

(Des)alinhamento entre OCDE e ONU na tributação internacional de corporações e super ricos

Grazielle Custódio David

Grazielle Custódio David [1]

(Des)alinhamento entre OCDE e ONU na tributação internacional de corporações e super ricos

(Nota nº 11). TRANSFORMA/UNICAMP.

[1] A autora é pesquisadora do Transforma/Unicamp e doutoranda em desenvolvimento econômico na Unicamp.

Esse artigo não tem nenhuma relação com os vínculos laborais da autora.

Agradecimentos aos membros do Transforma/Unicamp, Pedro Rossi e Iago Montalvão, pela leitura e comentários enriquecedores.

ÍNDICE

1. TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DE MULTINACIONAIS	6
1.1 HISTÓRICO	6
1.2 PROJETO BEPS	7
1.3 DOIS PILARES	10
2. TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DOS SUPER RICOS: G20 E ONU	12
2.1. HISTÓRICO	12
2.2. INICIATIVAS NO G20	13
2.3. INICIATIVAS NA ONU	20
3. (DES)ALINHAMENTO DAS INICIATIVAS NO G20 E ONU	23
3.1. PRIMEIRO: O LOCAL ONDE ESTAS DISCUSSÕES SOBRE TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DEVEM OCORRER	23
3.2. SEGUNDO: PRIORIDADE DE QUAL DEVE SER O TEMA DO SEGUNDO PROTOCOLO ANTECIPADO NA CONVENÇÃO	24
3.3. TERCEIRO: IMPACTO NA DESIGUALDADE DENTRO E ENTRE PAÍSES DE TRIBUTAR SUPER RICOS	25
3.4. QUARTO: DESTINAÇÃO DOS RECURSOS ARRECADADOS COM A TRIBUTAÇÃO DE SUPER RICOS	26
3.5. QUINTO: TOMADA DE DECISÃO POR CONSENSO OU MAIORIA	27
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	28
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	29

RESUMO EXECUTIVO

A globalização intensificada desde os anos 1970 permitiu que multinacionais transferissem lucros para paraísos fiscais, explorando brechas nas legislações tributárias. Igualmente, fizeram passar a fazer grande uso de paraísos fiscais indivíduos de alta renda, não declarando ativos nessas jurisdições de alto sigilo fiscal e nula ou baixa tributação. Inicialmente, esse cenário gerou perdas mais significativas para países de economias periféricas e, progressivamente, também afetou economias centrais.

O Projeto BEPS liderado pela OCDE a partir de 2013 sob mandato do G20, buscou combater a elisão e evasão fiscal com um plano de 15 ações. No entanto, suas propostas tiveram limitações: processo de decisão não transparente e participativo, alegando consenso mesmo quando países não membros da OCDE, mas membros do Marco Inclusivo do Projeto diziam não estar de acordo; limitada troca de informações tributárias com países em desenvolvimento; acesso limitado a relatórios país por país; e falta de abordagem eficiente para a tributação digital. Para tentar compensar, em 2021, a OCDE lançou os dois pilares do Projeto BEPS: o primeiro visando a redistribuição o valor arrecadado dos lucros de grandes multinacionais, mas que em sua metodologia favoreceu países de alta renda, normalmente os países-sede; e o segundo com um imposto mínimo global de 15%, mas que tem um limiar muito baixo, típico de paraísos fiscais.

A manutenção das falhas motivou a busca por alternativas globais mais inclusivas e efetivas, culminando na proposta de uma Convenção Tributária na ONU.

A Convenção Tributária da ONU, iniciativa liderada pela União Africana, cujo termo de referência foi aprovado pela Assembleia Geral da ONU em novembro de 2024, representa uma oportunidade histórica para estabelecer uma tributação internacional mais democrática, transparente e justa. Os principais desalinhamentos entre a OCDE e a ONU no debate da cooperação para tributação internacional são:

- **Inclusividade e democracia:** A ONU conta com 193 países membros, enquanto o Marco Inclusivo da OCDE possui apenas 137, excluindo boa parte do Sul Global. O processo da ONU é transparente e participativo, com representatividade igualitária para países em desenvolvimento e desenvolvidos, e todos têm direito a voz e voto.
- **Tomada de decisão justa:** Enquanto a OCDE alega "consenso" sem transparência e ignora vozes dissonantes (como Nigéria e Quênia), a ONU busca o consenso real. E somente quando não alcançado, adota votações, respeitando práticas democráticas.

- Combate às desigualdades dentro e entre países: A Convenção Tributária da ONU visa reduzir desigualdades dentro e entre países, assegurando que o direito de tributação beneficie países-fonte (onde as atividades econômicas ocorrem, normalmente países de economia periférica), e não apenas países-sede das multinacionais (usualmente países de economias centrais). Já o foco da OCDE está apenas na mobilização de recursos doméstico e redução de desigualdades apenas dentro de cada país.
- Financiamento de desafios globais: Diferente da OCDE e do G20 que enfatiza apenas a mobilização doméstica para financiar dentro dos países os ODS – objetivos de desenvolvimento sustentável, a Convenção tributária da ONU está alinhada com os princípios internacionais de direitos humanos, podendo ser também o espaço para integrar os dois lados da política fiscal, de receita e despesa, propondo igualmente mecanismos para financiar o enfrentamento de desafios globais como a fome, a pobreza, a crise climática, a violência de gênero e futuras pandemias. Isso promove justiça fiscal conectada à justiça social.
- Tema de protocolo antecipado na Convenção da ONU: Além do texto principal da Convenção, existe a previsão de dois protocolos antecipados. O primeiro já foi definido e será sobre tributação da renda de serviços transfronteiriços num contexto de economia globalizada. O segundo está sendo negociado. Por um lado, países da OCDE defendem que seja sobre prevenção e resolução de disputas tributárias, países da União Africana que sejam sobre fluxos financeiros ilícitos, e o Brasil junto com alguns outros países da América Latina, como Chile e Colômbia, defendem que seja sobre tributação de super indivíduos de alta renda.

A Convenção Tributária da ONU é um marco na governança tributária internacional e pode corrigir as falhas do processo liderado pela OCDE, garantindo inclusão, equidade na distribuição do direito de tributação e financiamento global de desafios urgentes.

1. TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DE MULTINACIONAIS

1.1 Histórico

Após o fim da II Guerra Mundial, começam a se abrir as oportunidades para o comércio internacional. Da década de 1970 até o fim da Guerra Fria, na década de 1990, o processo de globalização foi intensificado, aumentando o consumo e consequentemente demanda por mais produtos. As grandes corporações do Norte Global começaram a abrir filiais em países de economia periférica, com o objetivo de aumentar seus lucros ao reduzir custos com trabalhadores e insumos (Arnoldi e Michelan, 2002).

O processo de globalização representou e segue representando riscos e perdas importantes para os países em desenvolvimento, normalmente do Sul Global. Em primeiro lugar, a globalização econômica expandiu, em vez de reduzir, a lacuna entre o norte e o Sul Global: o número de países em desenvolvimento que se beneficiaram da globalização econômica é menor que 20. E a diferença de renda per capita entre o país mais rico e o mais pobre aumentou de 30 vezes em 1960 para os 70 vezes em 2000. Em 1960, o valor do comércio exterior dos 46 países mais pobres representava 1,4% do total mundial. Em 2000, esta proporção já havia reduzido para 0,4%.

Em segundo lugar, a globalização econômica amplia os riscos dos países em desenvolvimento serem abalados por fatores externos desfavoráveis. Em condições econômicas abertas, o conflito entre a realização do equilíbrio econômico externo e o do equilíbrio econômico interno é uma grande restrição às políticas macroeconômicas dos países em desenvolvimento, enfraquecendo a sua capacidade de controle e regulação macroeconômica. Com contínua inovação dos instrumentos financeiros, a rápida expansão dos ativos financeiros e a tendência de privatização do capital internacional, um grande volume de capital flutuante internacional trouxe enormes impactos na segurança econômica e na estabilidade financeira de países em desenvolvimento (Shangquan, 2000).

Paralelamente, ocorria a consolidação dos paraísos fiscais, que são jurisdições de baixa ou nula tributação, e que passaram a ser cada vez mais utilizados pelas multinacionais para realizar seus lucros. Esse processo, progressivamente, foi fazendo com que os países de economia central também perdessem com as práticas de planejamento tributário agressivo das grandes corporações (Giampietro, 2010).

Foi a partir do momento em que o abuso fiscal corporativo das multinacionais passou a ser um problema também para os países de alta renda que a questão ganhou espaço para discussão e busca de soluções. Enquanto era um problema somente dos países de baixa e média renda, o abuso fiscal corporativo era ignorado.

É por isso que esse é um elemento muito importante a ser considerado na busca de alternativas: não se podem encontrar soluções que beneficiem somente ou mais aos países de economia central, e esperar que posteriormente melhores soluções serão encontradas para os países de economia periférica, porque não serão.

É nesse contexto que em 2013, o G20 - grupo das economias mais poderosas do mundo, definiram encarregar a OCDE - Organização para o Comércio e Desenvolvimento, uma organização intergovernamental composta por 40 países em sua maioria de economia central, para avançar propostas concretas para reduzir a elisão e evasão fiscal por parte das multinacionais (OCDE, 2015).

1.2 Projeto BEPS

Com o mandato do G20, a OCDE iniciou o projeto BEPS – Base Erosion Profit Shifting, em resposta ao aumento das críticas públicas e governamentais à falta de equidade no sistema tributário internacional.

Esse cenário criticado ocorre devido à exploração de brechas nas legislações fiscais internacionais por parte das multinacionais, que buscam minimizar sua carga tributária em países onde realizam atividades substanciais, mas suas obrigações fiscais são mínimas (OCDE, 2015).

O início formal do projeto BEPS foi em 2013, quando a OCDE publicou um relatório inicial, visando analisar as práticas de elisão e evasão fiscal e sugerir formas de melhorar a transparência e a equidade no sistema tributário global.

Em 2015, a OCDE apresentou os resultados das 15 ações[2], que buscavam coordenar políticas fiscais para evitar a dupla tributação e a evasão tributária. O BEPS propôs, entre outras medidas, a implementação de regras sobre a divulgação de informações fiscais por multinacionais, a eliminação de tratados fiscais que facilitavam o abuso das estruturas fiscais e a criação de uma metodologia comum para definir onde as atividades econômicas devem ser tributadas (OCDE, 2015).

[2] As 15 ações do Projeto BEPS são: Ação 1 – Identificar os principais desafios proporcionados pela economia digital na aplicação das regras vigentes para tributação direta e indireta e sugerir meios para contorná-los; Ação 2 – Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos. Desenvolver modelos de acordos para evitar a dupla tributação e recomendações relativas à elaboração de normas nacionais para neutralizar os efeitos (exemplos: dupla não tributação, dupla dedução, diferimento dos impostos em longo prazo) dos instrumentos e entidades híbridos; Ação 3 – Apresentar recomendações sobre o desenho de normas de transparência fiscal internacional; Ação 4 – Estabelecer regras que previnam a erosão de bases imponíveis gerada pelo pagamento de juros ou outros gastos financeiros excessivos; Ação 5 – Combater de maneira mais efetiva as práticas de concorrência fiscal lesiva, tomando em conta a transparência e substância; Ação 6 – Impedir a utilização abusiva de Tratados Internacionais; Ação 7 – Impedir comportamentos que evitam, de maneira artificial, a caracterização de Estabelecimento Permanente no país fonte da renda tributável; Ação 8 – Assegurar que os resultados dos Preços de Transferência estejam alinhados com a criação de valor – Intangíveis; Ação 9 – Assegurar que os resultados dos Preços de Transferência estejam alinhados com a criação de valor – Riscos e Capital; Ação 10 – Assegurar que os resultados dos Preços de Transferência estejam alinhados com a criação de valor – Outras transações de alto risco; Ação 11 – Estabelecer métodos de coleta e análise de dados sobre erosão da base e a transferência de lucros; Ação 12 – Exigir dos contribuintes a revelação de seus mecanismos de planejamento tributário agressivos; Ação 13 – Reexaminar as regras sobre documentos relativos a preços de transferência; Ação 14 – Tornar mais efetivos os mecanismos de resolução de conflitos; Ação 15 – Desenvolver instrumento multilateral que ofereça um enfoque inovador para a fiscalização internacional e que reflita a natureza dinâmica da economia global.

Este foi o primeiro esforço global para combater o abuso fiscal generalizado das multinacionais, o que em si é um enorme passo em frente. No entanto, embora tenham sido feitos alguns progressos no reforço das regras fiscais internacionais, o processo tem sido continuamente minado pelos consultores fiscais e lobistas pagos pelas corporações, bem como por governos que buscam proteger isenções fiscais, acreditando que será isso que irá atrair o investimento estrangeiro direto (Shaxson, 2015).

Em particular, o CbCR – Country by country reporting, ou relatórios país por país por parte das multinacionais, foi bastante elogiado. Esta medida ajuda as autoridades fiscais ao fazer com que as empresas divulguem quanto lucro realizam em cada país onde operam, e como isso se relaciona com sua atividade real, como emprego e vendas. Isto daria, pela primeira vez, às autoridades fiscais uma visão geral da multinacional como um todo e ajudaria a revelar, entre outras coisas, quanto lucro uma empresa está registrando em paraísos fiscais (Shaxson, 2015).

Contudo, as propostas da OCDE contêm procedimentos complicados para o acesso aos registros país por país. Cada multinacional só é obrigada a apresentar relatórios à autoridade fiscal do seu país de origem, criando obstáculos enormes e desnecessários de acesso a estes relatórios, especialmente para as autoridades fiscais dos países de baixa e média renda.

A publicação seria um método muito mais fácil e melhor se fosse público (Shaxson, 2015). De fato, cinco anos após a adoção do CbCR, os países de baixa renda ainda não têm acesso aos relatórios, uma vez que os requisitos legais e administrativos para acessar os dados revelaram-se demasiado onerosos para os países em desenvolvimento (Strocko, 2020).

A ActionAid (2015) destaca que o BEPS não é um processo global porque os países do G8, do G20 e da OCDE excluíram em grande parte os países de renda baixa e média, negociaram e acordaram unilateralmente um conjunto de recomendações sobre a forma como as regras fiscais internacionais deveriam funcionar. Ainda que a OCDE tenha criado dentro do projeto BEPS o chamado Marco Inclusivo, que conta hoje com 121 países, o que representa menos de 2/3 dos países membros da ONU, não existia um processo formal nem informal de votação. Tampouco havia transparência e participação social. Buscava-se o consenso baseado no silêncio dos países, e o “consenso” era anunciado pela secretaria da OCDE, quando ela queria, sem considerar os questionamentos durante as reuniões. E devido à pressão política, era quase impossível os países do Sul Global quebrarem o silêncio ou pressionarem pela revisão do alegado consenso (Wisse et.al., 2021).

Foi por isso que alguns africanos - Nigéria e Kenya - se negaram a assinar os documentos finais (Chime, 2022), nominalmente o Pilar 2 do BEPS 2.0, que será detalhado mais adiante nesse artigo. Frente a isso, ganhou força um grande movimento por um organismo tributário na ONU, que culminou em 2023 na Resolução do segundo comitê da ONU para a elaboração de uma Convenção Marco Tributária, cujos termos de referência foram aprovados em setembro de 2024.

Ainda, uma das principais preocupações é que o projeto, em alguns aspectos, não aborda adequadamente a tributação de empresas digitais. Como observam alguns estudiosos, as multinacionais digitais têm uma capacidade única de operar em várias jurisdições sem a necessidade de uma presença física significativa, o que dificulta a tributação (Sikka, 2017). As regras do BEPS, em sua forma inicial, não resolvem de maneira eficaz essas questões, especialmente no que diz respeito à distribuição dos direitos de tributação entre os países onde os consumidores ou usuários estão localizados, e onde lucros são realizados.

Outra crítica importante refere-se à complexidade e à dificuldade de implementação das novas regras. Muitos países, especialmente aqueles em desenvolvimento, enfrentam dificuldades em ajustar suas legislações fiscais e em implementar as mudanças propostas pelo BEPS, o que pode resultar em uma aplicação desigual das regras globais (Zucman, 2019). Além disso, algumas nações consideram que o projeto não vai longe o suficiente em termos de eliminar os paraísos fiscais, que continuam a ser usados para elisão e evasão fiscal.

Ainda, a ausência de uma abordagem mais forte contra a prática de trade mispricing (faturamento manipulado entre subsidiárias) também é apontada como uma limitação do BEPS. Segundo Chatzis (2018), as empresas multinacionais ainda encontram meios de utilizar transações internas de baixo custo ou até mesmo fictícias para minimizar a tributação nos países onde operam, por meio de uma rede complexa entre suas filiais e paraísos fiscais.

A adesão ao projeto BEPS tem sido um processo gradual, com os países se comprometendo a adotar as ações recomendadas de forma voluntária. Até o momento, 137 países e jurisdições assinaram a convenção multilateral BEPS. No entanto, ainda existem desafios significativos em termos de implementação, especialmente para países em desenvolvimento que não possuem a infraestrutura necessária para aplicar as reformas propostas. A implementação das ações do BEPS também gerou diferentes níveis de comprometimento entre os países. Na União Europeia, por exemplo, a adesão tem sido relativamente uniforme, com a maioria dos países implementando as mudanças de forma eficaz. Por outro lado, em algumas jurisdições fora da Europa, a implementação tem sido mais lenta e, em certos casos, os países adotaram apenas parte das recomendações (OCDE, 2020).

1.3 Dois pilares

Diante da diversidade de críticas, a OCDE em 2021 liberou uma versão 2.0 do projeto BEPS, baseadas em dois pilares: o primeiro que deveria tratar da repartição do direito de tributação das multinacionais entre os países, e o segundo que deveria ser a adoção de um imposto mínimo global às multinacionais.

O atual sistema fiscal internacional atribui os lucros das multinacionais ao país onde os lucros são obtidos. Com o crescimento dos ativos intangíveis, que são mais fáceis de transferir entre jurisdições, este sistema de alocação de lucros “baseado na fonte” tornou-se cada vez mais difícil de sustentar. O BEPS 1.0 pretendia fortalecer o sistema baseado na fonte, limitando várias formas de transações “abusivas” destinadas a transferir rendimentos para países com impostos baixos ou nulos. Entretanto, falhou ao deixar inalterado o sistema de distribuição de rendimentos entre os países, isso é, o direito de tributação e a distribuição do valor arrecadado com a tributação sobre os lucros entre os países onde esses lucros eram realizados (Tax Policy Center, 2022).

O BEPS 2.0 veio então buscando modificar as regras fundamentais para a distribuição dos lucros das multinacionais entre os países, contendo dois “pilares” principais. No Pilar 1 redistribuiria parte dos lucros das maiores e mais lucrativas multinacionais, de onde declaram rendimentos para onde vendem produtos e serviços e têm trabalhadores.

O Pilar 1 seria destinado apenas a grandes empresas com receitas globais superiores a 20 bilhões de euros (em 2021, devendo ser reajustado pela inflação) e rentabilidade superior a 10% das receitas. O cálculo deveria ser feito considerando o resultado das demonstrações financeiras da empresa e aplicada uma quantidade limitada de ajustes para calcular o valor do lucro ajustado antes dos impostos. Então, 25% de todos os lucros acima de 10% das receitas são atribuídos às jurisdições elegíveis, proporcionalmente ao montante das receitas geradas em cada jurisdição (Tax Policy Center, 2022). Na prática 100 empresas seriam tributadas, sendo a metade delas sediadas nos EUA.

Cabe destacar que o Pilar 1 também inclui regras destinadas a eliminar a chamada dupla tributação. Vários países começaram a implementar impostos digitais, com o objetivo de limitar a erosão da base tributável e a evasão fiscal das empresas digitais. Um imposto digital é um imposto sobre as receitas de vendas de transações digitais no país onde ocorrem. Quando implementado, o Pilar 1 substituirá a maioria dos atuais esforços unilaterais para tributar as grandes multinacionais, incluindo os impostos digitais (Tax Policy Center, 2022).

Limitar o imposto digital foi uma demanda especialmente dos EUA, em oposição ao que já está sendo feito pela União Africana (Obura, 2024), e por distintos países da América Latina (Biz LatinHub, 2020) e do Sudeste Asiático, que estão adotando esses impostos com boa arrecadação.

Apesar da pressão dos EUA para isso, eles são justamente os que já disseram que não irão assinar e adotar o Pilar 1 porque não concordam com a distribuição do direito de tributação. Como grande parte das multinacionais, especialmente digitais, têm sua sede nos EUA, isso praticamente inviabiliza o Pilar 1.

Como o Pilar 1 não foi amplamente acordado para redistribuição do direito de tributação, mais uma vez essa medida beneficia desproporcionalmente os países de renda mais alta, limitando a capacidade de tributação das multinacionais por parte dos países de renda baixa e média (Holland, 2024).

O Pilar 2 imporia um imposto mínimo de 15% sobre os lucros empresariais globais, com base na residência da empresa (Tax Policy Center, 2022). Na medida em que os países onde operam imporiam uma taxa de imposto inferior a 15 por cento, as empresas pagariam um imposto adicional ao país em que residem.

O Pilar 2 se aplicaria a grupos com pelo menos 750 milhões de euros em receitas a nível mundial e seria baseada em duas regras: a regra de inclusão de rendimentos e a regra de lucros subtributados. Por exemplo, o governo dos EUA estimaria separadamente a responsabilidade fiscal de uma empresa dos EUA em todas as suas filiais estrangeiras. Para cada afiliado com uma taxa de imposto efetiva inferior a 15%, os EUA aplicariam um imposto complementar para aumentar a taxa para 15% (Tax Policy Center, 2022).

Análises independentes demonstraram que a “solução de dois pilares” teria pouco impacto em termos reais, enquanto os benefícios que poderiam advir do acordo seriam revertidos quase inteiramente para o Norte Global (Holland, 2024).

A insuficiência da solução proposta pela OCDE para o abuso fiscal^[3] internacional decorre em muito da incapacidade da organização de incorporar de forma significativa as vozes das nações do Sul Global no processo de negociação. Embora o mecanismo do Marco Inclusivo tenha sido criado em 2016, com o objetivo de facilitar a participação de países não membros da OCDE no Projeto BEPS, as propostas apresentadas pelo G24 em representação das nações em desenvolvimento foram ignoradas a favor de um acordo negociado bilateralmente pelos Estados Unidos e pela França. Foi neste contexto que a União Africana optou por apresentar a Resolução 78/230 em 2023 para o início de um processo mais inclusivo na ONU que discuta e decida a respeito das regras de tributação internacional (Holland, 2024).

A Resolução apresentada pelo grupo africano foi aprovada no segundo comitê da ONU e no plenário ainda em dezembro de 2023. E em setembro de 2024 foi aprovado o termo de referência (TdR) para a Convenção Tributária da ONU. No TdR, além do texto da Convenção em si, estão previstos dois protocolos antecipados, sendo que o já foi decidido: a tributação dos lucros das multinacionais, com forte apoio da União Africana.

[3] Abuso fiscal é um termo que a Tax Justice Network começou a utilizar quando se fere à soma da elisão e evasão fiscal, considerando que as margens entre ambas são muito tênues e diversas em diferentes países. O termo tem sido cada vez mais adotado por organizações da sociedade civil e movimentos sociais.

O TdR deixou em aberto o tema do segundo protocolo, sendo que as discussões em setembro indicavam que poderia ser sobre fluxos financeiros ilícitos, um tema puxado pela União Africana, ou tributação de indivíduos de alta renda, liderado pelo Brasil. O Brasil está com uma forte agenda de tributação dos super ricos uma vez que essa foi uma das propostas centrais da sua presidência do G20 em 2024. A previsão é que as negociações da Convenção Tributária da ONU durem dois anos, de 2025 a 2027, com a primeira reunião em fevereiro de 2025, onde possivelmente o segundo protocolo antecipado será decidido.

2. TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DOS SUPER RICOS: G20 E ONU

2.1 Histórico

A tributação dos super ricos e das grandes fortunas tem sido um tópico debatido desde o início do século XX, mas ganhou novo impulso nas últimas décadas devido ao aumento da desigualdade global. A globalização e os avanços na tecnologia financeira permitiram que indivíduos e famílias com grandes patrimônios utilizassem estratégias complexas de planejamento tributário, como o uso de paraísos fiscais e estruturas offshore, para reduzir sua carga tributária. Essas práticas tornaram-se mais evidentes no contexto da crise financeira global de 2008 e das discussões subsequentes sobre a necessidade de reformar o sistema tributário internacional para lidar com os desafios trazidos pela mobilidade de capitais e pela digitalização da economia (Shaviro, 2012).

O debate sobre a tributação dos super ricos ganhou maior destaque em 2019, quando o economista francês Thomas Piketty, em seu livro **Capital e Ideologia**, defendeu a implementação de impostos progressivos sobre a riqueza em nível global, como uma forma de combater a crescente desigualdade. Este argumento foi respaldado por vários economistas e movimentos sociais, que passaram a pressionar por uma reforma fiscal mais ampla e inclusiva.

Ainda em 2019, três pessoas importantes do Partido Democrata dos EUA, dois dos quais candidatos à presidência, propuseram aumentos de impostos direcionados aos americanos mais ricos: a deputada Alexandria Ocasio-Cortez propôs um grande aumento na margem superior do imposto de renda, a senadora Elizabeth Warren propôs um imposto anual sobre a riqueza, e o senador Bernie Sanders propôs um aumento drástico no imposto sobre heranças. Esse impulso democrata de tributar os mais ricos não é totalmente novo. Em 2016, nas eleições gerais, Hillary Clinton comprou a proposta de Sanders para uma alíquota de 65% no topo do imposto imobiliário, e tanto Bill Clinton quanto Barack Obama conseguiram elevar o topo do imposto de renda em alguns pontos (Zacarina, 2019).

Com os efeitos socioeconômicos da pandemia de Covid-19 e frente a crise climática, ganhou força o movimento em defesa da tributação dos super ricos como importante instrumento para financiar a saída das múltiplas crises.

Em 2021, o segundo comitê da ONU estabeleceu o subcomitê de imposto a riqueza e de solidariedade com o mandato de analisar as vantagens e desvantagens dos impostos sobre a riqueza nas suas diferentes formas e como interação com outros impostos, especialmente sobre o capital, e garantindo que o seu trabalho reflita as realidades e as necessidades dos países em desenvolvimento em diversas situações. Em 2024, esse subcomitê apresentou um modelo para a tributação da riqueza (ONU, 2024). Além disso, em 2023, a Assembleia Geral da ONU ratificou Resolução do segundo comitê aprovando Resolução para dar início à construção de Convenção Marco de Tributação Internacional (ONU, 2023).

Por parte das organizações da sociedade civil, no final de 2020, Latindadd (2020) iniciou a campanha “impuestos a la riqueza ya” demandando que os países da região tributassem com maior equidade e eficiência as grandes fortunas. Em 2021, o Instituto de Justiça Fiscal (2021) liderou junto com outras 70 organizações a campanha “Tributar os super ricos” no Brasil, defendendo como proposta central o aumento da tributação sobre a renda, com o fim da isenção da tributação sobre lucros e dividendos distribuídos e dos juros sobre capital próprio e reformulação da tabela do IRPF, com elevação das alíquotas e aumento do limite mínimo de isenção; além da tributação das grandes fortunas. Em 2022, a aliança global Fight Inequality Alliance (Pizzigati, 2022) fortaleceu a demanda por tributação dos super ricos, destacando que isso já foi feito e pode ser novamente, destacando que na década de 1950 a alíquota do imposto a renda e riqueza nos EUA chegava a 90%, com o objetivo de superar os efeitos da II Guerra Mundial.

Apesar desse exemplo de que anteriormente, em momentos de crise global, como a II Guerra Mundial, foram registrados aumentos na tributação dos mais ricos, num espírito de solidariedade, isso não aconteceu durante o auge da pandemia. A Oxfam (2023) demonstrou que, em vez disso, 95% dos países não conseguiram aumentar ou chegaram até mesmo a reduzir os impostos sobre as pessoas mais ricas e as empresas. Alguns poucos tomaram medidas ousadas para aumentar a tributação dos mais ricos: a Costa Rica aumentou sua alíquota máxima de imposto de renda em 10 pontos percentuais, de 15% para 25%; a Bolívia e a Argentina introduziram impostos sobre a riqueza e a solidariedade, respectivamente, sobre seus cidadãos mais ricos. E em 2024, a Oxfam (2024b) fortaleceu sua campanha de tributação dos super ricos, no contexto do ganho de força dessa agenda no G20.

2.2 Iniciativas no G20

O G20 reúne as maiores economias do mundo por grupos, normalmente por critério regional, e tem sido um espaço de ampla discussão sobre reformas fiscais globais. Embora as discussões do G20 tenham sido inicialmente centradas em combater a evasão fiscal de grandes corporações, a tributação dos super ricos começou a ser incorporada nas agendas de reuniões mais recentes, principalmente após 2020, decorrente dos efeitos socioeconômicos da pandemia de Covid-19, e frente à necessidade de fortalecer o financiamento climático.

Em 2013 o G20 deu uma missão à OCDE, que foi referendada pelo G20 em 2021, referente ao acordo sobre a tributação global das multinacionais, advindo do Projeto BEPS da OCDE, onde se determinou a implementação de um imposto mínimo global de 15% sobre a renda corporativa. Em 2024, o Brasil assumiu a presidência do G20 com o tema: "Construindo um mundo justo e um planeta sustentável", onde centralizou o combate à fome, à pobreza e às desigualdades, o enfretamento da crise climática, a reforma da governança internacional e a tributação dos super ricos. O Brasil também fez história com a decisão de organizar um G20 Social e a conformação de uma equipe para diálogo direto e constante com a sociedade civil. (G20 Brasil, 2024a).

Em específico sobre a tributação dos super ricos, o tema ficou a cargo do Ministério da Fazenda, com destaque para a Secretaria de Assuntos Internacionais e a Secretaria de Política Econômica. Para dialogar com a sociedade civil sobre o tema de tributação dos super ricos, o Ministério da Fazenda contou com 3 espaços distintos: um de diálogo com organizações internacionais (onde estavam presentes, entre outras, o EU Tax Observatory, a ICRICT, e a Oxfam Internacional), grupo de trabalho no G20 Social (C20), e um grupo ad hoc (o Ministério da Fazenda convidou organizações com histórico de expertise no tema de tributação para enviarem um documento nos primeiros meses de trabalho com recomendações sobre deveriam ser as propostas relacionadas com tributação internacional). Nesse grupo ad hoc, 45 organizações, sendo 31 delas do Sul Global, com a coordenação do Inesc, e onde também participou o Transforma, foram realizadas 11 recomendações, em maio de 2024, conforme quadro a seguir.

Quadro 1: Recomendações de organizações da sociedade ao G20 sobre tributação internacional

Governança fiscal internacional

1. Apoiar a criação e a implementação da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Cooperação Tributária Internacional (UNFCITC, na sua sigla em inglês).
2. Garantir a participação da sociedade civil nos debates e nos processos de tomada de decisão sobre tributação.

Valores abrangentes e princípios orientadores

3. Incorporar direitos humanos, obrigações socioambientais e climáticas como princípios abrangentes para orientar e informar a tomada de decisões tributárias.
4. Decolonizar os padrões de tributação, adotando critérios e medidas que promovam a equidade entre países, jurisdições e regiões e compensem as diferenças de desenvolvimento e os desequilíbrios de poder.
5. Incorporar uma abordagem de gênero e raça/etnia às políticas tributárias para combater as desigualdades de gênero e raça/etnia.

Reformas substantivas

6. Incluir na UNFCITC a criação de um imposto mínimo global sobre os super-ricos.
7. Incluir na UNFCITC a criação de um imposto sobre Transações Financeiras.
8. Promover a cooperação tributária internacional para facilitar uma transição climática justa e equitativa, por meio da promoção de comércio e investimento mais equitativos em nível global.
9. Apoiar impostos multilaterais para financiar a justiça climática, ambiental e social.
10. Transferir recursos de incentivos fiscais para combustíveis fósseis para a luta contra a fome, as mudanças climáticas, a pobreza e as desigualdades, e para promover a justiça climática e uma transição energética justa.
11. Aprimorar os esforços existentes sobre troca de informações e transparência fiscal e atuar para a criação de um Registro Global de Ativos no âmbito da UNFCITC.

Fonte: Inesc (2024)

O amplo grupo de organizações tinha uma mensagem central: o espaço para seguir as discussões e decisões referentes à tributação internacional deve ser a Convenção Marco de Tributação da ONU, e os detalhes de como seriam tanto a tributação internacional de multinacionais e indivíduos super ricos deveria ser formulado aí. Além disso, o valor arrecadado deveria permitir tanto a redução de desigualdades dentro dos países quanto entre países, e deveria ser utilizado para financiar desafios globais, como o enfrentamento da fome e da pobreza, o preparo para futuras pandemias e a ação climática. Ainda, deveria incorporar princípios orientadores fundamentais: o enquadramento dos direitos humanos; uma abordagem de gênero, raça e etnia; e a promoção da descolonização.

Um mês depois, em junho de 2024, Gabriel Zucman apresentou o estudo encomendado pelo Ministério da Fazenda, sobre uma proposta de tributação dos super ricos. Seria uma norma coordenada internacionalmente, com uma proposta-base de que os indivíduos com mais de um bilhão de dólares em riqueza sejam obrigados a pagar um montante mínimo de imposto anualmente, igual a 2% da sua riqueza. Esta norma poderia ser implementada de forma flexível pelos países participantes através de uma variedade de instrumentos nacionais, incluindo o imposto sobre a renda ou um imposto sobre a riqueza. Hoje isso significaria tributar em torno de 3.000 indivíduos globalmente, o que permitiria arrecadar em torno de 100-150 bilhões de dólares (EU Tax Observatory, 2024).

Zucman tem uma perspectiva um pouco diferente do grupo de organizações do documento anterior, ele vê os dois pilares da OCDE como um caminho válido, ainda que não tenha sido validado sequer por todos os países membros do Marco Inclusivo, já que Nigéria e Kenya por exemplo se recusaram a assinar o acordo. De fato, ele chama sua proposta de tributação mínima global dos super ricos de terceiro “ pilar da cooperação tributária internacional”. Igualmente ele acredita que avançar a proposta de tributação pode ocorrer de maneira dissociada da discussão do impacto distributivo entre países, de quem terá direito de tributação e de como o recurso arrecadado será utilizado. Para ele, esses são debates políticos e cabe aos políticos fazerem e não a ele, que está apresentando uma proposta acadêmica (Agência Brasil, 2024).

Infelizmente, a neutralidade acadêmica não existe. Na prática, o que o estudo de Zucman permite é que países membros da OCDE o utilizem para requisitar: que as discussões sigam nesse espaço muito menos democrático que a ONU; que o direito de tributação permaneça somente com eles; e consequentemente que o uso dos recursos seja feito por esse grupo de países com maiores economias do mundo. O governo brasileiro decidiu levar adiante como sua proposta a proposta feita pelo estudo do Zucman, mas incorporando algumas das recomendações feitas pelo grupo de organizações do grupo ad hoc sobre tributação internacional.

Assim, o governo brasileiro considera possível avançar a proposta de tributação internacional em todos os fóruns internacionais relevantes que tratam do tema, isso tanto a ONU quanto a OCDE. Também faz um maior destaque para que o recurso seja utilizado para o enfrentamento da fome e da pobreza e para o financiamento climático (G20 Brasil, 2024b).

De fato, as economias mais poderosas do mundo reunidas no G20, referendaram no Rio de Janeiro em novembro de 2024 o que seus Ministros da Fazenda haviam acordado em julho de 2024 sobre o tema. Na declaração final do G20, os parágrafos que tratam da tributação internacional são os 19, 20 e 21 (G20 Brasil, 2024c), os quais detalharemos e analisaremos a seguir.

Quadro 2: Parágrafos 19, 20 e 21 da Declaração de líderes do G20 que tratam de tributação internacional

19. Nós endossamos a Declaração Ministerial do G20 do Rio de Janeiro sobre Cooperação Tributária Internacional. A tributação progressiva é uma das principais ferramentas para reduzir as desigualdades internas, fortalecer a sustentabilidade fiscal, promover a consolidação orçamentária, promover crescimento forte, sustentável, equilibrado e inclusivo e facilitar a realização dos ODS. Nós aplaudimos as recentes reformas fiscais internas realizadas por vários membros do G20 para combater as desigualdades e promover sistemas fiscais mais justos e progressivos e reconhecemos que melhorar a mobilização de recursos internos é importante para apoiar os ODS.
20. Com total respeito à soberania tributária, nós procuraremos nos envolver cooperativamente para garantir que indivíduos de patrimônio líquido ultra-alto sejam efetivamente tributados. A cooperação poderia envolver o intercâmbio de melhores práticas, o incentivo a debates em torno de princípios fiscais e a elaboração de mecanismos antievasão, incluindo a abordagem de práticas fiscais potencialmente

Fonte: (G20 Brasil, 2024c)

prejudiciais. Nós estamos ansiosos para continuar a discutir essas questões no G20 e em outros fóruns relevantes, contando com as contribuições técnicas de organizações internacionais relevantes, universidades e especialistas. Nós incentivamos o Quadro Inclusivo sobre BEPS a considerar trabalhar nesses temas no contexto de políticas fiscais progressivas eficazes.

21. Nós saudamos o progresso feito na Solução de Dois Pilares no âmbito do FI. Nós reiteramos nosso compromisso com a Declaração da FI de outubro de 2021 e com a rápida implementação da Solução de Dois Pilares por todas as jurisdições interessadas, incluindo negociações rápidas sobre o pacote final do Pilar Um. Nossa cooperação tributária internacional deve ser inclusiva e eficaz e ter como objetivo alcançar um amplo consenso, maximizando as sinergias entre os fóruns internacionais existentes, ao mesmo tempo buscando evitar duplicações desnecessárias de esforços. Continuamos a discussão construtiva nas Nações Unidas sobre o desenvolvimento de uma Convenção-Quadro sobre Cooperação Tributária Internacional e seu protocolo.

Fonte: (G20 Brasil, 2024c)

No parágrafo 19, os países do G20 reforçam a importância da progressividade tributária para combater a desigualdade dentro dos países e para fortalecer as economias internas para aumentar a mobilização doméstica de recursos para o financiamento dos ODS – Objetivos do Desenvolvimento Sustentável dentro do país. Entretanto, desconsideraram a necessidade de combater as desigualdades entre países, especialmente num contexto de economia globalizada, e ignoraram que os desafios do ODS são globalizados, como é o caso do enfrentamento da crise climática, requerente mobilização de recursos por meio de cooperação internacional e não apenas doméstica.

No parágrafo 20 está a proposta de tributação dos indivíduos de patrimônio líquido alto (super ricos). Aqui o foco está em garantir a soberania tributária nacional, isto é, que o direito de tributação é do país de residência do super rico, não abrindo margem para distribuição de tributação nem do montante arrecadado para temas globais. A disposição de cooperação no tema está voltada para: intercâmbio de melhores práticas, debate sobre princípios fiscais e elaboração de mecanismos antievasão fiscal. Também destacam que pretendem seguir discutindo esse tema em fóruns internacionais relevantes e com atores relevantes, como organizações internacionais, academia e especialistas. Por fim, chamam o Quadro Inclusivo do BEPS a avançar o trabalho nesse tema, como haviam feito em 2013 ao encarregar a OCDE de desenvolver a proposta de tributação internacional das multinacionais.

Essa questão chama a atenção, considerando que o BEPS não havia sido criado com esse objetivo, que já existe um subcomitê de tributação da riqueza na ONU desde 2021 e que desde 2023 já existe o processo da Convenção Quadro Tributária onde está inserido o tema de tributação dos super ricos.

E o parágrafo 21 mais uma vez saúda a OCDE com os dois pilares do projeto BEPS, reiteram o compromisso de 2021 com os dois pilares referente a tributação internacional de multinacionais, e chamam à sua rápida implementação pelos países. Defendem que a cooperação internacional deve ter como objetivo amplo consenso e maximizar a sinergia entre os fóruns internacionais para evitar duplicações desnecessárias de esforços. E finalmente indicam continuação de participação construtiva na ONU da Convenção Quadro sobre Cooperação Internacional e seus protocolos.

2.3 Iniciativas na ONU

Para mover da OCDE para a ONU as negociações referentes a tributação internacional, desde o início dos anos 2000, os membros do G77 e a China têm demandado um órgão tributário intergovernamental na ONU. Em 2019, o Grupo Africano apresentou uma demanda específica pelo desenvolvimento de uma Convenção Tributária nas Nações Unidas. Em 2020, essa proposta foi incluída num “menu de opções” produzido em um processo da ONU para considerar como a comunidade internacional poderia responder à crise da COVID-19.

Em 2021, o Painel FACTI – que foi criado pelos Presidentes da Assembleia Geral e do Conselho Económico e Social da ONU – também incluiu a proposta de uma Convenção Tributária como recomendação chave no seu relatório final. No início de 2022, os Ministros Africanos de Finanças, de Planeamento e de Desenvolvimento Económico reiteraram o apelo na sua 54ª sessão em Dakar (CSO FfD, 2022).

Em outubro de 2022, o G77 e a China apresentaram uma resolução na Assembleia Geral das Nações Unidas (AGNU) sobre fluxos financeiros ilícitos, solicitando mais uma vez um órgão tributário intergovernamental na ONU (parágrafo 25). Além disso, o Grupo Africano apresentou outra resolução na AGNU demandando a negociação de uma Convenção das Nações Unidas sobre Cooperação Tributária Internacional. Infelizmente, as propostas não encontraram apoio entre os países desenvolvidos e o G77 retirou a sua proposta. No entanto, o Grupo Africano apresentou uma resolução revista em novembro de 2022 na Assembleia Geral das Nações Unidas sobre “Promoção da cooperação tributária internacional inclusiva e eficaz nas Nações Unidas”, que foi aprovada por consenso (CSO FfD, 2022).

Em abril de 2023 foi realizada uma reunião especial do segundo comitê da ONU a respeito de cooperação para a tributação internacional. Nesse espaço, a GATJ (2023) e outras organizações-membro do Mecanismo CSO FfD comemoram que os Estados-Membros conseguiram chegar a um consenso sobre uma cooperação tributária inclusiva e eficaz na ONU e levaram uma proposta para avançar essa cooperação: a elaboração de uma convenção quadro tributária, que possa definir princípios, objetivos, mecanismos e instituições.

O estabelecimento de uma convenção tributária da ONU seria o primeiro passo para a criação de uma estrutura de governança tributária verdadeiramente global, onde todos os países possam participar em pé de igualdade. Eurodadd e GATJ então apresentaram uma proposta de convenção tributária, conectando governança tributária internacional a outros compromissos e obrigações globais essenciais, incluindo direitos humanos, igualdade e proteção ambiental. Além disso, defenderam que a Convenção reforçaria a luta global contra os fluxos financeiros ilícitos, incluindo a elisão e a evasão fiscais; criaria coerência global e reduziria a complexidade das regras fiscais globais; aumentaria a responsabilização do governo e a participação pública; bem como garantiria um alto padrão de transparência.

Em 22 de novembro de 2023 foi aprovada a resolução histórica na Segunda Comissão da Assembleia Geral da ONU sobre a promoção da cooperação fiscal internacional inclusiva e eficaz nas Nações Unidas, com forte liderança do Grupo Africano no desenvolvimento na condução deste processo. A resolução trata da criação de um “comitê intergovernamental ad hoc aberto, liderado pelos Estados-Membros, com a finalidade de elaborar termos de referência para uma convenção-quadro das Nações Unidas sobre cooperação fiscal internacional” (ONU, 2023a). Pela quantidade de países membro na ONU, e sua perspectiva de ser inclusiva, transparente e participativa, sem dúvida “esse é o desenvolvimento mais significativo na tributação internacional na era moderna” (South Centre, 2023).

Um ano depois, em 27 de novembro de 2024, na 2ª Comissão da Assembleia Geral da ONU, o delegado da Nigéria, falando em nome do Grupo Africano, apresentou o texto intitulado “Promoção da cooperação fiscal internacional inclusiva e eficaz nas Nações Unidas” (documento A/C.2/79/L.8/Rev.1), que continha uma declaração das implicações do orçamento do programa (documento A/C.2/79/L.58). A Comissão aprovou o texto com uma votação de 125 a favor e 9 contra - Argentina, Austrália, Canadá, Israel, Japão, Nova Zelândia, República da Coreia, Reino Unido, Estados Unidos - e 46 abstenções, em sua maioria países da União Europeia (ONU, 2023b). Por meio da Resolução, a Assembleia adotou o termo de referência para uma Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Cooperação Fiscal Internacional, destacando que os Estados-Membros deveriam estar plenamente empenhados na negociação da convenção-quadro e esforçar-se por assegurar a continuidade da sua representação.

Cabe aqui destacar algumas disputas dentro do processo e a posição de alguns países, com destaque à resistência à Resolução, alegando ausência de previsão de consenso para a tomada de decisão. Antes da votação, o delegado da Hungria, falando em nome da União Europeia, pediu esclarecimentos, observando que o bloco solicitou votos sobre os parágrafos 2 e 5, retomando todo o debate ocorrido durante a elaboração do termo de referência de que a tomada de decisão deveria ser consenso e não por voto de maioria qualificada. Durante as discussões do TdR, o que havia ficado acordado é que sempre se buscaria o consenso e, quando não fosse possível, seria utilizada a votação com aprovação por maioria qualificada. Foi o que destacou o delegado da Nigéria, afirmando em nome do Grupo Africano, que a adoção dos termos de referência é essencial, uma vez que refletem o consenso alcançado durante o trabalho do Comitê Ad Hoc, equilibrando as perspectivas de todos os Estados-Membros. Ao colocar os parágrafos 2 e 5 para votação, a 2ª Comissão decidiu mantê-los com votação a favor por ampla maioria, rejeitando a proposta que havia sido feita pela Hungria (ONU, 2023b).

O representante dos Estados Unidos então solicitou que o texto como um todo fosse colocado a votação, alegando que o TdR não teve o apoio de 48 Estados-Membro e que existia o risco de duplicar as negociações intergovernamentais existentes em outros fóruns.

No entanto, o delegado da Nigéria, falando em nome do Grupo Africano, disse que a resolução representa o culminar de meses de negociações e reflete uma abordagem equilibrada para promover a justiça, a equidade e a inclusão na cooperação tributária global, de tal forma que recusá-la significa colocar o risco de minar os princípios do multilateralismo e de desconsiderar os desafios únicos enfrentados pelos países em desenvolvimento. O delegado do Reino Unido enfatizou a necessidade de garantir que uma convenção-quadro não prejudicará as regras fiscais existentes e lembrou que em julho sua delegação apresentou seis propostas de alterações à minuta zero dos termos de referência, nenhuma das quais refletida no texto final (ONU, 2023b).

Então, o representante das Bahamas, cuja segunda maior indústria são os serviços financeiros, apoiou a resolução destacando que ela marca um passo histórico e transformador no sentido de adequar a arquitetura tributária internacional, e apelou para que a convenção-quadro refletisse as necessidades e pontos de vista do Sul Global. Outros delegados atribuíram grande importância à cooperação tributária internacional e à inclusão. O delegado da Noruega sublinhou que o processo de negociação que se segue deve ser transparente e absteve-se. O delegado da Nova Zelândia, falando também pela Austrália e pelo Canadá, sublinhou que é necessário um diálogo forte e inclusivo no projeto, lamentando que a resolução não faça menção ao consenso. O representante do Lichtenstein não apoiou o projeto, alegando a ausência de previsão de consenso, assim como o representante do Japão (ONU, 2023b).

3. (DES)ALINHAMENTO DAS INICIATIVAS NO G20 E ONU

O compromisso dos líderes do G20 em cooperar para promover a tributação dos super-ricos é um apoio bem-vindo a esta agenda. Ao mesmo tempo, é necessário considerar que nem o G20 nem a OCDE são espaços globais para tomada de decisões inclusivas, de tal forma que esse apoio não deve ser sobrevalorizado (É da sua conta, 2024). Especialmente quando consideramos que existem alguns desalinhamentos entre a Declaração do G20 e o que se está avançando na Convenção da ONU, com a liderança da União Africana.

3.1 Primeiro: o local onde estas discussões sobre tributação internacional devem ocorrer

A negociação da Convenção-Quadro de cooperação tributária internacional da ONU é hoje o único fórum globalmente inclusivo, democrático, transparente e participativo para que os decisores políticos cheguem a acordos tanto referente a tributação dos super-ricos quanto de multinacionais e outros temas de cooperação em tributação internacional, como é o caso do combate aos fluxos financeiros ilícitos e de revisão de princípios para concessão de isenções fiscais.

Para a União Africana, a maioria dos países do Sul Global e grande parte de ativistas por justiça fiscal, somente a ONU, com sua Convenção Tributária, é o espaço legítimo, por ser mais democrático, contando com 2/3 a mais de países membros do que o Marco Inclusivo da OCDE, portanto mais democrático. Além disso, esse é um espaço que exigiu grande esforço dos países do Sul Global, com a liderança da União Africana, e, portanto, é fundamental respeitar essa iniciativa nesse momento em que tanto governos quanto organizações da sociedade civil levantam com mais afinco a agenda de descolonização.

Foi um grande esforço que a União Africana realizou para que esse espaço existisse. Porém, o G20 e a OCDE insistem em defender que as discussões sobre tributação internacional podem seguir ali, que garantiam o consenso e que voltar a tratar do tema de tributação internacional de multinacionais seria uma duplicação desnecessária de esforços. Nem um dos três pontos é verdadeiro, o marco inclusivo da OCDE conta com apenas 1/3 dos países membros da ONU, havendo muito espaço para discussões e acordos de cooperação verdadeira globais; e como vimos no histórico dos dois pilares do projeto BEPS, ainda que Nigéria, Kenya, Bangladesh e Sri Lanka manifestassem não estar de acordo, a Secretaria da OCDE anunciou consenso - falso e imposto. Assim, não é possível duplicar o trabalho quando estamos falando de um espaço de maior alcance global, inclusivo e democrático, onde o consenso será sim buscado, como previsto no termo de referência da Convenção Tributária da ONU, mas reconhecendo que caso não ocorra, se usará o instrumento das democracias, a votação por maioria.

3.2 Segundo: prioridade de qual deve ser o tema do segundo protocolo antecipado na Convenção

No TdR da Convenção Tributária da ONU está previsto que serão realizados também dois protocolos antecipados sobre temas que requerem maior aprofundamento e urgência. O primeiro já foi definido, o tema foi indicado pela União Africana e apoiado pela maioria, referente a tributação da renda de serviços transfronteiriços em uma economia globalizada. O segundo poderá ser escolhido a partir de uma lista pré-definida. A União Africana defende que sejam fluxos financeiros ilícitos, por sua centralidade para todos os demais temas e a alta necessidade de cooperação internacional. Já o Brasil, que articulou a agenda em torno do tema que consta na declaração final do G20, defende que seja a tributação dos indivíduos de alto patrimônio líquido.

Um protocolo inicial sobre a tributação dos super-ricos na Convenção da ONU poderia ser uma forma útil de garantir que a questão seja reconhecida e priorizada. A proposta do G20, baseada no estudo do Zucman, poderia ser um dos recursos considerados, junto com outros de fóruns internacionais relevantes, como é o caso do próprio subcomitê de tributação da riqueza da ONU.

Ao mesmo tempo, o amplo conjunto de medidas necessárias em termos de intercâmbio internacional de informações e o estabelecimento de padrões de transparência significativos também são necessários para que uma gama muito mais ampla de impostos seja eficaz e para reduzir toda a gama de fluxos financeiros ilícitos, inclusive daqueles que permitem que hoje os super-ricos contribuam com uma alíquota ínfima de impostos.

Nesse contexto, existem algumas possibilidades: uma seria na primeira reunião do grupo de trabalho para elaboração da Convenção se acordar um terceiro protocolo antecipado; outra seria juntar os dois em um único protocolo, considerando que ambos são complementares e não seria possível tributar os super-ricos sem maior transparência e cooperação para acabar com os fluxos financeiros ilícitos; e finalmente uma terceira possibilidade seria considerar que por serem tão centrais, ambos os temas não precisam de um protocolo específico e podem ser trabalhados adequadamente dentro do texto principal da Convenção.

3.3 Terceiro: impacto na desigualdade dentro e entre países de tributar super ricos

Dentro dos países, quando se observa como um trabalhador com carteira de trabalho contribui hoje com imposto sobre a renda do seu trabalho, com aquilo que um indivíduo de altíssima renda contribui com imposto sobre sua renda de capital, na maioria dos países será possível visualizar que a alíquota é maior para o trabalhador.

Essa é uma primeira distorção que amplia desigualdades e que deve ser corrigida dentro de cada país. Além disso, a maioria dos países não tem hoje um imposto sobre a riqueza, e cada um teria que trabalhar esse imposto internamente para conseguir tributar os super-ricos, já que muito do que têm é estoque (riqueza) e não apenas fluxo (renda).

Porém, quando se chega ao topo mais rico nos países, o 1%, o 0,1%, o 0,05%, ou seja, os multimilionários e bilionários, grande parte da renda e riqueza deles não tem uma natureza estritamente nacional. Uma parte significativa deles tem relação de propriedade com alguma multinacional, que atua e gera riqueza em vários países. De fato, um estudo da Oxfam (2024a) mostra que 7 das 10 maiores empresas multinacionais têm um bilionário como CEO ou principal acionista.

Esse contexto mostra a importância de conectar a discussão sobre a tributação de super-ricos com a de uma revisão das regras para tributar empresas multinacionais, para garantir que exista equidade horizontal entre os impostos a renda e riqueza da pessoa física com o imposto de renda da pessoa jurídica, para assim ter maior efetividade desses impostos.

O contexto também mostra a necessidade de garantir distribuição do direito de tributação aos países fonte, isso é, onde tanto as multinacionais quanto esses super ricos realizam suas rendas e riquezas, e não apenas aos países sede, isso é, onde estão registrados como sede da multinacional ou residência do super rico. Cabe aqui destacar a importância dessa redistribuição do direito de tributação para a redução de desigualdades entre países: normalmente os países-fonte estão no Sul Global enquanto os países-sede estão no Norte Global. Se o direito de tributação ficar apenas com os países-sede de bilionários ou multinacionais, isso ampliará a desigualdade entre os países de economia central e os de economia periférica – esse é o caso da proposta no formato atual de um imposto mínimo global de 2% sobre os 3.000 bilionários realizado pelo G20, baseado no estudo do professor Zucman.

Ainda sobre o imposto mínimo global aos bilionários proposto pelo G20, ele poderia ser uma solução de apoio útil, uma vez que os impostos nacionais sobre a renda e a riqueza dos super ricos estejam em vigor, como mecanismo de cooperação internacional, e os países tenham mecanismos bem estabelecidos para fazer valer os seus direitos tributários a este respeito.

No TdR da Convenção Tributária da ONU tem menção explícita ao objetivo de redução de desigualdades interpaises, e não somente à redução da desigualdade doméstica, como ocorreu na declaração dos líderes do G20.

Esse compromisso dos países na Convenção da ONU com a redução de desigualdades entre os países pode ser a oportunidade de aprovar mecanismos mais justos de distribuição de direito de tributação entre países tanto nos impostos a gigantes corporativas quanto aos super ricos; assim como uma possibilidade de acordar fundos globais com recursos arrecadados por esses impostos para enfrentar desafios globais, como a crise climática, a preparação para futuras pandemias e o combate a violência de gênero.

3.4 Quarto: destinação dos recursos arrecadados com a tributação de super ricos

A proposta de tributar super ricos é uma proposta progressiva, e nesse sentido, se está considerando também a construção de um Estado que tem como uma de suas preocupações centrais a promoção de uma sociedade mais justa. Mas, isso não acontece apenas pelo lado das receitas, é necessário somar o lado dos gastos públicos. Assim, uma sociedade justa é construída com uma política fiscal e não apenas com uma política tributária justa. Nesse sentido, fica evidente a pergunta: e para onde irá o que se arrecadar com o imposto aos super ricos?

Na proposta do G20, ainda que o Brasil tenha tentado conectar a tributação dos super ricos com o enfrentamento da pobreza, da fome e da crise climática, o texto da declaração do G20 menciona apenas uma tributação progressiva para reduzir somente desigualdades domésticas, e para a mobilização de recursos doméstica para financiar os ODS.

Não se fala nos desafios globais que requerem mobilização e financiamento com cooperação global.

No TdR da Convenção, existe um parágrafo que conecta a Convenção com um quadro dos direitos humanos, tanto a sua realização quanto os seus princípios, o que abre a porta para que a Convenção tenha previsão de financiamento de direitos e para superação de desafios globais, além de trabalhar as questões de gênero, raça e outras desigualdades. Será necessário um forte trabalho da sociedade civil para garantir que esse quadro dos direitos humanos seja um conteúdo que realmente oriente a elaboração e implementação da Convenção.

Além disso, a crise climática é global e requer soluções globais. É por isso que os movimentos por justiça climática estão cada vez mais presentes nos espaços econômicos exigindo que as lideranças econômicas e políticas do mundo encontrem e direcionem os recursos necessários para o financiamento climático, e em especial para o fundo de perdas e reparação, tão fundamental para os países do Sul Global, que apesar de poluírem menos, são os mais impactados pelos eventos climáticos extremos cada vez mais frequentes e resultante da mudança climática. Existe hoje todo um movimento que demanda a tributação dos super ricos para financiar o enfrentamento da crise climática que deve ser ouvido e atendido. A organização internacional Greenpeace (2024) chegou a tentar colocar um banner gigante em um prédio próximo à reunião do G20 com os dizeres “Quem lucra com poluição tem que pagar! Taxem os super-ricos!”, mas foi impedida pela segurança nacional.

3.5 Quinto: tomada de decisão por consenso ou maioria

Tanto na declaração final do G20 quanto nas falas de países membros do G20 durante as votações do termo de referência e de sua respectiva Resolução, ocorreu um amplo destaque à necessidade de consenso como forma de tomada de decisão na elaboração da Convenção Marco sobre cooperação tributária na ONU.

Aqui é importante destacar que tanto essa questão da necessidade de consenso quanto de não duplicação de esforços com o que já foi feito na OCDE têm sido os argumentos frequentes dos países da OCDE e do G20 nas discussões da Convenção da ONU para tentar barrar a Convenção. Portanto, ainda que pareça uma linguagem bonita e colaborativa, na verdade é usada para o bloqueio e para tentar impedir que um espaço muito mais democrático, com 2/3 mais de países membros do que o Quadro Inclusivo da OCDE, que de fato elabore e avance em uma proposta de cooperação tributária internacional que seja benéfica para todos os países, e não só para os mais poderosos do mundo.

Ainda, no Quadro Inclusivo da OCDE que elaborou o projeto BEPS, com suas 15 ações e 2 pilares, dizia-se que a tomada de decisão seria por consenso. Porém, esse era um espaço sem transparência, sem participação social e sem votação. O alegado consenso na verdade era um anúncio da secretaria da OCDE de que o consenso havia sido atingido, ainda que, na verdade, não houvesse.

Essa situação fica evidente quando Nigéria e Kenya se recusaram a assinar a solução de 2 pilares, e ainda assim a OCDE alegou consenso e seguiu com o processo.

Durante as discussões do TdR para a Convenção-Marco de cooperação tributária internacional na ONU, o que se discutiu e havia ficado acordado, inclusive com falas orientadoras importantes nesse sentido por parte da Colômbia, é que sempre se buscará o consenso, mas quando não fosse possível, o instrumento da votação seria utilizado, com aprovação por maioria qualificada de maneira transparente e participativa, incluindo a possibilidade das posições e votos de cada país poderem ser conhecidas por seu povo e pela comunidade internacional, e não escondida atrás de um falso consenso anunciado por uma secretaria.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A discussão sobre a tributação internacional de multinacionais e super-ricos revela um cenário em evolução, marcado por tensões entre interesses de países de economias centrais e periféricas. Enquanto iniciativas como o BEPS e as propostas do G20 representam avanços importantes, elas frequentemente falham em abordar as desigualdades estruturais entre países. A Convenção-Quadro Tributária da ONU surge como uma oportunidade de construir um sistema tributário mais democrático, inclusivo, transparente, participativo e eficaz.

Contudo, para alcançar esse objetivo, será essencial superar resistências políticas e garantir que os recursos sejam arrecadados de maneira democrática e direcionados para o enfrentamento dos desafios globais, como a crise climática, a erradicação da fome e da pobreza, a garantia dos direitos humanos e a redução de desigualdades. Assim, este artigo reafirma a necessidade de um compromisso tributário global que priorize a justiça fiscal e a solidariedade internacional em um espaço verdadeiramente democrático.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Action Aid. **Patching up a broken Tax system: Why BEPS is not the solution to poor countries' tax problems.** 2015.

Agência Brasil. **G20: economista propõe cobrança de 2% sobre riqueza de bilionários.** Brasília: Agência Brasil, 2024. <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-02/g20-economista-propoe-cobranca-de-2-sobre-riqueza-de-bilionarios>

Arnoldi, PRC; e Michelin, TCC. **Novos Enfoques da Função Social da Empresa numa Economia Globalizada.** In Revista de Direito Privado, nº 11, julho/setembro de 2002, pág. 244/250.

Biz LatinHub. **Explicando os desenvolvimentos do imposto digital na América Latina.** Biz LatinHub, 2020. <https://www.bizlatinhub.com/pt-br/explicando-os-desenvolvimentos-do-imposto-digital-na-america-latina/>

Chatzis, M. **Tax avoidance, tax havens and the OECD's BEPS project: The limits of international cooperation.** Journal of International Taxation, 29(4), 56-72, 2018.

Chime, E. **FIRS clarifies Nigeria's refusal to endorse the OECD 2-pillar agreement.** PwC, 2022.

CSO FfD. **Governments Approve Proposal for International Tax Cooperation at United Nations.** Bruxelas: CSO FfD, 2022. <https://csoforffd.org/post/press-release-governments-approve-proposal-for-international-tax-cooperation-at-united-nations/>

É da sua conta. Futuros roubados pela injustiça fiscal #67 (podcast). Brasil, 2024. <https://podcasts.taxjustice.net/pt-br/episode/67-futuros-roubados-pela-injustica-fiscal/>

EU Tax Observatory. **A blueprint for a coordinated minimum effective taxation standard for ultra-high-net-worth individuals.** Paris: EU Tax Observatory, 2024. <https://www.taxobservatory.eu/publication/a-blueprint-for-a-coordinated-minimum-effective-taxation-standard-for-ultra-high-net-worth-individuals/>

Giampietro, AF. **A utilização dos paraísos fiscais através do planejamento tributário internacional e a conexão com a lavagem de dinheiro.** Fortaleza: Faculdade Sete de Setembro, 2010.

G20 Brasil. **G20 Brasil.** Brasil: G20, 2024a. <https://www.g20.org/>

G20 Brasil. **Tributação dos super-ricos: a ambiciosa proposta do Brasil**. Brasil: G20, 2024b. <https://www.g20.org/pt-br/noticias/videos/tributacao-dos-super-ricos-a-ambiciosa-proposta-do-brasil>

G20 Brasil. **Declaração de Líderes do Rio de Janeiro**. Brasil: G20, 2024c. <https://www.g20.org/pt-br/documentos/declaracao-de-lideres-do-g20-brasil>

Greenpeace. **Tributação justa dos super-ricos e petróleo no passado: o caminho para o futuro**. Greenpeace, 2024. <https://www.greenpeace.org/brasil/blog/tributacao-justa-dos-super-ricos-e-petroleo-no-passado-o-caminho-para-o-futuro/>

GATJ. **Member States Reiterate Support for Global Tax Cooperation at the UN**. GATJ, 2023. <https://globaltaxjustice.org/news/member-states-reiterate-support-for-global-tax-cooperation-at-the-un/>

Holland, L. **Litany of failure: new briefing sets out OECD's manifold shortcomings in international tax talks**. London: Tax Justice Network, 2024.

IJF. **Campanha tributar os super ricos**. IJF, 2021.

Inesc. **Recomendações de organizações da sociedade ao G20 sobre tributação internacional**. Brasília: Inesc, 2024. <https://inesc.org.br/wp-content/uploads/2024/05/g20-recomendacoes-sobre-tributacao-internacional.pdf?x69356>

Latindadd. **Impuestos a la riqueza ya**. Latindadd, 2020.

Obura, F. **Digital Tax Wave Spreads across Africa**. The Kenyan Wall Street Journal, 2024. <https://kenyanwallstreet.com/digital-tax-wave-spreads-across-africa/>

OCDE. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD Publishing, 2015. <https://doi.org/10.1787/9789264241159-en>

OCDE. **Progress Report on the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Implementation of the BEPS package**. OECD Publishing, 2020.

ONU. **UN approves resolution for a Framework Convention on International Taxation**. New York, ONU, 2023. <https://press.un.org/en/2023/gaef3597.doc.htm>

ONU. **Resolução A/C.2/78/L.18/Rev.1. Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations**. Nova Iorque: ONU, 2023a. <https://documents.un.org/doc/undoc/ltd/n23/356/75/pdf/n2335675.pdf>

ONU. **Concluding Its Session, Second Committee Approves 4 Resolutions, 2 Decisions, including Texts on Tax Cooperation, Affordable Energy Access**. Nova Iorque: ONU, 2023b. <https://press.un.org/en/2024/gaef3614.doc.htm>

ONU. **Wealth and Solidarity Taxes Coordinator's Report**. Geneva: ONU, 2024.

<https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-10/CRP%2025%20Wealth%20Taxes.pdf>

Oxfam. **Survival of the richest**. Oxfam, 2023.

Oxfam. **Desigualdade S.A.** Oxfam, 2024a.
<https://www.oxfam.org.br/noticias/os-cinco-homens-mais-ricos-do-mundo-dobraram-suas-fortunas-desde-2020-enquanto-cinco-bilhoes-de-pessoas-ficaram-mais-pobres/>

Oxfam. **Time for a global deal to tax the super-rich**. Oxfam, 2024b.

Pizzigati, S. **Tax the Rich? We Did That Once**. Fight Inequality Alliance, 2022.

Shangquan, G. **Economic Globalization: Trends, Risks and Risk Prevention**. New York: United Nations, 2000.
https://www.un.org/en/development/desa/policy/cdp/cdp_background_papers/bp2000_1.pdf

Shaxson, N. **OECD's BEPS proposals will not be the end of tax avoidance by multinationals**. London: Tax Justice Network, 2015.

Shaviro, D. **7 Income Tax Reform Implications of the Financial Crisis**. Oxford Academic, 2012.
<https://academic.oup.com/book/37035/chapter/322667430>

Sikka, P. **The OECD and the failure of international tax reform: The BEPS package and its limitations**. *International Journal of Political Economy*, 46(3), 195-214, 2017.

South Centre. **SC Statement – UN Resolution on UN Framework Convention on International Tax Cooperation**. South Centre, 2023. <https://www.southcentre.int/sc-statement-un-resolution-on-un-framework-convention-on-international-tax-cooperation-23-november-2023/>

Strocko, CM. **BEPS 5 Years Later: Tax Transparency as the Global Norm**. Tax Notes, 2020.

Tax Policy Center. **What are the OECD Pillar 1 and Pillar 2 international taxation reforms?** TPC, 2022.

Wisse, A; Bekkers, M; Krebs, J; Reinada, R. **Report on the BEPS inclusive framework of the OECD**. SOMO, 2021.

Zacarina, J. **How to tax the rich**, explained. Vox, 2019.

Zucman, G. **The hidden wealth of nations: The scourge of tax havens**. University of Chicago Press, 2019.

