AFRICAN TAX ADMINISTRATION FORUM
FORUM SUR L'ADMINISTRATION FISCALE AFRICAINE

NOTA DA ORIENTAÇÃO

Compreender as sobreposições entre as Obrigações em matéria de Comércio e de Investimento e as Medidas Fiscais

Criação de uma Base para o Diálogo sobre a ZCLCA

Aviso de direitos de autor

Os direitos de autor subsistem nesta publicação e em todas as suas partes

Esta publicação ou qualquer parte dela não pode ser reproduzida, transmitida, transcrita ou armazenada ou traduzida para qualquer língua ou língua informática, sob qualquer forma ou por qualquer meio, sem a prévia autorização escrita do Fórum das Administrações Tributárias Africanas (ATAF), uma organização internacional com plena legitimidade jurídica e estabelecida, nos termos da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, em 8 de Outubro de 2012.

Qualquer reprodução ou adaptação não autorizada da presente publicação constituirá uma violação dos direitos de autor e tornará o autor responsável tanto ao abrigo do direito civil como penal.

Restrições de utilização

A informação contida nesta publicação é privilegiada e pertence ao ATAF, a qualquer país membro do ATAF, e às suas filiais. Estas informações são fornecidas a título confidencial com o entendimento de que não serão, sem autorização prévia por escrito do ATAF, utilizadas para outros fins que não aqueles a que se destinam.

Uma Iniciativa de Investigação Conjunta do Fórum Africano das Administrações Fiscais (ATAF) e do Centro Mundial de Política Fiscal da Universidade de Viena, Instituto de Direito Fiscal Austríaco e Internacional, Universidade de Viena (Universidade de Economia e Comércio de Viena)[1]

Novembro 2022

Secretariado do ATAF
Direcção de Investigação
Hatfield Gardens, Block G, 2nd Floor
Hatfield, Pretória, África do Sul, 0181

Tel: +27 12 451 8800
E-Mail: info@ataftax.org
www.ataftax.org

Institute for Austrian and International Tax Law Vienna
WU Global Tax Policy Center

WU Wirtschafts Universität Wien Vienna University of Economics and Business

African Tax Administration Forum
Forum sur l'Administration Fiscale Africaine

[1] Elaborado por Joy Waruguru Ndubai, Ivan Lazarov, Ruth Wamuyu Maina, e Jeffrey Owens e revisto por Ezera Madzivanyika, Frank Kalizinje e Nthabiseng Debeila

1. INTRODUÇÃO

O comércio ao abrigo da Zona de Comércio Livre Continental Africana (ZCLCA) começou oficialmente a 1 de Janeiro de 2021, marcando assim o início da maior zona de comércio livre do mundo, a julgar pelo número de países participantes.[2] A ZCLCA é fruto de muitos anos de esforços no sentido de alcançar a integração regional que surgiu pela primeira vez com a criação da Organização de Unidade Africana (OUA), em 1963. A sua implementação e operacionalização completas reflecte um desejo de longa data dos governos pós-coloniais de alcançar a auto-suficiência, uma prosperidade partilhada e um crescimento e desenvolvimento sustentáveis. Assim sendo, o Acordo que institui a ZCLCA compromete-se a supervisionar a criação de um mercado único de bens e de serviços, facilitado pela livre circulação de pessoas, a eliminar os obstáculos pautais e não pautais ao comércio e a criar uma união aduaneira continental.[3]

Ao alcançar estes ambiciosos objectivos, prevê-se que a ZCLCA não só irá estimular o comércio e o rendimento real no continente, mas também terá um impacto significativo na pobreza, mudará radicalmente a posição de África na cadeia de valor mundial e conduzirá ao desenvolvimento de cadeias de valor baseadas em África.[4] De facto, a ZCLCA representa "uma oportunidade única para promover o crescimento inclusivo e acelerar a materialização da recuperação após a pandemia, da Agenda para o Desenvolvimento Sustentável de 2030 e da Agenda 2063 da União Africana".[5] No período após a pandemia da COVID-19, à medida que os países recuperam lentamente da recessão económica daí resultante, os países deverão adoptar políticas eficazes que facilitem o comércio, a diversificação e a inclusão a fim de maximizar o potencial da ZCLCA para aprofundar a integração socioeconómica; melhorar a cooperação; permitir o comércio, o investimento e a mobilidade das pessoas; apoiar a industrialização; e facilitar o sector dinâmico dos serviços.[6] Isto poderia levar a um aumento de empregos decentes, à subida das receitas e à expansão da base tributária para a mobilização de recursos internos (DRM). Isto seria útil para a maioria dos países africanos, dado que a a Perspectiva Fiscal Africana do ATAF (ATO) revelou que as medidas de contenção da pandemia afectaram significativamente a actividade económica, causando uma queda acentuada no crescimento do PIB real numa base anual, bem como nas receitas fiscais totais reais.[7]

O grau de realização do potencial da ZCLCA dependerá do nível de integração, das políticas e da complementaridade das intervenções efectuadas que permitam que os países explorem eficazmente as oportunidades decorrentes de uma integração mais profunda.[8] Mais importante ainda, a coerência entre os quadros de política comercial dos países será essencial e estes devem agora empenhar-se em criar o que esta coerência significa no contexto das medidas fiscais e, no futuro, dos esforços de luta contra os fluxos financeiros ilícitos (IFF).

Isto significa que os países membros devem agora começar a avaliar os desafios potenciais e as inconsistências na política e na administração fiscal que podem ter impacto na operacionalização da ZCLCA. Por exemplo, os Estados Partes dispões de capacidades diferentes para criar procedimentos aduaneiros e diferenças nas infra-estruturas aduaneiras que podem afectar o trânsito de mercadorias pelas fronteiras.[9] Além disso, alguns estudos estimam que a ZCLCA poderá induzir uma diminuição das receitas aduaneiras a curto prazo.[10] No entanto, prevê-se que esta perda

[2] Banco Mundial, a Zona de Comércio Livre Continental Africana : Efeitos Económicos e Distributionais, Washington, DC: Banco Mundial. doi:10.1596/978-1-4648-1559-1. Licença: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO, pg. 1. Acedido pela última vez no dia 25 de Fevereiro de 2022 at https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/34139/9781464815591.pdf

Apenas a Parceria Económica Regional Geral (RCEP), um acordo entre a Austrália, o Brunei Darussalam, o Camboja, a China, o Japão, a RPD de Laos, a Nova Zelândia, a Singapura, a Tailândia e Vietname, rivaliza com a ZCLCA. De acordo com o Banco Mundial, a RCEP cobrirá 2,3 mil milhões de pessoas ou 30% da população mundial, que representa 31% dos fluxos mundiais de investimento directo estrangeiro. Ver: ASEAN, Acordo RCEP Entra em Vigor, ASEAN, 1 de Janeiro de 2022. Acedido no dia 1 de Março de 2022, em: https://asean.org/rcep-agreement-enters-into-force/

[3] Artigo 3, Acordo ZCLCA

[4] O Banco Mundial estima que a ZCLCA tem o potencial de retirar 30 milhões de pessoas da pobreza extrema e 68 milhões de pessoas da pobreza moderada. Estima-se que os ganhos reais de rendimento aumentem em 7% até 2035; espera-se também que o comércio intra-africano veja um impulso, com as exportações a aumentarem quase 29%. Ibid

[5] CNUCED, *Relatório sobre o Desenvolvimento Económico em África:* Colher os Benefícios Potenciais da Zona de Comércio Livre Continental Africana para o Crescimento Inclusivo, CNUCED, 2021, p.xii

[6] CNUCED (2021), n.6, p.19

[7] Ver, *Perspectiva Fiscal Africana do* ATAF, 2021, p.29

[8] CNUCED (2021), n.6, p.21

[9] Para mais informações sobre esta discussão ver: Seminário virtual do Brookings Institute, O Estado do Acordo de Comércio Livre de África e Estratégias para uma Maior Integração - w. S. Ex.ª Wamkele Mene, Aloysius Uche Ordu & Landry Signe, Brookings Institute, 29 de Novembro de 2021

[10] bid.

de receitas será recuperada a médio prazo devido a um aumento geral do volume de importações e a um nível mais elevado de actividade económica.[11] Apesar disso, o impacto distributivo da diminuição das receitas pautais não é uniforme, prevendo algumas projecções uma diminuição de até 10% em alguns países.[12] Por conseguinte, os países terão de considerar políticas que compensem o impacto destas perdas de receitas esperadas a curto prazo.

Em geral, as disposições da ZCLCA são semelhantes às disposições dos acordos comerciais existentes, tais como os acordos da Organização Mundial do Comércio (OMC) e os acordos da União Europeia (UE), mas com disposições adicionais aplicáveis aos investimentos. Estes acordos colocaram a desafios únicos tanto para as políticas fiscais nacionais como transfronteiriças, que são levantados de forma semelhante pela ZCLCA. Especificamente, as obrigações da Nação Mais Favorecida (NMF) e do Tratamento Nacional (NT) foram invocadas para contestar as medidas de política fiscal introduzidas pelos países. Por conseguinte, os peritos em política fiscal devem examinar a interacção entre as obrigações comerciais contidas na ZCLCA e as suas políticas fiscais nacionais.

O objectivo deste documento de orientação é o de examinar as principais questões fiscais que surgem nas comunidades comerciais regionais e mundiais instituídas e que podem ser consideradas como lições antes da operacionalização completa da ZCLCA. Esta é a primeira de uma série de publicações que irão estimular os nossos membros a tirar partido das fases iniciais de implementação para estabelecer as bases necessárias para o diálogo com os responsáveis pela política comercial e a reforma com vista ao respeito das obrigações comerciais. O documento de orientação irá igualmente definir um quadro de questões sobre as quais o ATAF efectuará mais investigação, a fim de continuar a desenvolver os conhecimentos, as capacidades e a orientação para a colaboração entre os decisores Africanos em termos comércio e de política fiscal no futuro.

Este documento de orientação está estruturado da seguinte forma: a secção 2 apresenta uma síntese da interacção entre tributação e o comércio e identifica questões principais que surgem na OMC, na União Europeia (UE); a secção 3 analisa a relação entre a fiscalidade e os acordos de investimento e contém uma avaliação de alguns dos casos mais controversos de resolução de litígios entre investidores e Estados; finalmente, a secção 4 formula recomendações sobre os principais problemas a que os países devem prestar atenção e algumas das próximas medidas que o ATAF e os seus membros devem tomar para a sua solução.

[11] Ibid.
[12] Ibid

2. SÍNTESE GERAL DA INTERACÇÃO ENTRE A FISCALIDADE, O COMÉRCIO E OS ACORDOS DE INVESTIMENTO

Embora os quadros do comércio multilateral, os acordos internacionais de investimento (IIAs) e a ficalidade internacional "tenham sido desenvolvidos em paralelo e sejam naturalmente regidos por conjuntos diferentes de regras e de princípios, em certos casos, o âmbito destas regras e desses princípios sobrepõem-se, isto é, os factos regidos pelo direito fiscal internacional estão também sujeitos ao direito da UE, bem como do direito internacional do comércio e do investimento".[13] De facto, devido à ampla cobertura das regras dos Acordos de Comércio Livre (ACL) e dos Acordos Internacionais de Investimento (AII), surgem muitas vezes sobreposições com as medidas fiscais nacionais e os acordos fiscais.[14] Estas sobreposições podem levar a violações das várias obrigações contidas nos ACL e nos AII e conduzir a litígios muitas vezes dispendiosos e prolongados quer entre países, quer entre investidores e países.[15] Quando são constatadas violações das disposições comerciais ou de investimento pelos respectivos painéis de resolução de litígios, isto pode limitar a capacidade de um país para reformar e melhorar o seu regime fiscal.[16]Por exemplo, as "garantias a favor de investidores estrangeiros nos tratados bilaterais de investimento (TBI) podem criar uma presunção a favor do status quo no momento em que o investimento é efectuado".[17] Isto pode levar a que "os investidores estrangeiros apresentem reclamações pecuniárias contra os Estados que alterem posteriormente a interpretação ou aplicação da sua política fiscal".[18]Por conseguinte, a gestão desta sobreposição é importante e os Estados Partes na ZCLCA precisam de compreender como o impacto sobre as medidas fiscais pode variar de uma disposição a outra.[19] Apesar de os novos AII conterem disposições que tentam responder a essas preocupações, os AII da geração anterior, que na prática constituem a grande maioria, não contêm disposições do género e, de facto, representam um maior risco.

Por outro lado, os ACL podem conter certas exclusões para as medidas fiscais e os tratados fiscais destinadas a fornecer orientações sobre as circunstâncias limitadas em que a violação de uma obrigação comercial pode ser constatada. Contudo, estas limitações nem sempre permitiram prevenir as violações.

Para saber se uma medida fiscal infringe as disposições de um ACL ou de um AII, dependerá dos aspectos principais a seguir mencionados identificados pelo Comité Fiscal das Nações Unidas (UNTC) [20]:

- Os tipos de medidas fiscais envolvidas.
- A natureza das obrigações contraídas nos vários AII, ACL ou mesmo por meio de capítulos sobre os investimentos nos acordos comerciais.
- A extensão de uma isenção fiscal[21] contida nos acordos de investimento ou comerciais.
- Os mecanismos de resolução de litígios à disposição dos países e dos investidores.

[13] Pedro Guilherme Lindenburg Schoueri, Conflitos de Quadros Jurídicos Internacionais na Área de Concorrência Fiscal Prejudicial, IBFD, Instituto Austríaco de Direito Fiscal Internacional da WU, Série de Políticas de Direito Fiscal Europeu e Internacional, Vol.14, ch.1.1
[14] Comité de Peritos da Cooperação Internacional em Matéria Fiscal (Comité Fiscal das Nações Unidas - UNTC), *Documento do Secretariado*: A Interacção dos Acordos Fiscais, Comerciais e de Investimento, Comité Fiscal das Nações Unidas, 8 de Abril de 2019.
[15] Ibid, p.3
[16] Sonia E. Rolland, *O Impacto dos Tratados de Comércio e Investimento sobre os Recursos Fiscais e Fiscalidade dos Países em Desenvolvimento*, Chicago Journal of International Law, Vol. 21, Junho 2020, No. 1 (3), p.51.
[17] Ibid.
[18] Ibid.
[19] UNTC (2019), p.3
[20] UNTC (2019), p.3
[21] Trata-se de disposições que figuram nos AAI e nos ACL que prevêem excepções específicas ou gerais para certas medidas fiscais que limitam efectivamente a aplicação de uma obrigação.

Quadro .1:
Problemas gerais na interacção entre a fiscalidade, o comércio e os acordos de investimento (UNTC)

- Desconhecimento, pelos funcionários fiscais, do impacto potencial dos acordos não fiscais nas medidas fiscais, nomeadamente na legislação, na regulamentação e na administração.
- Desconhecimento, pelos negociadores do comércio e do investimento, da possível sobreposição, incluindo da cobertura dos tratados fiscais.
- Problemas em obter abordagem ao nível de todo o governo que visa antecipar os problemas, identificá-los e dar resposta aos mesmos.
- Incertezas sobre a dimensão da sobreposição, especialmente devido aos inúmero termos não definidos ou definidos em sentido lato utilizados nesses tratados, variações de um tratado a outro e diversas abordagens de "jurisprudência" para a sua interpretação.
- Regras de supremacia escolhidas para tratar da sobreposição e a sua clareza ou não.
- Quando surgem litígios, será essencial determinar quem decide se há uma sobreposição, pois a sua tomada de decisão pode ser influenciada pelos seus conhecimentos e pontos de vista fiscais ou não fiscais.
- As diferenças, muitas vezes marcantes, entre as disposições relativas à resolução de litígios contidas nos acordos - sendo a arbitragem vinculativa obrigatória por iniciativa do investidor a norma nos acordos comerciais e de investimento (embora isto se tenha tornado mais controverso recentemente) - e a maioria dos tratados fiscais, em que se conta com o procedimento amigável e onde a arbitragem vinculativa obrigatória raramente faz parte desse processo, especialmente para os países em desenvolvimento.

Esta secção identifica certas formas como as medidas fiscais tiveram incidência no comércio e no investimento, utilizando exemplos específicos da OMC, da UE e de AII seleccionados, a fim de estabelecer a base para uma análise das disposições da ZCLCA. Esta compreensão fundamental é essencial para justificar a acção imediata dos Estados Partes e dos negociadores para equacionar o tratamento fiscal e para determinar as opções disponíveis para resolver os problemas a seguir elencados já classificados pela UNTC [22] que figuram no Quadro 1 a seguir.

Para além de responder aos desafios identificados no Quadro.1, existem pressões notórias que as reformas introduzidas pela ZCLCA terão sobre os recursos fiscais que são cruciais para financiar o desenvolvimento sustentável e que terão de ser avaliadas com urgência:

> *"As restrições aos recursos fiscais dos países em desenvolvimento que resultam dos tratados de comércio e de investimento são muito mais complexas e diversificadas do que a simples perda de receitas pautais. Para os países em desenvolvimento que pretendem mobilizar de forma mais eficaz os seus recursos fiscais, uma etapa crucial consiste em compreender bem o impacto dos seus actuais compromissos em matéria de comércio e de investimento na política fiscal. Devem igualmente estar à altura de avaliar o impacto fiscal das futuras negociações sobre comércio e investimento. Esses dois aspectos são essenciais para a capacidade dos países em desenvolvimento exercerem a sua soberania fiscal num ambiente dinâmico, onde as suas necessidades socioeconómicas internas alteram ao longo do tempo e o quadro internacional evolui também com as negociações em curso".* [23]

De facto, embora se possam extrair lições de outros quadros, a análise contínua destas questões será essencial considerando a actual transformação das três disciplinas. A possibilidade de fazer a conexão entre as experiências de outros quadros em matéria de tratamento de medidas fiscais com a futura implementação da ZCLCA será uma vantagem para a prevenção de litígios, para a harmonização e a mobilização eficaz de recursos.

[22] UNTC (2019), p.3-4
[23] Rollan (2020), p.52

2.1. O Tratamento da Fiscalidade nos Acordos da OMC

O Acordo que institui a OMC (Acordo da OMC) e os seus anexos têm como objectivo principal eliminar os obstáculos à liberalização do comércio, garantir a não discriminação, proibir o recurso aos subsídios e resolver diferendos comerciais entre países. O Artigo XVI:4 do Acordo da OMC exige que todos os Membros deverão certificar-se que a sua legislação, regulamentos e procedimentos administrativos nacionais estejam em conformidade com as leis da OMC. Contudo, a direito da OMC não tem efeito directo e, portanto, não pode ser invocado nos tribunais nacionais. Em lugar disso, o Memorando de Entendimento sobre Resolução de Litígios (MERL) da OMC contempla um mecanismo de resolução de litígios entre Estados, o que significa que apenas os Membros da OMC podem ter acesso ao Órgão de Resolução de Litígios (ORL), embora este mecanismo esteja actualmente a ser revisto. Embora os investidores não possam aceder directamente ao ORL da OMC, "na prática...quase todos os litígios são introduzidos por um Membro por instigação de uma indústria ou empresa afectada".[24]

Muito embora haja vários anexos da OMC que são igualmente pertinentes para esta discussão, esta análise concentra-se no Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio de 1994 (GATT), no Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS) e no Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (Acordo de SMC), no sentido de apresentar uma panorâmica inicial das áreas mais pertinentes em que as medidas fiscais foram contestadas perante o ORL. O principal objectivo é identificar algumas das principais questões de que os responsáveis pela política fiscal e comercial devem conhecer, especialmente se considerarmos que muitas das disposições da ZCLCA baseiam-se nas disposições contidas nos Protocolos sobre Comércio de Bens e Comércio de Serviços nos Acordos da OMC.

2.1.1. Medidas não pautais

As políticas fiscais, as medidas fiscais e a administração fiscal no seu conjunto podem ser consideradas como medidas não pautais (MNP) que, após uma avaliação, poderiam ser tratadas como obstáculos não pautais (ONP). Isto é importante porque quando um obstáculo não pautal for descoberto, este deve ser reformado ou eliminado completamente, o que representa um risco para toda a política e administração fiscal. Esta secção tem por objectivo dar uma visão integrada dos tipos comuns de ONP que estão ligados quer com a política fiscal quer com a própria administração fiscal.

As medidas não pautais (MNP) compreendem "todas as medidas de política que não sejam pautas e contingentes pautais que tenham um impacto mais ou menos directo no comércio internacional".[25] As MNP decorrem geralmente dos "regulamentos nacionais e têm por objectivo superar ou reduzir o impacto das imperfeições do mercado, tais como as ligadas às externalidades negativas (por exemplo a poluição), às assimetrias de informação (por exemplo o estado de uma viatura de ocasião) e aos riscos para a saúde humana, animal ou vegetal".[26] Estão tipicamente divididas em três categorias[27]:

- MNP sobre as importações - compreendem as quotas sobre as importações, as proibições, as licenças, os procedimentos aduaneiros e as taxas administrativas.
- MNP sobre as exportações - compreendem os impostos sobre as exportações, os subsídios, as quotas, as proibições e as restrições voluntárias às exportações.
- MNP sobre a economia nacional - compreende a legislação nacional sobre as normas sanitárias, laborais, técnicas ou ambientais; impostos ou encargos internos; e subsídios nacionais.

O leque de MNP que podem ser consideradas como obstáculos (quer tenham sido explicitamente concebidas para o efeito ou não) é amplo e a sua identificação pode ser complexa.[28] Um inquérito

[24] Peter Van den Bossche & Denise Prevost, *Essentials of WTO Law (2nd ed.)*, Cambridge University Press, 2021, p.35
[25] Documento de Orientação sobre Política Comercial da OCDE, *Medidas Não Pautais*, OCDE, Fevereiro de 2019.
[26] Ibid.
[27] Robert W. Staiger, *Medidas não pautais e a OMC, Divisão de Investigação Económica e Estatística da OMC, Documento de Trabalho do Corpo Técnico ERSD-2012-01*
[28] Estudos de Política Comercial da OCDE, *Olhando para Além das Pautas*: O Papel das Barreiras Não-Pautais no Comércio Mundial, OCDE, 2005.