

Crise de Legitimidade nas Políticas Globais de Cooperação Fiscal e Possíveis Soluções

Legitimacy Crisis in the Global Fiscal Cooperation Policies and Possible Solutions

Rogério Abdala Bittencourt Júnior

Advogado e Consultor Tributário. Mestre em Direito Tributário pela UFMG.
LL.M em Direito Tributário Internacional e Europeu pela Universidade de Maastricht.
E-mail: rogerio.abdala@outlook.com.

Onofre Alves Batista Júnior

Professor Associado de Direito Público do Quadro Efetivo da Graduação e Pós-graduação da UFMG. Mestre em Ciências Jurídico-políticas pela Universidade de Lisboa. Doutor em Direito pela UFMG. Pós-doutoramento em Democracia e Direitos Humanos pela Universidade de Coimbra. Advogado, Conferencista e Parecerista. *E-mail:* onofrebj@hotmail.com.

Recebido em: 19-10-2021 – Aprovado em: 20-12-2021
<https://doi.org/10.46801/2595-7155-rdtia-n10-7>

Resumo

O objetivo do artigo é investigar a legitimidade (ou falta dela) das políticas tributárias globais que visam à cooperação fiscal, assim como avaliar de maneira pormenorizada os formatos e políticas de cooperação fiscal global já produzidos por países (unilateralmente), entre eles (bilateralmente) e por organizações internacionais como a OCDE. O item 1 teve como objetivo descrever novos desafios institucionais dos países em desenvolvimento, relativos às novas tecnologias, com destaque para a tecnologia *blockchain*, e como os déficits de cooperação fiscal contribuem para o agravamento desses desafios. No item 2, fez-se a contextualização histórica das políticas de cooperação fiscal entre os países, bem como a descrição e análise das principais políticas de cooperação já implementadas unilateral, bilateral e multilateralmente. O item 3 analisou os níveis de legitimidade democrática, na visão dos países em desenvolvimento, dos esforços de cooperação fiscal já empreendidos. Por fim, no item 4, foram algumas propostas institucionais de reforma do regime tributário global, e analisadas sua eventual aplicabilidade aos esforços de cooperação fiscal. A conclusão que se extraiu desse trabalho foi a de que o atual regime tributário internacional, especificamente no que tange às políticas de cooperação fiscal, não é legítimo ou inclusivo na perspectiva dos países em desenvolvimento, e que carece de reformas, e que se vislumbra uma oportunidade de alteração desse quadro por meio do exercício de maior influência dos países em desenvolvimento, que hoje representam mais de 50% da economia mundial, com destaque para os países do BRICS.

Palavras-chave: cooperação fiscal, transparência fiscal, troca de informações, assistência na construção de capacidades fiscalizatórias, legitimidade, tributação internacional, direito tributário, direito financeiro, política fiscal internacional.

Abstract

This article aims to investigate the legitimacy (or its lack) in the formation of global tax policies for fiscal cooperation, as well as to assess in detail the formats and policies of global fiscal cooperation already produced by countries unilaterally, among them (bilaterally) and by international organizations such as the OECD. In Item 1, the historical context of fiscal cooperation policies among the countries is described, as well the analysis of the main cooperation policies already implemented unilaterally, bilaterally and multilaterally. Item 2 analyses the levels of democratic legitimacy, in the view of developing countries, regarding the fiscal cooperation efforts already undertaken, applying Chantal Mouffe's agonistic theory. Item 3 aimed to describe new institutional challenges in developing countries involving new technologies, notably the blockchain technology, and how the legitimacy deficits described in Item 2 contribute to the aggravation of these worries. Finally, in Item 4, some of the institutional proposals for reform of the global tax regime were evaluated, and their possible applicability to fiscal cooperation efforts was also analyzed. The conclusion drawn from this work was that the current international tax regime, specifically with regard to fiscal cooperation policies, is not legitimate or inclusive from the perspective of developing countries, is in need of reform, and that a opportunity to change this situation could be through the exercise of greater influence of developing countries, which today represent more than 50% of the world economy, especially the BRICS countries.

Keywords: fiscal cooperation, tax transparency, exchange of information, capacity building, legitimacy, international taxation, tax law, financial law, international tax policy.

Introdução

Nos dizeres de Onofre Batista, adotando terminologia de Zygmund Bauman, o mundo se encontra na era da “modernidade líquida”, uma época marcada pela mundialização do capital. Isso significa uma crescente circulação do capital financeiro e dos investimentos especulativos, tais como a moeda, intangíveis, divisas, ações etc. que predominam em relação à circulação de bens de capital tangíveis e serviços. Trata-se de um fenômeno com fulcro na liberdade de movimentos para o capital e para as empresas¹.

¹ Nesse sentido, BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro leviatã e corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 49.

Nos últimos anos, o fenômeno da internet e do comércio virtual fizeram subir o volume de fluxos financeiros não controlados pelas Administrações Tributárias, sobretudo em se tratando da comercialização de bens e serviços intangíveis. Os dados mais recentes apontam que as transações entre empresas e consumidores pela internet perfizeram a quantia e 1,2 trilhão de dólares americanos em 2013. Além disso, observa-se que muito do que é gerado on-line tem como destino final contas bancárias em paraísos fiscais, o que demonstra a gravidade da questão em termos de adequação de sistemas e políticas tributários dos países a essa nova realidade², inclusive com relação à disponibilidade de ferramentas eficientes de fiscalização.

Segundo dados citados por Gabriel Zucman³, estima-se que 190 bilhões de dólares sejam sonegados anualmente por depositantes em paraísos fiscais, sendo US\$ 125 bi em tributos sobre a renda, US\$ 55 bi em tributos sobre a herança e US\$ 10 bi em tributos sobre o capital. Zucman ainda destaca uma estimativa econômica de que cerca 60% da riqueza da Rússia, países do Golfo e da América Latina seja mantida fora desses países⁴.

Diante da grande opacidade relacionada a contas bancárias, instrumentos financeiros e estruturas societárias ao redor do globo, os países desenvolvidos, unilateralmente e por meio de uma instituição internacional com déficit de legitimidade democrática, a OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, formada por 37 países (majoritariamente países desenvolvidos), passaram a formatar ferramentas políticas de cooperação fiscal para trocas de informações.

Apesar de países desenvolvidos terem liderado as políticas de cooperação entre autoridades tributárias, em busca de maior transparência em arranjos institucionais de multinacionais e investimentos “de portfólio” em jurisdições internacionalmente alcinhas de “paraísos fiscais” ou “regimes fiscais privilegiados”, efetivamente, não somente os países de alta renda, mas também os países em desenvolvimento, são potenciais beneficiários da transparência fiscal internacional.

1. Economia digital e desafios à fiscalização tributária dos países em desenvolvimento

A “economia digital”⁵ é resultado de um processo de transformação das relações econômicas resultante dos avanços verificados na tecnologia da informa-

² OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. *Direito tributário, globalização e competição*: por que só harmonizar não basta. Belo Horizonte: Arraes, 2016, p. 30.

³ Nesse sentido, ZUCMAN, Gabriel. *The hidden wealth of nations: the scourge of tax havens*. Tradução: Teresa Lavender Fagan. Chicago: Chicago University Press, 2015, p. 48.

⁴ ZUCMAN, Gabriel. *The hidden wealth of nations: the scourge of tax havens*. Tradução: Teresa Lavender Fagan. Chicago: Chicago University Press, 2015, p. 24-26.

⁵ Terminologia usada pela OCDE na Ação 1 do Plano BEPS. Ver mais em: CASTELLS, Manuel. *A galáxia da internet: reflexões sobre a internet, os negócios e a sociedade*. Tradução: Maria Luíza X. de A. Borges, revisão técnica: Paulo Vaz. Rio de Janeiro: Zahar, 2003; CASTELLS, Manuel. *A*

ção e comunicação, o qual vem produzindo tecnologias mais baratas, mais poderosas, largamente padronizadas, melhorando processos de negócios e reforçando a inovação de todos os setores da economia⁶.

O completo mapeamento do alcance dos possíveis impactos tributários das novas tecnologias não é tarefa fácil, sobretudo pela vastidão delas. Nesse sentido, a economia digital é um fenômeno problemático que provoca a erosão tributária nos negócios digitais, sobretudo em razão da dificuldade de acesso a dados de transações realizadas no meio eletrônico.

Além da dificuldade de acessar as informações relativas aos negócios realizados na economia digital, também se verificam: (i) a ausência de previsão legal específica de tributação de determinadas novas materialidades típicas do meio digital, o que prejudica o enquadramento de novos negócios no trabalho de fiscalização e autuação. No Brasil, ainda há imprecisões de conceitos como mercadoria, serviço e cessão de direitos e disputas federativas; e (ii) a dificuldade de se precisar geograficamente, na prática, conceitos como residência, domicílio, sede, filial e estabelecimento.

A OCDE destaca o possível uso da tecnologia Blockchain (rede de blocos), uma tecnologia de registro descentralizado utilizável para qualquer tipo de dados, como método seguro para registro e autenticação de contribuintes e registro de transações⁷. Por outro lado, admite que as administrações tributárias enfrentam problemas de faltas de informações sobre a identidade de usuários e o valor de pagamentos feitos pelas atividades facilitadas pela plataforma, o que é agravado pelas eventuais diferenças de localização da plataforma, da pessoa receptora do rendimento e onde a tributação é devida⁸.

A OCDE também reconhece que o Blockchain apresenta riscos relativos à ausência de regras de governança centrais, e relativos ao fato de que alguns de seus usos, como as criptomoedas, oferecerem campo para mascarar a identidade de pagamentos enviados e recebidos. Isso, segundo a Organização, apresenta no-

sociedade em rede: a era da informação, sociedade e cultura. Tradução: Roneide Venâncio Majer e Klauss Brandini Gerhardt. São Paulo: Paz e Terra, 1999. v. 1; CASTELLS, Manuel. *Fim de milênio*: a era da informação, sociedade e cultura. Tradução: Roneide Venâncio Majer e Klauss Brandini Gerhardt. São Paulo: Paz e Terra, 1999. v. 3.

⁶ OCDE. Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 5 set. 2019, p. 21.

⁷ OCDE. Tax challenges arising from digitalisation – interim report 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>. Acesso em: 7 set. 2019, p. 206. Ver também o discurso de Raúl Zambrano, Diretor do CIAT, sobre a possibilidade de utilizar a tecnologia do Blockchain para a troca de informações fiscais: tax administrations and the challenges of the digital world 24-26 October 2018 Lisbon, Portugal. Summary Report, p. 16.

⁸ OCDE. Tax challenges arising from digitalisation – interim report 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>. Acesso em: 7 set. 2019, p. 199.

vos riscos de transparência, e pode minar todo o progresso da última década em termos de combate à evasão fiscal *offshore*⁹.

Certamente, as novas tecnologias emprestam grande utilidade à modernização do *modus operandi* das autoridades fiscais, conforme inúmeras evidências já colhidas¹⁰. Por outro lado, os desafios da economia digital são problemas minimizáveis, com eficiência, somente por meio da cooperação tributária internacional e da construção de capacidades administrativo-tributárias, acompanhada da reformulação dos sistemas tributários internos dos países, de modo que todos os Estados envolvidos tenham condições de trocar essas informações entre si.

Com efeito, para aproveitar os benefícios e se proteger dos desafios da economia compartilhada (*gig economy*) e da economia descentralizada (*P2P economy*), os países precisam ter normas jurídico-tributárias (de declaração e tributação), e mecanismos fiscalizatórios adequados e modernos para de fato aumentar sua receita tributária.

Em análise dos impactos da digitalização da economia (atualmente responsável por 15% do PIB mundial) nas estruturas fiscais atuais dos países sul-americanos, Alfredo Collosa¹¹ do CIAT (Centro Interamericano de Administrações Tributárias) reconhece que a tecnologia contribui para a troca de informações fiscais, mas nota que há um déficit estrutural relativo às unidades de fiscalização de tributação internacional, e de fiscalizações prévias às declarações de contribuintes, e aponta a falta de recursos humanos e materiais adequados para proceder a tarefas requeridas pela digitalização (como análise de dados e controle de comportamentos de conformidade dos contribuintes). Anota ainda a necessidade de criação de novas funções e a reestruturação de áreas de tecnologia da informação nas Autoridades Tributárias, que se tornou uma área prioritária atualmente.

Para Alexandre Alkmim, o controle, pela fiscalização tributária, de transações realizadas no meio digital e de patrimônios mantidos no ambiente do Blockchain pode ocorrer, por exemplo, pela exigência de declarações e de *due diligence* (identificação de beneficiários efetivos e da origem e destino dos recursos) por parte das Exchanges¹², o que requer reformas legislativas internas, para as quais muitos países em desenvolvimentos carecem de *expertise* técnica.

⁹ OCDE. Tax challenges arising from digitalisation – interim report 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>. Acesso em: 7 set. 2019, p. 206.

¹⁰ OCDE. Tax challenges arising from digitalisation – interim report 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>. Acesso em: 7 set. 2019, p. 205.

¹¹ INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS. Scanning of the tax administrations and changes in their organizational structures. Disponível em: <https://www.ciat.org/scanning-of-the-tax-administrations-and-changes-in-their-organizational-structures/?lang=en>. Acesso em: 15 out. 2019.

¹² TEIXEIRA, Alexandre Antonio Alkmim. *Paraíso fiscal tradicional y paraíso fiscal digital. Investigación posdoctoral en los Retos Actuales de Derecho Público*. 2019. Tese (Pós-doutorado). Facultad de

Como se observa, se os países pobres carecem de estruturas fiscalizatórias, institucionais e jurídicas capazes de fiscalizar os paraísos fiscais “tradicionais” e de usar as informações disponibilizadas via intercâmbio fiscal, eles certamente estão especialmente vulneráveis à utilização do Blockchain em negócios diversos, uma vez que não possuem a infraestrutura fiscal adequada (ou seja, atualizada tecnologicamente), nem sistemas tributários capazes de tributar todas as transações realizadas no meio digital, por ausência de normas substantivas modernas. É o caso, por exemplo, dos países da América Latina, considerados “atrasados” em termos de tributação da economia digital¹³.

Com efeito, os países pobres só poderiam superar essa nova realidade por meio de cooperação internacional contínua, inclusive via aportes financeiros (empréstimos ou doações) para incrementar seus sistemas de fiscalização e para capacitação profissional diante dos novos “paraísos fiscais digitais”. E é fundamental que esses países tenham voz na criação de padrões de cooperação, para que possam externar suas dificuldades e escolher as políticas mais adequadas e funcionais.

2. Principais políticas de cooperação fiscal internacional

Antes de haver uma coordenação global para a troca de informações de interesse fiscal entre os países, foram tomadas medidas unilaterais em seu nascedouro. E a mais eficiente delas foi efetivada pelos EUA em 2010, conhecida pela sigla “FATCA” (Lei de Conformidade Fiscal de Contas Estrangeiras¹⁴).

A lei estadunidense buscou permitir ao Fisco federal de seu país (*Internal Revenue Service* – “IRS”) que este exigisse transparência de instituições financeiras estrangeiras quanto a ativos financeiros e contas bancárias de indivíduos que são nacionais ou residentes no país, ou pessoas jurídicas norte-americanas (ou equiparadas para os fins da lei). Depois de se tornar um instrumento bilateral de trocas automáticas de informações financeiras de relevância fiscal, o instrumento do FATCA já teve a adesão de 113 países¹⁵ e inspirou várias jurisdições a promoverem outras medidas bilaterais e multilaterais de cooperação fiscal.

Além de ser eficiente para os interesses unilaterais dos EUA, a iniciativa norte-americana do FATCA também abriu caminho para que a OCDE passasse a

Derecho Santiago de Compostela. 2019, p. 65-66. Sobre estratégias de regulação estatal do Blockchain, cf. BAL, Aleksandra. Bitcoin transactions: recent tax developments and regulatory responses. *Derivatives & Financial Instruments* v. 17, n. 5, ago. 2015; e Cumming, Douglas J.; Johan Sofia; Cumming, Douglas J.; Johan, Sofia; Pant, Anshum. Regulation of the crypto-economy: managing risks, challenges, and regulatory uncertainty. *J. Risk Financial Manag* v. 12, n. 126, 2019.

¹³ Law 360. Latin America lags in digital tax arena, Practitioners Say. 14.6.2019. Disponível em: https://www.law360.com/tax-authority/international/articles/1168802/latin-america-lags-in-digital-tax-arena-practitioners-say?nl_pk=0e365ff2-9115. Acesso em: 11 jun. 2019.

¹⁴ “Foreign Account Tax Compliance Act”.

¹⁵ ESTADOS UNIDOS. Department of Treasury. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Disponível em: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>. Acesso em: 11 jan. 2019.

adotar, como seu novo padrão de cooperação fiscal, a troca automática de informações, inspirada na medida inicialmente unilateral, e depois bilateral dos EUA¹⁶. A medida também incentivou dezenas de países a assinarem sua Convenção Multilateral de Assistência Administrativa em Matéria Fiscal, a fim de inserirem em seu ordenamento jurídico a previsão de trocas multilaterais de informações, inclusive de maneira eletrônica.

Enquanto a ONU teve pouca participação na criação de modelos multilaterais de trocas de informações, e se limitou a criar modelos de tratados bilaterais de trocas de informações¹⁷ e um Código de Conduta para tal intercâmbio¹⁸, a OCDE sempre exerceu uma liderança global por decorrência de seu maior *poder* e sua *expertise* no referido assunto.

Em matéria de transparência e trocas de informações fiscais, a primeira grande medida da OCDE foi tomada em 1988, com o lançamento da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal (CMAATM – *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*), a qual prevê a realização de trocas de informações de interesse tributário, além da assistência mútua em matéria fiscal.

Essa Convenção, que até 2009 tinha apenas 20 signatários e era restrita apenas a países-membros da OCDE, foi atualizada em 2010 (via Protocolo de Emenda), em 2011¹⁹ foi “aberta” a todos os países interessados, e já conta com 129 signatários²⁰, dentre eles o Brasil. Na emenda de 2010, houve a inclusão de artigos

¹⁶ Nesse sentido, GRINBERG, I., I. Taxing capital income in emerging countries: will FATCA open the door? *World Tax Journal* v. 5, n. 3, 2013, p. 366.

¹⁷ Cf. NAÇÕES UNIDAS. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Ninth session Geneva, 21-25 October 2013. “The competent authorities shall, through consultation, develop appropriate methods and techniques concerning the matters in respect of which exchanges of information under paragraph 1 shall be made”. 2013. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/9STM_CRP21_Article26.pdf. Acesso em: 6 jun. 2019.

¹⁸ UN, United Nations code of conduct on cooperation in combating international tax evasion “[...] Recognizing, however, that automatic exchange of information presents challenges to developed and developing countries that should be adequately addressed by developing the appropriate legal framework, having the necessary information technology and human resources in place, as well as capacity-building, in order to achieve effective and efficient implementation. Conscious of the need to provide technical assistance and capacity-building to developing countries so that they may reap the benefits of automatic exchange of information.” Disponível em: https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=E/RES/2017/3. Acesso em: 7 jun. 2019.

¹⁹ Jagland, Thorbjorn; Gurria, Angel. Preface to OECD & Council of Europe, the multilateral convention on mutual administrative assistance in tax matters: amended by the 2010 protocol 3-4. 2011. Disponível em: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateralconvention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en. Acesso em: 28 ago. 2019.

²⁰ OCDE. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Tax Transparency 2018 Report on progress, p. 5. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>. Acesso em: 29 dez. 2018. “128 jurisdictions currently participate in the Convention, including 17 jurisdictions covered by territorial extension. This represents a wide range of countries including

que passaram a autorizar trocas de informações fiscais “automáticas” e “espontâneas” – similares à lógica do FATCA, além de trocas “a pedido”, já constantes do texto original.

No âmbito da OCDE, cabe destacar ainda a existência de dois Fóruns que cuidam da cooperação fiscal e da troca de informações. São eles: o Fórum de Administrações Tributárias (FTA – *Forum on Tax Administrations*) e o Fórum Global de Transparência e Trocas de Informações para Fins Fiscais (*Global Forum on Tax Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*).

O FTA é um Grupo formado por autoridades tributárias de 53 países, majoritariamente provenientes da OCDE e do G20 (Grupo das 19 maiores economias do mundo, em termos de dimensão do PIB, mais a União Europeia), cuja missão é o apoio mútuo no aumento da eficiência, da efetividade e da justiça de administrações tributárias.

Já o Fórum Global de Transparência²¹ foi criado em 2000, com apenas 32 membros, sob o nome “Fórum Global de Contas”, ocasião em que publicou uma lista negra de 35 “paraísos fiscais”, utilizando a definição dada pelo Relatório “Competição Tributária Prejudicial” (“Harmful Tax Competition”) de 1998 da OCDE²².

Em 2009 o grupo foi reestruturado e passou a denominar-se “Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para fins Tributários” (doravante denominado apenas “Fórum Global”). No mesmo ato, o Fórum Global lançou o processo de “revisão em pares”, para “vigiar” a implementação de seus *standards* por todos os participantes da iniciativa, e publicou documentos relacionados a tais padrões e revisões. Atualmente, o Fórum Global conta com 157 membros.

Mais tarde, em 2014, como tentativa de ampliar o escopo da Convenção Multilateral, e inspirada no Modelo FATCA, a OCDE lançou um conjunto de documentos técnicos que servem de padrão para trocas automáticas de informações fiscais (AEOI), quais sejam o CRS (*Common Reporting Standard* ou “Padrão Comum de Reporte”), dois modelos de CAA (*Competent Authorities Agreement* ou Acordo de Autoridades Competentes), um bilateral e outro multilateral, assim como comentários sobre o CRS e o CAA.

all G20 countries, all BRIICS, all OECD countries, major financial centres and an increasing number of developing countries.”

²¹ Ver mais em OCDE. Agreement on exchange of information on tax matters 1-2. 2002. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019; OCDE. Joint ad hoc group on accounts, enabling effective exchange of information: availability and reliability standard 58. 2015. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/harmful/42179473.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019.

²² Esse Relatório identificou a falta de efetiva troca de informações, como um dos critérios para determinar “competição tributária prejudicial”, e descreveu as definições de “regimes fiscais privilegiados” e “paraíso fiscal”, que na visão da OCDE deveriam ser combatidos. OCDE. Harmful tax competition: an emerging global issue. OECD, 1988, p. 14-15. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_97889264162945-en. Acesso em: 30 jul. 2019.

Um dos modelos de CAA lançados, o Acordo Multilateral de Autoridades Competentes para o Padrão Comum de Reporte (MCAA CRS), em junho de 2019 já contava com 105 países signatários, que se comprometeram a trocar informações entre si de maneira automática²³. E as trocas automáticas já acontecem: de 2018 em diante, informações relativas a 47 milhões de contas já foram intercambiadas, cujos saldos somados representam 4,9 trilhões de euros.

Segundo a OCDE, a troca automática de informações entre os países já gerou 95 bilhões de euros, em novas receitas tributárias (via programas de repatriação) aos países do G20 e OCDE em 10 anos (2009-2019)²⁴.

Tomando por base a Instrução Normativa RFB n. 1.680/2016, que regulamentou o CRS no Brasil, verifica-se que o padrão CRS possui lógica similar à do FATCA, que fora implementado no Brasil pelo Decreto n. 8.506/2015, e para o qual foi criada a declaração e-Financeira, instituída pela Instrução Normativa RFB n. 1.571/2015 e direcionada a instituições financeiras e entidades a elas equiparadas.

Ainda com relação ao Fórum Global²⁵, cumpre destacar que, desde sua criação pela OCDE em 2000, seu papel é o de servir de ambiente próprio para a discussão sobre o intercâmbio de informações entre administrações tributárias²⁶. No Relatório de 2018, o Fórum Global²⁷ definiu como meta geral a efetividade das trocas de informações com vistas à transparência fiscal, e dentre suas metas específicas, a de encorajar novos comprometimentos às políticas de transparência²⁸.

²³ “[...] As of today, there are now already close to 4000 bilateral exchange relationships activated with respect to more than 100 jurisdictions committed to the CRS, with next exchanges between these jurisdictions set to take place at the end of September 2019. [...] Most recently, Dominica joined the Agreement in April 2019, bringing the current total number of signatories to 105.” (OCDE. Activated exchange relationships for CRS information. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>. Acesso em: 10 jun. 2019)

²⁴ INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS. Importance of international cooperation between tax administrations. Disponível em: <https://www.ciat.org/importance-of-international-cooperation-between-tax-administrations/?lang=en>. Acesso em: 15 out. 2019, p. 3-4.

²⁵ OCDE. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transparency/>. Acesso em: 28 ago. 2019.

²⁶ OCDE. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transparency/>. Acesso em: 28 ago. 2019, p. 3.

²⁷ “This was mainly caused by the new requirement with respect to beneficial ownership information. The performance of jurisdictions against the requirement of availability of beneficial ownership of all legal entities and arrangements (Element A1) is globally rated less positively than other elements. The beneficial ownership criterion has also impacted some other elements of assessment, such as Element A3 on the availability of banking information.” (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Tax transparency 2018 report on progress. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2018.pdf>. Acesso em: 29 dez. 2018, p. 25)

²⁸ OCDE. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Tax transparency 2018 report on progress. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2018.pdf>. Acesso em: 29 dez. 2018, p. 10.

Segundo a OCDE, todos os países-membros participantes do Fórum Global, exceto países em desenvolvimento que não possuem centros financeiros, foram *obrigados* a aderir ao padrão de trocas automáticas de informações. Foi reconhecido, ainda, que os países mais pobres precisariam de maior tempo para implementar a troca automática, em razão de limitações de capacidades técnica e operacional.

Não bastassem tais iniciativas da OCDE, por solicitação do G20, em setembro de 2013 a OCDE divulgou 15 pontos de atenção no que tange às preocupações de perda arrecadatória dos países em virtude do planejamento tributário abusivo e da evasão fiscal, esboçando o Plano BEPS (Plano de Ação em Erosão de Base Tributária e Transferência de Lucros).

Depois de dois anos de trabalhos do corpo técnico da OCDE, foi lançado o Projeto BEPS em 2015, e divulgados os Relatórios finais das 15 ações do Plano. Dentre elas, está a Ação 5, cujo nome é “Combatendo Práticas Tributárias Prejudiciais mais Efetivamente, Levando em Consideração Transparência e Substância”. Um dos princípios do Projeto BEPS é a transparência.

A par dessas iniciativas, houve iniciativas que visam conferir maior utilidade das trocas de informações para os países em desenvolvimento, a principal delas, a PCT (*Platform for Collaboration on Tax*, ou Plataforma para Colaboração Tributária).

A iniciativa PCT foi lançada oficialmente em abril de 2016 pela OCDE, em conjunto com o FMI (Fundo Monetário Internacional), a ONU (Organização das Nações Unidas) e o BM (Banco Mundial). Em julho do mesmo ano, foi publicado seu primeiro Relatório, denominado “Aprimorando a Efetividade do Suporte Externo na Construção de Capacidade Tributária nos Países em Desenvolvimento”²⁹.

A PCT foi criada originalmente para auxiliar os países a implementar reformas internas visando aplicar os padrões de transparência e de combate à evasão e elisão fiscais desenvolvidos em conjunto pela OCDE e pelo G20³⁰, o que inclui o desenvolvimento de capacidades de trocar informações fiscais com os países de alta renda, com segurança e efetividade.

²⁹ FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL; OCDE; BANCO MUNDIAL; NAÇÕES UNIDAS. Enhancing the effectiveness of external support in building tax capacity in developing countries. Prepared for Submission to G20 Finance Ministers. 2016. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/enhancing-the-effectiveness-of-external-support-in-building-tax-capacity-in-developing-countries.pdf>. Acesso em: 11 out. 2019, p. 1-54.

³⁰ “Among the Platform’s tasks are to deliver a number of publications designed to help developing countries implement the measures developed under the G20/OECD Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS) among other international tax issues. There is an important link between this work and the Inclusive Framework on BEPS. Platform members hold regular meetings with representatives of developing countries, regional tax organisations, banks and donors. Consultations with business and civil society are organised as needed.” (OCDE. Platform for collaboration on tax. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/platform-for-collaboration-on-tax.htm>. Acesso em: 11 jun. 2019)

Vale, no entanto, uma advertência: embora tenha um objetivo anunciado louvável, na verdade, a PCT é uma medida *imprescindível* para tornar efetivas as políticas de trocas de informações fiscais. Isso porque, sem a possibilidade de efetivar a obtenção, o tratamento e a troca de informações pelos países mais pobres e o envio de tais dados aos demais, os tratados internacionais e padrões de declaração são inúteis para combater a perda de receitas tributárias causadas por opacidade fiscal. Ou seja, sem alguma ajuda para modernizar e adequar seus sistemas fiscalizatórios, os países pobres não conseguiriam trocar informações com os países desenvolvidos.

No âmbito da PCT, o BM³¹ oferece suporte financeiro na forma de empréstimos para a construção de capacidade fiscalizatória dos países em desenvolvimento, financiados pelo BIRD – Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento e pela AID – Associação Internacional de Desenvolvimento, ambos “braços” do próprio BM.

Observa-se nas ferramentas acima, especificamente as mais recentes, a preocupação com o desenvolvimento de maior capacidade tributária aos países em desenvolvimento. Destaque-se, ainda, a ausência de obrigatoriedade da efetiva implementação, da continuidade e do volume dessas medidas, seja às organizações internacionais participantes ou aos países financiadores, ao contrário do que ocorre com as políticas de intercâmbio de informações no âmbito do Fórum Global.

Outra observação válida quanto à PCT é a de que os países em desenvolvimento foram convidados somente para *implementar os standards* criados pelos *tecnocratas* da OCDE, sem participação na formatação de tais modelos. De toda forma, indubitavelmente, a PCT é a iniciativa que chegou mais próximo de atender aos anseios dos países em desenvolvimento em termos de maior benefício quanto aos esforços de cooperação fiscal internacional via troca de informações, o que pode, inclusive, ser bastante útil diante dos avanços da economia digital e dos desafios tributários gerados por ela.

3. O papel dos países em desenvolvimento no atual contexto da cooperação fiscal: imperialismo fiscal e déficits de legitimidade democrática

Em suas obras, a cientista política belga Chantal Mouffe defende que pensar politicamente exige reconhecer a dimensão ontológica da negativa radical (anta-

³¹ “WBG support for capacity building in the area of taxation covers tax administration, policy and international tax issues. This support is provided within the context of country programs, reflecting local circumstances and needs. Tax administration reforms addressed through WBG engagements include reform of laws and regulations; organizational reform, such as shifting from an organizational structure by tax type to a function-based structure, and reform of large taxpayer offices; functional review and reforms, such as improvements in arrangements for taxpayer registration and audit business; process re-engineering and improving IT systems; and human resources training and reform (including in Afghanistan, Colombia, Ghana, Pakistan, Peru, Vietnam).” Idem.

gonismo) – o que a autora denomina “o político”³². Em sua visão, há uma maneira de demonstrar “negação” que não pode ser resolvida dialeticamente ou de maneira totalmente objetiva, e uma possibilidade sempre presente na democracia é o antagonismo³³.

Mouffe propõe que a crença no consenso “sem exclusão” e a esperança por uma sociedade conciliada e harmoniosa devam ser abandonadas, e critica o racionalismo e o universalismo. Em suma, a autora reconhece o valor do dissenso político legítimo, e é contrária à política baseada em consensos.

Inicialmente a teoria de Mouffe não foi voltada à análise da relação entre países, mas em *Sobre o político*, a autora já traçara um paralelo com a geopolítica. Em clara alusão aos EUA como “potência hegemônica” que exerce seu poder sobre todo o planeta, defende que:

“[...] multilateralismo em um mundo unipolar será sempre uma ilusão. Enquanto existir uma única potência hegemônica, será sempre aquele que decide se vai levar em consideração a opinião das outras nações ou agir sozinho. O verdadeiro multilateralismo requer a existência de uma pluralidade de centros de decisão e algum tipo de equilíbrio – mesmo que se apenas relativo, entre os vários poderes.”³⁴

Em outra obra, denominada “Agonística”, admitindo que toda ordem é hegemônica dentro de um determinado escopo (ou seja, possui uma força política que exerce liderança incontestável), Mouffe discorre que, apesar de sua teoria agonística ter sido pensada inicialmente para a democracia liberal pluralista, alguns de seus *insights* (por exemplo a defesa do uso da agonística como forma de evitar o antagonismo) podem ser úteis no campo das relações internacionais³⁵. Para ela, a política internacional como estabelecimento de consensos (teoria cosmopolita) elimina a possibilidade de dissenso legítimo, e por isso cria terreno para formas violentas de antagonismo.

Nessa obra, a autora argumenta que a atual ordem global é unipolar (em linha com a citação acima), portanto o mundo cosmopolita é uma ilusão. De toda forma, Mouffe admite a possível existência de uma *pluralidade de hegemonias*, o que estabeleceria relações mais iguais entre polos regionais, onde os conflitos teriam menor chance de tomar a forma antagonista³⁶.

³² Por outro lado, a outra chama de “política” o conjunto de práticas e instituições cujo objetivo é organizar a coexistência humana, que operam em terreno de conflitualidade informada pelo “político”.

³³ MOUFFE, Chantal. *Agonistics. Thinking the world politically*. London/New York: Verso, 2013, p. 13. E-book.

³⁴ MOUFFE, Chantal. *On the political*. Londres: Routledge, 2005, p. 116.

³⁵ MOUFFE, Chantal. *Agonistics. Thinking the world politically*. London/New York: Verso, 2013, p. 43.

³⁶ MOUFFE, Chantal. *Agonistics. Thinking the world politically*. London/New York: Verso, 2013, p. 15-16.

A autora propõe “radicalizar a democracia”, que na visão dela significa construir instituições mais democráticas e mais igualitárias³⁷, o que não significa qualquer aproximação com teorias anarquistas e antidemocráticas³⁸. A autora desenvolve uma estratégia de engajamento democrático formada por movimentos anti-hegemônicos, em busca da transformação profunda de instituições existentes, e não seu abandono. Esse é o cerne do “agonismo” proposto por Mouffe.

Para ela, sua proposta contribuiria para a tarefa crucial de achar caminhos para lidar com conflitos, e para minimizar a possibilidade de estes tomarem uma forma antagonista. Segundo a teoria de Mouffe, a legitimidade de uma estrutura multilateral exigiria dois elementos: (i) a pluralidade de centros de decisão; (ii) algum equilíbrio entre os poderes [de decisão].

Como a governança internacional resulta da ação conjunta de Estados soberanos, questiona-se com maior frequência o grau de legitimidade das políticas, dos próprios atores e estruturas nas quais eles se inserem.

Adotamos a teoria agonística de Mouffe e seu conceito de legitimidade, que ela mesma reconhece ser aplicável não somente no plano interno (democracia liberal pluralista) mas também nas relações entre países. Isso significa que Mouffe admite que seu conceito de legitimidade (democrática) seja utilizado tanto nas relações entre indivíduos, como na política internacional, entre Estados soberanos. Assim, utilizamos o conceito como base para a análise a seguir, para confirmar se as medidas e estruturas de cooperação fiscal se adequam e aplicam as características e notas irrenunciáveis do conceito de Mouffe, sobretudo em seu sentido normativo (ou jurídico): o direito de governar e produzir regras, na perspectiva dos Estados.

Teubner compartilha da visão de Mouffe, e defende que a legitimidade democrática transnacional residiria na formação de dissensos vigorosos, e na possibilidade de os públicos afetados, que se encontram à margens de centros de decisão, contestarem as decisões³⁹.

Não obstante, reconhecemos que outros autores já realizaram o estudo do conceito de legitimidade democrática e sua aplicação na política internacional sob outros pontos de vista, a título de exemplo o trabalho de Buchanan e O. Keohane⁴⁰, que estuda a legitimidade da governança das instituições globais.

Além disso, vale destacar que a legitimidade em seu sentido normativo, no plano doméstico, funda-se na existência de um governo central com monopólio de instrumentos coercitivos e processo de criação legislativa exclusivo. Já no pla-

³⁷ MOUFFE, Chantal. *Agonistics. Thinking the world politically*. London/New York: Verso, 2013, p. 17.

³⁸ MOUFFE, Chantal. *Agonistics. Thinking the world politically*. London/New York: Verso, 2013, p. 21.

³⁹ TEUBNER, Gunther. Quod omnes tangit: transnational constitutions without democracy? *Journal of Law and Society* v. 45, n. 1. Cardiff, 2018, p. 11.

⁴⁰ BUCHANAN, Allen; KEOHANE, Robert O. *The legitimacy of global governance institutions. Legitimacy, justice and public international law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2010, p. 29-57.

no internacional, não existe um governo central que rege a relação entre os países, de modo que a submissão a normas internacionais se dá, em tese, de maneira voluntária pelos Estados soberanos⁴¹.

Com efeito, a forma sob a qual funciona a atual “ordem tributária global atual” é alvo de diversas críticas em termos de legitimidade, e isso também é verdade em se tratando ao combate à opacidade fiscal. Como destacam Thomas Rixen e Peter Dietsch, “enquanto é verdade que há um movimento em direção ao multilateralismo na luta contra a evasão fiscal, ele não é totalmente global nem inclusivo para todos os Estados”⁴².

A atual ordem tributária mundial, nos dizeres de James Tully (filósofo canadense defensor da democracia agonística), é a representação de um “imperialismo informal” (ou pós-colonial), que consiste na construção e dominação, por grandes potências, e posterior imposição aos demais países, de uma estrutura de direito público interno e instituições políticas⁴³. Nesse sentido, fazemos uma breve análise da legitimidade dos atuais grupos e entidades formatadoras de políticas fiscais de intercâmbio de informações.

a) CFA e CTPA da OCDE

Com relação aos tratados bilaterais e multilaterais de trocas de informações “modelados” pela OCDE, como a Convenção Multilateral de Assistência Administrativa em Matéria Fiscal da OCDE (MCAATM), e o modelo de Acordo de Troca de Informações em Matéria Tributária (TIEA), observe-se um problema de legitimidade desde sua formatação, na medida em que todos eles foram elaborados por corpos técnicos da OCDE chamados Comitê de Assuntos Fiscais (CFA – *Committee on Fiscal Affairs*) e o “Centro para Políticas e Administrações Tributárias” (CTPA – *Center for Tax Policy and Administration*) – que faz parte do CFA, os quais não oferecem oportunidade de participação (representatividade), em seus centros de decisão, à maioria dos Estados soberanos aderentes a suas políticas.

Tanto o CFA quanto o CTPA são grupos não representativos da grande maioria dos países signatários de tais tratados, pois são compostos por funcionários da organização ou ex-servidores dos países-membros da OCDE.

⁴¹ FONSECA JR., Gelson. A legitimidade e outras questões internacionais. São Paulo: Paz e Terra, 1998, edição revisada, 2004.

⁴² DIETSCH, P.; RIXEN, T (ed.). *Global tax governance: what is wrong with it and how to fix it*. Colchester: ECPR Press, 2015, p. 7.

⁴³ TULLY, James. *Public philosophy in a new key: imperialism and civic freedom*. Cambridge: Cambridge University Press, 2008. v. 2, p. 134-135. Ver também KOSKENNIEMI, Martti. *The gentle civilizer of nations: the rise and fall of international law 1870-1960*. Cambridge: Cambridge University Press, 2001, p. 500; YOUNG, Iris Marion. *Inclusion and democracy*. Oxford: Oxford University Press, 2000, p. 5-6; e SLAUGHTER, Anne Marie. *A new world order*. Princeton: Princeton University Press, 2004, p. 245-247.

Nesse sentido, em artigo publicado em 2010 denominado *Network Norms and National Tax Policy*, a jurista canadense Alisson Christians explica a estrutura institucional da OCDE, que ela própria considera pouco estudada, complexa, inconsistente e opaca ao público externo (pois não há detalhes no *website* da OCDE)⁴⁴. Segundo explica, ao invés de a OCDE exercer autoridade centralizada, seus participantes desenvolvem políticas fiscais por meio de “construção de consensos”.

Com efeito, o CFA e o CTPA são órgãos técnicos da OCDE muitas vezes responsáveis por elaborar políticas de cooperação fiscal sem ouvir países em desenvolvimento, e sob a recomendação e diretrizes do Conselho Diplomático da OCDE (formado pelos países componentes da Organização), ao qual se vincula.

Verifica-se que, apesar de o CFA e o CTPA produzirem documentos e relatórios utilizados em negociações políticas entre países (tratados) ou objeto posteriormente de deliberação na política interna, não há efetivamente deliberações políticas em seu âmbito, ou efetiva representação dos países por atingidos por tais políticas, quando, por exemplo da escolha dos melhores modelos técnicos a serem difundidos pelos dois comitês. Com efeito, o fato de o CTPA e o CFA serem corpos técnicos (sem influência política) impede o exercício do agonismo descrito por Chantal Mouffe, dada a ausência de canais políticos a todos os participantes (mais precisamente os países aderentes às políticas).

b) Fórum global sobre transparência fiscal e trocas de informações para fins tributários

Um dos principais fatores que explicam o desequilíbrio das relações na OCDE é a forma de participação dos países nos já tratados comitês da OCDE (CFA e CTPA). Outro caso é o do Fórum Global sobre Transparência Tributária e Troca de Informações para Fins Fiscais.

Dada a estrutura do Fórum Global⁴⁵ (apesar de não haver grande detalhamento do funcionamento de cada uma nas publicações da OCDE), observa-se

⁴⁴ Christians, Allison. Networks, norms, and national tax policy. *Washington University Global Studies Law Review* v. 9, n. 1, 2010, p. 15-16.

⁴⁵ i) Secretariado, com 27 técnicos, dentre eles funcionários da OCDE e outros indicados por membros do Fórum Global, os quais agem por capacidade própria (sem poderes de representação de nenhum país específico) – a atual Chefe do Secretariado é brasileira, ex-RFB e FMI – Zayda Mannatta, que reporta ao Diretor da CTPA (atualmente o francês Pascal Saint Amans) e segue as orientações estratégicas deste;

ii) Grupo de Direção, formado por representantes de 19 países-membros do Fórum (membros e não membros da OCDE), e responsável por elaborar guias e documentos relativos aos produtos do Fórum Global;

iii) Grupo de Revisão em Pares, composto por todos os 154 países-membros do Fórum Global e responsável por revisar o cumprimento de tratados elaborados pela OCDE e propagados pelo Fórum Global, cuja gerência é formada por cinco países-membros; e

iv) Grupo de Trocas Automáticas de Informações (AEOI), formado por 80 países-membros e responsável por monitorar a implementação da troca automática de informações. Ver mais em OCDE. About the Global Forum. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/#d.en.341948>. Acesso em: 23 jul. 2019.

que, ao contrário do que ocorre no CFA e no CTPA, a formação da diretoria do Fórum Global é eclética, mas não está claro se a diretoria do Fórum participa, de fato, da tomada de decisões políticas sobre quais políticas da cooperação fiscal serão tomadas daí em diante, e se o seu Secretariado realiza a formatação prática de documentos a eles relacionados, como tratados e acordos bilaterais multilaterais de trocas de informações.

Além disso, apesar de ter uma representatividade grande em termos de países que o formam, a tomada de decisões no Fórum Global da OCDE se dá por consenso⁴⁶, o que prejudica a formação e declaração de *dissensos* legítimos de forma agonística, e torna praticamente impossível que os países que são maioria em termos numéricos (países em desenvolvimento) façam valer seus interesses contra os países formadores da OCDE, já que os últimos possuem poder de veto em todas as decisões.

Por fim, a se observar pelas publicações do Fórum Global disponíveis on-line⁴⁷, os corpos técnicos e políticos do Fórum se resumem a auxiliar na aplicação de *standards* de trocas de informações fiscais e fiscalizar sua efetiva aplicação (via processo de *peer review*, ou revisão em pares).

c) Projeto BEPS

O Projeto BEPS da OCDE, cujas ações contêm disposições sobre planos e políticas para a cooperação fiscal global, foi moldado e formatado por um grupo seletivo de nações (G20 e membros da OCDE – “BEPS 44”), e a participação dos países em desenvolvimento fora do G20 e OCDE só se iniciou efetivamente em 2016, depois da publicação dos Relatórios finais de cada ação, e em fase avançada do Projeto, com a criação da chamada “estrutura inclusiva”. Esta, por sua vez, obteve, até junho de 2018, a adesão de 116 Estados-nação⁴⁸, ou seja, cerca de 2/3 dos países do globo (193 são reconhecidos pela ONU⁴⁹), e 70% do total de países-membros da Organização Mundial do Comércio – OMC (formada por 164 países)⁵⁰.

⁴⁶ OCDE. About the Global Forum. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-theglobalforum.htm>. Acesso em: 23 out. 2019.

⁴⁷ OCDE. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Key Publications*. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transparency/keypublications.htm>. Acesso em: 23 out. 2019.

⁴⁸ Valderrama, Irma Johana Mosquera; LIPS, Wouter; Lesage, Dries. Tax and development: the link between international taxation, the base erosion profit shifting project and the 2030 sustainable development agenda. *Working Paper Series* – 2018/4. Bruxelas: United Nations University, 2018, p. 1-34. Ver OCDE. The BEPS project and developing countries: from consultation to participation. 2014. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/strategy-deepening-developing-country-engagement.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019.

⁴⁹ NAÇÕES UNIDAS. Member States. Disponível em: <http://www.un.org/en/member-states/>. Acesso em: 10 jan. 2019.

⁵⁰ ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. Member States. Disponível em: https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/org6_e.htm. Acesso em: 10 jan. 2019.

No entanto, mesmo após aderirem à “estrutura inclusiva” do BEPS, a doutrina do Direito Tributário Internacional destaca que os países em desenvolvimento não receberam a devida atenção quando manifestaram à OCDE suas preocupações com as contrapartidas dos efeitos do Plano BEPS aos países não membros da OCDE⁵¹.

Além disso, como ocorre no Fórum Global, as decisões do Projeto BEPS são igualmente tomadas por consenso, o que, segundo a teoria de Chantal Mouffe, conduz a déficits de legitimidade, em razão de não haver espaço para o dissenso, hegemonias e contra-hegemonias, e para o diálogo inclusivo. Para Mouffe, além da existência de canais políticos, para a existência de uma estrutura legítima, haveria a necessidade de (i) a pluralidade de centros de decisão; (ii) algum equilíbrio entre os poderes [de decisão], o que de fato não ocorre no contexto do Projeto BEPS.

As características excludentes do Projeto em seu “nascimento” e durante sua existência fizeram com que o Chefe das Nações Unidas para a Cooperação Fiscal Internacional, Micheal Lennard, afirmasse que o Plano BEPS nunca foi desenhado para lidar com os problemas enfrentados por países em desenvolvimento⁵².

Observa-se, portanto, que, na estrutura institucional da OCDE em geral, não há canais suficientes de participação dos países em desenvolvimento não membros da Organização, havendo, portanto, evidente déficit de legitimidade na formatação de suas políticas de trocas de informações.

d) Deficiências de legitimidade da Plataforma para Cooperação em Tributos – PCT (BM, OCDE, FMI, ONU)

A PCT foi idealizada inicialmente em uma reunião do G20 na Coreia do Sul, em 2011, na qual o Grupo encomendou um estudo sobre as capacidades de os países trocarem informações. Ato contínuo, foi produzido um relatório pela OCDE, FMI, ONU e BM, denominado “Apoiando o Desenvolvimento de Sistemas Tributários Mais Efetivos”⁵³, que concluiu por sugerir a criação de uma “plataforma comum de gerenciamento de conhecimento”.

⁵¹ VALDERRAMA, Irma Johana Mosquera; LIPS, Wouter; LESAGE, Dries. Tax and development: the link between international taxation, the base erosion profit shifting project and the 2030 sustainable development agenda. *UNU-CRIS Working Paper* n. 2018/4, 2018, p. 5-8. Ver também: Valderrama, Irma Johana Mosquera. Output legitimacy deficits and the inclusive framework of the OECD/G20 base erosion and profit shifting initiative. *Bulletin for International Taxation* v. 72, 2018, p. 3.

⁵² Lennard, Micheal. Base erosion and profit shifting and developing country tax administrations. *Intertax* n. 10, 2016, p. 745.

⁵³ FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL; OCDE; BANCO MUNDIAL; NAÇÕES UNIDAS. Supporting the development of more effective tax systems. A report to the G-20 development working group by the IMF, OECD, UN and World Bank. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/48993634.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2019, p. 1-54.

Já na primeira conferência global da PCT, em 2018, houve a participação de diversos representantes de países em desenvolvimento⁵⁴, mas não há evidências de que as políticas formatadas daí em diante pela PCT tenham sido influenciadas por essa participação “informal”. A propósito, no Relatório da Conferência de 2018 ficaram registradas sugestões à PCT, dentre elas algumas relacionadas à maior participação dos países em desenvolvimento nas ações da Plataforma⁵⁵.

O relatório também contemplou as críticas de diversos palestrantes à governança atual do Direito Tributário Internacional, no sentido de que há déficits de participação de países em desenvolvimento nos fóruns tributários internacionais de maneira geral, e que isso deve ser resolvido. Essas críticas mereceram o título de “mensagem-chave” da Conferência:

“Mensagem-chave 16. Todos os interessados devem se sentar à mesa.

Embora reconhecendo que houve progresso nos últimos anos nos diálogos internacionais sobre tributos, muitos oradores e participantes da conferência enfatizaram a importância de todas as partes interessadas terem uma representação adequada nos fóruns internacionais (ODS 17).

Vários oradores se preocuparam de que os países em desenvolvimento normalmente não tiveram a mesma oportunidade que os países mais desenvolvidos de participar significativamente de debates sobre políticas internacionais sobre tributos (e outros assuntos que os afetam diretamente). Foi acordado que um diálogo com todas as partes interessadas deve começar cedo e ser substantivo – não pode ser apenas uma ‘vitrine.’”

Como se vê, nos próprios Relatórios produzidos pelas organizações que compõem a PCT, ao mesmo tempo em que elas se declaram abertas a opiniões e visões de fora das organizações que a compõem, admitem que as decisões sobre as políticas da Plataforma foram tomadas internamente, por técnicos da própria organização, e não representantes de países. Pode-se inferir, ainda, que os técnicos, como funcionários dessas organizações, estão vinculados a suas diretrizes políticas. Portanto, é provável que os modelos criados por técnicos sigam o que for previamente acordado entre os diplomatas dos países dominantes das quatro organizações da PCT.

Como foi demonstrado, a PCT, cuja missão é promover o apoio técnico à implementação de *standards* da OCDE, e à melhoria da capacidade fiscalizatória

⁵⁴ FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL; OCDE; BANCO MUNDIAL; NAÇÕES UNIDAS. First global conference of the platform for collaboration on tax. 2018. Conference Report. Disponível em: <https://www.worldbank.org/en/events/2017/06/06/first-global-conference-of-the-platform-for-collaboration-on-tax>. Acesso em: 15 out. 2019.

⁵⁵ FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL; OCDE; BANCO MUNDIAL; NAÇÕES UNIDAS. First global conference of the platform for collaboration on tax. 2018. Conference Report. Disponível em: <https://www.worldbank.org/en/events/2017/06/06/first-global-conference-of-the-platform-for-collaboration-on-tax>. Acesso em: 15 out. 2019, p. 41.

de autoridades tributárias de países em desenvolvimento⁵⁶, tem limitações em termos de financiamento (que ocorre somente via empréstimos do BM) e continuidade (pela ausência de obrigatoriedade), o que faz com que sua legitimidade mereça ser avaliada, sobretudo para investigar a origem desses problemas.

Com efeito, identificam-se alguns déficits de legitimidade na PCT. Primeiro, na tomada de decisões: a PCT não possui um órgão legítimo de tomada de decisões ou de representação dos países. Da mesma forma que ocorre com o CTPA e CFA da OCDE, as decisões da PCT são tomadas por técnicos (secretariados e funcionários das organizações que a compõem), que não foram indicados pelos países-alvo de suas políticas.

Segundo, quanto à representatividade dessa iniciativa institucional, a PCT possui quatro Secretariados, um para cada Organização que a forma (FMI, OCDE, ONU e BM). Dentre elas, somente a ONU é formada majoritariamente por países em desenvolvimento, ao passo que as demais (FMI, OCDE e BM) são formadas ou controladas por países de alta renda. Ainda assim, todos os secretariados são corpos técnicos, e não políticos (o que sequer garante que a ONU fale em nome da maioria de seus membros, por exemplo), e realizam todo o trabalho de pesquisa, elaboração de documentos técnicos e outras atividades da PCT.

Com efeito, construir capacidades de países em desenvolvimento não é tarefa simples e envolve muitas etapas e medidas necessárias⁵⁷. Todo esse diagnóstico leva à conclusão de que os problemas de financiamento e continuidade da PCT podem ter como causa a falta de canais políticos e da multiplicidade de centros de decisão que incluam países em desenvolvimento.

4. Análise de propostas de reforma do regime tributário global e sua adaptação aos esforços de intercâmbio de informações e construção de capacidades fiscais em países em desenvolvimento

Traçando-se um paralelo entre a teoria de Chantal Mouffe (descrita no item 2) e as políticas tributárias globais em matéria de cooperação fiscal (trocas de informações fiscais e assistência na construção de capacidades fiscalizatórias), indica-se a necessidade do fortalecimento de hegemonias regionais, ou entre países de nível de desenvolvimento similar, para que as instituições e organismos que produzem normas de cooperação fiscal internacional possam ter mais acesso a poderes decisórios, e a de fato poderem influenciar os rumos de políticas globais de cooperação fiscal.

⁵⁶ FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL; OCDE; BANCO MUNDIAL; NAÇÕES UNIDAS. The platform for collaboration on tax. Concept Note. 2016. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/801891468196141038/pdf/104902-SECOND-REVISION-concept-note-platform-for-collaboration-on-tax.pdf>. Acesso em: 4 ago 2019.

⁵⁷ RING, Diane. Developing countries in an age of transparency and disclosure. *BYU Law Review* v. 2016, n. 8, p. 1.826.

A ideia propagada por Mouffe contribui para a construção de mais mecanismos de participação dos países não hegemônicos no âmbito das instituições globais que produzem “consensos” tributários globais, dentre elas a OCDE, a ONU, o FMI e o BM, que formam a PCT, inclusive no Fórum Global e na estrutura inclusiva do Plano BEPS.

Nesse sentido, destacamos a proposta de Rosebloom, Noked & Helal⁵⁸ para aprimorar a legitimidade nas questões tributárias globais, atendendo ao pluralismo e à heterogeneidade econômicos, sociais e políticos, que consiste na criação de “fóruns informais de cooperação tributária” (TCF’s – sigla em inglês), organizados em “grupos de mesma posição” (LMG’s – sigla em inglês), diferentemente de todos os grupos globais hoje existentes⁵⁹ que segundo eles não cumprem o papel de fornecer uma plataforma adequada para a interação colaborativa dos países.

Os fóruns propostos pelos autores, embora não tenham sido pensados exclusivamente para a troca de informações relativas a contribuintes, também cumpriam o papel de cooperação entre administrações tributárias, sobretudo permitindo a formação de grupos de cooperação de países de interesses semelhantes, permitindo-se, inclusive, a negociação de condições mais paritárias para a cooperação fiscal entre países ricos e pobres.

Entendemos que, bem organizado e bem construído, esse fórum poderia ser um bom bloco de influência dos países em desenvolvimento nas decisões políticas de tributação internacional, inclusive no que tange à cooperação fiscal global (trocas de informações fiscais e assistência na construção de capacidades fiscais).

Inspirado na proposta de Rosebloom, Noked e Helal, Tarcísio Magalhães⁶⁰ defende a ideia da formação de coalizões político-jurídicas pelas nações menos desenvolvidas do globo, rompendo-se com o modelo tributário global atual de *up-bottom* (de cima para baixo), para um que privilegie uma política internacional de baixo para cima, *bottom-up* (de baixo para cima), isto é, liderada por países emergentes.

Tarcísio Magalhães defende, em sua tese, o enfoque na avaliação crítica dos processos de construção de parâmetros globais, sobretudo em procedimentos e mecanismos decisórios. Segundo ele, um sistema democrático de governabilidade global deveria dar importância dos valores da “[...] inclusão, igualdade, controle popular, transparência, prestação de contas (*accountability*), deliberação, contes-

⁵⁸ ROSEMBLOOM, H., NOKED, Noam; HELAL, Mohamed S. The unruly world of tax: a proposal for an international tax cooperation forum. *Florida Tax Review* v. 15, n. 2, 2014, p. 57-86.

⁵⁹ OCDE, G20, ONU, EU – União Europeia, OMC, FMI, BM, CIAT, CATA – Commonwealth Association of Tax Administrations, PATA – Pacific Association of Tax Administrators, IOTA – Centro Intereuropeu de Administrações Tributárias, CREDAF – Centre de Rencontre des Administrations Fiscales e ATAF – African Tax Administration Forum.

⁶⁰ MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *Teoria crítica do direito tributário internacional*. 2018. Tese (doutorado) – Faculdade de Direito. Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2018.

tação e representação [...]”⁶¹ e aos sobreprincípios da “[...] a igualdade deliberativa global, a diferença legítima, a cortesia positiva (*comity*), os freios e contrapesos (*checks and balances*), a subsidiariedade, porém, acima de tudo, a paridade participativa (*participatory parity*)”.

Concordamos com Magalhães nesse sentido. O regime tributário global como um todo carece de organizações político-jurídicas regionais que façam frente ao poder concentrado da OCDE, permitam o exercício de participação política dos países em desenvolvimento e exerçam uma força contra-hegemônica em busca de fóruns deliberativos realmente inclusivos em matéria de cooperação fiscal.

Com efeito, a multilateralidade nas políticas tributárias globais mais inclusivas não deve desconsiderar a existência de países em diferentes níveis de desenvolvimento. Sendo mais exato, há uma categoria de países extremamente pobres e que não se desenvolveriam com algum auxílio externo – “países pobres”, e para eles há de ser pensada uma alternativa realmente inclusiva e legítima. Existe ainda a categoria dos países efetivamente “em desenvolvimento”, que são atores econômicos globais relevantes – tais como os BRICS, e, por fim, os “países desenvolvidos”, como a maioria dos membros da OCDE⁶².

De fato, devido aos recentes acontecimentos na política internacional, essa lógica (de criação ou fortalecimento de organismos regionais) pode estar comprometida. Isso porque uma recente onda nacionalista e isolacionista atinge diversas nações poderosas, dentre elas os Estados Unidos, desde a eleição de Donald Trump, e o Reino Unido, desde o referendo do Brexit (que culminará na saída do país da União Europeia).

Em todo caso, como demonstraram as recentes iniciativas de transparência fiscal dos padrões “FATCA” e “OCDE”, quando interesses econômicos dos EUA estiveram em jogo, estes agiram, via de regra, por conta própria, e sem preocupação com a coordenação global, como ocorreu, por exemplo, na imposição de retenção na fonte sobre remessas a instituições financeiras estrangeiras não cooperativas (FATCA), com o enfraquecimento do papel da ONU em matéria fiscal e a priorização da OCDE, e a abstenção, pelos EUA, da assinatura de tratados multilaterais de cooperação fiscal (por exemplo a MCAATM).

Brasil, Rússia, Índia, China e África de Sul, países formadores do BRICS, não compartilham culturas, valores regionais ou programas de governo, mas têm uma característica em comum: são economias em desenvolvimento de grande dimensão, tanto é que todos eles fazem parte do G20 – Grupo das 20 maiores economias do planeta, possuem interesses e características fiscais semelhantes,

⁶¹ MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *Teoria crítica do direito tributário internacional*. 2018. Tese (doutorado) – Faculdade de Direito. Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2018, p. 354.

⁶² MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *Teoria crítica do direito tributário internacional*. 2018. Tese (doutorado) – Faculdade de Direito. Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2018, p. 354.

além de serem ao mesmo tempo receptores e exportadores de capital sob volumes similares.

Com efeito, o aprimoramento da legitimidade das políticas e cooperação fiscal pode se dar por meio da contra-hegemonia, ou seja, o exercício de pressão e influência por países em desenvolvimento por meio do BRICS, que é um bom exemplo de coalizão político-jurídica de *bottom-up*. Afinal, esse Bloco representa 23,73% (ou seja, quase ¼) do PIB Mundial de 2018⁶³ e 40% da população global, razão pela qual possui uma força geopolítica relevante. Ao mesmo tempo, os países do Bloco possuem uma grande massa de pessoas carentes em seus territórios⁶⁴, portanto o apoio ao desenvolvimento e uma revisão da forma de participação dos países em desenvolvimento nas políticas de cooperação fiscal seriam igualmente bem-vindos a eles.

Criado como Organização Internacional em junho de 2009, o BRICS⁶⁵ foi concebido com o objetivo de “coordenação política, da cooperação econômico-financeira e da cooperação multissetorial”. Na esfera política, inclui-se entre as atividades do Bloco a coordenação no âmbito do G-20, a reforma do FMI e da ONU, em busca de “redemocratizar” a governança internacional, e o aprofundamento do diálogo sobre questões da agenda internacional. Na última cúpula do BRICS, em 2018, foi destacado o intuito de ampliar os laços com países emergentes⁶⁶.

Além disso, em 2013 o BRICS⁶⁷ firmou acordo de cooperação pelo qual concordaram em “[...] estender a cooperação sobre as seguintes questões de política fiscal e administração tributária: (i) contribuir para o desenvolvimento de padrões internacionais de tributação internacional e preços de transferência, levando em conta as aspirações de países em desenvolvimento em geral e dos países do BRICS em particular [...]”. Isso demonstra que o próprio Bloco já se coloca como uma liderança em matéria tributária em nome das nações em desenvolvimento.

⁶³ FÓRUM ECONÔMICO MUNDIAL. The world's biggest economies in 2018. Disponível em: <https://www.weforum.org/agenda/2018/04/the-worlds-biggest-economies-in-2018/>. Acesso em: 11 jan. 2019.

⁶⁴ IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. BRICS enfrentam o desafio da desigualdade social. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&id=21884. Acesso em: 11 jan. 2019.

⁶⁵ BRASIL. Itamaraty. BRICS. O que faz o BRICS? Disponível em: <http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/mecanismos-inter-regionais/3672-brics>. Acesso em: 15 jan. 2019.

⁶⁶ EFE. BRICS encerram cúpula com intuito de ampliar laços com países emergentes. *Exame*, jul. 2018. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/economia/brics-encerram-cupula-com-intuito-de-ampliar-lacos-com-paises-emergentes/>. Acesso em: 15 jan. 2019.

⁶⁷ Joint Communiqué issued after two day meeting of the heads of revenue of BRICS countries, January 18, 2013 (announcing the cooperation agreement between Brazil, Russia, India, China, and South Africa), reprinted at 2013 WTD 15-27, *Tax Doc.* 2013-1498 (“We [BRICS countries] agree to extend the cooperation on the following issues of tax policy and tax administration: (i) contribute to development of International Standards on International Taxation and Transfer Pricing taking into account the aspirations of developing countries in general and BRICS Countries in particular.”).

Com efeito, o G20 é, juntamente com a OCDE, um dos grandes influenciadores do regime tributário global atual (tendo sido coidealizador do Projeto BEPS e da PCT), razão pela qual a formação de um bloco de influência dentro do G20 e de outros fóruns e organizações internacionais pelos países do BRICS pode gerar grandes benefícios políticos aos países em desenvolvimento.

Mesmo diante de possíveis problemas práticos, entende-se que diante da descrença quanto à renúncia de poder pela OCDE e as potências econômicas que a lideram, a reunião dos países em desenvolvimento em grupos de influência nos âmbitos da OCDE, ONU e do G20, por exemplo os BRICS, com poder de barganha econômico suficientemente forte para pressionar por reformas, poderia ser uma solução viável para reduzir os atuais déficits de legitimidade das políticas de cooperação fiscal global.

Considerações finais

Foram avaliados nesse trabalho os formatos e as políticas de cooperação fiscal global já produzidos, e concluiu-se que a troca de informações fiscais evoluiu a patamares inimagináveis, com benefícios potenciais a todos os participantes, sejam eles países em desenvolvimento ou desenvolvidos, impondo verdadeira ameaça à continuidade da utilização de países com estritas regras de sigilos fiscal e financeiro como refúgios para a evasão fiscal, e também melhorando a capacidade de os países fiscalizarem planejamentos tributários abusivos.

Destacou-se também que a OCDE (e em menor grau os Estados Unidos e o G20) é a grande liderança dos esforços relacionados à troca de informações fiscais, apesar de não ser a mais representativa organização internacional em termos de membros efetivos (atualmente 37), e que não há protagonismo da ONU ou de grupos formados por países em desenvolvimento.

No item 2, foram analisados os níveis de legitimidade, sob o ângulo de visão dos países em desenvolvimento, dos esforços de cooperação fiscal já empreendidos.

Destacou-se que, embora haja grande difusão de políticas multilaterais de intercâmbio de informações fiscais atualmente, lideradas pela OCDE, a forma pela qual ocorre o processo de tomada de decisões na OCDE, inclusive em seus fóruns “inclusivos” (como o Fórum Global e o Projeto BEPS) não se dá por maioria, nem por formação de coalizões por países com interesse comum (o que conduziria à lógica democrática agonística de Chantal Mouffe), mas por “consenso”⁶⁸. Isso conduz ao raciocínio de que não há espaço para formação de hegemônias e contra-hegemonias efetivas.

⁶⁸ Ver OCDE. Organisational structure. Disponível em: <https://www.oecd.org/about/structure/>. Acesso em: 11 nov. 2019.

De fato, diante dos crescentes desafios enfrentados pelos países em desenvolvimento com a evasão e a elisão fiscais, agravadas por novas tecnologias como a do Blockchain, indica-se a necessidade do fortalecimento de hegemonias regionais, ou entre países de nível de desenvolvimento similar.

Além disso, recomenda-se serem construídos cada vez mais mecanismos de participação dos países não hegemônicos nas instituições globais que produzem normas tributárias globais, dentre elas a OCDE, a ONU, o FMI e o BM, que formam a PCT.

Com efeito, a construção de novos canais políticos e hegemonias regionais, sem abandonar a conflituosidade referenciada por Mouffe, seria adequado instrumento de política fiscal internacional em matéria de cooperação fiscal, para tornar mais efetivas as políticas de trocas de informações fiscais para os países em desenvolvimento, tanto para reduzir problemas estruturais, quanto para aumentar o benefício para esses países.

Nesse sentido, foi avaliada a proposta de Rosebloom, Noked & Helal, que consiste na criação de “fóruns informais de cooperação tributária” (TCF’s – sigla em inglês), organizados em “grupos de mesma posição” (LMG’s – sigla em inglês), que a nosso ver, bem organizado e bem construído, esse fórum poderia ser um bom bloco de influência dos países em desenvolvimento nas decisões políticas de tributação internacional.

Em seguida, destacou-se a ideia de Tarcísio Magalhães, o qual defende a ideia da formação de coalizões político-jurídicas pelas nações menos desenvolvidas do globo, rompendo-se com o modelo tributário global atual de *up-bottom*, para ser um que privilegie a política internacional de baixo para cima, *bottom-up*, isto é, liderada por países emergentes. Igualmente, concordamos com a proposta, uma vez que o regime tributário global como um todo carece de organizações político-jurídicas regionais que façam frente ao poder concentrado da OCDE, permitam o exercício de participação política dos países em desenvolvimento e exerçam uma força contra-hegemônica em busca de fóruns deliberativos realmente inclusivos em matéria de cooperação fiscal.

De fato, uma coalizão político-jurídica que cumpriria bem esse papel (de representar os países em desenvolvimento) em questões políticas internacionais relativas à cooperação fiscal seria o BRICS, bloco formado por países representativos de ¼ do PIB mundial em 2018. Destacamos, no entanto, que o contexto geopolítico atual não é favorável a coalizões, mas a uma atuação exclusivamente unilateral e com tendência ao protecionismo em todas as áreas (exemplos dos EUA, da China e do Brasil).

Vencido esse obstáculo, no entanto, e considerando o grande potencial de influência política do BRICS em matéria tributária e os interesses fiscais em comum aos países que o compõem, seu reforço contínuo como ator político importante em matéria tributária poderia ser uma solução viável para reduzir os atuais déficits de legitimidade das políticas de cooperação fiscal global.

Referências bibliográficas

- BANCO MUNDIAL. Domestic resource mobilization. 2018. Disponível em: <https://www.worldbank.org/en/topic/governance/brief/domestic-resource-mobilization>. Acesso em: 12 set. 2019.
- BANCO MUNDIAL. Program for results financing. Disponível em: <https://www.worldbank.org/en/programs/program-for-results-financing>. Acesso em: 11 set. 2019.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro leviatã e corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015.
- BAUMAN, Zygmund. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2010.
- BRASIL. Itamaraty. BRICS. O que faz o BRICS? Disponível em: <http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/mecanismos-inter-regionais/3672-brics>. Acesso em: 15 jan. 2019.
- BRASIL. Ministério da Economia. A dívida em grandes números. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/a-divida-em-grandes-numeros>. Acesso em: 19 ago. 2019.
- Brooks, Kimberley. International tax policy: the counter-story presented by the BRICS. In: BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale (ed.). *BRICS and the emergence of international tax coordination*. Amsterdam: IBFD, 2015. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2711300>. Acesso em: 6 nov. 2019.
- BUCHANAN, Allen; O. Keohane, Robert. *The legitimacy of global governance institutions. Legitimacy, justice and public international law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2010.
- CHRISTIANS, Allison. Networks, norms, and national tax policy. *Washington University Global Studies Law Review* v. 9, n. 1, 2010.
- CHRISTIANS, Allison. Taxation in a time of crisis: policy leadership from the OECD to the G20. *Northwestern Journal of Law & Social Policy* v. 5, n. 1, 2010.
- DAGAN, Tsilly. *International tax policy: between competition and cooperation*. Cambridge: Cambridge University Press, 2018.
- DAGAN, Tsilly. BRICS: the potential of cooperation. SSRN, dez. 2014. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=2538105>. Acesso em: 16 jan. 2019.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 100. São Paulo: Dialética, jan. 2004.
- DIETSCH, P.; RIXEN, T (ed.). *Global tax governance: what is wrong with it and how to fix it*. Colchester: ECPR Press, 2015.
- DIETSCH, Peter. *Catching capital: the ethics of tax competition*. Oxford University Press. New York, 2015.
- ESTADOS UNIDOS. Department of Treasury. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Disponível em: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>. Acesso em: 11 jan. 2019.

- FONSECA JR., Gelson. *A legitimidade e outras questões internacionais*. São Paulo: Paz e Terra, 1998, edição revisada, 2004.
- FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Enhancing the effectiveness of external support in building tax capacity in developing countries: prepared for submission to G20 Finance Ministers. 2016. Disponível em: <http://pubdocs.worldbank.org/en/858011469113510187/Enhancing-the-Effectiveness-of-External-Support-in-Building-Tax-Capacity.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2019.
- FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL; OCDE; BANCO MUNDIAL; NAÇÕES UNIDAS. Supporting the development of more effective tax systems. A report to the G-20 development working group by the IMF, OECD, UN and World Bank. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/48993634.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2019.
- FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL; OCDE; BANCO MUNDIAL; NAÇÕES UNIDAS. Enhancing the effectiveness of external support in building tax capacity in developing countries. Prepared for Submission to G20 Finance Ministers. 2016. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/enhancing-the-effectiveness-of-external-support-in-building-tax-capacity-in-developing-countries.pdf>. Acesso em: 11 out. 2019.
- HUANG, Xiaoping. Automatic exchange of information and BRICS: why and how does it affect emerging economies. *Asia-Pac. Tax Bull* n. 23, 2017.
- INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS. Administración tributaria electrónica. Algunas tendencias a propósito del reciente informe de la OCDE. Disponível em: <https://www.ciat.org/administracion-tributaria-electronica-algunas-tendencias-a-proposito-del-reciente-informe-de-la-ocde/>. Acesso em: 20 out. 2019.
- INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS. Importance of international cooperation between tax administrations. Disponível em: <https://www.ciat.org/importance-of-international-cooperation-between-tax-administrations/?lang=en>. Acesso em: 15 out. 2019.
- INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS. Scanning of the tax administrations and changes in their organizational structures. Disponível em: <https://www.ciat.org/scanning-of-the-tax-administrations-and-changes-in-their-organizational-structures/?lang=en>. Acesso em: 15 out. 2019.
- IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. BRICS enfrentam o desafio da desigualdade social. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&id=21884. Acesso em: 11 jan. 2019.
- MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *Governança tributária global: limitações externas ao poder de tributar (e de não tributar) na pós-modernidade*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016.
- MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *Teoria crítica do direito tributário internacional*. 2018. Tese (doutorado) – Faculdade de Direito. Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2018.

- MARIAN, Omri. Are cryptocurrencies super tax havens? *Michigan Law Review* v. 112, 2013. Disponível em: http://repository.law.umich.edu/mlr_fi/vol112/iss1/2. Acesso em: 15 set. 2019.
- MARIAN, Omri. Blockchain havens and the need for their internationally-coordinated regulation. *Legal Studies Research Paper Series* v. 14, mar. 2019.
- MEINZER, M. The creeping futility of the Global Forum's peer reviews, tax justice briefing. *Tax Justice Network*, mar. 2012. Disponível em: <https://www.taxjustice.net/cms/upload/GlobalForum2012-TJN-Briefing.pdf>. Acesso em: 7 jan. 2019.
- MOUFFE, Chantal. *Agonistics. Thinking the World politically*. London: New York: Verso, 2013.
- MOUFFE, Chantal. Carl Schmitt's writings on the dangers of a unipolar world. In: ODYSSEOS, Louiza; PETITO, Fabio (ed.). *The international thought of Carl Schmitt: terror, liberal war and the crisis of global order*. Londres: Routledge, 2007.
- MOUFFE, Chantal. *On the political*. Londres: Routledge, 2005.
- MOUFFE, Chantal. *The democratic paradox*. London/New York: Verso, 2005.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NAÇÕES UNIDAS. Dep't of Econ. & Soc. Affairs. United Nations model double taxation convention between developed and developing countries. 2001. Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/documents/DoubleTaxation.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019.
- NAÇÕES UNIDAS. ECOSOC special meeting on international cooperation in tax matters. 2018. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/2018-ECOSOC-ICTM-SM_Platform_consolidated.pdf. Acesso em: 17 out. 2019.
- NAÇÕES UNIDAS. Nações Unidas no Brasil. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/pos2015/>. Acesso em: 8 jan. 2019.
- NAÇÕES UNIDAS. Report presented by the general meeting of Gov't experts on double taxation and tax evasion, League of Nations Doc. C.562.M.178 1928 II. 1928.
- NAÇÕES UNIDAS. United Nations conf. on trade & dev., Least Developed Countries (LDCs). Disponível em: <http://unctad.org/en/Pages/ALDC/Least%20Developed%20Countries/LDCs.aspx>. Acesso em: 29 ago. 2019.
- OCDE. 2015 BEPS final report. Executive summaries. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2016.
- OCDE. Activated exchange relationships for CRS information. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>. Acesso em: 10 jun. 2019.

- OCDE. Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – 2015 final report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 5 set. 2019.
- OCDE. Automatic exchange of information: what it is, how it works, benefits, what remains to be done. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/automaticexchangeofinformationreport.htm>. Acesso em: 28 ago. 2019.
- OCDE. Background brief: inclusive framework for BEPS implementation 5. 2016. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019.
- OCDE. Brief and FAQ on progresses on tax transparency. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transparency/brief-and-FAQ-on-progress-on-tax-transparency.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2017.
- OCDE. Brief on the tax challenges arising from digitalization. 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/brief-on-the-tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-2018.pdf>. Acesso em: 14 out. 2019.
- OCDE. Center for tax policy and administration. 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2019.
- OCDE. Convention on mutual administrative assistance in tax matters. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>. Acesso em: 28 ago. 2019.
- OCDE. Forum on tax administration. Annual Report 2018-2019. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/forum-on-tax-administration-annual-report-2018-2019.pdf>. Acesso em: 7 set. 2019.
- OCDE. Global Forum annual report 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2017.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2019.
- OCDE. Global Forum on transparency and exchange of information for tax purposes. Tax Transparency 2018 Report on progress. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>. Acesso em: 29 dez. 2018.
- OCDE. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. A beneficial ownership implementation toolkit. 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2019.
- OCDE. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Information Brief. Paris: OECD, 2012. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transparency/>. Acesso em: 28 ago. 2019.

- OCDE. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Automatic exchange of information: a roadmap for developing country participation. 2014. Disponível em: www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.htm. Acesso em: 20 jun. 2018.
- OCDE. Harmful tax competition: an emerging global issue. OECD, 1988. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en. Acesso em: 30 jul. 2019.
- OCDE. Implementation of tax transparency initiative delivering concrete and impressive results. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/implementation-of-tax-transparency-initiative-delivering-concrete-and-impressive-results.htm>. Acesso em: 10 jun. 2019.
- OCDE. Improving access to bank information for tax purposes. Paris: OECD Publishing, 2000. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2497487.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019.
- OCDE. Information activated exchange relationships for CRS. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>. Acesso em: 10 jun. 2019.
- OCDE. Model protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous exchange of information under a TIEA. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>. Acesso em: 6 jun. 2019.
- OCDE. *Model tax convention on income and on capital*. Paris: OECD, 2010.
- OCDE. *OECD model agreement on exchange of information on tax matters*, 2002.
- OCDE. OECD secretary-general report to G20 finance ministers. Chengdu, People's Republic of China. 2016. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2016.pdf>. Acesso em: 8 jan. 2019.
- OCDE. OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. OECD: Paris, 2019. Disponível em: www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-october-2019.pdf. Acesso em: 15 out. 2019.
- OCDE. OECD work on taxation 2018-19. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf>. Acesso em: 7 set. 2019.
- OCDE. Platform for collaboration on tax. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/platform-for-collaboration-on-tax.htm>. Acesso em: 11 jun. 2019.
- OCDE. Tax challenges arising from digitalisation – interim report 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>. Acesso em: 7 set. 2019.
- OCDE. *Tax inspectors without borders*. Annual Report 2018-2019.

- OCDE. The BEPS project and developing countries: from consultation to participation. 2014. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/strategy-deepening-developing-countryengagement.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019.
- OCDE. The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2011. Disponível em: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/OECD_Global_Forum_Sep_12_Peer_Reviews.pdf. Acesso em: 2 ago. 2019.
- OECD. Two-part report to G20 developing working group on the impact of BEPS in low income countries. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2016.
- OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. *Direito tributário, globalização e competição*: por que só harmonizar não basta: Belo Horizonte: Arraes, 2016.
- OMARTIAN, Jim. Do banks aid and abet asset concealment: evidence from the Panama papers. 2017. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2836635>. Acesso em: 15 set. 2019.
- OXFAM. Tax havens: releasing the hidden billions for poverty eradication. OXFAM GB Policy Paper, 2000. Disponível em: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/oxfam_paper_-_final_version__06_00.pdf. Acesso em: 30 jul. 2019.
- PALAN, Roman; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Cristian. *Tax havens: how globalization really works*. Ithaca: Cornell University Press, 2010.
- PANKIV, Marta. Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). In: GUNTHER, Oliver-Christoph; TOCHLER, Nicole (coord.). *Exchange of information for tax purposes*. Wien: Linde, 2013.
- PAULRÉ, Bernard. Is the new economy a useful concept? *Working Paper* n. 5, 2000. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=244648. Acesso em: 8 jan. 2017.
- PCDE. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. The Global Forum's Plan of Action for Developing Countries Participation in AEOI. 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transparency/plan-of-action-AEOI-and-developing-countries.pdf>. Acesso em: 27 out. 2019.
- PETERS, Carmel. Developing countries' reactions to the G20/OECD action plan on base erosion and profit shifting. *Bulletin for International Taxation*, jun./jul. 2015.
- PICCIOTTO, Sol. Can the OECD mend the international tax system? *Tax Notes International*, 16 set. 2013.
- PISTONE, Pasquale; BRAUNER, Yariv. *BRICS and the emergence of international tax coordination*. IBFD: 2015.
- PLATFORM FOR COLLABORATION ON TAX. Taxation & SDGs. First Global Conference of the Platform for Collaboration on Tax. Disponível em: <https://>

- www.oecd.org/tax/tax-global/first-global-conference-of-the-platform-for-collaboration-on-tax-february-2018.pdf. Acesso em: 8 set. 2019.
- RING, Diane. Developing countries in an age of transparency and disclosure. *BYU Law Review* v. 2016, n. 8.
- RIXEN, Thomas. Institutional reform of global tax governance: a proposal. In: Dietsch, P.; Rixen, T. (ed.). *Global tax governance: what is wrong with it and how to fix it*. Colchester: ECPR Press, 2015.
- ROCHA, Sergio André. Imperialismo fiscal internacional e o “princípio” do estabelecimento permanente. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 211. São Paulo: Dialética, abr. 2013.
- ROCHA, Sergio André. International taxation, epistemologies of the south, and institutional capacities: transfer pricing and the universalization of the OECD standards. *Kluwer International Tax Blog*, 7 maio 2018. Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2018/05/07/international-taxation-epistemologies-south-institutional-capacities-transfer-pricing-universalization-oecd-standards/>. Acesso em: 4 ago. 2019.
- ROCHA, Sergio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- ROCHA, Sergio André. The other side of BEPS “imperial taxation” and “international tax imperialism”. In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Alisson. *Tax sovereignty in the BEPS era*. Kluwer Law International, 2017.
- ROCHA, Sergio André. *Troca internacional de informações para fins fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. *Revista Direito Tributário Atual* v. 17. São Paulo: Dialética e IBDT, 2003.
- SILVA, Mauro José. *Da competição à cooperação tributária internacional: aspectos jurídicos da promoção do desenvolvimento nacional num cenário internacionalizado*. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.
- SLAUGHTER, Anne Marie. *A new world order*. Princeton: Princeton University Press, 2004.
- SMITH, Rob. The world’s biggest economies in 2018. World Economic Forum Annual Meeting, abr. 2018. Disponível em: <https://www.weforum.org/agenda/2018/04/the-worlds-biggest-economies-in-2018/>. Acesso em: 11 jan. 2019.
- TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- TEIXEIRA, Alexandre Antonio Alkmim. *Paraíso fiscal tradicional y paraíso fiscal digital*. Investigación postdoctoral en los Retos Actuales de Derecho Público. 2019. Tese (Pós-doutorado). Facultad de Derecho Santiago de Compostela, 2019.
- TEUBNER, Gunther. Quod omnes tangit: transnational constitutions without democracy? *Journal of Law and Society* v. 45, n. 1. Cardiff, 2018.

- TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- VALDERRAMA, Irma Johana Mosquera. Legitimacy and the making of international tax law: the challenges of multilateralism. *World Tax Journal*, n. 3, 2015.
- VALDERRAMA, Irma Johana Mosquera. Output legitimacy deficits and the inclusive framework of the OECD/G20 base erosion and profit shifting initiative. *Bulletin for International Taxation* v. 72, 2018.
- VALDERRAMA, Irma Johana Mosquera; LIPS, Wouter; LESAGE, Dries. Tax and development: the link between international taxation, the base erosion profit shifting project and the 2030 sustainable development agenda. *Working Paper Series 2018/4*. Bruxelas: United Nations University, 2018.
- VALDERRAMA, Irma Johana Mosquera; LIPS, Wouter; LESAGE, Dries. Tax and development: the link between international taxation, the base erosion profit shifting project and the 2030 sustainable development agenda. *UNU-CRIS Working Paper* n. 2018/4, 2018.
- ZUCMAN, Gabriel. *The hidden wealth of nations: the scourge of tax havens*. Tradução: Teresa Lavender Fagan. Chicago: Chicago University Press, 2015.
- ZUCMAN, Gabriel. The missing wealth of nations: are Europe and the U.S. net debtors or net creditors? *The Quarterly Journal of Economics* v. 128, n. 3, 2013.
- ZUCMAN, Gabriel; Tørsløv, Thomas R.; Wier, Ludvig S. The missing wealth of nations. *NBER Working Paper* n. 24701, ago. 2018. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w24701>. Acesso em: 10 jan. 2019.

