características do imperialismo moderno por meio das formas de dominação explicadas pelas teorias da dependência.

Após o fim da Segunda Guerra Mundial, a análise das teorias do imperialismo passou a ser voltada para a situação de dependência econômica existente entre os diferentes pólos do capitalismo, e como isso se relacionava com as Corporações Multinacionais (ETHERINGTON, 1984, p. 257). Portanto, podemos admitir que apenas após as teorias da dependência o capitalismo passa a ser visto no seu sentido atual, de forma ampla o suficiente para englobar o subjugo dos países subdesenvolvidos em esferas além da militar e econômica, e de uma maneira capaz de explicar a perpetuação dessas desigualdades (LEICHTWEIS, 2018, p. 59).

O entendimento comum dos autores vinculados a esta corrente é que a ordem política que emergiu no pós-guerra não conseguiu reparar a desigualdade na distribuição de recursos e poder a nível global. Com isso, mesmo diante da soberania, os países de terceiro mundo continuam

tendo suas políticas econômicas dirigidas por países de primeiro mundo, se não diretamente, por meio das instituições internacionais (CHIMNI, 2006).

Essa situação de controle é descrita por Florestan Fernandes como capitalismo dependente. Para o sociólogo, no capitalismo dependente, as economias nacionais se organizam para funcionar de acordo com as condições, oportunidades e limitações impostas pelo mercado mundial. Com isso, os interesses econômicos de países subdesenvolvidos só prevalecem quando não colidem, ou coincidem, com as tendências de concentração de poder e monopólio das vantagens econômicas de países desenvolvidos, estes controladores do mercado mundial (FERNANDES, 2015, p. 30).

Como demonstrado no tópico anterior, no sistema capitalista a expansão do modelo prescinde de vínculos de dominação formais, tais como a dominação militar. Diante disso, a expansão informal tende a ocorrer quando as potências dominantes impõem aos Estados delas dependentes a adoção de políticas econômicas que facilitem a expansão do capital, por meio da construção de infraestruturas destinadas a este fim (LEICHTWEIS, 2018, p. 44). Com isso, Florestan Fernandes afirma categoricamente que “o subdesenvolvimento não é um estado produzido e mantido a partir de dentro, mas gerado, condicionado e regulado a partir de fora, por fatores estruturais e de conjuntura do mercado mundial” (FERNANDES, 2015, p. 45).

É este o pensamento dominante entre os pensadores desta escola, que argumentam que, diante dos padrões desiguais de produção e acumulação estabelecidos ainda nos períodos colonial e neocolonial, a forma como o capitalismo penetrou os países subdesenvolvidos acabou distorcendo suas possibilidades de desenvolvimento e, com isso, criando condições duradouras de dependência, pois o fluxo intercontinental de recursos, ao passo que possibilitou a revolução industrial na Europa, foi prejudicial às populações nativas (LEICHTWEIS, 2018, p. 57). Com isso, até mesmo os discursos aparentemente neutros de modernização econômica e desenvolvimento teriam como objetivo conservar as posições de subordinação e dependência, pois o verdadeiro desenvolvimento econômico desses países era tido como hostil aos interesses dos países capitalistas avançados (LIPIETZ, 1988, p. 33). Assim, explica Fernandes:

Trata-se de uma economia de mercado capitalista constituída para operar, estrutural e dinamicamente como uma unidade especializada, no nível da integração do mercado capitalista mundial; como uma entidade subsidiária e dependente, no nível das aplicações reprodutivas do excedente econômico das sociedades desenvolvidas; e como uma unidade tributária, no nível do ciclo de apropriação capitalista internacional, no qual ela aparece como uma fonte de incrementação ou de

multiplicação do excedente econômico das economias capitalistas hegemônicas (FERNANDES, 2015, p. 28).

Com isso, o conceito de desenvolvimento que emerge, principalmente após a Segunda Guerra, esteve associado à adoção do livre comércio e do modelo capitalista norte-americano. Assim, a ordem liberal instaurada por Bretton Woods, desencadeia a transnacionalização do processo de acumulação em nível global, e substitui o paradigma “civilização” pelo paradigma “desenvolvimento”. Com isso, permitiu-se “a gradual emergência e consolidação da globalização, compreendida como o último estágio da expansão capitalista global, ou seja, como a continuação da operação do imperialismo capitalista em uma escala mundial”, legando aos países em desenvolvimento uma posição de subordinação na divisão internacional do trabalho (LEICHTWEIS, 2018, p. 55).

2.3 IMPERIALISMO FISCAL

De acordo com o que afirma Leichtweis, o Direito Internacional é uma das instituições e ideologias mais eficazes em possibilitar a dinâmica imperialista moderna, “tendo sido um importante veículo na estruturação e perpetuação das dinâmicas de poder global” (LEICHTWEIS, 2018).

Como já ponderado no tópico anterior, essa dinâmica imperialista moderna teria sua origem histórica da exploração e pilhagem sofridas pelos países subdesenvolvidos, o que, sistematicamente, os colocou em uma posição de subordinação na divisão internacional do trabalho. É essa a posição de Florestan Fernandes, que em seu ensaio “Capitalismo Dependente e Classes Sociais na América Latina”, defende que o processo de dependência dos países subdesenvolvidos lhes foi historicamente imposto, de modo a evitar o seu desenvolvimento industrial independente (FERNANDES, 1975).

Com esse processo de dependência, o imperialismo atual não se manifesta mais de maneira direta, mas de forma sutil e velada, sendo caracterizado por um conjunto de diversas práticas econômicas, culturais, etc., que países mais ricos utilizam para manter seu poder ante a países de menor poderio econômico (DUMÉNIL e LÉVY, 2007). Diante disso, o Capitalismo Corporativo de Florestan Fernandes pode ser qualificado como:

uma forma de dominação externa que assegura a hegemonia das nações desenvolvidas, que monopolizam as vantagens decorrentes da expansão econômica de suas empresas, permitindo a acumulação de capital às custas dos países da periferia (LEVENHAGEN, 2019, p. 39)

Cabe aqui ressaltar que a tributação, diferente de outras áreas do Direito, possui, em teoria, uma menor porosidade quanto a influência de normas internacionais, por estar intimamente ligada à questões de soberania e legalidade estrita (LEVENHAGEN, 2019). Com isso, há certas peculiaridades quanto à forma em que o imperialismo fiscal ocorre, que pode ser definida como sendo “a exportação de padrões fiscais de países desenvolvidos para países em desenvolvimento, de uma maneira que favoreça os primeiros” (ROCHA, 2017, p. 184, tradução nossa).

Dentro deste panorama, as formas tradicionais de influência externa exercidas pelos países desenvolvidos tendem a partir de organismos internacionais, com a utilização das chamadas *soft law*, e são destinadas a uniformizar as relações entre Estados Nacionais (LEVENHAGEN, 2019).

As *soft law*, podem ser entendidas como “um direito não obrigatório, o que não significa que sejam ineficazes”. Assim, podemos entender que apesar de não vinculantes, as normas de *soft law* possuem sua influência majoritária nos campos político e econômico (DOS REIS; CAMPELLO, 2018). Além disso, é importante observar que estas normas não vinculantes, muitas vezes, tem o condão de gerar normas positivadas, como as chamadas *hard law*, a partir do momento em que são aplicadas pelos Estados nos ordenamentos jurídicos domésticos (DOS REIS; CAMPELLO, 2018). Um bom exemplo disso é a assinatura de tratados tributários por países distintos utilizando como base um modelo da OCDE ou ONU.

No Direito Internacional Tributário, o uso desses modelos e a intervenção de organismos internacionais para regular as relações entre países teve início com a Liga das Nações na década de 1920. Como aponta Levenhagen:

Embora a missão principal da Liga fosse relacionada com a resolução de conflitos bélicos, em pouco tempo o órgão passou a ser encarregado da difícil tarefa de estudar o fenômeno da Dupla Tributação, que ganhou grande importância em razão dos sérios problemas financeiros decorrentes do período pós-guerra (LEVENHAGEN, 2019, p. 41).

Esse momento histórico é também indicado por Sérgio André Rocha:

Embora a tributação da renda seja o centro do Direito Tributário Internacional, a criação do imposto sobre a renda não gerou um momento suficiente para o surgimento deste campo. Na verdade, o surgimento deste chamado Regime Internacional Fiscal é muito mais consequência do caos e crise econômica.

[...] Na verdade, a primeira grande iniciativa para o surgimento da tributação internacional se seguiu após o fim da Primeira Guerra Mundial e a devastação provocada por ela na Europa. Portanto, pode-se fazer a conexão entre o trabalho da Liga das Nações e os desafios econômicos impostos pelo conflito” (ROCHA, 2017, p.181, tradução nossa).

Foi nas discussões da Liga das Nações que os primeiros traços do imperialismo fiscal surgem. No artigo *Os Paradigmas da Tributação Internacional como Instrumentos de Dominação Externa*, Antônio Levenhagen se dispõe a analisar os relatórios públicos produzidos pela Liga das Nações e tentar identificar aspectos de dominação. Nesse artigo, fica clara a inclinação pelas ideias de países desenvolvidos para que os modelos lhes favorecessem, em detrimento dos interesses expressados por nações capitalistas não desenvolvidas. São esses:

Alguns países, mais desenvolvidos, defendiam ter o direito de tributar a renda que as multinacionais sediadas em seus territórios auferiam internacionalmente, enquanto outros, da periferia, argumentavam que qualquer renda que tenha sido produzida em seu território, independentemente de ter sido auferida por uma empresa estrangeira, deve ser sujeita a tributação destes.

[...]

Seguindo a tarefa que lhe foi encarregada, o Comitê Financeiro da Liga das Nações adotou uma resolução definindo que a matéria seria estudada por quatro economistas, notórios especialistas em matéria tributária, requerendo que fosse elaborado um relatório sobre as consequências econômicas da dupla tributação e os possíveis princípios e regras para combater o fenômeno, apresentando uma série de perguntas a serem respondida [...] os quatro especialistas foram escolhidos de modo que metade deles fossem nacionais de países exportadores de capital (Sir Josiah Stamp, do Reino Unido, e Seligman, dos EUA), e metade de países importadores (Bruins, dos Países Baixos, e Einaudi, da Itália), o que ainda assim levou à indicação somente de nações capitalistas desenvolvidas.

[...]

Os especialistas concordaram que o princípio da “lealdade econômica” (economic allegiance) deve nortear a divisão da base tributária global, determinando a competência para tributar ao Estado cujo indivíduo deve lealdade pela sua riqueza.

Explicando mais detalhadamente a ideia do pertencimento econômico, o relatório explicita que o objetivo seria identificar onde se encontram os “verdadeiros interesses econômicos do indivíduo” (LIGA DAS NAÇÕES, 1923, p. 20) através de uma análise de quatro elementos constitutivos: (1) a produção da riqueza (“Origem”); (2) a localização da riqueza (“Situs”); (3) a exequibilidade dos direitos de propriedade sobre a riqueza; e (4) a residência ou domicílio.

[...]

Após uma análise de cada elemento, os especialistas concluem ser “óbvio que os fatores mais importantes são o (1) e (4), ou seja, a origem da riqueza e a residência ou domicílio do proprietário que consome a riqueza” (LIGA DAS NAÇÕES, 1923, p. 25). (LEVENHAGEN, 2019, pp. 43-45)

No entanto, ressalta também o autor que apesar desse primeiro momento, ao final do primeiro relatório os especialistas sugerem a realização de uma conferência com participação mais ampla, incluindo especialistas de mais países. Essas sugestões foram acatadas, de modo que ao longo dos anos seguintes muitos países, inclusive subdesenvolvidos, tiveram voz nas discussões para a elaboração de modelos e suas revisões (LEVENHAGEN, 2019). Diante disso, conclui o autor:

no que tange os trabalhos da Liga das Nações, pudemos concluir que embora tenha sido adotada uma abordagem estritamente técnica, e embora os trabalhos tenham sido desenvolvidos quase de forma concomitante com o surgimento do “Capitalismo Corporativo” de Florestan Fernandes, os Relatórios não parecem ter sido produzidos com a intenção de assegurar uma dominação externa dos países desenvolvidos. (LEVENHAGEN, 2019, p. 49)

Diante disso, podemos verificar alguns aspectos importantes na formação do atual Regime Tributário Internacional e do Imperialismo Fiscal, são eles: i) a escolha dos economistas encarregados do relatório técnico contou apenas com especialistas vindos de países desenvolvidos; ii) a decisão dos especialistas em favorecer os fatores da origem e do domicílio; iii) o surgimento do Princípio do Estabelecimento Permanente.

Acerca deste último, Sérgio André Rocha, em seu artigo *International Fiscal Imperialism and the ‘Principle’ of the Permanent Establishment*, aponta que sua adoção como “princípio” no Direito Tributário Internacional se trata, na verdade, de uma forma de imperialismo (ROCHA, 2014). O mesmo entendimento é reafirmado pelo autor no artigo *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, no qual ele argumenta que Imperialismo Fiscal seria, justamente, “a transformação de certo critério tributário que favorece os interesses de países desenvolvidos em normas tributárias consideradas como princípios básicos de tributação internacional” (ROCHA, 2017, p. 188, tradução nossa).

Não obstante, como já apontado acima, a adoção desses critérios culminou em diversos exemplos de Imperialismo Fiscal, como a assinatura de tratados tributários por países distintos utilizando como base um modelo da OCDE e ONU. Acerca do primeiro, a adoção do Princípio do Estabelecimento Permanente não foi em vão, priorizando, desde o início, os interesses dos países exportadores de capital, em cujo território se encontra a residência das maiores Empresas Transnacionais (ETNs) do mundo (LEVENHAGEN, 2019). Em resistência a este modelo,

surge o Modelo de Convenção da ONU, que, como explica Sérgio André Rocha, falha em proteger os interesses dos países em desenvolvimento:

No entanto, este Modelo ficou aquém da proteção dos direitos dos países em desenvolvimento. Como bem observou Francisco Dornelles (que atuou como representante do Brasil na comissão que elaborou o Modelo da ONU), a decisão de basear-se no Modelo da OCDE e de manter a exigência de estabelecimento permanente para permitir a tributação na fonte no caso de lucro das empresas reduziram significativamente a capacidade do Modelo da ONU de proteger os interesses dos países em desenvolvimento. (ROCHA, 2017, p. 356)

Como será melhor desenvolvido no tópico 3 deste trabalho, o Projeto BEPS da OCDE em parceria com o G20 também sofreu, e vem sofrendo, pesadas críticas ao longo de seu desenvolvimento. Desde o desenvolvimento do Plano de 15 Ações, até a mais recente proposta de 2 Pilares, diversos autores apontam a necessidade de se proceder com cautela na adoção das medidas aconselhadas, principalmente diante da indefinição de alguns mecanismos e aspectos chave.

Outra crítica que sugere as tendências imperialistas do projeto é o alto custo de implementação de algumas medidas, somado ao baixo retorno desse investimento para os países em desenvolvimento.

O Brasil, por exemplo, apesar de estar em conformidade com a maioria das medidas consideradas "padrão mínimo" e "boas práticas", se manteve firme, até 2018, na não implementação de duas Ações, a política de preços de transferência e a adoção de procedimentos de arbitragem para a resolução de conflitos derivados de tratados tributários (DE OLIVEIRA, 2018). Neste momento, falaremos apenas sobre o primeiro ponto.

Como explicou o professor André Dantas de Oliveira, o sistema de Preços de Transferência Brasileiro possui diversas vantagens, não obstante divergir do modelo da OCDE, tais como praticidade, garantia da segurança jurídica e proteção da base tributária brasileira, sendo o modelo recomendado pelas Nações Unidas para países emergentes (DE OLIVEIRA, 2018). Entretanto, uma vez anunciado o desejo do Brasil de tornar-se membro da Organização, a implementação do modelo da OCDE se tornou requisito para a entrada.

Acontece que, ao anunciar a adesão do país em 2018, a OCDE apresentou um conjunto de nove recomendações, como a adoção de medidas para evitar a Competição Tributária Prejudicial, uma vez que o Brasil possui um sistema de tratados próprio, com a existência de cláusulas para garantir incentivos fiscais, e a imposição de uma mudança na política de preços de transferência brasileira, com vistas à adoção do chamado “padrão internacional” do Princípio *Arm's Length Principle* (DE OLIVEIRA, 2018).

Esse princípio, explica de Oliveira, possui diversas fraquezas, como a incerteza em relação a várias operações, assim como a complexidade de sua aplicação e cálculo. Além disso, para que seja aplicado de maneira efetiva, é necessária a existência de mercadorias e serviços semelhantes no mercado, a nível de comparação, e a manutenção de uma extensa base de dados (DE OLIVEIRA, 2018). Esse modelo, portanto, mostra-se complexo, caro e inefetivo em comparação com o modelo brasileiro anterior, de modo que sua reprodução no sistema jurídico brasileiro demonstra um caso claro de imperialismo fiscal.

2.4 FORMAÇÃO DA OCDE E SUA RELAÇÃO COM O G20

A formação da OCDE está diretamente ligada ao fim da Segunda Guerra Mundial. A antecessora da OCDE, a Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE) formou-se com o objetivo de administrar os incentivos econômicos enviados pelos Estados-Unidos e pelo Canadá para a reconstrução da Europa no Pós-Guerra, conhecidos como Plano Marshall (WOODWARD, 2009).

Essa íntima ligação entre o pós-Guerra e a formação da OCDE é apontada também por Sérgio André Rocha, que afirma existir uma grande conexão entre o fim da guerra e o desenvolvimento de padrões de Tributação Internacional (ROCHA, 2017). Aqui, cabe realizar uma breve contextualização histórica sobre o fim da Segunda Guerra Mundial, a criação do Plano Marshall e a implementação da OCEE.

O fim da Segunda Guerra Mundial em 1945 mostrou uma Europa arrasada pelos conflitos militares que marcaram o começo do século XX, deixando as economias europeias destruídas e incapazes de se reconstruir sem ajuda externa, pelo menos não de maneira rápida.

Em contrapartida, os Estados Unidos da América, cuja base industrial permaneceu intocada durante a guerra, vivia um boom econômico sem precedentes. De acordo com Woodward, os Estados Unidos eram, naquele momento, responsáveis por metade da produção industrial mundial, com capital sobrando para investir e o único país a possuir armas atômicas (WOODWARD, 2009).

Diante disso, e visando impedir um cenário semelhante ao que se desenrolou após a Primeira Guerra Mundial e o avanço do Comunismo, em junho de 1947 o Secretário de Estado americano George Marshall anuncia o Programa para a Recuperação Europeia, que ficou conhecido como Plano Marshall. Como explica Woodward, o Plano Marshall possuía três propósitos:

Primeiro, os EUA precisavam de mercados de exportação para sustentar sua prosperidade econômica. A recuperação europeia era essencial para que esses Estados se tornassem parceiros comerciais robustos e, nesse ínterim, os fundos do Plano Marshall poderiam ser usados para comprar mercadorias produzidas nos Estados Unidos. Segundo, foi previsto que, ao forçar os países europeus a cooperar executando um plano de recuperação, impulsiona-se a integração europeia e se evitaria a regressão ao nacionalismo mesquinho que arruinou o período entre guerras. Finalmente, o Plano Marshall foi uma das primeiras expressões da doutrina de “contenção” de George Kennan, então Embaixador dos EUA na União Soviética, que sustentou que a “política em relação à União Soviética deve ser a de um longo prazo, paciente, mas firme e contenção vigilante das tendências expansivas russas.” Uma Europa pacífica e próspera era vital para impedir a propagação do comunismo (WOODWARD, 2009, p. 14).

Para não perder o controle de como o dinheiro seria implementado, o Congresso Americano insistiu na criação de uma organização Europeia para supervisionar a execução do Plano, de forma que, em julho de 1947, 16 países (Áustria, Bélgica, Dinamarca, França, Grécia, Islândia, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Holanda, Noruega, Portugal, Suécia, Suíça, Turquia e Reino Unido) se reuniram em Paris e estabeleceram a criação da OECE (WOODWARD, 2009, p. 14).

Não cabe aqui adentrar no sucesso, ou não da OECE, mas tratar de sua passagem para o que conhecemos hoje como OCDE. Essa passagem não ocorreu de forma natural, mas foi resultado de dois processos paralelos. O primeiro foi a necessidade de uma organização que superasse o paralelo doador-beneficiário inerente à OECE. O segundo diz respeito à intensificação das tensões associadas à Guerra Fria, diante do Pacto de Varsóvia e da crescente importância da OECE como defensora dos pilares do capitalismo, e da necessidade de

cooperação em bases mais sólidas, desencadeada pelo surgimento de novos atores no sistema internacional (FORTES, PEREIRA E RAMOS, 2021).

Com isso, a Convenção que transformou a OECE na OCDE foi assinada em dezembro de 1960 em Paris, e entrou em vigor em setembro de 1961. A convenção foi assinada por 20 países, sendo os 16 já membros da OECE, mais Alemanha, Canadá, Espanha e Estados Unidos¹. Não à toa, desde a criação da OCDE foi percebido o afastamento da Organização do chamado Sul Global. Isso porque, enquanto a Liga das Nações alcançou o número de 63 países-membros, o surgimento da OCDE contou com cerca de 18 países europeus e 2 norte-americanos (LEVENHAGEN, 2019). Essa participação restrita rendeu à OCDE o título de clube dos países ricos (CHRISTIANS, 2017, §1.03 [B]).

Em 2007, o secretariado OCDE anunciou sua iniciativa para *Enhanced Engagement*, o objetivo principal dessa iniciativa era buscar uma aproximação maior com cinco economias em exponencial crescimento: Brasil, China, Índia, Indonésia e África do Sul (CLIFTON, DÍAZ-FUENTES, 2014). Com isso, a OCDE buscou enfrentar quatro grandes desafios:

Primeiramente, o trabalho de pesquisa e política da OCDE tem sido, historicamente, Ocidente-Ocidente: política produzida pelo Ocidente, transferida pelo Ocidente, para o Ocidente. Era produzido para satisfazer as necessidades de seus membros, que, no fim, fundaram a organização. Conforme a importância de não-membros cresceu na economia mundial, o trabalho político da OCDE cobriria uma parcela encolhida, e iria eventualmente se tornar menos importante no nível internacional. Em segundo lugar, sem uma excelente base de dados sobre partes importantes da economia mundial, a OCDE não teria um bom entendimento das partes chave do “quebra-cabeça econômico”. Os membros da OCDE existem em um mundo interdependente e precisam de um bom acesso a dados de alta qualidade e tendências de mercados emergentes para ter uma visão completa da economia mundial. Em terceiro lugar, a OCDE teve relativamente pouca experiência política com países em desenvolvimento e emergentes. A OCDE poderia reivindicar alguma experiência política com não-membros, mas isso ocorreu nas margens do mandato da organização, geralmente através do Comitê de Ajuda ao Desenvolvimento. Além disso, o trabalho anterior da OCDE tinha sido “em” países em desenvolvimento, com um foco na ajuda de membros a antigos territórios coloniais, e tendia a tomar uma forma de aconselhamento unilateral, e às vezes paternalista. (CLIFTON, DÍAZ-FUENTES, 2014, p. 252)

Com isso, a primeira aproximação da OCDE de países em desenvolvimento na forma de cooperação unilateral aconteceu a partir do *Enhanced Engagement*, e não coincidentemente com países economicamente emergentes participantes do G20. Com a aproximação de Brasil,

¹ Informação disponível no site da OCDE: <https://www.oecd.org/60-years/timeline/>

China, Índia, Indonésia e África do Sul, a OCDE passava a lidar, entre membros e não membros, com 18 dos 20 países do G20 (Argentina e Arábia Saudita) (CLIFTON E DÍAZ-FUENTES, 2014).

Após a crise financeira de 2008, os países do G20 passaram a se preocupar mais com a tributação, o que levou a uma luta contra a evasão fiscal (OCDE). Como bem aponta Sérgio André Rocha, as grandes mudanças nos paradigmas da tributação internacional estão diretamente conectadas ao momento de crise econômica que assolou o mundo após 2008 (ROCHA, 2019).

Em 2012, a OCDE convidou o G20 a trabalhar no projeto *Base Erosion and Profit Shifting*, cujo principal objetivo é evitar a evasão fiscal por multinacionais²

Sérgio André Rocha, ao analisar a influência do G20 na formação do projeto BEPS, argumenta que apesar desse grupo de países ter apoiado o Projeto, ele foi na verdade desenvolvido dentro da OCDE (ROCHA, 2019). É essa também a opinião de Yariv Brauner, que defende que a OCDE não é a encarregada do G20 para liderar e supervisionar o projeto BEPS além de níveis políticos, mas sim um parceiro independente, que mais age assumindo o projeto do que em um papel de subordinação (BRAUNER, 2016).

Em 2015, a OCDE e o G20 apresentaram o Relatório Final com as 15 ações que compõem o Projeto BEPS, somadas a várias recomendações de como os países devem lidar com a erosão das bases tributáveis³. Hoje, cerca de 135 países, dentre membros e não membros de ambas as organizações, participam dos *Inclusive Frameworks* do Projeto. Em outubro de 2019, 135 países assinaram o Plano de 2 Pilares, que promete reformar as regras de tributação internacional para evitar a erosão de bases tributáveis (OCDE, 2021).

No entanto, o que muito se discute é se os países em desenvolvimento participantes dos *Inclusive Frameworks* estão, de fato, tendo seus interesses considerados, e se a adoção das medidas determinadas pelo projeto BEPS lhes seria interessante. Para analisar essa hipótese,

²<https://www.oecd.org/tax/beps/about/#historys>

³<https://www.oecd.org/tax/beps/about/#historys>

será apresentada uma pesquisa bibliográfica doutrinária sobre as recentes ressalvas ao Projeto BEPS e ao Plano de 2 Pilares, mais especificamente quanto ao Imposto Mínimo Global.

3 PROJETO BEPS E IMPERIALISMO FISCAL

O Projeto Base Erosion and Profit Shifting foi iniciado pela OCDE e pelo G20 em 2012, catalisado por uma mudança de paradigma na tributação internacional gerada pela crise financeira de 2008. (OCDE, 2021). Em 2015, a OCDE e o G20 apresentaram o Relatório Final com as 15 ações que compõem o Projeto BEPS, somadas a várias recomendações de como os países devem lidar com a erosão das bases tributáveis⁴.

Em 2016, provocada pelo G20, a OCDE abriu seu *Inclusive Framework*, permitindo que países não-membros participassem das discussões. O *Inclusive Framework* foi estabelecido em Kyoto, no Japão, e contou com uma participação inicial de 89 países e jurisdições (OCDE, 2021), sob a promessa de que os membros estariam em patamar de igualdade para tratar dos problemas do BEPS.

Hoje, cerca de 140 países, dentre membros e não membros de ambas as organizações, participam dos *Inclusive Frameworks* do Projeto, que lança relatórios recorrentemente. Em outubro de 2021, em seguimento à Ação 1 do projeto BEPS, que pretende estabelecer padrões de tributação internacional para questões ligadas à economia digital, 135 países assinaram o Plano de 2 Pilares, que promete reformar as regras de tributação internacional para evitar a erosão de bases tributáveis⁵.

Em dezembro de 2021, a OCDE lançou o relatório do Pilar 2, chamado GloBE rules, com o modelo das regras. Até o momento em que este trabalho foi feito, a OCDE abriu o debate para comentários sobre esse relatório o modelo GloBE (OCDE, 2021).

3.1 PARTICIPAÇÃO DOS PAÍSES EM DESENVOLVIMENTO NO PROJETO BEPS

Como delineado nos tópicos 2.3 e 2.4 deste trabalho, existe uma preocupação de que a OCDE não haja como uma organização internacional independente, mas funciona mais como uma associação que busca garantir os interesses de um certo grupo de países. Assim, como bem coloca Sérgio André Rocha, “isso coloca em questão se a liderança da OCDE pode ser

⁴<https://www.oecd.org/tax/beps/about/#historys>

⁵ <https://www.oecd.org/tax/beps/>

considerada independente dos interesses especiais de seus países-membros” (ROCHA, 2019, p. 183).

A OCDE, por sua vez, vem buscando se mostrar inclusiva e aberta aos interesses de países em desenvolvimento, tendo reiterado, repetidamente, que tais países estão sendo ouvidos na formulação do novo regime fiscal que se desenha na era pós-BEPS (OCDE, 2021).

De acordo com a Organização, “as perspectivas e entradas dos países desenvolvidos estão influenciando cada vez mais o desenvolvimento de padrões internacionais de tributação corporativa. Dessa forma, o apoio à capacitação de países em desenvolvimento é fundamental para o *Inclusive Framework*, priorizando uma participação ativa, igualitária no processo do BEPS” (OCDE).

O *Inclusive Framework* conta hoje com a participação de cerca de 140 países, de modo que países em desenvolvimento correspondem hoje a cerca de um terço do projeto BEPS. O conceito de país em desenvolvimento utilizado pela OCDE, nesse contexto, é o de países que não são membros da OCDE ou do G20, e que também não são considerados centros financeiros (OCDE, 2021, p.21).

Apesar dessa ampla associação, explica Rocha, há diferenças nos pontos de vista de países desenvolvidos e em desenvolvimento sobre como distribuir globalmente esses direitos sobre a tributação, de modo que se a OCDE e os países desenvolvidos estão comandando o Projeto BEPS, é justificável a preocupação de que as mudanças no Regime Fiscal Internacional sejam implementadas para beneficiar países desenvolvidos, em detrimento dos interesses de países em desenvolvimento (ROCHA, 2019, p. 184).

Em outubro de 2021, a OCDE apresentou o relatório denominado *Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*. Endereçado aos ministros que compõem o G20, o objetivo do relatório foi, justamente, trazer um overview da perspectiva de países em desenvolvimento, apontando suas principais dificuldades e mensurando sua participação no Projeto BEPS (OCDE, 2021). Esse relatório, portanto, será utilizado como a principal fonte de pesquisa deste e do próximo capítulo, sendo complementado por posições doutrinárias sobre o assunto.

De início, quanto à participação de países em desenvolvimento na criação do projeto em si, os quais sequer foram chamados para apresentar suas preocupações antes do Plano de Ação de 15 pontos ser apresentado (OGUTTU, 2016, p. 20). Ocorre que, enquanto a OCDE e o G20 lançaram o Relatório Final do Plano de 15 Ações em 2015, o *Inclusive Framework* foi aberto para a participação de países não membros desses grupos apenas em junho de 2016, a pedido do G20 (OCDE, 2021).

Oguttu aponta a problemática decorrente desse início pouco inclusivo:

O Plano de Ação BEPS da OCDE em 2013 observa que, para garantir o consenso internacional em abordando o BEPS, levaria em conta as perspectivas dos países em desenvolvimento (OCDE 2013b). No entanto, foram levantadas críticas de que a agenda da OCDE foi conduzida pelos interesses dos países desenvolvidos e que os interesses dos países em desenvolvimento não foram abordados, uma vez que esses países não foram consultados para apresentar suas preocupações antes da agenda do Plano de 15 Ações ser elaborada e encerrada. As consultas regionais iniciais da OCDE apenas serviam de orientação para um plano pré-existente. Isso ficou aquém da participação igualitária global na formulação das reformas tributárias internacionais. A agenda de Ação BEPS é criticada por incorporar regras estabelecidas por alguns países e, assim, reforçar um sistema que exacerba a desigualdade global. O Plano de Ação BEPS retrata a falta de foco ou compreensão da necessidade específica dos países em desenvolvimento. (OGUTTU, 2016, p. 20, tradução nossa)

Isso pode explicar a ausência de interesse de alguns países por pontos específicos do Projeto, como é o caso das Ações 2, 3 e 12, assim como a dificuldade de implementação de alguns padrões mínimos, como a regra CbC da Ação 13, como explica a OCDE:

As Ações BEPS em resolução de incompatibilidades híbridas, corporações estrangeiras controladas e divulgação obrigatória (Ações 2, 3 e 12), não parecem ser áreas de alta prioridade para a maioria dos países em desenvolvimento. Restrições de capacidade provavelmente significam limitações na utilidade de incompatibilidades híbridas e regimes de divulgação obrigatória, enquanto as regras de Companhia Estrangeira Controlada (CFC) podem não ser de alta prioridade para países que são em grande parte importadores de capital (OCDE, 2021, p. 22).

Acerca da Ação 2, no centro dessas incompatibilidades está a discussão sobre qual o país tem o direito sobre a receita tributária, o que o torna um ponto que deve ser visto com cuidado por países em desenvolvimento, principalmente porque o impacto de planejamentos tributários agressivos não parece ser tão relevante em países em desenvolvimento (ROCHA, 2019, p. 194).

Outra Ação indicada pelo autor como digna de maior cuidado por países em desenvolvimento é a Ação 6:

Parece que países em desenvolvimento não devem ficar tão ansiosos em fazer fila para combater o *treaty shopping*. A maioria desses países não possui uma grande rede de tratados. O Brasil, por exemplo, com suas 32 convenções tributárias de dupla tributação, lidera os países latinoamericanos no número de tratados em vigor. Portanto, pela perspectiva de um país em desenvolvimento, às vezes o *treaty shopping* é uma maneira de aumentar sua rede de tratados sem ter que negociar e assinar dúzias de novos tratados (ROCHA, 2019, p. 195).

Com vistas a extinguir essas práticas “*inapropriadas*” utilizando tratados, como é o exemplo do “*treaty shopping*”, a OCDE apresentou a Convenção Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas a Tratados Tributários para Prevenir o BEPS (MLI). Contudo, apesar de muitos países desenvolvidos terem assinado o MLI, apenas um número limitado desses países o ratificaram (OCDE, 2021).

Ademais, no que tange à Ação 13, conforme o relatório lançado em 2021, o maior problema decorre da onerosidade excessiva de seu mecanismo, pois o padrão mínimo desta Ação requer aplicação consistente dos requisitos CbC (country-by-country), e utiliza a troca automática de informações padrão para ajudar a garantir confidencialidade. O relatório afirma que apenas 3 países em desenvolvimento adotaram essa sistemática (OCDE, 2021, p. 19).

A Ação 14, por sua vez, recomenda aos países a adoção de uma arbitragem obrigatória e vinculante como um instrumento para resolução de controvérsias relacionadas à aplicação de tratados tributários (OCDE, 2021). Esse mecanismo, para Sérgio André Rocha, pode se tornar um instrumento de Imperialismo Fiscal:

Se os tratados assinados pelos países em desenvolvimento muitas vezes se afastam do “Padrão da OCDE”, e se a interpretação de textos legais e tratados internacionais definitivamente é um esforço criativo, é certamente perigoso para países que conseguiram colocar em prática sua própria política de tratados, se sujeitar a uma arbitragem internacional vinculante, que poderia se tornar um instrumento de “Imperialismo Fiscal Internacional”. Nem mesmo o fato de haver árbitros provenientes de países em desenvolvimento participando da arbitragem reduz essa preocupação. [...] Portanto, na visão deste autor, adotar o uso da arbitragem internacional vinculante como um mecanismo para resolver disputas poderia ser o mesmo que se expor a uma anulação da política de tratados de um país. (ROCHA, 2019, p. 192)

Quando do lançamento do relatório da OCDE, apenas 6 países em desenvolvimento adotaram esse mecanismo (OCDE, 2021, p. 20)

Noutro giro, dentre as Ações BEPS que mais interessam países em desenvolvimento podemos citar a Ação 1, referente aos desafios da economia digital; Ação 4, referente à limitação de deduções; Ação 7, que trata da evitação artificial de Estabelecimentos Permanentes; e Ações 8 e 10, que tratam de políticas de preços de transferência. A primeira será melhor abordada no tópico seguinte.

A partir das questões expostas acima, é possível verificar que, abaixo da bandeira do multilateralismo, o Regime Internacional Fiscal pode sim estar sendo reformado em favor dos países desenvolvidos, devendo existir cuidado dos países em desenvolvimento na adoção das regras acima delineadas (ROCHA, 2019, p. 190).

3.2 AÇÃO 1, GLOBE E DISTRIBUIÇÃO DE RECEITAS

O relatório *Addressing the Tax Challenges of Digital Economy*, publicado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico em 2015, conceitua economia digital como:

o resultado de um processo transformativo propiciado pela tecnologia da informação e comunicação, que tornou os recursos tecnológicos mais baratos, com grande potência e amplamente estandardizados, propiciando a eficiência nas transações econômicas e impulsionando a busca pela inovação em todos os setores da economia. (OCDE, 2015)

Assim, a economia digital não seria uma economia separada, mas representaria um novo aspecto indissociável da economia tradicional, reformulado a partir dos avanços tecnológicos. Foi o que concluiu o Relatório da Ação 1 do BEPS, demonstrando que seria difícil, senão impossível, conseguir separar o que é parte da economia digital e o que não é (OCDE, 2015).

Por esse motivo, a Ação 1 do projeto BEPS, denominada *Tax Challenges Arising from Digitalisation*, teve como objetivo apresentar a proposição de medidas multilaterais coordenadas para diminuir a evasão fiscal gerada pela dupla não-tributação da renda no contexto da economia digital (OCDE, 2015). A partir disso, em março de 2018, a *Task Force on the Digital Economy* da OCDE apresentou o *Tax Challenges Arising from Digitalisation* -

Interim Report, o qual reconheceu a necessidade de uma solução global, principalmente em face de medidas unilaterais e descoordenadas, adotadas por diversos países.

Os *Blueprints* dos pilares 1 e 2, um plano de dois pilares, derivados da Ação 1 do BEPS, para reformar as regras tributárias internacionais e garantir que as empresas multinacionais paguem uma parcela justa dos impostos onde quer que operem, foram lançados em 2018⁶. Em 5 de julho de 2021, 131 países e jurisdições aderiram ao *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, um plano de dois pilares, com objetivos específicos, que ficou popularmente conhecido como BEPS 2.0 (RICCARDI, 2021).

Dentro desse plano de dois pilares, o Pilar 1 tem como objetivo uma distribuição mais justa dos lucros e direitos tributários entre os países no que diz respeito às maiores empresas multinacionais, incluindo empresas digitais. Ele atribuiria alguns direitos tributários sobre Empresas Transnacionais (ETNs) de seus países de origem para os mercados onde eles têm atividades comerciais e obtêm lucros, independentemente de as empresas lá terem uma presença física (OCDE, 2021). A ideia central do valor A é levar em consideração não apenas a jurisdição onde está localizada a ETN, mas também a jurisdição onde se encontra o mercado consumidor, sendo de grande interesse de países em desenvolvimento (OCDE, 2021).

Já o valor B possui 2 objetivos. O primeiro seria simplificar a administração dos preços de transferência para as administrações tributárias, e, conseqüentemente, para os pagadores de tributo. E o segundo é aumentar a segurança jurídica e reduzir controvérsias entre os pagadores e estas administrações. O *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy* estabelece apenas que as regras acerca do valor B serão propostas até 2022 (OCDE, 2021).

O Pilar 2, por sua vez, tem como intuito estabelecer um piso para a competição sobre o imposto de renda das empresas, por meio da introdução de uma alíquota mínima global de imposto sobre a renda das empresas (GloBE) que os países podem usar para proteger suas bases tributárias (OCDE, 2018). Em outubro de 2021, 135 países assinaram o *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*,

⁶ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

e, em dezembro desse mesmo ano, essas jurisdições se juntaram ao grupo de trabalho para desenvolver as GloBE⁷.

Acerca dessa proposta, Andrea Riccardi indica a necessidade de países em desenvolvimento não tomarem decisões precipitadas. A autora argumenta que o “GloBE” se trata de “uma proposta apressada e dirigida pela política que não apenas foi desenhada em benefício de economias maiores e mais avançadas, mas também vai muito além do BEPS” (RICCARDI, 2021, p. 04). Essa é também a opinião de Navarro, que adiciona:

Acontece que o ímpeto político gerado pelo projeto BEPS e o grande consenso sobre a adoção do padrão mínimo, bem como o avanço do *Inclusive Framework*, levantou uma oportunidade única para ir além da luta contra a transferência de lucros ou a tributação das empresas digitais. Além disso, o fato de os Estados Unidos terem adotado unilateralmente o GILTI serve claramente como um catalisador para a cooperação multilateral na adoção de regras semelhantes, assim como o FATCA fez quanto à troca de informações (Beller 2019). O Pilar 2 também pode ser tratado como uma declaração clara de certas jurisdições (principalmente as desenvolvidas) de sua vontade de realizar uma expansão significativa de sua jurisdição para tributar à custa da jurisdição para não tributar de outros países. (NAVARRO, 2020, p.15, tradução nossa)

Com isso, desenhou-se um projeto para o imposto mínimo global, cuja alíquota mínima, fixada em 15% pelo *Statement*, é destinada a empresas com renda bruta agregada €\$ 750mi anuais, e tem sua aplicação da seguinte forma: i) “IIR”, *income inclusion rule*: Tem como objetivo principal tributar a renda auferida por *controlled foreign corporations* (CFCs), via o aumento da base tributária da jurisdição de residência da controladora. Como um acréscimo de renda líquida estrangeira sujeita a tributação. ii) “UTPR”, *Undertaxed Payments Rule*: Regra de pagamentos sub-tributados. Funciona como uma espécie de “tributação no exterior”, onde a diferença entre a taxa mínima estipulada por consenso na OCDE (15%) pode ser tributada no país de origem, caso a multinacional seja tributada no exterior a uma taxa menor que esta (OCDE, 2021).

Esse desenho é similar ao adotado anteriormente pelos EUA com os regime *Global Intangible Low-Taxed Income* (GILTI), que pode ser traduzido como “baixo rendimento tributável intangível global”, e *Base Erosion and Anti-Abuse Tax* (BEAT), ou “Tributo Anti-Abuso da Erosão de Base”. O regime americano pode ser explicado da seguinte forma:

⁷<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>

Concisamente, o regime GILTI dos EUA introduziu um nível mínimo de imposto dos EUA sobre retornos de investimento de saída. A principal razão por trás da introdução desta nova categoria de rendimentos sujeitos a impostos nos Estados Unidos era abordar a prática recorrente de deslocamento de ativos intangíveis desenvolvida nos EUA e, com eles, a renda associada às jurisdições de baixa tributação. O regime aplicável aos acionistas norte-americanos que detenham 10% ou mais de uma CFC - onde mais de 50% da CFC é de propriedade de acionistas norte-americanos - impõe um imposto mínimo nos EUA de 10,5% (metade do CIT dos EUA) sobre o "baixo rendimento tributável intangível global". Isto é determinado como o agregado de rendimentos de CFCs estrangeiros que excedem um retorno rotineiro considerado em tangíveis ativos localizados no exterior. É relevante observar que, de acordo com este desenho, a parcela da receita da CFC apurada como GILTI pelas novas regras podem não necessariamente derivar de ativos intangíveis. Este pode ser o caso quando os ativos da CFC estão amplamente depreciados ou a atividade do CFC não exige um investimento significativo em ativos tangíveis, por exemplo, serviços pessoais em geral. Como crédito equivalente a 80% do imposto estrangeiro pago sobre tais rendas é permitido para compensar o imposto dos EUA sobre a GILTI, pode-se afirmar que o regime impõe uma taxa mínima sobre o GILTI de 10,5% se nenhum imposto for pago no exterior, com a exigibilidade fiscal dos EUA sendo totalmente eliminada quando o imposto estrangeiro é de pelo menos 13,125% (FMI 2019, 22). Entretanto, o BEAT, que representa, na prática, um imposto mínimo sobre investimento de entrada (FMI, 2019, 23), pretende restringir a base excessiva de pagamentos de erosão, ou seja, pagamentos dedutíveis dos EUA para afiliadas estrangeiras. No entanto, deve-se afirmar que o BEAT é um imposto sobre o contribuinte dos EUA e não um imposto retido na fonte. Aplica-se a EMNs com receitas brutas mais de US\$ 500 milhões que fazem pagamentos dos Estados Unidos para filiais de mais de 3% do total de despesas dedutíveis. Em geral, a medida visa pagamentos "típicos" de erosão de base, ou seja, royalties, juros, e pagamentos de taxas de administração a afiliadas estrangeiras. Sob o BEAT, o contribuinte dos EUA pagará o que for maior: o imposto devido pelas regras regulares do IRC ou o imposto calculado a uma taxa inferior - atualmente 10% - mas em uma base tributária que não permite pagamentos de erosão da base, portanto, estabelecendo este último montante como um encargo mínimo. (RICCARDI, 2021, p.16, tradução nossa)

A adoção de práticas similares já havia sido tentada anteriormente no próprio projeto BEPS. A Ação 3 tinha como objetivo desenvolver recomendações para o desenho de regras de CFC, que seriam implementadas domesticamente pelas jurisdições⁸. No entanto, a Ação 3 não foi recebida como padrão mínimo, sendo classificada como "boas práticas", e, pelo seu alto custo e baixo retorno para países em desenvolvimento, foi pouco aproveitada por eles (OCDE, 2021).

Como já apontado anteriormente, a tributação está intimamente ligada ao conceito de soberania, de forma que, uma super regra acerca das CFCs pode atingir a soberania de países adotantes ou, até mesmo, de países não adotantes (RICCARDI, 2021). Isso porque a cobrança do IIR independe de sua adoção pelo país da empresa controlada, bastando que a empresa

⁸ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/>

controladora, chamada *Ultimate Parent Entity* (UPE) esteja sob a jurisdição de um país que adote essa regra (OCDE, 2021). Com isso, é permitido que um país tribute rendas obtidas além de sua jurisdição, bastando a presença de uma UPE em seu território (OCDE, 2021).

Para países em desenvolvimento, no entanto, esse tipo de sistema coloca em perigo a atração de investimento estrangeiro direto por meio de incentivos fiscais. É sabido que esses países utilizam esses incentivos para a atração de investimentos, buscando o crescimento econômico (NAVARRO, 2020).

Não é o objetivo deste trabalho analisar a pertinência desse tipo de atração, ou sequer se os frutos dela são relevantes, no entanto, faz-se necessário explicar o porquê do uso de incentivos fiscais e qual o impacto do investimento estrangeiro direto em países subdesenvolvidos. Ocorre que para esses países receptores, o investimento estrangeiro parece uma forma de obter crescimento econômico e avanços tecnológicos no médio e longo prazo, como explica André Dantas de Oliveira:

Em um primeiro momento se poderia imaginar que a instalação das ETNs em território estrangeiro determinaria a geração de emprego, a transmissão de tecnologia e a melhora das capacidade de gestão empresarial.

Em outras palavras como pontos positivos para os países receptores poderíamos ressaltar: a ajuda ao crescimento econômico de países receptores, ao menos no longo prazo; o aumento da formação bruta de capital fixo, uma vez que contribui para a formação de capital físico e resulta no crescimento da produtividade do trabalho e do PIB per capita; e a transmissão de tecnologia e capacidade empresarial. Pelas mesmas causas, em sentido inverso, se poderia pensar que para os países emissores de capital produziria um efeito negativo, pela diminuição dos valores que poderiam representar os recursos a serem investidos internamente. (DE OLIVEIRA, 2007, p. 102, tradução nossa)

Não é incomum, diante disso, que os países receptores protejam seus incentivos com base em cláusulas destinadas a evitar que o país de residência do investidor retire a eficácia dessas medidas. Entretanto, com a adoção do GloBE e o estabelecimento de um piso tributário, é possível que todo esse sistema de atração de investimentos estrangeiros seja inviabilizado (NAVARRO, 2020).

Navarro vai ainda mais longe, argumentando que o objetivo principal do GloBE não é a obtenção de receitas, mas colocar um piso na competição tributária. Ele explica:

A proposta do Pilar 2 desencorajaria a adoção de medidas que conduzam a uma taxa de imposto transfronteiriça efetiva abaixo da taxa mínima acordada, pois o objetivo

de atrair investimento estrangeiro seria anulado. A função reguladora do Pilar 2 reflete-se claramente no fato de as medidas específicas apenas produzirem efeitos se os rendimentos transfronteiriços não forem tributados a uma taxa específica, portanto, o direito tributário primário recai sobre a(s) outra(s) jurisdição(ões) envolvida(s). (NAVARRO, 2020, p. 14, tradução nossa)

O resultado, para países em desenvolvimento, pode ser complicado. Acontece que os incentivos fiscais oferecidos por esse grupo de nações, tradicionalmente, compensam os investidores por alguns problemas como infraestrutura inferior, corrupção, dentre outros. Portanto, esse piso poderia funcionar como um mecanismo para convencer investidores a focar seus investimentos em países desenvolvidos (NAVARRO, 2020).

Com isso, poderíamos estar diante de mais um instrumento de controle, semelhante ao exemplificado por Florestan Fernandes, em que os países desenvolvidos se utilizam de políticas internacionais para limitar o crescimento e desenvolvimento autônomo dos demais, de maneira a perpetuar a exploração e manter a transferência dos excedentes de capital (FERNANDES, 1975).

Não obstante, ao ser questionada sobre o assunto, a OCDE nos dá mais uma resposta de cunho paternalista, afirmando que a proposta do Pilar 2 irá proteger os países em desenvolvimento da pressão de oferecer incentivos fiscais (OCDE, 2018), ignorando que a escolha de oferecer esses incentivos deveria ser dos países em desenvolvimento em si, respeitando sua soberania.

4 CONCLUSÃO

O Imperialismo, ao longo dos séculos, serviu aos interesses dos países dominantes para a manutenção de seu poderio, seja ele militar, político ou econômico. Durante todo esse período, o Direito Internacional atuou como garantidor dessas relações, possibilitando o controle direto e indireto nas políticas imperialistas (LEICHTWEIS, 2018).

Graças à acumulação primitiva de capital possibilitada pelo domínio colonial, marcada pela pilhagem e exploração das riquezas das colônias entre os séculos XVI e XIX, foi possibilitada a industrialização e a adoção da lógica econômica liberal aos países capitalistas iniciais, como é o exemplo da Inglaterra. Nesse contexto, diante da necessidade de mercados consumidores para o excedente de produtos industrializados, se vê a necessidade de possibilitar a independência política dessas colônias, mantendo, entretanto, a dependência econômica de produtos industrializados cuja necessidade havia sido recentemente fabricada (FERNANDES, 2015).

É esse o contexto de surgimento das primeiras teorias clássicas do imperialismo, como a de Lênin, que classifica o imperialismo como uma etapa do capitalismo, e aponta a dicotomia existente entre um racional liberal econômico e a crescente retomada das práticas colonialistas como forma de manter a hegemonia econômica europeia no período que ficou conhecido como neocolonialismo (LÊNIN, 1917).

Contudo, após a expansão do capitalismo a níveis globais, com a imposição da lógica liberal às antigas colônias, essa forma de controle prescinde da dominação militar, podendo ser exercida de formas sutis, pelo meio econômico, político e social. É nesse momento histórico que começa a se desenhar uma subordinação econômica dos países da América Latina, por exemplo, cuja imposição da lógica capitalista, somada a manutenção das formas arcaicas de extração de matérias primas, acaba por impedir até mesmo uma industrialização tardia, permitindo aos países já industrializados a imposição de uma política de preços destinada a manter os níveis de dependência preexistentes (FERNANDES, 2015). O mesmo se deu no campo do Direito Internacional, sendo esse período marcado pela existência de tratados comerciais desbalanceados (LEICHTWEIS, 2018).

Ao fim da Primeira Guerra Mundial, o trabalho da Liga das Nações, organização destinada a possibilitar a cooperação entre os países membros, resulta no surgimento do Princípio do Estabelecimento Permanente e lança os germens do que seria o Sistema Internacional Tributário (LEVENHAGEN, 2019).

Ao retomar esse trabalho, a OCDE, após a Segunda Guerra Mundial, redesenha esses modelos de tratados com o intuito de favorecer os interesses de seus membros, os países exportadores de capital (LEVENHAGEN, 2019), além disso, a OCDE também toma para si a tarefa de promover o desenvolvimento em diversos setores, mantendo os interesses de seus membros como prioridade, e falando em tom paternalista com países subdesenvolvidos (CLIFTON; DÍAZ-FUENTES, 2014).

Observar esses aspectos históricos de formação do que seria hoje o Sistema Internacional Tributário se mostra como uma maneira efetiva de entender o desenrolar do projeto BEPS, suas entrelinhas, e que o desenrolar do Plano de 15 Ações pode não ser tão inocente quanto argumenta a Organização. Como explicitado anteriormente, os países em desenvolvimento sequer foram convidados a apresentar seus pontos de vista antes do Plano de 15 Ações ser definido (OGUTTU, 2016), o que fica claro ao observar que, embora existam pontos de interesse comum, alguns outros se mostram pouco ou nada relevantes para economias importadoras de capital, como é o caso das Ações 2, 3 e 12 (OCDE, 2021).

Outra Ação que desperta, de maneira justificada, a desconfiança de países desenvolvidos é a Ação 14, cujo objetivo é a implementação de um sistema de arbitragem internacional vinculante, com vistas a resolver conflitos decorrentes de tratados (OCDE, 2021). Como argumentado por Sérgio André Rocha, a implementação dessa medida pode ser um risco aos interesses de países em desenvolvimento que possuem uma rede de tratados desviante dos modelos da OCDE, uma vez que serão esses os parâmetros utilizados para a resolução dos conflitos (ROCHA, 2019).

Ademais, quanto ao “BEPS 2.0”, o Plano de 2 Pilares cujo objetivo é resolver as questões “remanescentes” de erosão das bases tributárias, percebe-se que o Pilar 2 ou GloBE, destinado a estabelecer uma taxa de imposto efetivo mínimo em bases globais deve ser visto

com atenção pelos países em desenvolvimento, principalmente aqueles que possuem a prática de oferecer incentivos fiscais para a instalação de multinacionais.

O que se percebe é que, embora o tom paternalista utilizado pela OCDE indique a busca por investimentos com ganhos verdadeiros em países em desenvolvimento, essa medida na prática é um risco a todo esse sistema de incentivos, colocando em cheque a vantagem que esses países têm a oferecer como forma de compensar os riscos para investidores estrangeiros (NAVARRO, 2020). Como bem percebe Riccardi, mais se trata de uma decisão política apressada, retirada do modelo de tributação da renda em bases mundiais estadunidense e uma nova tentativa, ainda mais abrangente, de impor a pouco implementada regra de CFC's proposta anteriormente com a Ação 3 (RICCARDI, 2021).

Por fim, cabe trazer a ponderação exposta por Navarro, que argumenta que, pelo modo que vem se desenvolvendo, o GloBE se mostra como uma forma de garantir aos países desenvolvidos a manutenção das grandes ETNs em seu território, pois conseguiria suplantear as vantagens econômicas de uma eventual instalação em países com menor infraestrutura ou, ao menos, serviria como uma forma de repatriação dos lucros, uma vez que bastaria uma existência de uma UPE na jurisdição de residência, independentemente de onde se localizaria a produção efetiva de capital (NAVARRO, 2020).

Portanto, é possível perceber que, apesar de não estar completamente finalizado, o cenário que se desenha no Projeto BEPS é o de pressão para a adoção de políticas fiscais ainda não tão bem desenhadas, e possivelmente desvantajosas aos países em desenvolvimento, devendo sua implementação domesticamente ser bem pensada e realizada com calma, fazendo-se as ponderações de quais as consequências efetivas dessas medidas para cada jurisdição e sua forma de organização fiscal.

REFERÊNCIAS

- BRAUNER, Yariv. **An essay on BEPS, sovereignty, and taxation**. In: ROCHA, Sergio André; e CHRISTIANS, Allison. Tax sovereignty in the BEPS Era. Series of International Taxation v. 60. Wolters Kluwer, 2017.
- CHIMNI, B.S. **Third World Approaches to International Law: A Manifesto**. International Community Law Review, v.8, p. 3–27, 2006.
- CHRISTIANS, Allison. **BEPS and the power to tax**. In: ROCHA, Sergio André; e CHRISTIANS, Allison. Tax sovereignty in the BEPS Era. Series of International Taxation v. 60. Wolters Kluwer, 2017
- CLIFTON, Judith; DÍAZ-FUENTES, Daniel. **The OECD and “the rest”: Analyzing the limits of policy transfer**. Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice, v. 16, n. 3, p. 249-265, 2014.
- COHEN, Benjamin. **A questão do imperialismo: a economia política da dominação e da dependência**. Rio de Janeiro: Zahar, 1976.
- DUMÉNIL, Gérard; LÉVY, Dominique. **Neoliberalismo: neo-imperialismo**. Economia e Sociedade, v. 16, p. 1-19, 2007.
- ELALI, André de Sousa Dantas; ALBUQUERQUE, Jair Cabral de. **Efeitos da Digitalização da Economia sobre a Alocação do Direito de Tributar**. Revista Direito Tributário Internacional Atual no 08 p. 13-32. São Paulo: IBDT, 1o semestre de 2021.
- ETHERINGTON, Norman. **Theories of Imperialism: War, Conquest and Capital**. London: Croom Helm, 1984.
- FERNANDES, Florestan. **Capitalismo Dependente e Classes Sociais na América Latina**. Rio de Janeiro: Zahar, Ed. 2, 1975.
- FERNANDES, Florestan. **Sociedade de classes e subdesenvolvimento**. Reimpressão. Global Editora e Distribuidora Ltda, 2015.
- FIORI, José Luís. Globalização, hegemonia e Império. In.: TAVARES, Maria da Conceição; FIORI, José Luís. Poder e Dinheiro. **Uma economia política da globalização**. Petrópolis: Editora Vozes pp. 87—151, 1997.
- FORTES, Ana Rachel Simões; PEREIRA, Chyara Sales; RAMOS, Leonardo. **As organizações internacionais e a hegemonia mundial: a guinada neoliberal da OCDE**. OIKOS (Rio de Janeiro), v. 20, n. 2, 2021.
- GALEANO, Eduardo. **As veias abertas da América Latina**. 12. Edição. São Paulo: L&PM, 1999.

KNOX, Robert. Marxist Approaches to International Law. In: ORFORD, Anne; HOFFMAN, Florian (Ed.). **The Oxford Handbook of the Theory of International Law**. New York: Oxford University Press, 2016.

LEICHTWEIS, Matheus Gobbato. **O legado imperialista do direito internacional: um estudo crítico sobre o imperialismo e a constituição da ordem legal internacional contemporânea latino-americanos**. 2018.

LENIN, Vladimir Il'ich. **Imperialismo, etapa superior do capitalismo**. 1917.

LEVENHAGEN, Antônio José Ferreira. **Os Paradigmas da Tributação Internacional Como Instrumentos de Dominação Externa**. RDTI Atual, n. 6, p. 35-56, 2019.

LIPIETZ, Alain. **Miragens e milagres. Problemas da industrialização no Terceiro Mundo**. São Paulo: Nobel, 1988.

MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **Manifesto comunista**. Boitempo Editorial, 2015.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa; PIMENTEL, João Otávio Martins. **O Plano de Ação BEPS e as Mudanças de Paradigmas na Tributação**. Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife, v. 88, n. 2.

NAVARRO, Aitor. **Jurisdiction Not to Tax, Tax Sparing Clauses and the Income Inclusion Rule of the OECD Pillar 2 (GloBE) Proposal: The Demise of a Policy Instrument of Developing Countries?**. Copenhagen Business School, CBS LAW Research Paper, n. 20-22, 2020.

OECD/G20. 2015. **Addressing the Tax Challenges of Digital Economy**.

OECD/G20. 2018. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018**.

OECD/G20. 2018. **Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy**.

OECD/G20. 2021. **Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2020-September 2021**.

OECD/G20. 2021. **Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS**.

OECD/G20. 2021. **Statement Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy**.

OGUTTU, Annet Wanyana. **Tax Base Erosion and Profit Shifting in Africa–Part 1: Africa's Response to the OECD BEPS Action Plan**. 2016.

OLIVEIRA, G. B. **Uma discussão sobre o conceito de desenvolvimento**. Revista da FAE, 5(2). 2002.

OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. **Precios de Transferencia**. Marco Económico y Jurídico que Propicia su Aparición. Vol. 1. Ed.: Nossa Livraria. 2007.

OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. *Transfer Pricing in Brazil*. Anais / 7º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional, 22, 23, 24 de agosto de 2018 em São Paulo: FDUSP, SP. – São Paulo, IBDT, 2018, p. 333.

ORFORD, Anne. **Theorizing Free Trade**. HOFFMAN, Florian (Ed.). The Oxford Handbook of the Theory of International Law. New York: Oxford University Press, 2016.

PALMA, Gabriel. **Dependency: a formal theory of underdevelopment or a methodology for the analysis of concrete situations of underdevelopment?**. World development, v. 6, n. 7-8, p. 881-924, 1978.

REIS, João Henrique Souza dos; CAMPELLO, Livia Gaigher Bósio. **Razões para a utilização das normas de soft law no Direito Internacional do Meio Ambiente**. Revista Brasileira de Direito Internacional, Salvador, v. 4, n. 1, p. 83-103, 2018.

RICCARDI, Andrea. **Implementing a (global?) minimum corporate income tax: An assessment of the so-called " Pillar Two" from the perspective of developing countries**. Nordic Journal on Law and Society, v. 4, n. 01, 2021.

ROCHA, Sergio André. **International fiscal imperialism and the principle of the permanent establishment**. Bulletin for International Taxation v. 68, n. 2, 2014.

ROCHA, Sergio André. **The Other Side of BEPS: 'Imperial Taxation and International Tax Imperialism'**. Tax Sovereignty in the BEPS Era, 2017.

WOODWARD, Richard. **The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)**. Routledge, 2009.