

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO E CIÊNCIAS DO ESTADO
Programa de Pós-Graduação em Direito

TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES

SOBERANIA TRIBUTÁRIA NA
PÓS-MODERNIDADE:

A governança tributária global como
limitação externa ao poder de tributar (e
de não tributar)

Belo Horizonte – MG

2013

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO E CIÊNCIAS DO ESTADO**

SOBERANIA TRIBUTÁRIA NA PÓS-MODERNIDADE:

**A governança tributária global como
limitação externa ao poder de tributar (e
de não tributar)**

Dissertação de Mestrado, na área de concentração *Direito e Justiça*, na linha de pesquisa *Poder, Cidadania e Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito*, no projeto estruturante *Limites ao Poder do Estado, Segurança Jurídica, Confiança, Participação e Consensualidade* e no projeto coletivo *Governança Tributária Global e Aplicação da Lei Tributária em Massa*, sob a orientação da Professora Doutora MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e com financiamento da COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR (CAPES) e do PROGRAMA DE APOIO A PLANOS DE REESTRUTURAÇÃO E EXPANSÃO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS (REUNI)

Belo Horizonte – MG

2013

SOBERANIA TRIBUTÁRIA NA PÓS- MODERNIDADE:

A governança tributária global como limitação externa ao poder de tributar (e de não tributar)

Dissertação apresentada por TARCÍSIO DINIZ MAGALHÃES à banca examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito e Ciências do Estado da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ____/____/____,
com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Profa. Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi
Universidade Federal de Minas Gerais

Integrante: Prof. Dr. Onofre Alves Batista Júnior
Universidade Federal de Minas Gerais

Integrante: Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Integrante: Prof. Dr. André Mendes Moreira
Universidade Federal de Minas Gerais

DEDICATÓRIA

Aos meus Pais,
pela confiança e apoio incondicionais,
sem os quais nada seria possível, ou nem
mesmo faria sentido.

À minha Madrinha,
que, com certeza, teria sido a maior
incentivadora desta pesquisa, e cuja falta
se faz agora ainda mais forte.

À amada Lud,
companhia indispensável em
(literalmente) todos os momentos,
inclusive na elaboração deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Tendo em conta as premissas adotadas neste estudo, no sentido de que vivemos em um mundo único, interdependente e intercomunicativo, onde os indivíduos encontram-se fatalmente conectados uns às outros, sendo o sucesso de cada um jamais algo inteiramente individual, talvez fosse apropriado, por uma questão de consistência lógica, direcionar este agradecimento a todas as pessoas com as quais já tive algum contato, pois acabaram, de uma forma ou de outra, contribuindo para este momento. No entanto, reconhecer as infinitas influências sobre a formação intelectual de um ser humano não significa que seja impossível individualizar alguns nomes, que merecem aqui destaque, por terem influenciado mais diretamente a construção das ideias expostas.

Antes de mais nada, devo agradecer imensamente à minha orientadora, Profa. MISABEL DERZI, pelo muito que lhe devo. Além de me guiar através da preparação deste trabalho, ela esteve presente durante considerável parte de minha trajetória acadêmica, desde os tempos de graduação, sempre contribuindo com suas preciosas lições. Certamente, não é nenhum exagero afirmar que este trabalho jamais seria possível sem sua permanente solicitude. Devo igualmente um agradecimento especial ao Prof. ONOFRE BATISTA, que foi, desde o início, um verdadeiro co-orientador *de facto*. Mesmo não tendo o privilégio de conhecê-lo mais cedo, ainda durante a graduação, pudemos desenvolver profícuos diálogos desde a defesa de minha monografia até a conclusão desta dissertação. Acredito que os ensinamentos de ambos estão refletidos em cada página.

Apresento meus sinceros agradecimentos a todos os professores e funcionários da Faculdade de Direito e Ciências do Estado, à equipe do Programa de Pós-Graduação e aos colegas de sala de aula. De todos eles, cabe nomear alguns professores, de cujas disciplinas pude participar durante o mestrado, assim contribuindo, cada um ao seu modo, no desenvolvimento desta pesquisa: AMANDA FLÁVIO DE OLIVEIRA, ANDITYAS SOARES DE MOURA COSTA MATOS, ANDRÉ LUIZ FREITAS DIAS, BERNARDO GONÇALVES ALFREDO FERNANDES, FABIANO TEODORO DE REZENDE LARA, MISABEL ABREU MACHADO DERZI, MÔNICA SETTE LOPES, ONOFRE ALVES BATISTA JR. e THOMAS DA

ROSA DE BUSTAMANTE. Quero mencionar, de modo muito particular, os nomes dos professores que me acompanharam no enriquecedor estágio de docência, junto ao curso de Ciências do Estado: FLÁVIO COUTO BERNARDES, LEANDRO NOVAIS E SILVA, MARIA TEREZA FONSECA DIAS, PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA e ONOFRE ALVES BATISTA JR. E agradecer aos membros da banca examinadora, pela disponibilidade: ANDRÉ MENDES MOREIRA, FLÁVIO COUTO BERNARDES, MISABEL ABREU MACHADO DERZI e ONOFRE ALVES BATISTA JR. Não posso deixar de referir ANNA FLÁVIA DE CAUX e PAULA FREITAS GERHEIM, que gentilmente me permitiram obter importantíssimos empréstimos em bibliotecas fora da UFMG. Quanto ao apoio financeiro, agradeço à COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR (CAPES) e ao PROGRAMA DE APOIO A PLANOS DE REESTRUTURAÇÃO E EXPANSÃO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS (REUNI).

Um agradecimento mais do que especial à LUD, companheira e interlocutora que tanto admiro, cujo suporte (emocional e intelectual) foi crucial durante todo o processo de elaboração deste texto, para não mencionar demais fases de minha vida. Também sou eternamente grato à minha família, pais, avós, tios e meu afilhado ZEQUINHA, por todo o incentivo e afeto, mas principalmente pela paciência e compreensão por minha constante ausência; e ao ADIRLEI e à MAGDA, pelo carinho e apoio.

Por fim, um agradecimento deve ser dirigido às Profas. ALLISON CHRISTIANS e LEYLA ATEs, por terem contribuído diretamente para minha formação como pesquisador, quando estive estudando, durante a graduação, na Universidade de Wisconsin-Madison. De seus conselhos e sugestões me beneficie consideravelmente, obtendo tanto a inspiração quanto o olhar crítico imprescindíveis à condução do presente estudo.

*Seria imprudente negar, ou mesmo subestimar, a profunda mudança que o advento da “modernidade fluida” produziu na condição humana. O fato de que a estrutura sistêmica seja remota e inalcançável, aliado ao estado fluido e não-estruturado do cenário imediato da política-vida, muda aquela condição de um modo radical e requer que repensemos os velhos conceitos que costumavam cercar suas narrativas. Como zumbis, esses conceitos são hoje mortos-vivos. A questão prática consiste em saber se sua ressurreição, ainda que em nova forma ou encarnação, é possível; ou—se não for—como fazer com que eles tenham um enterro decente e eficaz. (BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade líquida**. Trad. por Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001, p. 15)*

RESUMO

Em meio a tantas mudanças sociais introduzidas pelo advento da pós-modernidade, impulsionada pelos processos de globalização, capta a atenção o enfraquecimento das clássicas ordens jurídico-estatais nacionais e a subsequente ascensão de uma “nova ordem mundial (em rede)”, caracterizada por noveis unidades de poder e formas de regulação híbridas, cujo exemplo característico é a *international soft law*. No contexto de crise estrutural do mundo de hoje, a *global governance* exsurge, então, como alternativa à criação de um “governo mundial” e à fórmula “Estado como única fonte formal do direito”, na busca por soluções que possam equacionar problemas que ultrapassam a capacidade de ação dos Estados-nação e que tocam a toda a sociedade mundial. Pertinente ao direito tributário, a governança global já se apresenta como uma realidade em cristalização, na medida em que se observa que os sistemas tributários estão, cada vez mais, sujeitos a interferências externas, acompanhado de um exponencial envolvimento de agentes transnacionais com a tributação (interna/internacional). São essas razões que conduzem à seguinte afirmação: hodiernamente, a tributação é controlada por um sistema coeso de atores globais, sobretudo organismos internacionais, mais especificamente a OCDE, o FMI, o Banco Mundial, a OMC e a ONU, os quais, valendo-se do poder de influência (político e econômico) que lhes é inerente, criam e disseminam padrões tributários (soberania tributária *de facto*), impondo contrições ao exercício da atividade legislativa por parte dos Estados em matéria tributária (soberania tributária *de jure*). É o que se pode chamar de “governança tributária global”. Partindo dessa constatação, parece clara a necessidade de uma releitura de velhos conceitos, como é o caso da noção de soberania estatal e, especificamente no campo tributário, a soberania tributária, de modo a readequá-los à novel realidade mutante. Dessa feita, o principal desígnio do presente trabalho é compreender o fenômeno da governança global na seara tributária, a partir da ressignificação da ideia de soberania tributária, tomando como “pano de fundo” a pós-modernidade ou, como prefere Z. BAUMAN, “modernidade líquida”. A metodologia empregada, de cariz interdisciplinar, coordena conhecimentos de diversos campos do saber, quais sejam, do Direito, da Filosofia, da Sociologia, da Economia, da Ciência Política e das Relações Internacionais. A pesquisa compreendeu a análise de documentos e informações oficiais disponibilizados nos endereços eletrônicos dos principais organismos internacionais envolvidos com matéria tributária, bem como revisitou a literatura especializada relativa aos temas pós-modernidade, globalização, governança global, soberania e demais áreas afins. Com efeito, o presente trabalho visa contribuir para uma melhor compreensão do modo como o direito tributário se desenvolve na contemporaneidade, levando-se em conta as limitações externas ao exercício do poder de tributar por parte dos Estados.

PALAVRAS-CHAVE: tributação; soberania tributária; direito pós-nacional; pós-modernidade; modernidade líquida; globalização; governança global; organismos internacionais; Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE); Fundo Monetário Internacional (FMI); Banco Mundial; Organização das Nações Unidas (ONU); Organização Mundial do Comércio.

ABSTRACT

Amid so many social changes introduced by the advent of postmodernity, driven by globalization, it captures our attention the weakening of classic national political-legal orders and the subsequent rise of a “new (networked) world order”, characterized by novel power units and hybrid forms of regulation, characteristic example of which is the international soft law. In the context of structural crisis of the today’s world, global governance emerges as an alternative to the creation of a “world government” and to the formula “state as the only formal source of law”, in the search for solutions that may equate problems that exceed the capacity to act of nation-states and that touch upon the entire world society. In respect do tax law, global governance already presents itself as a reality in crystallization, insofar as we observe that tax systems are increasingly subject to external interference, followed by an exponential involvement of transnational actors with taxation (domestic/international). These reasons lead to the following assertion: in our times, taxation is controlled by a coherent system of global actors, in particular international organizations, specifically the OECD, the IMF, World Bank, WTO and the UN, which, taking advantage of the power of influence (political and economic) that is inherent in them, create and disseminate tax standards (*de facto* tax sovereignty), imposing constrains on the exercise of legislative activity on tax matters on the part of states (*de jure* tax sovereignty). This is what might be called “global tax governance”. That being the case, it seems clear the need for a reinterpretation of old concepts, such as the notion of state sovereignty and, specifically in the tax field, tax sovereignty, so readapt them to new shifting reality. Hence, the main purpose of this study is to understand the phenomenon of global governance in the tax arena through the reassessment of the idea of tax sovereignty, taking as a backdrop the “postmodernity” or, as Z. BAUMAN puts it, the “liquid modernity”. The interdisciplinary methodology coordinates understandings from various fields of knowledge, namely, law, philosophy, sociology, economics, political science and international Relations. The research included the analysis of official documents and information available in the websites of the main international organizations involved in tax matters and revisited the specific literature related to post-modernity, globalization, global governance, sovereignty and linked areas. As such, this work aims to contribute to a better understanding of how tax law develops in contemporary times, taking into account the external limitations on the exercise of taxing power by states.

KEYWORDS: taxation; tax sovereignty; postnational law; post-modernity; liquid modernity; globalization; global governance; international organisms; Organization for Economic Co-operation and Development (OECD); International Monetary Fund (IMF); World Bank; United Nations (UN); World Trade Organization (WTO).

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABREVIATURAS:

alii – al.

ampl. – ampliado

art. – artigo

atual. – atualizado

c/c – combinado com

cf. – confronto ou confira

coord. – coordenador(es)

ed. – edição

ibid. – ibidem

id. – idem

intr. – introdução

loc. cit. – loco citato

nº ou n. – número

op. cit. – opus citatum ou opere citato

org. – organizado ou organizadores(es)

p. – página

pass. – passim

pub. – publicado

repub. – republicado

rev. – revisado

s. l. – sine loco

s. n. – sine nomine

seq. – sequentia

tb. – também

trad. – tradução ou traduzido

v. – volume

SIGLAS:

AID – Associação Internacional de Desenvolvimento

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

AMGI – Agência Multilateral de Garantia de Investimentos

ATAF – *African Tax Administration Forum* (Fórum Africano de Administração Tributária)

BEI – Banco Europeu de Investimento

BIAC – *Business and Industry Advisory Committee* (Comitê Consultivo de Indústria e Negócio)

BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento

BIRD – Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento

CE – Comissão Europeia

CFA – *Committee on Fiscal Affairs* (Comitê de Assuntos Fiscais)

CFP – *Center for Freedom and Prosperity* (Centro para Liberdade e Prosperidade)

CIADI – Centro Internacional para Arbitragem de Disputas sobre Investimentos

CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributárias

CIJ – Corte Internacional de Justiça

CPJI – Corte Permanente de Justiça Internacional

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF – Contribuição Provisória de Movimentação Financeira

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

CTPA – *Centre for Tax Policy and Administration* (Centro de Política e Administração Tributária)

DSB – *Dispute Settlement Body* (Órgão de Solução de Controvérsias)

DSU – *Dispute Settlement Understanding* (Entendimento sobre Solução de Controvérsias)

EATLP – *European Association of Tax Law Professors* (Associação Europeia de Professores de Direito Tributário)

ECOSOC – *Economic and Social Council* (Conselho Econômico e Social)

EC 37/02 – Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002

EUA – Estados Unidos da América

FAD – *Fiscal Affairs Department* (Departamento de Assuntos Fiscais)

FMI – Fundo Monetário Internacional

GAFISUD – *Grupo de Acción Financiera de Sudamérica* (Grupo de Ação Financeira da América do Sul)

GATS – *General Agreement on Trade in Services* (Acordo Geral sobre Comércio de Serviços)

GATT – *General Agreement on Tariffs and Trade* (Acordo Geral de Tarifas e Comércio)

G7 – Grupo dos Sete

G20 – Grupo dos Vinte

HIID – *Harvard Institute for International Development* (Instituto de Desenvolvimento Internacional da Universidade Harvard)

IBDF – *International Bureau of Fiscal Documentation* (Instituto Internacional de Documentação Fiscal)

ICC – *International Chamber of Commerce* (Câmara Internacional de Comércio)

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IFA – *International Fiscal Association* (Associação Fiscal Internacional)

CFI – Corporação Financeira Internacional

IFI – Instituição Financeira Internacional

IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

I-PRSP – *Interim Poverty Reduction Strategy Paper* (Documento Provisório de Estratégia de Redução da Pobreza)

IRPF – Imposto de Renda de Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

ISS ou ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITD – *International Tax Dialogue* (Diálogo Tributário Internacional)

ITO – *International Tax Organization* (Organização Tributária Internacional)

ITPA – *International Tax Planning Association* (Associação Internacional de Planejamento Tributário)

IUCN – *International Union for Conservation of Nature* (Conservação da Natureza e dos Recursos Naturais)

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

JITSIC – *Joint International Tax Shelter Information Centre* (Centro Internacional Comum de Informações para Proteção Fiscal)

LC 116/03 – Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003

LOI – *Letter of Intent* (Carta de Intenções)

MFN – *most-favoured-nation*

NT – *national treatment*

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OECE – Organização Européia para a Cooperação Econômica

OMA – Organização Mundial das Alfândegas

OMC – Organização Mundial do Comércio

ONG – Organização Não-Governamental

ONU – Organização das Nações Unidas

PATA – *Pacific Association of Tax Administrators* (Associação de Administradores Tributários do Pacífico)

PFP – *Policy Framework Paper* (Documento-Quadro de Políticas)

PRSP – *Poverty Reduction Strategy Paper* (Documento de Estratégia de Redução da Pobreza)

RU – Reino Unido

SCM (Acordo) – *Agreement on Subsidies and Countervailing Measures* (Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias)

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TA – *Technical Assistance* (Assistência Técnica)

TAG – *Technical Advisory Groups* (Grupos Técnicos Consultivos)

TEI – *Tax Executives Institute* (Instituto Tributário de Diretores Executivos)

TIEA – *Tax Information Exchange Agreement* (Acordo de Intercâmbio de Informações Tributárias)

TRIMS (Acordo) – *Agreement on Trade-Related Investment Measures*
(Acordo sobre Medidas de Investimento Relacionadas ao Comércio)

TVA – *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (Imposto sobre Valor Agregado)

UE – União Europeia

UNDP – *United Nations Development Program* (Programa de
Desenvolvimento da Organização das Nações Unidas)

USAID – *United States Agency for International Development* (Agência para o
Desenvolvimento Internacional dos Estados Unidos)

LISTA DE SÍMBOLOS

§ – parágrafo

% – por cento

R\$ – real(is)

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO TEÓRICO-METODOLÓGICA.....	19
PARTE I – AS TRANSFORMAÇÕES DO DIREITO (TRIBUTÁRIO) E DO ESTADO (FISCAL).....	27
1 UM “TRIBUTO” AO ESTADO-NAÇÃO.....	28
1.1 O valor do tributo para os Estados modernos.....	28
1.2 A tributação e os mitos da (pós-)modernidade.....	32
1.3 O poder de tributar (e de não tributar) como expressão da soberania estatal.....	38
1.4 “Tribute-me se for capaz”: desafios da tributação em um mundo economicamente integrado.....	45
2 A CRISE POLÍTICO-JURÍDICA DA MODERNIDADE E A EMERGÊNCIA DA GOVERNANÇA GLOBAL COM RESPOSTA AOS DESAFIOS GLOBAIS: UMA ALTERNATIVA AO “GOVERNO MUNDIAL”.....	55
2.1 O desafio institucional da “modernidade líquida”: o “pano de fundo” da governança global.....	56
2.2 Da <i>(good) governance</i> à <i>global governance</i> : o novo marco regulatório da globalização.....	71
3 PODER SOBERANO E INTERDEPEDÊNCIA.....	86
3.1 Breve evolução do princípio soberano na história das ideias.....	87
3.2 Réquiem pela soberania?.....	94
PARTE II – OS NOVOS DONOS DO PODER DE TRIBUTAR.....	111
4 A ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE) COMO “ORGANIZAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL INFORMAL”.....	112
4.1 Dos tratados contra bitributação.....	117
4.2 Do intercâmbio de informações para fins tributários.....	123
4.3 Do combate à concorrência tributária prejudicial (<i>harmful tax competition</i>).....	127
4.4 Das condições para tributação do comércio eletrônico (<i>e-commerce</i>).....	132
4.5 Das diretrizes sobre preços de transferência (<i>transfer pricing</i>) e do princípio <i>arm’s length</i>	137
5 INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS INTERNACIONAIS (IFI’S): LÍDERES EM REFORMAS TRIBUTÁRIAS.....	141

5.1 O Fundo Monetário Internacional (FMI).....	141
5.1.1 Reformando legislações tributárias.....	148
5.1.2 Reformando administrações tributárias.....	153
5.2 O Banco Mundial.....	158
5.2.1 Reformando legislações tributárias.....	160
5.2.2 Reformando administrações tributárias.....	162
6 A ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU): “FÓRUM TRIBUTÁRIO MUNDIAL” EM PROGRESSO.....	164
6.1 Dos tratados contra a bitributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento.....	166
6.2 Do projeto “Financiamento para o Desenvolvimento” (<i>Financing for Development</i>): o direito tributário como instrumento de combate à pobreza mundial.....	169
6.2.1 A “Organização Tributária Internacional” (International Tax Organization – ITO).....	171
6.2.2 Os “tributos globais”.....	174
7 A ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO (OMC) COMO FONTE DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	179
7.1 Da tributação alfandegária ou aduaneira (<i>tariffs</i>).....	181
7.2 Da concessão de incentivos e benefícios fiscais com natureza de subsídios comerciais.....	185
7.3 Da tributação interna como tratamento discriminatório.....	188
7.4 Da jurisprudência do Órgão de Solução de Controvérsias (OSC) em matéria tributária.....	191
7.4.1 Casos sobre tributação aduaneira ou alfandegária apreciados à luz do Artigo I (“Cláusula MFN”), do Artigo II (“listas de concessões”) e do Artigo VIII (“emolumentos”) do GATT.....	193
7.4.2 Casos sobre benefícios e incentivos fiscais com natureza de subsídios comerciais apreciados à luz do Acordo SCM.....	195
7.4.3 Casos sobre tributação interna apreciados à luz do Artigo III do GATT (“Cláusula NT”).....	197
7.5. À guisa de conclusão: a jurisprudência tributária internacional e o poder judicial internacional de tributar.....	201
8 A PROPOSTA DO “DIÁLOGO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL” (<i>INTERNATIONAL TAX DIALOGUE – ITD</i>): A GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA GLOBAL EM BUSCA DE LEGITIMAÇÃO.....	204
CONSIDERAÇÕES FINAIS: RUMO A UMA NOVA CONCEPÇÃO DE SOBERANIA TRIBUTÁRIA?.....	210

REFERÊNCIAS.....	215
-------------------------	------------

INTRODUÇÃO TEÓRICO-METODOLÓGICA

É consabido que o advento da “pós-modernidade” (ou “pós-modernismo”), impulsionada pelos fenômenos da “globalização”, da “mundialização”, da “planetarização”,¹ engendrou profundas mutações no seio das sociedades. O que, é de acentuar, inevitavelmente compromete a manutenção de categorias político-jurídicas clássicas, como as noções de direito, de Estado e, como objeto central deste estudo, de soberania.

Desde logo, há a assinalar que esse cenário cambiante é tomado, nesta empreitada investigativa, como o *Zeitgeist* da contemporaneidade; um “estado de coisas” inevitável que ironicamente constitui um “estado de transição permanente”. Um “período-espaço” que reflete um conjunto de processos desestabilizadores sucessivos, como autênticos “abalos sísmicos”, que agitam as estruturas sociais, econômicas, culturais e, é claro, políticas e jurídicas. O cenário transformador implantado pelo que se convencionou chamar de pós-moderno representa assim o *leitmotiv* das mudanças expostas ao longo de todo o trabalho. Com isso, fornece-se, por assim dizer, o “pano de fundo teórico” que permite compreender a reconfiguração do aparelho jurídico-estatal, observado tal rearranjo estrutural como um dado empírico sentido na experiência cotidiana. Alfim, é essa enxurrada de mudanças que explica a emergência de novos marcos regulatórios, como o modelo de governança global, nos meandros de uma compreensão ampliada do político e do jurídico, que remodela também o conceito de soberano.

Já não é novidade que os processos de globalização, que assinalam os tempos pós-modernos, afetam o pensamento jusfilosófico, produzindo também resultados concretos sobre ordenamentos jurídicos.² Foi exatamente isso o que inspirou, ainda na

¹ Para uma diferenciação entre esses três termos, cf. DREIFUSS, Rene Armand. **A época das perplexidades**: mundialização, globalização e planetarização: novos desafios. 2ª ed. Petrópolis: Vozes, 1997.

² Dessa constatação, ARNAUD extrai três teses: “1º) que o direito está realmente e diretamente relacionado ao processo da globalização, porque a globalização renova os princípios que fundam nossos direitos, dando novo sentido a termos como: equidade, mercado, democracia, direitos humanos; 2º) que, por vias de consequência, o direito está prestes a evoluir de uma ordem ‘imposta’ para uma ordem ‘negociada’, a produção das normas jurídicas evoluindo de uma natureza autoritária para uma natureza ‘participativa’; 3º) e, concluindo, que, quando se vai ao fundo das coisas, verifica-se que são as raízes do contrato social, que liga o povo a seus governantes, que devem ser reconsideradas; e que, enquanto isso não

década de 90, a criação do Projeto GEDIM (Programa Interdisciplinar Globalização Econômica e Direitos no Mercosul), no âmbito do Programa MOST (*The Management of Social Transformations*), sob os auspícios da Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO), com o objetivo de desenvolver pesquisas que pudessem dar conta dos principais efeitos da globalização sobre a esfera do direito, especificamente em Estados membros do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL). Reunindo especialistas de diferentes áreas e nacionalidades, cabendo nomear o jusfilósofo francês ANDRÉ-JEAN ARNAUD, os professores de direito da Universidade de São Paulo (USP) JOSÉ EDUARDO FARIA e CELSO FERNANDES CAMPILONGO e o finado jus-internacionalista brasileiro CELSO RENATO DUVIVIER DE ALBUQUERQUE MELLO (1937-2005), o projeto chamou atenção para a necessidade de renovação das análises jurídicas, a partir do aprofundamento de estudos acadêmicos sobre a relação “direito-globalização”.³

Algumas observações se fazem pertinentes, antes de prosseguirmos. Em primeiro lugar, sobre a íntima relação entre pós-modernismo e globalização. Segundo ANDRÉ-JEAN ARNAUD, os dois termos têm sido, por vezes, abordados de maneira dissociada, o que se explica pela crença recorrente de que o primeiro forneceria um *framework* para análises filosóficas e sociológicas, ao passo que a segunda resumiria a

acontecer, nosso direito, nossa justiça, e seus servidores, os profissionais do direito, permanecerão em crise.” ARNAUD, André-Jean. Introdução: Alguns impactos da globalização sobre o direito. In: *id.* (org.) **Globalização e direito I: impactos nacionais, regionais e transnacionais**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 1-24, p. 3-4.

³ Foram produzidos interessantes e consistentes trabalhos, como os *Anuários Direito e Globalização*, cf. GEDIM. **A soberania**. Revista do PIDIG (Programa Interdisciplinar Direito e Globalização UERJ). Dossiê “Soberania” coord. por Celso de Albuquerque Mello. Rio de Janeiro: Renovar, 1999 (Anuário Direito e Globalização, v. 1); *id.* **A democracia**. Org. por Celso Fernandes Campilongo. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000). Cf. tb. CAMPILONGO, Celso Fernandes (org.). **A democracia global em construção**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005; ARNAUD, A.-J. **Globalização e direito I...** *cit.*; *id.*; JUNQUEIRA, E. B. (orgs.). **Dicionário de globalização...** *cit.*; ARNAUD, André-Jean. **Governar sem fronteiras: entre globalização e pós-globalização**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007 (Crítica da Razão Jurídica, v. 2); *id.*; JUNQUERIA, Eliane Botelho (orgs.). **Globalização e direito II: fatos e teorias**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. Ainda sobre a relação entre direito e globalização, vale conferir os artigos publicados no vol. 14, no. 33, da *Revista de Ciências Sociais e Humanas IMPULSO*, ano de 2003, sob o título *Direito e Globalização*, bem como as seguintes obras: FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 1999; *id.* (org.). **Direito e globalização econômica: implicações e perspectivas**. São Paulo: Malheiros, 1996; SUNDFELD, Carlos Ari; VIEIRA, Oscar Vilhena (orgs.). **Direito global**. São Paulo: Max Limonad, 1999; e MINHOTO, Antonio Celso Baeta. **Globalização e direito: o impacto da ordem mundial sobre o direito**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

visão econômica e política do mesmo objeto.⁴ Mas ARNAUD discorda dessa cisão profunda entre esses dois instrumentais analíticos: pós-modernismo e globalização andam sempre juntos, podendo ser considerados face e contraface da mesma moeda.⁵ São ambas ferramentas indispensáveis (por se complementarem) à compreensão, em sua plenitude, das transformações sociais atualmente experimentadas. Disso resulta claro que questões de ordem política e jurídica, que constituem o assunto deste estudo, devem considerar essas duas perspectivas, razão pela qual assim será, no essencial, meu enfoque. Em segundo lugar, sobre as diversas interpretações e reinterpretações do pós-modernismo, convém registrar que, por opção teórico-metodológica, darei preferência à doutrina social de ZYGMUNT BAUMAN—o “profeta da pós-modernidade”—,⁶ cuja obra de maturidade faz uso da original expressão “modernidade líquida”, ao tratar dos processos de dissolução de estruturas rígidas que, como se verá, melhor explicam o surgimento de modelos regulatórios mais flexíveis e diversificados, como o programa da governança global.

Tendo isso presente, reforça-se que, ao impactar o tecido social, o pós-moderno suscitou a substituição de velhas estruturas nacionalistas por esquemas globais, os quais impõem sérios desafios à perpetuação de conceitos com os quais estávamos acostumados a lidar, como as já mencionadas noções clássicas de direito e de Estado⁷ e, por conseguinte, de poder soberano.⁸ Boa parte da doutrina contemporânea,

⁴ ARNAUD, André-Jean. Lição 6: Da globalização ao pós-modernismo em direito. *In: id. O direito entre modernidade e globalização: lições de filosofia do direito e do estado*. Trad. por Patrice Charles Guillaume. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 195-234, p. 195.

⁵ “Pós-modernidade e globalização se encontram, por vezes, lado a lado: contra o intervencionismo do Estado e pelo desenvolvimento da sociedade civil, a favor da flexibilidade, de estar atento às transformações. Uma e outra convidam a observar sinais nos movimentos econômicos e sociais. Ao mesmo tempo, eles combatem uma segurança artificial e tenderiam na verdade a reatar com um tipo de solidariedade social. Mas o método pós-moderno, que reivindica lógicas fragmentadas, não pode em nenhum caso ser reduzido a teses neoliberais, que se sustentam na globalização sobre uma racionalidade única, a da lei do mercado.” ARNAUD, André-Jean; DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. Pós-modernismo. *In: ARNAUD, A.-J.; JUNQUEIRA, E. B. (orgs.). Dicionário de globalização... cit.*, p. 351-356, p. 356.

⁶ Cf. SMITH, Dennis. *Zygmunt Bauman: prophet of postmodernity*. Cambridge, EUA e Oxford: Polity Press, 1999.

⁷ A esse respeito, um nome que merece ser mencionado é o de BOAVENTURA DE SOUSA SANTOS, autor português que vem trabalhando há anos os efeitos da pós-modernidade sobre o domínio jurídico-político, chegando a falar atualmente em um “direito pós-moderno”. O jus-sociólogo sustenta o esgotamento da modernidade e a necessidade de uma completa transição paradigmática que leve a um “novo senso comum”, redirecionando o direito e a política para a emancipação, ao invés da regulação. Cf. SANTOS, Boaventura de Sousa. *Introdução à ciência pós-moderna*. 3ª ed. São Paulo: Graal, 2000; *id. Toward a new legal common sense: law, globalization, and emancipation*. 2ª ed. Londres: Butterworths, 2002

especialmente de origem nacional, parece não se dar conta desses acontecimentos, que demandam a imediata atualização dos discursos político-jurídicos, a fim de readequá-los à novel realidade. Dentre juristas que não se enquadram nessa descrição, está DAVID KENNEDY, cujos estudos vêm ressaltando a necessidade de enfretamento dos dilemas globais:

Sabemos muito pouco, na verdade, sobre a estrutura da sociedade global. Como o poder público é exercido, onde estão os mecanismos, quem são as autoridades, e como se relacionam entre si? Em todo lugar, podemos ver o impacto de coisas globais, estrangeiras, que estão longe. Como isso tudo funciona? Como todas as peças se encaixam? São os mundos da política, dos mercados e da influência cultural mantidos juntos em uma estrutura rígida ou é tudo mais solto e casual? Existe mais do que uma ordem global—quanto, no final das contas, é simplesmente caos e quanto é obra de uma mão invisível? Para alguns, questões sobre governança global surgem essencialmente de preocupações substantivas. Como é que tanta pobreza é mantida em um mundo de tanta abundância? Como a segurança pode ser alcançada entre e dentro das diferentes culturas e nações do mundo? Se quiséssemos fazer algo sobre a pobreza ou o meio-ambiente—se quiséssemos reclamar ou protestar ou simplesmente participar—a quem devemos nos dirigir? O que separa setores avançados e atrasados, culturas ou nações, um do outro? Como é que o conhecimento sobre tudo isso veio a ser tão desigualmente distribuído? Se compreendermos o mecanismo pelo qual as desigualdades e hierarquias de influência, riqueza e conhecimento são reproduzidas, poderemos saber como tornar o mundo um lugar melhor. Mas as respostas a essas questões não são totalmente claras. Não é de todo óbvio como o poder é reunido no cenário global, muito menos como seu exercício pode ser justo ou eficaz. Na verdade, estamos apenas começando a desvendar o mistério da governança global. Só o mapeamento dos modos de poder global e a identificação dos canais e instrumentos de influência já é um enorme desafio sociológico.⁹

(Law in Context); *id.* **A crítica da razão indolente**: contra o desperdício da experiência. 7ª ed. São Paulo: Cortez, 2000 (Por um novo senso comum: a ciência, o direito e a política na transição paradigmática, v. 1); *id.* **A gramática do tempo**: para uma nova cultura política. 2ª ed. São Paulo: Cortez, 2006 (Por um novo senso comum: a ciência, o direito e a política na transição paradigmática, v. 4); *id.* **Pela mão de Alice**: o social e o político na pós-modernidade. 14ª ed. rev. e aum. São Paulo: Cortez, 2013.

⁸ “Com efeito, a mudança das instituições em face da globalização tem, como consequência, uma mudança do significado das palavras tradicionalmente usadas pelos juristas. ‘Soberania’, ‘comunidade’, ‘democracia’, ‘cidadania’, por exemplo, não têm mais o sentido jurídico usual; ‘Global’ e ‘Local’ têm sentidos específicos que não tiveram até hoje. Fala-se de ‘Governança’ ao invés ou ao lado de ‘Governo’, *etc.*” ARNAUD, André-Jean. Prefácio. *In: id.*; JUNQUEIRA, Eliane Botelho (orgs.). **Dicionário de globalização**: direito, ciência política. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. ix-xix, p. xiii.

⁹ “We know very little, in fact, about the structure of global society. How is public power exercised, where are the levers, who are the authorities, and how do they relate to one another? Everywhere we can see the impact of things global, foreign, faraway. How does it all work? How do all the pieces fit together? Are the worlds of politics, markets, and cultural influence held together in a tight structure or is it all more loose and haphazard? Is there more than one global order—how much, in the end, is simply chaos, and how much the work of an invisible hand? For some, questions about global governance arise first from substantive concerns. How is so much poverty sustained in a world of such plenty? How can security be achieved between and within the world’s different cultures and nations? If we wanted to

Levando em consideração especificamente o direito tributário, estou em crer que essa “miopia epistemológica” prejudica drasticamente a correta compreensão do fato tributário, deixando juristas despreparados para intervir nesse “mundo novo”. Prova disso é a carência de estudos que correlacionam atividades de governança em escala internacional com tributação, um fenômeno historicamente vinculado ao Estado nacional.¹⁰ Efetivamente, a ignorância acerca desse fenômeno impossibilita que os tributaristas enxerguem que a soberania tributária está em manifesto declínio, o que finda por privá-los da possibilidade de se posicionarem de forma crítica diante desse fenômeno. Já passou da hora da comunidade jurídica acordar para a necessidade de maior compreensão da governança tributária global, o que não pode descurar de uma análise das consequências para a soberania tributária, visto que “[n]enhum problema significativo sobre tributação internacional pode ser discutido sem levantar a questão da soberania.”¹¹ Pois são precisamente essas as questões a serem enfrentadas neste trabalho.

No primeiro capítulo, gostaria de oferecer, antes de tudo, uma releitura de categorias essenciais ao direito—*público*—tributário, como “tributo”, “Estado tributário”, “poder de tributar”, “soberania tributária”, hoje ameaçadas pelo paradigma

do something about poverty or the environment—if we wanted to complain or protest or simply participate—to whom should we address ourselves? What cleaves leading and lagging sectors, cultures or nations, from one another? How has knowledge about all this come to be so unequally distributed? If we understood the machinery by which inequalities and hierarchies of influence and wealth and knowledge are reproduced, we might know how to make the world a better place. But the answers to such questions are not at all clear. It is not at all obvious how power is put together on the global stage, let alone how its exercise might be rendered just or effective. Indeed, we are only just beginning to unravel the mystery of global governance. Simply mapping the modes of global power and identifying the channels and levers of influence remains an enormous sociological challenge.” KENNEDY, David. The mystery of global governance. In: DUNOFF, Jeffrey L.; TRACHTMAN, Joel P. (orgs.). **Ruling the world?** Constitutionalism, international law, and global governance. Cambridge: Cambridge University Press, 2009, p. 37-68, p. 39-39.

¹⁰ Tirante alguns poucos artigos, só tenho notícia de dois trabalhos que exploram mais a fundo essa relação, ambos escritos por cientistas políticos. Cf. RIXEN, Thomas. **The political economy of international tax governance**. Nova Iorque: Palgrave MacMillan, 2008 (Transformations of the State); e ECCLESTON, Richard. **The dynamics of global economic governance: the financial crisis, the OECD and the politics of international tax cooperation**. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2012.

¹¹ “[n]o significant issue in international tax can be discussed without raising the question of sovereignty.” RING, Diane M. What’s at stake in the sovereignty debate? International tax and the nation-state. **Virginia Journal of International Law**, v. 49, p. 155-233, 2008, p. 156. Segundo a mesma autora, o conceito de soberania tributária não está apenas relacionado ao problema da concorrência internacional, como também é capaz de determinar qual seria a melhor solução, em termos de cooperação. Cf. *id.* Democracy, sovereignty and tax competition: the role of tax sovereignty in shaping tax cooperation. **Florida Tax Review**, v. 9, p. 555-596, 2009.

volátil do capitalismo global, de modo a recuperar o (esquecido) valor da tributação, tanto para garantia de um sistema de direitos em uma sociedade democrática, quanto para a realização da justiça. Ao que me parece, a doutrina tributária está há tanto tempo afastada das discussões de filosofia política e moral que muitas vezes os tributaristas se esquecem dos reais objetivos por detrás da instituição e cobrança de tributos, elegendo a liberdade individual (negativa) como valor supostamente incomparável e hierarquicamente superior a todos os demais.¹² Um olhar mais atento, entretanto, mostra que a “virtude soberana” de todo sistema político-jurídico que se pretenda legítimo repousa na igualdade material (liberdade positiva),¹³ que só pode ser materializada pela via dos tributos.

Somente com um entendimento desses, que realoca a atividade tributária para o núcleo do direito e do Estado (solidário e distribuidor), será possível descortinar os riscos do globalismo, de fragilização da esfera governamental (capturada pelo grande capital sem pátria), que deixa os governantes, outrossim, à mercê de organismos internacionais. Estes, aproveitando-se do cenário de caos—que realmente não pode ser enfrentado de forma isolada por cada Estado—, vêm consolidando uma genuína governança tributária global que, embora necessária, ameaça a soberania tributária nacional.

Em vista disso, o segundo capítulo se ocupará de delinear a crise regulatória de um globalizado ambiente fluido, cujos problemas são agora de ordem extranacional e demandam ação conjunta dos poderes públicos, o que resultará, naturalmente, na superação da fórmula “Estado como única fonte de direito”, abrindo-se espaço para o surgimento de novos instrumentos de controle social.¹⁴ É que a modernização liquefeita

¹² Que fique claro que não prego a desconsideração dos direitos individuais. Apenas estou dizendo que outros objetivos precisam ser igualmente considerados, especialmente os de cunho social. O grande desafio é justamente tentar conciliar todos os valores em jogo (ainda que pareçam irreconciliáveis à primeira vista). Nesse sentido, cf. DWORKIN, Ronald. *Do liberal values conflict?* In: *id.*; LILLA, Mark; SILVERS, Robert B. (orgs.). **The legacy of Isaiah Berlin**. Nova Iorque: The New York Review of Books, 2001, p. 73-90.

¹³ Cf. DWORKIN, Ronald. **Sovereign virtue: the theory and practice of equality**. Cambridge, EUA e Londres: Harvard University Press, 2000.

¹⁴ “Diante destas transformações vivenciadas, tal “novo mundo” pede, como é óbvio, novo(s) mecanismo(s) para o funcionamento da sua engrenagem, sendo a compreensão clássica, de modelo hierarquizado, inapta para acompanhar a velocidade com que os novos entes interagem, gerando novas formas de relação e demandas de solucionamento das problemáticas. É neste contexto social “multiforme”, de mutação, transformação, transição, e de (re)adaptação das estruturas da era moderna a uma nova (ainda em construção) era pós- moderna que exsurge, em “movimento centrípeto”, o conceito

não apenas significa o “derreter” de barreiras nacionais, como também o desabrochar de um mundo que clama por uma nova concepção do jurídico e do político. Ora, as estruturas rigidamente construídas pelo direito e pelo Estado foram suplantadas por uma realidade normativa plural, híbrida, flexível, em que o poder é inevitavelmente compartilhado com novos atores, não necessariamente estatais. Depois de ressaltadas essas mudanças, consistentes na remodelagem da ordem jurídica interna e internacional, será fácil perceber que a governança global emerge hoje como alternativa viável ao enfrentamento de desafios globais, esquivando-se da constituição de um “governo mundial”. Assim e ainda no mesmo capítulo, apresentarei uma sucinta trajetória dos modelos de governança, desde sua formulação inicial, voltada ao contexto interno, como (*good*) *governance*, até sua internacionalização, quando recebeu o nome de *global governance*.

Como num jogo de dominó, a *re*-configuração da ordem político-jurídica, a *re*-estruturação do poder decisório, a *re*-organização da autoridade pública, levam, por certo, ao questionamento do poder soberano estatal, tema a ser trabalhado no terceiro capítulo. Se bem que a soberania estatal já vinha sendo contestada há um certo tempo. Porém, é na “modernidade líquida” que esse processo de relativização se intensifica, dado o deslocamento progressivo de atributos do Estado para outras instâncias de decisão. O mesmo se verifica no contexto do direito tributário. Uma considerável parcela do poder de escolha em matéria tributária vem sendo sistematicamente deixada a cargo de organismos e fóruns internacionais. Assim sendo, o terceiro capítulo será dedicado a reavaliar a ideia de soberania estatal (com destaque para sua faceta tributária): como se constituiu, quais suas variantes teóricas e como deve ser hoje compreendida.

Os capítulos que compõem a segunda parte do trabalho expõem, um a um, o

da “*good governance*”, com o intento de harmonizar a interação destes novos actores do cenário internacional sem querer, contudo, ser ela própria “o centro” deste sistema. A fragmentação do “mundo social internacional” tem, pois, suas consequências no “mundo jurídico internacional”, sendo acompanhada pela renovação do discurso jurídico-político, com novos protagonistas que reivindicam a sua autonomia, liberdade de acção, e a sua participação decisória no sistema - um “*espace de décision ouvert le largement possible*”. Neste espaço estão, designadamente, as organizações internacionais, as ONGs, as associações e outros agrupamentos especializados da sociedade civil, assim como o forte sector privado do mercado económico.” MORIKAWA, Márcia Mieko. *Good governance* e o desafio institucional da pós-modernidade. **Systems: Revista de Ciências Jurídicas e Económicas**, v. 2, n. 1, p. 3-42, 2010, p. 5-6.

que denomino de “novos donos do poder de tributar”, *i.e.*, os principais organismos internacionais que investem em pesquisas tributárias, buscando desenvolver padrões regulatórios internacionais que sirvam para coordenar as relações fiscais transgovernamentais. O último capítulo dessa parte analisa, de forma crítica, um projeto de cooperação tributária internacional criado por iniciativa desses mesmos organismos internacionais, na tentativa de ampliar o diálogo entre os diversos atores envolvidos e, dessa forma, atribuir maior legitimidade ao processo de regulamentação global de questões fiscais.

Desvendado está o objeto do presente estudo, que tem por escopo compreender as transformações pelas quais passam o Estado e o direito na era pós-moderna, dominada pelo paradigma da governança, a fim de propor uma releitura do princípio soberano, que seja mais adequada ao momento presente. Por se inserir especificamente no campo do direito tributário, a atenção se volta às repercussões globais da regulamentação da tributação e sobretudo às implicações relativas à ideia de soberania tributária.

PARTE I
AS TRANSFORMAÇÕES DO DIREITO
(TRIBUTÁRIO) E DO ESTADO (FISCAL)

CAPÍTULO 1

UM “TRIBUTO” AO ESTADO-NAÇÃO

ALIOMAR BALEEIRO (1905-1978) abre seu clássico *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* com uma passagem que traduz, com extrema acuidade, o papel de realce ocupado pela atividade tributária dentro do imaginário político-jurídico. Dizia o ex-presidente do Supremo Tribunal Federal (STF), com um tom metafórico, que “[o] tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos.”¹⁵ E completava: “[o]nde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação.”¹⁶ Lembrava, por fim, que, mesmo em regimes dominados pelo comunismo, a figura do tributo se fez presente.¹⁷ De sorte que um “tributo” ao Estado-nação equivale a uma homenagem ao “tributo” e ao “poder de tributar”. A ser assim, os tópicos abaixo trabalharão, primeiramente, a importância do tributo para a criação e manutenção das modernas estruturas estatais; depois, serão enfrentados os dilemas vividos pela atividade tributante nas sociedades (pós-)modernas, tomadas por um culto inabalável aos direitos individuais, que põe em risco a integridade do Estado fiscal e a concretização da justiça social; na sequência, procederei a uma delimitação conceitual do poder tributário, conectando-o à ideia de soberania estatal; por último, serão apresentados os desafios tributários instaurados pela globalização, os quais têm preocupado autoridades públicas por todo o mundo.

1.1 O VALOR DO TRIBUTO PARA OS ESTADOS MODERNOS

Ao longo de toda a história da humanidade, o tributo sempre esteve, de um jeito ou de outro, vinculado a grandes acontecimentos de cunho político, como revoltas e inquietações populares.¹⁸ É bem de ver que as civilizações humanas sempre

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1.

¹⁶ *Loc. cit.*

¹⁷ *Loc. cit.*

¹⁸ BISWAS, Rajiv. Introduction: Globalisation, tax competition, and economic development. In: *id.* (org.). **International tax competition: globalisation and fiscal sovereignty**. Londres: Commonwealth Secretariat, 2002, p. 1-14, p. 1-2.

conviveram com espécies tributárias, sendo por elas modeladas desde a Antiguidade.¹⁹ Primeiramente como símbolo da escravidão, o tributo passou à condição de expressão da liberdade política, como elemento indispensável à realização do ideal democrático. É bastante conhecida a feliz expressão de OLIVER WENDELL HOLMES JR. (1841-1935), segundo a qual tributos são o preço que se paga para viver em uma sociedade civilizada.²⁰ “Para o bem ou para o mal”,²¹ o tributo é *conditio sine qua non* do Estado moderno. Deveras, o modelo de Estado tal qual o conhecemos jamais pode se dar ao luxo de abdicar de seu poder de tributar, sob pena de inviabilizar o exercício de suas funções primordiais. Não foi por outra razão que ninguém menos do que o autor do *Leviathan: or the Matter, Form and Power of a Commonwealth Ecclesiastical and Civil* incluiu esse inafastável poder entre os “direitos ou marcas” que constituem a “essência da soberania”. Ressaltou o filósofo inglês que, diferentemente de outras prerrogativas, cuja renúncia não traria grandes prejuízos ao exercício das funções estatais, a não cobrança de exações tornaria o Estado débil, sem condições mínimas de garantir a segurança, a ordem, a paz.

São estes os direitos que constituem a essência da soberania, e são as marcas pelas quais se pode distinguir em que homem, ou assembléia de homens, se localiza e reside o poder soberano. Porque esses direitos são incomunicáveis e inseparáveis. O poder de cunhar moeda, de dispor das propriedades e pessoas dos infantes herdeiros, de ter opção de compra nos mercados, assim como todas as outras prerrogativas legais, pode ser transferido pelo soberano, sem que por isso perca o poder de proteger os seus súditos. Mas se transferir o comando da *militia* será em vão que conservará o poder judicial, pois as leis não poderão ser executadas. Se alienar o poder de recolher impostos, o comando da *militia* será em vão, e se renunciar à regulação das doutrinas os súditos serão levados à rebelião com medo a espíritos.²²

JOSEPH A. SCHUMPETER (1883-1950), um dos fundadores da “sociologia fiscal”, afirmava que o que desencadeou o alvorecer do Estado moderno foi a necessidade de contenção da crise fiscal que assolava o predecessor regime feudal.

¹⁹ Cf. ADAMS, Charles. **For good and evil**: the impact of taxes on the course of civilization. 2ª ed. Lanham, Nova Iorque e Oxford: Madison Books, 2001.

²⁰ A frase, proferida durante um julgamento da *US Supreme Court*, na qualidade de *associate justice*, tem o seguinte conteúdo: “*Taxes are what we pay for civilized society, including the chance to insure.*” UNITED STATES. Supreme Court of the United States. *Compañia General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue*. No. 42. 275 U.S. 87, 48 S.Ct. 100, 72 L.Ed. 177. Washington, DC, 21 nov. 1927.

²¹ ADAMS, C. **For good and evil**... *cit.*

²² *Id.* **Leviatã**: ou matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil. Org. por Richard Tuck, ed. brasil. superv. por Eunice Ostrensky, trad. por João Paulo Monteiro, Maria Beatriz Nizza da Silva e Cláudia Berliner, rev. trad. por Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 155.

Tendo em vista o crescente endividamento dos príncipes, principalmente em consequência dos problemas financeiros trazidos pelas constantes guerras que travavam, fez-se mister a “criação” de um sistema tributário unificado, concentrado em um poder central, por meio do qual fosse possível angariar recursos para a estabilização política e econômica dos territórios. Paradoxalmente, e fazendo lembrar o velho dilema do ovo e da galinha, pode-se dizer que o tributo é tanto a “criatura” quanto o “criador” do Estado moderno.

Impostos não só ajudaram a criar o Estado. Eles ajudaram a formá-lo. O sistema tributário foi o órgão cujo desenvolvimento envolveu os outros órgãos. De nota fiscal em mãos, o Estado penetrou as economias privadas e ganhou crescente domínio sobre elas. O imposto traz dinheiro e espírito calculante a cantos onde não existiam e, assim, torna-se um fator de formação do próprio organismo que o desenvolveu. O tipo e o nível de impostos são determinados pela estrutura social, mas uma vez existentes os impostos, eles se tornam uma alça, por assim dizer, que os poderes sociais podem agarrar a fim de mudar essa estrutura.²³

A atividade tributária do Estado não se resume, contudo, à função de estabilização da economia. Consoante a festejada (e sempre atual) “teoria das finanças públicas” de RICHARD A. MUSGRAVE (1910-2007), submetida à comunidade acadêmica no ano de 1959, três são as finalidades financeiras do Estado: a função do ramo alocativo (*The Allocation Branch*), a função do ramo distributivo (*The Distribution Branch*) e a função do ramo estabilizador (*The Stabilization Branch*).²⁴ De acordo com tais “funções fiscais”, cabem ao Estado as imprescindíveis tarefas de determinar onde serão alocados os recursos e de provisionar bens públicos (*public goods*), de promover equidade na tributação e justiça distributiva e de fazer, ao estilo keynesiano,²⁵ macropolítica, intervindo no mercado via mecanismos de natureza tributária, com vistas a sobrepujar elevadas taxas de desemprego e de inflação e deixar para trás ciclos de

²³ “*Taxes not only helped to create the state. They helped to form it. The tax system was the organ the development of which entailed the other organs. Tax bill in hand, the state penetrated the private economies and won increasing dominion over them. The tax brings money and calculating spirit into corners in which they do not dwell as yet, and thus becomes a formative factor in the very organism which has developed it. The kind and level of taxes are determined by the social structure, but once taxes exist they become a handle, as it were, which social powers can grip in order to change this structure.*” SCHUMPETER, Joseph A. *The crisis of the tax state*. In: *id. The economics and sociology of capitalism*. Org. por Richard Swedberg. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 99-140, p. 108.

²⁴ MUSGRAVE, Richard A. *The theory of public finance: a study in public economy*. International Student Edition. Nova Iorque, Toronto e Londres: McGraw-Hill Book Company, 1959, p. 6 *et seq.*

²⁵ Cf. KEYNES, John Maynard. *The general theory of employment, interest, and money*. Adelaide: The University of Adelaide Library, 2012 [eBooks@Adelaide].

depressão econômica.²⁶ O professor emérito da Universidade Harvard e sua esposa, PEGGY B. MUSGRAVE, assim elucidam essas nobres tarefas deixadas a cargo do poder público:

1. A provisão de bens sociais, ou o processo pelo qual o uso de recursos total é dividido entre bens privados e sociais e pelo qual o conjunto de bens sociais é escolhido. Esta disposição pode ser chamada de *função de alocação* da política orçamentária. As políticas regulatórias, que também podem ser consideradas parte da função de alocação, não estão incluídas aqui porque não são o principal problema da política orçamentária.
2. Ajuste da distribuição de renda e riqueza para assegurar a conformidade com o que a sociedade considera um estado “equânime/equitativo” (*fair*) e “justo” de distribuição, aqui referida como a *função de distribuição*.
3. O uso da política orçamentária como um meio de manter níveis elevados de emprego, um grau razoável de estabilidade do nível de preços e uma taxa adequada de crescimento econômico, com a possibilidade de efeitos sobre o comércio e sobre a balança de pagamentos. Referimo-nos a todos esses objetivos como a *função de estabilização*.²⁷

Daí que o Estado moderno se constitui necessariamente em Estado fiscal, que imprescinde da cobrança de tributos para cumprir suas missões. Parafraseando JOSÉ CASALTA NABAIS, “[c]omeça, hoje em dia, a ser trivial afirmar que o actual estado é, na generalidade dos países contemporâneos, e mormente nos desenvolvidos, um estado fiscal.”²⁸ Enfim, as necessidades arrecadatórias, que são satisfeitas via tributação, estão hoje na base das instituições políticas, de tal sorte que o tributo pode ser considerado a

²⁶ MUSGRAVE, Richard A. The nature of the fiscal state: the roots of my thinking. *In: id.; BUCHANAN, James M. Public finance and public choice: two contrasting visions of the state.* Cambridge, EUA e Londres: The MIT Press, 1999, p. 29-49, p. 36-49.

²⁷ “1. *The provision for social goods, or the process by which total resource use is divided between private and social goods and by which the mix of social goods is chosen. This provision may be termed the allocation function of budget policy. Regulatory policies, which may also be considered a part of the allocation function, are not included here because they are not primarily a problem of budget policy.* 2. *Adjustment of the distribution of income and wealth to ensure conformance with what society considers a "fair" and "just" state of distribution, here referred to as the distribution function.* 3. *The use of budget policy as a means of maintaining high employment, a reasonable degree of price level stability, and an appropriate rate of economic growth, with allowances for effects on trade and on the balance of payments. We refer to all these objectives as the stabilization function.*” *Id.*; MUSGRAVE, Peggy B. **Public finance in theory and practice.** International Edition. 5ª ed. Nova Iorque: McGraw-Hill Book Company, 1989, p. 6.

²⁸ E insiste o tributarista português: “[...] sendo o estado fiscal o estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos, facilmente compreende que ele tem sido (e é) a regra do estado moderno. [...] Tendo em conta, porém, que o estado absoluto foi ultrapassado com o triunfo do liberalismo e que as exceções referidas dos estados ‘socialistas’ (entretanto entrados em colapso) e dos raríssimos estados ‘petrolíferos’ ou dependentes do jogo não têm qualquer peso significado, podemos afirmar que o estado fiscal tem sido (e é) a característica dominante e permanente do estado (moderno), não obstante a sua evolução trazida na passagem do estado liberal para o estado social.” NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012 (Teses de Doutoramento), p. 191-194.

viga-mestra do Estado, sem o qual as estruturas política, econômica e jurídica deixariam de existir.²⁹

1.2 A TRIBUTAÇÃO E OS MITOS DA (PÓS-)MODERNIDADE

Apesar da incontestável importância do tributo, verificada tanto no processo de edificação das modernas comunidades políticas, quanto no desempenho das funções estatais de manutenção de um sistema de direitos estável e justo para todos os seus membros, a radicalização de mitos ultraindividualistas de uma cultura de consumo narcisista—que domina a contextura social, absolutizando o “eu” e cultuando um insaciável gozo dos desejos—tem minado as pretensões arrecadatórias das autoridades públicas, em prejuízo da paz social.³⁰ Numa “sociedade individualizada”,³¹ que é marcada pela precarização dos vínculos sociais, espalha-se entre a população a bizarra ideia de que, se os mais ricos pagarem menos impostos, será, no final das contas, melhor para todo mundo, *i.e.*, de que “a riqueza de poucos beneficia a todos”.³² O pior é que essas fábulas não se restringem à opinião popular, contaminando, por vezes, a leitura que se faz dos textos constitucional-legais, como se percebe pela difusão de discursos jurídicos libertários. Com o objetivo de afastar esse nefasto modo de pensar a ciência do direito, faz-se mister proceder a uma desconstrução de algumas “lendas urbanas”.

²⁹ STEWART, Miranda. Introduction: New research on tax law and political institutions. *In: id.* (org.). **Tax law and political institutions**. Sydney: The Federation Press, 2007, p. 1-9, p. 1 *et seq.*

³⁰ GILLES LIPOVETSKY fala em uma “sociedade moda”, dominada pela frivolidade, pelo consumo, pela comunicação, resultado de uma sequência de revoluções individualistas. LIPOVETSKY, Gilles. Pós-modernidade e hipermodernidade. *In: FORBES, Jorge; REALE Jr., Miguel; FERRAZ Jr., Tercio Sampaio. A invenção do futuro: um debate sobre a pós-modernidade e a hipermodernidade*. Barueri: Manole, p. 65-78.

³¹ Cf. BAUMAN, Zygmunt. **The individualized society**. Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2001.

³² BAUMAN identifica quatro “grandes mentiras” flutuando sobre uma “mentira ainda maior”; esta, a de que a “realidade” de competição, corrupção, inveja, egoísmo, guerra perpétua, tracejada pelo modelo capitalista, seria imutável, por pertencer à “ordem natural das coisas”. Daí são derivadas as falsas crenças de que (i) o *crescimento econômico* é a único e melhor meio de resolver todos os problemas da humanidade; (ii) o *aumento perpétuo do consumo* também seria a única alternativa viável para se alcançar a felicidade geral; (iii) a *desigualdade de humanos é natural*, de modo que não adianta tentar combatê-la; e (iv) a *rivalidade* não só é inevitável como necessária para o progresso da ordem social. *Id.* **Does the richness of the few benefit us all?** Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2013, p. 27 *et seq.*

De início, é preciso lembrar que a tributação é, para as sociedades que se dizem livres e democráticas, condição de possibilidade; de tal sorte que, sem tributos, não há liberdade (“tributo como preço da liberdade”),³³ muito menos propriedade (*no property without taxation*).³⁴ Como escorreitamente argumentado por STEPHEN HOLMES & CASS R. SUNSTEIN, a velha dicotomia entre direitos negativos e positivos é ilusória, pois a garantia de qualquer direito gera custos financeiros ao Estado.³⁵ Posto da maneira mais simples possível: “direitos não nascem em árvores”.³⁶ Todo direito—mesmo os de não-intervenção, segurança, proteção, que resguardam a chamada “liberdade negativa”³⁷—é, nesse sentido, um “direito positivo”, cuja garantia depende da regular cobrança de impostos.

Sobre a relação entre tributação e propriedade privada, insta recordar o brilhante trabalho de desmistificação dos direitos reais levado a cabo por LIAM MURPHY & THOMAS NAGEL.³⁸ Como aclaram os filósofos da Universidade de Nova Iorque, direitos de propriedade nada mais são que um construto humano, algo “inventado” pelo homem; sua natureza é eminentemente convencional e sua existência depende de um arranjo político-jurídico que os reconheça e assegure sua fruição, de modo que não há falar em sistema de propriedade anterior ao sistema tributário.³⁹ Com efeito, a própria

³³ “O tributo é o preço pago pela liberdade, eis que o indivíduo se distancia do Estado na medida em que a prestação fiscal substitui os deveres pessoais e alivia as prestações jurídicas.” TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 37.

³⁴ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Nova Iorque e Londres: W. W. Norton & Company, 1999 [Kindle Edition].

³⁵ *Ibid.*

³⁶ Cf. GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. No mesmo sentido, cf. NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *In: id. Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005, v. 1, rep. em *id. Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 163-196. Cf., ainda, *id.* Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. *In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. Constituição financeira, econômica e social: ordem financeira, ordem econômica, ordem social*. Revista dos Tribunais, 2011 (Edições Especiais – 100 anos: Doutrinas Essenciais – Direito Constitucional, v. 6), p. 1.033-1.066.

³⁷ Desde a seminal palestra proferida por ISAAH BERLIN (1909-1997) na Universidade de Oxford em 31 de outubro de 1958, é conhecida a distinção entre liberdades negativas e positivas. Cf. BERLIN, Isaiah. Two concepts of liberty. *In: id. Liberty: incorporating “Four essays on liberty”*. Org. por Henry Hard, art. por Ian Harris. Oxford: Oxford University Press, 2002, p. 166-217.

³⁸ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership: taxes and justice**. Oxford: Oxford University Press, 2002. Cf., ainda, CHRISTMAN, John. **The myth of property: toward an egalitarian theory of ownership**. Nova Iorque e Oxford: Oxford University Press, 1994.

³⁹ “O caráter convencional da propriedade é ainda mais difícil de perceber do que o da linguagem; é fácil perder de vista a ideia de que o salário em troca do qual você concorda em vender seu trabalho, e seu

noção corriqueira, empregada no dia-a-dia pelo cidadão comum, no sentido de que se “paga” tributo ao Estado é um completo *nonsense*, uma vez que pressupõe uma propriedade pré-existente à ordem estatal. Esse modo de pensar pode ser atribuído ao culto ao hiperindividualismo que toma conta das sociedades,⁴⁰ segundo o qual as pessoas são donas de seus destinos, não devendo nada a ninguém, muito menos ao Estado. Sem desconsiderar a contribuição individual de cada cidadão para a produção da riqueza social, não há como negar, todavia, o papel desempenhado pelo Estado como viabilizador do próprio processo produtivo.⁴¹ Com acerto, pondera RONALD DWORKIN (1931-2013):

empregador concorda em lhe pagar, é uma mera cifra a ser registrada nos livros de contabilidade. Só guarda uma relação indireta com os direitos de propriedade sobre as rendas disponíveis que resultarão da transação dentro do sistema legal vigente; e esses direitos só são moralmente legítimos em virtude da legitimidade do sistema. A visão convencionalista, porém, é soterrada por uma intuição simples e inadvertida do que é meu e do que é seu. Mas o fato é que essa intuição depende de todo um sistema de leis que regem a propriedade: ela não pode ser usada como critério de avaliação do sistema.” *Id.; id.* **O mito da propriedade:** os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 99.

⁴⁰ Cf. CALLERO, Peter L. **The myth of individualism:** how social forces shape our lives. 2ª ed. Plymouth: Rowman & Littlefield Publishers, 2013.

⁴¹ Nem mesmo os americanos, ávidos pelo sucesso individual, parecem mais inteiramente convictos de que o trabalho árduo e o espírito empreendedor são suficientes para se alcançar o *American dream*. É o que revela um recente discurso do atual presidente BARACK OBAMA, proferido em 13 de julho de 2012, durante sua campanha de reeleição: “Há um grande número de americanos ricos, bem sucedidos, que concordam comigo—porque eles querem dar algo de volta. Eles sabem que não—olha, se você foi bem sucedido, você não chegou lá por conta própria. Você não chegou lá por conta própria. Estou sempre impressionado com as pessoas que pensam, bem, deve ser porque eu sou muito inteligente. Há um monte de pessoas inteligentes lá fora. Deve ser porque eu trabalhei mais do que todos os outros. Deixe-me lhes dizer uma coisa—há um monte de pessoas trabalhadoras lá fora. (Aplausos). Se você foi bem sucedido, alguém ao longo do caminho lhe deu alguma ajuda. Houve um grande professor em algum lugar em sua vida. Alguém ajudou a criar este sistema americano inacreditável que temos que lhe permitiu prosperar. Alguém investiu em estradas e pontes. Se você tem um negócio—você não construiu isso. Alguém fez isso acontecer. A *internet* não se inventou por conta própria. Pesquisas governamentais criaram a *internet*, de modo que todas as empresas pudessem ganhar dinheiro com a *internet*. O ponto é, é que quando conseguimos, conseguimos por causa da nossa iniciativa individual, mas também porque fazemos coisas juntos.” Cf. o original: “*There are a lot of wealthy, successful Americans who agree with me—because they want to give something back. They know they didn’t—look, if you’ve been successful, you didn’t get there on your own. You didn’t get there on your own. I’m always struck by people who think, well, it must be because I was just so smart. There are a lot of smart people out there. It must be because I worked harder than everybody else. Let me tell you something—there are a whole bunch of hardworking people out there. (Applause). If you were successful, somebody along the line gave you some help. There was a great teacher somewhere in your life. Somebody helped to create this unbelievable American system that we have that allowed you to thrive. Somebody invested in roads and bridges. If you’ve got a business—you didn’t build that. Somebody else made that happen. The Internet didn’t get invented on its own. Government research created the Internet so that all the companies could make money off the Internet. The point is, is that when we succeed, we succeed because of our individual initiative, but also because we do things together.*”). OBAMA, Barack. Home > Briefing room > Speeches & remarks> Remarks by the president at a campaign event. **The White House**. Disponível em: <<http://www.whitehouse.gov/the-press-office/2012/07/13/remarks-president-campaign-event-roanoke-virginia>>. Acesso em: 13 dez. 2013.

Começamos por reconhecer que praticamente tudo o que o governo de uma grande comunidade política faz—ou não faz—afeta os recursos que cada um dos seus cidadãos tem para enfrentar a vida. Assim, um Estado não pode escapar às demandas de igual consideração negando responsabilidade pela situação econômica de cada cidadão. Claro, o recurso que qualquer cidadão tem em determinado momento é resultado de muitas variáveis, incluindo suas faculdades e habilidades físicas e mentais, suas escolhas passadas, sua sorte, as atitudes dos outros em relação a ele, e seu poder ou vontade de produzir o que os outros querem. Podemos chamar estas, suas variáveis econômicas pessoais. Mas o resultado de todas essas variáveis pessoais para seus recursos e oportunidades concretos será em todo caso também dependente de variáveis políticas: as leis e políticas das comunidades em que vive ou trabalha. Podemos chamar essas leis e políticas de “ajuste político”. As leis tributárias são, naturalmente, uma parte importante do “ajuste político”, mas todas as outras partes do direito também pertencem ao “ajuste político”: a política fiscal e monetária, direito do trabalho, direito e política ambiental, planejamento urbano, política externa, política de saúde, política de transportes, regulação de drogas e alimentos, e tudo o mais. A alteração de qualquer uma dessas políticas ou leis mudaria a distribuição da riqueza pessoal e oportunidade na comunidade, dadas as mesmas escolhas, sorte, atitudes e outras variáveis pessoais de cada pessoa.⁴²

A propensão contemporânea à subvalorização das funções estatais, em especial da atividade tributária, olvidando-se de que a alternativa à ausência de governo e de um sistema de tributação é o “estado da natureza” hobbesiano, onde impera a anarquia, a desordem, o caos, a “guerra de todos contra todos” (*bellum omnium contra omnes*),⁴³ explica a profusão de um infundado libertarismo (ou libertarianismo), de matriz jusnaturalista (*natural-rights libertarianism*),⁴⁴ que equipara a tributação ao trabalho

⁴² “We start by recognizing that just about everything the government of a large political community does—or does not do—affects the resources each of its citizens has with which to face his life. So a state cannot escape the demands of equal concern by disavowing responsibility for the economic position of any citizen. Of course, the resource that any citizen has at any given moment is a function of many variables, including his physical and mental powers and abilities, his past choices, his luck, the attitudes of others toward him, and his power or desire to produce what others want. We may call these his personal economic variables. But the upshot of all these personal variables for his actual resources and opportunities will in every case also depend on political variables: on the laws and policies of the communities in which he lives or works. We may call these laws and policies the political settlement. The tax laws are of course an important part of the political settlement, but every other part of the law belongs to the political settlement as well: fiscal and monetary policy, labor law, environmental law and policy, urban planning, foreign policy, health care policy, transportation policy, drug and food regulation, and everything else. Changing any of these policies or laws would change the distribution of personal wealth and opportunity in the community, given the same choices, luck, attitudes, and other personal variables of each person.” DWORKIN, Ronald. **Is democracy possible here?** Principles for a new political debate. Princeton e Oxford: Princeton University Press, 2006, p. 98-99.

⁴³ Cf. HOBBS, Thomas. **Leviathan**: or the matter, form, and power of commonwealth ecclesiastical and civil. Thomas Hobbes of Malmesbury. Printed for Andrew Crooke, at the Green Dragon in St. Paul’s Churchyard, 1651 (A Public Domain Book), *pass.* [Kindle Edition].

⁴⁴ Veja-se o excelente *review* de T. NAGEL de *Anarchy, State, and Utopia* (1974) de ROBERT NOZICK (1938-2002), demonstrando a completa implausibilidade das premissas libertárias, como o próprio NOZICK acabou reconhecendo mais tarde. NAGEL, Thomas. Nozick: libertarianism without foundations. *In: id. Other minds: critical essays 1979-1994*. Oxford: Oxford University Press, 1995, p. 137-149.

forçado ou à expropriação.⁴⁵ Ora, é o Estado que, como comunidade política organizada e orientada para a realização do bem comum, distribui, por intermédio de suas políticas e legislações, sempre lastreadas no interesse público, direitos de propriedade aos seus membros, como resultado da subtração daquilo que é devido a título de tributos. O que é o “livre mercado” senão uma das partes da engrenagem montada e preservada pelo Estado? As pessoas muitas vezes se esquecem de que o modelo de economia capitalista que possibilita a concentração e cumulação de riqueza não é filho da mãe-natureza, mas um artefato humano, ao qual é atribuída a função—não-excludente—de distribuição de recursos aos membros da comunidade. Quando esse engenho distributivo fracassa, promovendo injustiças, é dever do Estado intervir, precipuamente pela via dos tributos, para corrigir distorções e restaurar (ou instaurar) a igualdade.⁴⁶ A concepção tributária

⁴⁵ SANDEL, Michael J. **Justice: what’s the right thing to do?** Grã-Bretanha: Allen Lane, 2009, p. 110. Quando falo em libertarismo, estou a me referir à tradição conservadora de direita (*right-libertarianism* ou *right-wing libertarianism*), que rejeita qualquer ideal de justiça social, e não ao chamado libertarismo de esquerda (*left-libertarianism* ou *left-wing libertarianism*), que se aproxima do liberalismo igualitário. Infelizmente, essa posição anti-igualitária não tem sido defendida apenas nos EUA, berço do pensamento neolibertário, mas se disseminado até mesmo por países cuja Constituição não comporta tais posturas, como a nossa, a qual é expressa, em várias passagens, quanto ao compromisso com a justiça social: por exemplo, ao elencar como “objetivos fundamentais” a erradicação da pobreza e marginalização, a redução de desigualdades sociais e regionais, o desenvolvimento nacional, ao estabelecer que a propriedade cumprirá sua “função social”, ao submeter a ordem econômica e social à “justiça social”, etc. Cf. a redação do preâmbulo e dos arts. 3º, 5º, XXIII, 170 e 193. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 7 dez. 2013. Apesar disso, permanece submerso, no discurso de vários tributaristas pátrios, um “libertarismo vulgar” (*everyday libertarianism*), como apelidado por NAGEL & MURPHY, *i.e.*, “[...] um conjunto de pressupostos irrefletidos e geralmente tácitos que não resistem a um exame atento, e tem de ser substituído pela concepção que entende os direitos de propriedade como algo que depende do sistema jurídico que os define. Uma vez que os impostos são um elemento absolutamente essencial desse sistema, a ideia de um direito natural à propriedade da renda pré-tributária—renda que nem sequer existiria sem o governo sustentado pelos impostos—simplesmente não tem sentido. A renda pré-tributária que cada um de nós ‘tem’ inicialmente, e que o governo deve tirar de nós equitativamente, só tem realidade nos livros de contas.” MURPHY, L.; NAGEL, T. **O mito da propriedade...** *cit.*, p. 51. Um dos poucos autores brasileiros que tem se insurgido contra esse inadmissível modo de pensar a tributação é MARCIANO SEABRA DE GODÓI. Nesse sentido, cf. GODÓI, Marciano Seabra. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. *In*: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos entre estado, constituição e direito tributário**. Brasília: Consulex, 2012, p. 193-205.

⁴⁶ “A economia capitalista de mercado é o melhor meio de que dispomos para gerar empregos, criar riquezas, empregar o capital na produção e distribuir bens e serviços. Por outro lado, ela inevitavelmente gera grandes desigualdades econômicas e sociais, que frequentemente se tornam hereditárias e que, a menos que se tomem medidas especiais para combater esses efeitos, deixam um segmento significativo da sociedade em condições de privação não só relativa, mas absoluta. Ao nosso ver, embora todo governo tenha o dever fundamental de garantir a segurança contra a coerção e a violência dentro e fora de suas fronteiras, e de proporcionar a ordem legal e jurídica que torna possível a prosperidade, ele tem outro dever quase tão importante quanto esses: o dever de, sem prejudicar o poder produtivo do sistema, encontrar meios para limitar os danos inevitavelmente infligidos aos que saem

do Estado aqui defendida se alinha precisamente ao pensamento de R. A. MUSGRAVE, para quem:

Recursos fiscais são necessários para executar as funções estatais, e a maneira com que são obtidos molda como indivíduos e Estado se relacionam. [...] A política pública entra, não como uma aberração da “ordem natural” dos mercados privados, mas como um meio igualmente válido ou natural de lidar com um diferente conjunto de problemas. A mão visível dos processos orçamentários, em suma, não é menos “natural” do que a mão invisível do mercado. [...] Essa ordem, apresso-me a acrescentar, inclui não apenas o uso “Pareto eficiente” dos recursos, embora seja importante, mas também dimensões outras e não menos vitais de coexistência social—justiça distributiva e o balanceamento de direitos e obrigações individuais, sobre os quais um conceito significativo de liberdade tem que ser construído. Uma visão da economia fiscal que afirma que tudo está bem quando o ótimo de Pareto prevalece ignora esses componentes essenciais da convivência social e falha em bases tanto normativas quanto positivas. Sem acolher um sentido de justiça social, uma boa sociedade não pode ser definida, e sem ela uma sociedade democrática não pode funcionar.⁴⁷

Em linhas gerais, pode-se tranquilamente consignar que são falaciosas argumentações que se arvorem na noção de rendimentos pré-tributários, como “direitos naturais” aos supostos “frutos do suor, do esforço e do trabalho”. Pelo menos quatro são os equívocos identificados nesse modo de raciocinar. Primeiro, por se erigir sobre a noção de “meritocracia”, que constitui um conceito *prima facie* problemático.⁴⁸ Segundo, por dogmatizar o mérito ou merecimento (*merit* ou *desert*), como se fosse o critério de justiça por excelência—“auto-evidente”, “natural”, “único”, “imutável”, “eterno”, tão absoluto que dispensaria qualquer justificação prévia.⁴⁹ Terceiro, por

perdendo na competição do mercado.” MURPHY, L.; NAGEL, T. **O mito da propriedade...** *cit.*, p. 248-249.

⁴⁷ “Fiscal resources are needed to execute state functions, and the way in which they are rendered shapes how individuals and the state are related. [...] Public policy enters, not as an aberration from the ‘natural order’ of private markets but as an equally valid or natural means of addressing a different set of problems. The visible hand of budgetary processes, in short, is no less ‘natural’ than the invisible hand of the market. [...] That order, I hasten to add, includes not only Pareto efficient use of resources, important though that is, but also other and no less vital dimensions of social coexistence—distributive justice and the balance of individual rights and obligations upon which a meaningful concept of liberty has to be built. A view of fiscal economics, which holds that all is well is only Pareto optimality prevails, bypasses these essential components of social coexistence and fails on both normative and positive grounds. Without allowing for a sense of social justice the good society cannot be defined, and without it democratic society cannot function.” MUSGRAVE, R. A. *The nature of the fiscal state... cit.*, p. 30-32.

⁴⁸ Cf. McNAMEE, Stephen J.; MILLER Jr., Robert K. **The meritocracy myth**. 2ª ed. Lanham, Boulder, Nova Iorque, Toronto e Plymouth: Rowman & Littlefield Publishers, 2009.

⁴⁹ Desde a Grécia Antiga, diversos foram os conceitos de justiça distributiva fornecidos pelo pensamento filosófico. Contudo, é possível reparti-los em dois grandes grupos: um mais antigo, dos que defendem uma distribuição com base no mérito, *i.e.*, naquilo que as pessoas merecem; e um mais atual, baseado

ignorar o contexto histórico-cultural indispensável à aquisição da propriedade (“loteria social”), bem como que inexistente justificativa para se premiar “habilidades” e “talentos” herdados de modo moralmente arbitrário (“loteria natural”).⁵⁰ Em quarto lugar, por utilizar uma (mercado)lógica—importada diretamente das relações econômicas—que insiste em um conceito pré-moderno (logo, anacrônico) de justiça distributiva, já há muito superado, e cujo lugar é hoje ocupado pela ideia de necessidade (*need*).⁵¹

1.3 O PODER DE TRIBUTAR (E DE NÃO TRIBUTAR) COMO EXPRESSÃO DA SOBERANIA ESTATAL

Para ONOFRE ALVES BATISTA JR., o “poder de tributar”—que às vezes aparece como “poder tributário”, “potestade tributária”, “direito impositivo (ou de imposição)” ou simplesmente “poder/direito de instituir e cobrar tributos”, dentre outras designações equiparáveis—nada mais é que a faceta fiscal do poder de polícia estatal *lato sensu*; é a projeção tributante do poder público.⁵² Essa manifestação especialíssima no terreno

nos ideias de igualdade e necessidade. RAPHAEL, D. D. **Concepts of justice**. Oxford: Clarendon Press, 2001, *pass*.

⁵⁰ Boa parte da clássica teoria da justiça de JOHN RAWLS (1921-2002) é dedicada a refutação da possibilidade de distribuição de recursos com base no suposto mérito de cada um, já que os resultados obtidos por uma pessoa em vida dependem em larga medida de pura sorte ou azar, seja porque as circunstâncias políticas e econômicas de onde nasceu lhe favoreceram (“loteria social”), seja porque seus pais transmitiram-lhe geneticamente suas qualidades (“loteria natural”). RAWLS, John. **A theory of justice**. Ed. rev. Cambridge, EUA: The Belknap Press of Harvard University Press, 1999, p. 64-65, 89.

⁵¹ Até o tempo de A. SMITH, prevalecera o conceito antigo de justiça distributiva, baseado na meritocracia, o qual influenciou o pensamento liberal do filósofo e economista escocês, apesar dele já se mostrar preocupado com a melhoria da condição dos mais pobres. Foi sobretudo a partir do século XVIII, com as contribuições do revolucionário FRANÇOIS NOËL BABEUF (1760-1797)—um dos líderes políticos da Revolução Francesa—e do filósofo alemão JOHANN GOTTLIEB FICHTE (1792-1814), que o foco passou para a necessidade. Coube, então, ao grande filósofo político J. RAWLS fornecer uma sistematização clara e precisa desse novo conceito de justiça distributiva. Cf. a trajetória histórica do conceito de justiça distributiva, desde a Antiguidade até o momento presente, em FLEISCHACKER, Samuel. **A short history of distributive justice**. Cambridge, EUA e Londres: Harvard University Press, 2004.

⁵² BATISTA Jr., O. A. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 141. No Brasil, uma definição legal de poder de polícia pode ser encontrada no art. 78 do CTN, *in verbis*: “Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 28.12.1966) Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável,

tributário da autoridade político-estatal—podendo ser assim chamada de “poder de polícia no direito tributário” ou, ainda, “poder de polícia fiscal em sentido amplo”—se desdobra em três espécies: **1)** o poderio para dispor propriamente sobre direito tributário, instituindo, majorando, extinguindo e/ou reduzindo exações (“poder tributário”); **2)** o poderio para intervir, por meio de atos de tributação, na esfera particular, restringindo a liberdade individual, em prol da satisfação de um interesse público imediato e da promoção do bem comum, porém com finalidade regulatória, diversa da arrecadatória (“poder tributário extrafiscal”); e **3)** o poderio para impor aos particulares o cumprimento de deveres instrumentais (também conhecidos como “obrigações acessórias”), que sirvam à garantia de uma tributação justa e eficiente (“poder de polícia fiscal”).⁵³

A mais importante dessas três ramificações é, sem dúvidas, a primeira, seu sentido estrito ou técnico, que consubstancia o poder para “[...] a criação, instituição ou estabelecimento de impostos [...]”⁵⁴—na dicção do texto constitucional norte-americano: *power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises*.⁵⁵ Nesse poder de “inventar” exações (*Steuererfindungsrecht*), estão reunidos todos os atributos essenciais para a disciplina da atividade de tributação. Como um dos mais elementares componentes do “*status* de soberano”,⁵⁶ exhibe, pois, duas dimensões igualmente relevantes:⁵⁷ uma positiva, constituída pelas conhecidas capacidades de instituição e

com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.” BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Planalto**, Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 7 dez. 2013.

⁵³ BATISTA Jr., O. A.. **O poder de polícia fiscal...** *cit.*, p. 143-144.

⁵⁴ NABAIS, J. C. **O dever fundamental de pagar impostos...** *cit.*, p. 269.

⁵⁵ UNITED STATES. Home > Reference home > Constitution of the United States. **Senate**. Disponível em: <http://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm>. Acesso em: 13 dez. 2013.

⁵⁶ CHRISTIANS, Allison. Sovereignty, taxation, and social contract. **Minnesota Journal of International Law**, v. 18, n. 1, p. 99-153, 2009, p. 105, 107.

⁵⁷ Na lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, “[o]bviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, através da não-tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas. O que queremos significar é que quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais.” CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25ª ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 507.

majoração de tributos, e outra negativa, que se refere especificamente às chamadas “exonerações tributárias”.⁵⁸ Quando se fala no “poder de tributar”, portanto, já está pressuposto o “poder de não-tributar”, assim entendida a faculdade de excluir e minorar tributos.⁵⁹

Desde a Magna Carta (*Magna Charta Libertatum seu Concordiam inter regem Johannem at barones pro concessione libertatum ecclesiae et regni angliae*), assinada em 15 de junho de 1215 pelo rei inglês “João-Sem-Terra”, comprometendo-se a obter o prévio consentimento dos barões ingleses antes de proceder à cobrança de exações, o exercício do poder de tributar e de não tributar (ou de exonerar) se submete aos órgãos representativos;⁶⁰ daí a máxima que inspira o caro princípio da legalidade tributária: *no taxation without representation*.⁶¹ Reproduzida no *Act of Appropriation* de 1626, depois

⁵⁸ A expressão remonta à teoria desenvolvida por SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO em sede de doutoramento, compreendendo toda e qualquer forma de desonerar o sujeito passivo do cumprimento de obrigações tributárias: hipóteses de não-incidência (constitucionalmente e legalmente qualificadas), imunidades, isenções, reduções (diretas e indiretas) de bases de cálculo e alíquotas, deduções e concessões de créditos presumidos, remissões e devoluções de valores legitimamente recolhidos aos cofres públicos, etc. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 199 *et seq.*

⁵⁹ O poder de não tributar pode ser dividido, por sua vez, em: (i) “poder de não tributar em sentido amplo” (manifestação passiva), naqueles casos em que o legislador, em razão do caráter facultativo do exercício do poder tributário, se mantém inerte diante de uma situação em que poderia ser criada uma hipótese de incidência; e (ii) “poder de tributar em sentido estrito” (manifestação ativa), naqueles casos em que o legislador age (portanto, de modo comissivo) no sentido de desonerar contribuintes que estavam sujeitos à incidência tributária (v.g., concessão de benefícios ou incentivos fiscais). BARBOSA, Humberto Notaroberto. **O poder de não tributar**: benefícios fiscais na constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 85-88.

⁶⁰ A bem da verdade, há relatos de períodos anteriores em que a introdução de gravames de natureza tributária dependia de “consenso” (individual ou coletivo). UCKMAR, Victor. **Princípios de direito constitucional tributário**. Trad. por Marco Aurélio Greco. São Paulo Revista dos Tribunais, 1976, p. 9 *et seq.*

⁶¹ Em sua longa trajetória, a legalidade tributária adquiriu dois significados: primeiro, se manifestando como autoconsentimento na tributação; depois, como coparticipação política ou autotributação. Nas palavras de BATISTA JR.: “[s]e nos primórdios, o consentimento se apresentava com fundação garantística, buscando proteger a liberdade pessoal e garantir a segurança jurídica, evitando a arbitrariedade, com o advento do constitucionalismo, esse quadro sutilmente se altera, mudando o sentido do consentimento de impostos da época estamental. O ideal de coparticipação política, que ganhou corpo em face dos fatores socioeconômicos do Estado burguês, realizava-se com os contribuintes alçando os seus representantes, que, com mandato livre, passavam a tomar as deliberações em nome da Nação, traduzindo-se, assim, em autorizações à tributação condicionada pelo voto dos representantes. Por outro lado, o consentimento passa a ser mediatizado pela lei, espelho da vontade geral, repositório dos mecanismos de afetação das liberdades ou propriedade dos cidadãos. Ressalta-se, daí, que o consentimento atinge formas perenes, mantendo-se em vigor pelo tempo que a lei vigesse, ou melhor, podendo ser cobrado se concretizasse a hipótese de incidência legal. Seriam, pois, impostos não consentidos pelos contribuintes, mas estabelecidos pela lei votada pelos representantes.” BATISTA Jr., O. A. **O poder de polícia fiscal... cit.**, p. 49.

no *Petition of Rights* de 1628 e no *Bill of Rights* de 1688—oportunidades em que passou a alcançar segmentos populacionais menos privilegiados,⁶² consagrando-se como verdadeiro princípio da representação—,⁶³ a reserva de lei tributária (expressão da vontade popular) recebeu acolhida na Declaração dos Direitos do Homem da Filadélfia de 1774, na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, depois difundindo-se por diversos textos constitucionais.⁶⁴

Sob um olhar histórico e geográfico, o poder de tributar aprumou-se como coextensão do Estado aproximadamente na virada do século XVII para o século XVIII na Europa continental. O “Estado de direito” (*Rechtstaat*, *État de droit*, *Stato di diritto*, *Estado de derecho*)⁶⁵ que então abrolhava, como uma das maiores conquistas do turbulento período revolucionário burguês, assume, desse momento em diante, uma fisionomia eminentemente fiscal/tributária, que o acompanharia por todas as suas fases, desde o Estado liberal (de direito), passando pelo Estado social (de direito), até chegar ao atual Estado democrático (de direito). Por isso é que, ao tratar desses três estágios evolutivos, RICARDO LOBO TORRES prefere se utilizar das expressões “Estado liberal fiscal”, “Estado social fiscal” e “Estado democrático fiscal”.⁶⁶ Em síntese, o Estado fiscal—ou tributário, como prefere o Professor ONOFRE ALVES—é “[...] a projeção financeira do Estado de Direito; é aquele cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por tributos.”⁶⁷ Enfim, foi somente com a Revolução Francesa

⁶² DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar...** *cit.*, p. 80.

⁶³ BATISTA Jr., O. A. **O poder de polícia fiscal...** *cit.*, p. 47.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 48.

⁶⁵ Ao fornecer as variantes europeias do que ficou conhecido genericamente como Estado de direito, não tenho, de modo algum, a intenção de enquadrar todas as suas possíveis concepções históricas e culturais dentro de um significado unívoco. Nem seria preciso dizer que, como conceito político-jurídico que é, o Estado de direito admite múltiplas interpretações, que variam no tempo e no espaço, de acordo com o contexto no qual o intérprete está inserido. Prova disso é a obra organizada por PIETRO COSTA & DANILO ZOLO, reunindo as diferentes perspectivas de autores tanto ocidentais quanto orientais. Cf. COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (orgs.). **The rule of law: history, theory and criticism**. Dordrecht: Springer, 2007 (Law and Philosophy Library, v. 80) (pub. tb. em português, por tradução do italiano: *id.*; *id.* (orgs.). **O estado de direito: história, teoria, crítica**. Trad. por Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006).

⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no estado democrático de direito. In: TÔRRES, Helene Taveira (org.). **Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**: estudos em homenagem a Nelson Saldanha. Barueri: Manole, 2005, p. 461-463.

⁶⁷ BATISTA, Jr., Onofre Alves. Por que a “guerra fiscal”? Os desafios do estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, n. 102, Belo Horizonte, p. 305-341, jan./jul. 2011, p. 311. O Estado tributário promoveu a separação completa entre “fazenda pública” e “fazenda do príncipe”, ou entre política e economia, deixando de se apoiar em receitas originárias (fundadas nas rendas

(1789-1789) que o mundo ocidental conheceu o modelo de Estado fiscal/tributário (*Steuerstaat*, em alemão; *tax state* ou *fiscal state*, em inglês; *Etat fiscal*, em francês; *Stato fiscale*, em italiano).

A afirmação histórica do poder de tributar coincide, portanto, com os primórdios do pensamento liberal, quando o enfoque garantístico de proteção do cidadão contra cobranças excessivas predominava entre os juspublicistas. No apogeu do liberalismo oitocentista, chegou-se a dizer que o poder de tributar encerraria um poder capaz de destruir, neutralizando qualquer poder de criar, como no voto do *chief justice* JOHN MARSHALL (1755-1835),⁶⁸ proferido em um dos mais importantes casos julgados pela mais alta corte dos EUA: *McCulloch v. Maryland* (1819).⁶⁹ Como enfatizam o filósofo australiano GEOFFREY BRENNAN e o economista americano ganhador do Prêmio Sveriges Riksbank de Ciências Econômicas em Memória de Alfred Nobel (“Nobel de Economia”) de 1986, JAMES M. BUCHANAN (1919-2013), o senso comum considera, ainda hoje, o poder de tributar como uma clara manifestação do poder coercitivo e opressor de um governo.⁷⁰ Mas afora o “monopólio da violência”

patrimoniais e dominiais do príncipe), para buscar saciar suas necessidades financeiras nas receitas derivadas (obtidas pela instituição legal de empréstimos e, principalmente, de tributos, que oneram o trabalho e o patrimônio dos cidadãos). *Id.* O estado democrático de direito pós-providência brasileiro em busca de eficiência pública e de uma administração pública mais democrática. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, n. 98, Belo Horizonte, p. 119-158, jul./dez. 2008, p. 125.

⁶⁸ “*That the power to tax involves the power to destroy; that the power to destroy may defeat and render useless the power to create; that there is a plain repugnance in conferring on one government a power to control the constitutional measures of another, which other, with respect to those very measures, is declared to be supreme over that which exerts the control, are propositions not to be denied.*” UNITED STATES. Supreme Court of the United States. *McCulloch v. State of Maryland et al.* 17 U.S. 316, 1819 WL 2135 (U.S.Md.), 4 L.Ed. 579, 4 Wheat. 316, 4 A.F.T.R. 4419, 42 Cont.CasFed. (CCH) P 77, 269. Washington, DC, fev. 1819.

⁶⁹ Esse *leading case* é de especial apreço para os estudiosos do direito tributário e do federalismo fiscal. Foi a partir da aplicação da teoria dos “poderes implícitos” (*implied powers*) de ALEXANDER HAMILTON (1755-1804) que ficou reconhecido que a *reciprocal immunity of federal and state instrumentalities*—por nós, denominada de “imunidade recíproca”, *ex vi* do art. 150, VI, ‘a’, da CRFB/1988—seria um princípio implícito à Constituição dos EUA (datada de 1787), corolário que é do Estado federal. Cf. um relato sobre a evolução desse princípio na história constitucional norte-americana em BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar...** *cit.*, p. 383-390. O mesmo raciocínio pode ser aproveitado ao contexto constitucional-tributário brasileiro, como reforça DERZI: “[d]o princípio federal resulta a imunidade recíproca, dedutível mesmo na ausência de recepção literal do Texto, porque expressão da autonomia relativa dos entes estatais e, de sua posição isonômica, logicamente dedutíveis.” DERZI, Misabel. Nota de atualização. *In: op. cit.*, p. 31.

⁷⁰ BRENNAN, Geoffrey; BUCHANAN, James M. **The power to tax: analytical foundations of a fiscal constitution.** Indianópolis: Liberty Fund, 2000 (The Collected Works of James M. Buchanan, v. 9), p. 11.

(*Gewaltmonopol des Staates*), na célebre concepção weberiana,⁷¹ que conduziria a um conceito limite da atividade tributária, em que a instituição e cobrança de tributos seriam meros mecanismos de que se vale o Estado para se impor como autoridade política, não se pode deixar de perceber que a tributação adquire, nos dias atuais, uma função social que se vincula ao ideal de solidariedade, servindo aos nobres propósitos de promoção de justiça socioeconômica (fiscalidade) e de intervenção na economia (extrafiscalidade).⁷²

O que nos permite concluir que o poder de tributar é capaz tanto de destruir quanto de construir, a depender de como é manejado. Nessa dialética entre poder e liberdade, que sempre impeliu a marcha do *ethos* ocidental, como ensina JOAQUIM CARLOS SALGADO,⁷³ o poder tributário convive com uma *aparentemente* irreconciliável tensão: se, dum lado, pode escravizar, doutro, é o único capaz de libertar. De feito, foi o poder de tributar que ensejou a libertação individual e econômica dos cidadãos (“liberdade fiscal”).⁷⁴ Muito antes, até mesmo ADAM SMITH (1723-1790) já havia reconhecido que o tributo é signo da liberdade, e não da escravidão.⁷⁵ Para se evitar

⁷¹ Sendo mais preciso, o que M. WEBER dizia era que, para a devida caracterização de um Estado, uma comunidade humana precisaria assumir uma forma capaz de exercitar o “monopólio da violência física legítima” dentro de um território específico, *i.e.*, o Estado seria o detentor exclusivo do “direito” de fazer uso da violência, mas não uma violência arbitrária. Cf. WEBER, Max. *Politics as a vocation*. In: *id. The vocation lectures*: “Science as a vocation”, “Politics as a vocation”. Ed. c/ intr. por David Owen e Tracy B. Strong, trad. por Rodney Livingstone. Indianapolis: Hackett Publishing, 2004, p. 32-94.

⁷² Enxergar a atividade tributante do Estado como *essencialmente* violenta é uma nítida atitude libertária que, à maneira de JOHN LOCKE (1632-1704), opõe ao Estado “direitos naturais” (pré-políticos) de propriedade dos indivíduos. Como visto, essa visão jusnaturalista não mais se sustenta. Se os direitos reais só existem posteriormente à constituição de uma ordem política, econômica e jurídica, não se pode dizer que a atividade tributária é em si mesma “agressiva”. O que precede o Estado como instituição, servindo de parâmetro para avaliar suas atividades como abusivas ou não, são direitos já reconhecidos pelos membros da comunidade política, os quais, no âmbito da propriedade privada, não excedem o “mínimo existencial”. Assim, percebe-se que o direito tributário e o Estado fiscal não são *per se* violentos. Poderão sê-lo, caso os governantes abusem do poder de tributar, infringindo direitos políticos (*political rights*) ou direitos de propriedade posteriores ao sistema tributário (*legal rights*). Sobre a distinção entre *political rights* e *legal rights*, cf. DWORKIN, Ronald. *Justice for hedgehogs*. Cambridge, EUA; Londres, RU: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011, p. 331-333. Só é possível chegar à conclusão de que o poder tributário é “violento”, depois de se refletir sobre a concepção de justiça (distributiva) que deve ser prestigiada. Definido qual sistema de propriedade deve ser considerado justo, é possível dizer que o sistema tributário será injusto quando exigir de mais e quando exigir de menos.

⁷³ SALGADO, Joaquim Carlos. *A ideia de justiça no mundo contemporâneo*: fundamentação e aplicação do direito como *maximum* ético. Belo Horizonte, Del Rey, 2006, p. 4.

⁷⁴ TORRES, R. L. O poder de tributar no estado democrático de direito... *cit.*, p. 460.

⁷⁵ “Every tax, however, is, to the person who pays it, a badge, not of slavery, but of liberty. It denotes that he is subject to government, indeed; but that, as he has some property, he cannot himself be the

abusos por parte dos governantes e garantir que a tributação siga a serviço dos cidadãos, o poder de tributar é muitas vezes balizado por normas constitucionais, como sucede em nosso país. Uma vez constitucionalizado, o “poder tributário absoluto”, de *imperium*, adquire um feição jurídica, sendo limitado pelo próprio texto constitucional (daí o título do livro de BALEEIRO, homenageado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, na Seção II do Capítulo I do Título VI). Passa-se, então, a falar, com maior rigor, em “competências tributárias” (como manifestação *juridicizada*), que são repartidas internamente.⁷⁶ Tendo em conta, porém, que este estudo se concentra na “titularidade externa” do poder tributário, não interessam aqui temas pertinentes às competências tributárias ou às limitações constitucionais e garantias dos contribuintes.

Deixando de lado essas questões, é de se notar que a potestade tributária está umbilicalmente ligada à noção de Estado soberano, revelando-se de suma importância para cada um dos povos que habitam o planeta. Na espinha dorsal do Estado, está o poder de tributar, como a quintessência da soberania estatal.⁷⁷ De resto, a face impositiva do soberano revela-se como o aspecto mais expressivo da *publica potestas*.⁷⁸ Levado ao extremo, o poder de disciplinar tributos transfigura-se em soberania tributária (“poder tributário supremo”), como um poderio essencialmente político. Nele, estão compreendidas as prerrogativas de criar e majorar obrigações de pagamento ao erário, que representam a capacidade de imputar a certas pessoas encargos financeiros (deveres de solidariedade), determinando quem contribuirá para a manutenção da máquina pública, garantia dos direitos, realização dos objetivos nacionais, promoção da justiça social. Nele também se incluem, na sua dimensão negativa, o poder de isentar,

property of a master.” SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. 331 A Public Domain Book [Kindle Edition], p. 331.

⁷⁶ CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário... cit.**, p. 503. De se mencionar que essa visão da relação entre soberania e constitucionalismo, de envergadura liberal, que extirpa o poder constituinte do jogo político, não é compartilhada por todos. Para uma interessante crítica, cf. BERCOVICI, Gilberto. **Soberania e constituição: para uma crítica do constitucionalismo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

⁷⁷ “A atividade financeira emana do poder ou da soberania financeira do Estado. O poder financeiro, por seu turno, é uma parcela ou emanção do poder estatal (ou da soberania), a lado do poder de polícia, do poder penal, do poder de domínio eminente.” TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 13ª ed. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife: Renovar, p. 4.

⁷⁸ Cf. NABAIS, José Casalta. A soberania fiscal no actual quadro da integração europeia. *In: id. Por um estado fiscal sustentável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2008, v. 2, p. 7-40. “O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou parcela desta.” MACHADO, Hugo de Brito. **Cursos de direito tributário**. 27ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 53.

de reduzir cargas tributárias, de perdoar dívidas fiscais. É pelo exercício do poder tributário, portanto, que um povo determina o tamanho desejável do aparato estatal, a qualidade dos programas de serviços, a extensão do setor público.

Por tudo isso, não é de se espantar o peso que termos como “tributo”, “poder de tributar” e “soberania tributária” adquirem para os povos civilizados. Afinal, é pela via dos tributos que um Estado de direito, seja em quaisquer de suas três modalidades históricas, mas especialmente na social-democrática—*i.e.*, um Estado que deve prezar pela liberdade e pela igualdade, que deve garantir o livre-arbítrio, a autonomia profissional, a livre iniciativa, a propriedade privada; um Estado que não é dono dos meios de produção, que não expropria para prestar, que não se dispõe a explorar atividades econômicas, que não baseia seu sistema financeiro na planificação econômica; enfim, um Estado que deve tratar seus cidadãos, como diz DWORKIN, com “igual respeito e consideração” (*equal concern and respect*)⁷⁹—exerce sua autonomia, obtendo os recursos necessários ao desempenho de seus afazeres, à proteção de seu território, à prestação de serviços públicos e à indispensável promoção da justiça social, sem a qual não é possível o florescimento de uma sociedade democrática, onde possam conviver cidadãos realmente livres e iguais. Iremos ver, contudo, no próximo tópico, que a capacidade tributária dos Estados tem se enfraquecido por força dos avanços da economia globalizada.

1.4 “TRIBUTE-ME SE FOR CAPAZ”: DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO EM UM MUNDO ECONOMICAMENTE INTEGRADO

Por muito tempo, é verdade, vigorou no direito tributário, sem grandes dificuldades, o “princípio da territorialidade” (*source income taxation*), quando raras

⁷⁹ O direito à igualdade, entendido como o direito que todo cidadão possui de ser tratado pelos governantes com igual respeito e consideração, era para o finado professor de direito da *New York University* (NYU) e da *University College London* (UCL) o mais fundamental dos direitos e uma exigência de legitimidade para todo e qualquer governo que exerça domínio sobre uma população. Cf. DWORKIN, Ronald. The original position. In: DANIELS, Norman. **Reading Rawls**: critical studies on Rawls’ “A theory of justice”. Nova Iorque, EUA: Basic Books, Inc., Publishers, p. 16-53; rep. como cap. 6 (*Justice and Rights*) de *id.* **Taking rights seriously**. Cambridge, EUA: Harvard University Press, 1978, p. 150-183.

eram as vezes em que fatos imponíveis extrapolavam os confins dos Estados.⁸⁰ Dantes da “internacionalização das situações econômicas”, na expressão utilizada por CASALTA NABAIS, *i.e.*, durante um período em que os fluxos transfronteiriços de pessoas, capitais, tecnologias, informações, ainda eram bastante reduzidos, a adoção de “elementos de conexão objetivos/reais”, que remetem ao espaço geográfico do Estado (*v.g.*, “local da situação dos bens”, “local do exercício da atividade econômica”, “local da fonte pagadora”, “local do estabelecimento permanente”, *etc.*), bastava aos seus propósitos arrecadatários.⁸¹ Não é esse, porém, o retrato da “modernidade líquida”,⁸² na qual estamos hoje inseridos.

Com o “derretimento dos sólidos”, no linguajar simbólico baumaniano, o capital se desprende; tornou-se “livre, leve e solto”, passando a percorrer todo o planeta, sempre à procura das condições mais atrativas, agora a uma velocidade supersônica.⁸³ Esse “capital alado” (*footloose capital*) viaja ao redor do globo, somente mantendo suas raízes em um país ou região pelo tempo exato em que a conjuntura econômico-financeira local lhe for vantajosa. Nesse compasso, os processos de globalização, na vertente da economia, trazem à tona o fenômeno denunciado por FRANÇOIS CHESNAIS de “finança mundializada”,⁸⁴ mais conhecido pelas expressões “mundialização do capital” ou “mundialização financeira”.⁸⁵ De igual modo, mas sob a

⁸⁰ “Seja, porém, qual for o sentido que se atribua ao princípio da territorialidade, certo é que ele se revela hoje insuficiente para constituir um critério de delimitação de competências quanto às questões tributárias internacionais.” XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6ª ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense: 2009, p. 27.

⁸¹ NABAIS, José Casalta. A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas. *In: id. Por um estado fiscal sustentável...* v. 1, *cit.*

⁸² Cf. BAUMAN, Zygmunt. **Liquid modernity**. Ed. rev. Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2012.

⁸³ Cumpre registrar, no entanto, que as últimas décadas não compreendem o único lapso temporal de movimentação irrestrita de capital. No decorrer do século passado, é possível identificar dois períodos em que a mobilidade financeira foi intensa: antes da I Guerra Mundial, quando os fluxos de investimentos entre fronteiras eram pouco restritos, até mesmo se comparados aos anos 90, e a partir da década de 70, com o avanço do comércio internacional, acompanhado por ondas de reformas econômicas regionais e pela expansão das políticas neoliberais de desregulamentação. EICHENGREEN, Barry. **Capital flows and crisis**. Cambridge, EUA e Londres: The MIT Press, 2003, p. 4-5.

⁸⁴ Cf. CHESNAIS, François (org.). **A finança mundializada: raízes sociais e políticas, configuração, consequências**. Trad. por Rosa Maria Marques e Paulo Nakatani. São Paulo: Boitempo, 2005.

⁸⁵ Cf. *id.* **A mundialização do capital**. Trad. por Silvana Finzi Foá. São Paulo: Xamã, 1996; *id.* (org.). **A mundialização financeira: gênese, custos e riscos**. Trad. por Carmem Cristiana Cacciacarro, Luís Leiria, Valéria Coêlho da Paz e Silvana Foá. São Paulo: Xamã, 1998. Para uma retrospectiva histórica, de 1850 até os dias atuais, do processo de globalização do capital, culminando com a formação de um sistema monetário internacional, cf. EICHENGREEN, Barry. **Globalizing capital: a history of the international monetary system**. 2ª ed. Princeton e Londres: Princeton University Press, 2008.

designação de “capitalismo global”, um dos mais insignes economistas brasileiros, CELSO FURTADO (1920-2004), expôs a problemática inerente ao avanço do capital privado, debilitando os Estados nacionais e contribuindo para o alargamento das faixas de pobreza, tudo em nome de uma globalização econômica recessiva, que fragiliza os poderes públicos.⁸⁶

Do *capital flight*, chega-se (sem muito esforço) ao *tax flight*.⁸⁷ É verdade que o “nomadismo fiscal” sempre esteve presente na história da humanidade: na Roma Antiga, fugia-se para regiões bárbaras, para se evitar a “escravidão tributária romana”; nos séculos XVII e XVIII, cristãos que não queriam pagar impostos procuravam refúgio em regiões islâmicas; no período pós-medieval, o destino da baixa tributação era o continente americano.⁸⁸ Escapar aos tributos europeus foi, segundo historiadores, mais determinante para se deixar o “velho continente” em direção ao “novo mundo” do que conflitos políticos e religiosos.⁸⁹ Entretanto, mesmo não sendo um fenômeno novo, não há como negar sua intensificação na era do capital volátil e do encurtamento das distâncias. Anteriormente à implementação do mercado de capitais global, antes dos movimentos e dos fluxos transfronteiriços constantes, os Estados eram capazes de controlar suas fontes arrecadatórias. Os contribuintes eram como vacas mantidas por fazendeiros em um pasto cercado, à espera para serem ordenhadas; o que os “fazendeiros” não imaginavam é que suas “vacas” criariam asas.⁹⁰ A possibilidade de contribuintes se retirarem de um país carregando seus bens com certa facilidade, graças aos aprimoramentos dos meios de transporte, põe em risco a integridade das jurisdições

⁸⁶ “O processo atual de globalização a que assistimos desarticula a ação sincrônica dessas forças que garantiram no passado o dinamismo dos sistemas econômicos nacionais. Quanto mais as empresas se globalizam, quanto mais escapam da ação reguladora do Estado, mais tendem a se apoiar nos mercados externos para crescer. Ao mesmo tempo, as iniciativas dos empresários tendem a fugir do controle das instâncias políticas. Voltamos assim ao modelo do capitalismo original, cuja dinâmica se baseava nas exportações e nos investimentos no estrangeiro. Em suma, o tripé que sustentou o sistema de poder dos Estados nacionais está evidentemente abalado, em prejuízo das massas de trabalhadores organizadas e em proveito das empresas que controlam as inovações tecnológicas. Já não existe o equilíbrio garantido no passado pela ação reguladora do poder público. Disso resulta a baixa de participação dos assalariados na renda nacional de todos os países, independentemente das taxas de crescimento.” FURTADO, Celso. **O capitalismo global**. 7ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 1998, p. 29.

⁸⁷ DEAN, Steven A. Philosopher kings and international tax: a new approach to tax havens, tax flight, and international tax cooperation. **Hastings Law Journal**, v. 58, p. 911-965, maio 2007, p. 923 *et seq.*

⁸⁸ ADAMS, C. **For good and evil...** *cit.*, p. 407 *et seq.*

⁸⁹ *Ibid.*, p. 408.

⁹⁰ Cf. CARLSON, Kimberly. When cows have wings: an analysis of the OECD’s tax haven work as it relates to globalization, sovereignty and privacy. **The John Marshall Law Review**, v. 35, p. 163-188, 2002.

tributárias.⁹¹ A arquitetura *high-tech* facilita a realocação de grandes somas de dinheiro para contas *offshore*, bastando um clique. Com a volatilidade financeira, vultuosas quantias podem, com facilidade, ficar totalmente livres de qualquer incidência tributária. Se, durante a modernidade, só duas coisas eram certas na vida, como bem disse BENJAMIN FRANKLIN (1785-1788),⁹² a morte e o pagamento de impostos, na pós-modernidade—era da insegurança, da indeterminação e, notadamente, das incertezas—, nem mesmo o pagamento de impostos é garantido; hoje em dia, certeza mesmo, só em relação à morte.

Esse quadro de realocação indiscriminada de recursos pelo globo é responsável por promover uma completa inversão na lógica neoliberal que, até o final do século passado, subjuguava os processos de globalização. Naquela época, lutas eram travadas contra a elevação das cargas tributárias; agora, com a possibilidade de redução dos níveis de tributação, deflagra-se um outro problema, ainda mais sério, a saber: a “concorrência tributária internacional”.⁹³ Fenômeno esse similar à conhecida “guerra

⁹¹ Um caso que bem ilustra essas manobras evasivas, tendo corrido os jornais do mundo no ano passado, foi a decisão do ator francês GÉRARD DÉPARDIEU de abrir mão de sua cidadania e se mudar, carregando seu patrimônio, para a Bélgica, com o objetivo de escapar à alta tributação sobre grandes fortunas estabelecida pelo governo do atual presidente FRANÇOIS HOLLANDE. Ao deixar o país sob fortes críticas dos representantes do governo, a estrela do cinema internacional afirmou, cometendo o velho equívoco libertário de reivindicar um direito natural à propriedade, cuja obtenção dependeria única e exclusivamente de seus esforços, que: “Eu parto depois de ter pago em 2012 85% de imposto sobre minhas rendas. Mas conservo o espírito desta França que era bela e, espero, continuará.” NETTO, Andrei. Contra impostos, Gérard Depardieu muda de país. *Estadão*, 17 dez. 2012. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias/impresso,contra-impostos-gerard-depardieu-muda-de-pais,974602,0.htm>>. Acesso em: 11 dez. 2013. Mais recentemente, o ator voltou a transferir seu domicílio fiscal para outro país, agora a Rússia, sob o pretexto de lá abrir um restaurante. REUTERS. Gerard Depardieu busca abrigo na Rússia longe de impostos. *Exame*, 23 fev. 2013. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/estilo-de-vida/entretenimento/noticias/gerard-depardieu-busca-abrigo-na-russia-longe-de-impostos-franceses-2>>. Acesso em: 11 dez. 2013.

⁹² “*Our new Constitution is now established, and has an appearance that promises permanency; but in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes.*” FRANKLIN, B. [carta], 13 nov. 1789, Filadélfia, [para] Le ROY, M. On the affairs of France. *In: id. The works of Benjamin Franklin*; containing several political and historical tracts not included in any former edition and many letters official and private not thitherto published with notes and a life of the author. Ed. rev. de Jared Sparks. Filadélfia: Childs & Peterson, 1840, v. 10, p. 409-410, p. 410.

⁹³ “Um problema que o fenômeno da globalização, que vem engendrando a nível mundial uma liberdade de circulação para os capitais, para os bens e até, embora em menor grau, para as pessoas, veio modificar por completo, já que começou a haver uma verdadeira concorrência entre os estados em diversos domínios, entre os quais se inclui o domínio da tributação. Em consequência disso, os estados estão a perder parte da sua soberania fiscal, não podendo mais, se quiserem conservar uma economia aberta, instituir ou manter os impostos que bem entenderem. Daí que o problema que está surgindo seja justamente o problema contrário. Vejam como as coisas mudaram. Agora é o problema do *limite inferior da tributação*, que a concorrência fiscal entre os estados está a colocar. Efectivamente, cada estado, para atrair as empresas estrangeiras, os investimentos estrangeiros, oferece cada vez mais uma tributação atrativa, uma tributação portanto menor. Temos assim uma competitividade, uma

fiscal”, travada entre os Estados federados brasileiros, e que tanto preocupa nossas autoridades públicas, mas projetada agora para o âmbito das relações entre Estados soberanos. A competição tributária, já advertia REUVEN S. AVI-YONAH, induz o agravamento da crise fiscal dos Estados envolvidos, rompendo-se com o pacto do *welfare state*.⁹⁴ O professor de direito tributário internacional da Universidade de Michigan aduz que a concorrência fiscal entre Estados não é um problema apenas para as grandes economias, mas também traz sequelas aos países em processo de desenvolvimento, os quais, aliás, nem mesmo precisariam participar desse jogo competitivo, já que os investimentos inevitavelmente acabam fluindo para seus territórios.⁹⁵

Desde a década de 90, VITO TANZI vem alertando para os desafios fiscais em um mundo globalizado e economicamente integrado.⁹⁶ Tendo ocupado por cerca de 27 anos altos cargos dentro do FMI, o economista italiano foi responsável por produzir diversos relatórios antevendo os impactos negativos da globalização sobre os sistemas tributários. Dentre eles, merecem destaque dois. O primeiro, do ano de 1995, consiste em um estudo sobre os perigos da concorrência tributária internacional, no qual TANZI assegurava, em jeito de conclusão, que seria uma mera questão de tempo para que as estruturas de tributação fossem seriamente afetadas pelas novas forças econômicas do

concorrência entre os sistemas fiscais que leva os estados a reduzir sobretudo a tributação das empresas. Assim, ao contrário do que sucedeu até ao fim do século XX, em que o problema fiscal era o do excessivo peso dos impostos, da excessiva carga fiscal, ou seja, o do *limite superior* da tributação, agora começa a encarar-se a hipótese inversa, a da eventual insuficiência das receitas fiscais para o estado poder desempenhar as suas funções, sejam as funções do estado *tout court*, sejam sobretudo as funções mais exigentes do estado social. Pelo que podes dizer que do problema do limite superior, acima do qual o sistema fiscal poderia assumir-se como confiscatório, passou-se, a seu modo, para o problema do limite inferior, abaixo do qual o sistema fiscal pode assegurar o mínimo de meios necessários ao exercício das funções estaduais. Ou seja, a concorrência fiscal entres os estados, sem regras nem limites, pode levantar a questão da sustentabilidade financeira do estado. O que, devemos sublinhar, mais do que afastar o problema do limite máximo do estado fiscal, pode justamente recolocar esse problema enquanto suporte dum sistema fiscal com carácter confiscatório reportado aos contribuintes sem efectivas hipóteses de deslocar para outras jurisdições as suas manifestações de capacidade contributiva.” NABAIS, José Casalta. Reforma tributária num estado fiscal suportável. *In: id. Por um estado fiscal suportável... cit.*, v. 2, p. 67-102, p. 85-86.

⁹⁴ Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state. *Harvard Law Review*, v. 113, p. 1573-1679, maio 2000.

⁹⁵ Cf. *id.* Globalization and tax competition: implications for developing countries. *Cepal Review*, v. 74, p. 59-66, ago. 2001; ou *id.* Globalization and tax competition: implications for developing countries. *Law Quadrangle Notes*, v. 44, n. 2, p. 60-65, verão 2001.

⁹⁶ Cf. TANZI, Vito. *Taxation in an integrating world*. Washington, DC: The Brookings Institution Press, 1995.

cenário internacional.⁹⁷ Já em 2000, TANZI se debruçou sobre os desafios da tributação ocasionados pelos avanços tecnológicos, desenvolvendo sua “tese dos térmites fiscais”, segundo a qual o abuso das novas tecnologias, escapando-se à incidência tributária, equivaleria à atuação de cupins corroendo as bases tributárias dos Estados.⁹⁸

Os malefícios da concorrência tributária em âmbito internacional são, de fato, alarmantes. Mas interessa notar que o exame desse fenômeno comporta dois pontos de vista.⁹⁹

O primeiro, dos contribuintes, mira a possibilidade de um investidor, após sopesar os prós e contras dos sistemas tributários dos países nos quais planeja aplicar seu dinheiro, escolher aquele que lhe for financeiramente mais benéfico. Essa atitude de selecionar os ordenamentos jurídicos que oferecem as melhores condições legislativas, elidindo normas jurídicas que possam reduzir os níveis de lucratividade (sejam elas tributárias, trabalhistas, ambientais, *etc.*) pode ser denominado de *law shopping*, expressão que foi utilizada por ALAIN SUPIOT especificamente para descrever os sintomas jurídico-institucionais da crise de 2008.¹⁰⁰ Tecendo críticas às políticas neoliberais de desregulamentação, que tratam normas jurídicas como *commodities* a serem negociadas no mercado global, em prejuízo das ideias de justiça social, o jurista francês clama pela restauração de uma ordem jurídica fundada na paz social, a partir da renovação dos princípios do *rule of law*. Mas deve-se destacar que essa problemática não é novidade para o direito tributário internacional. Se pensarmos no planejamento fiscal (*tax planning*), veremos que existe um problema similar e bastante comum. Trata-se do chamado *treaty shopping*, fenômeno que consiste na eleição, pelos contribuintes, de países cujos tratados tributários ofereçam condições mais vantajosas aos seus

⁹⁷ Cf. *id.* Globalization, tax competition and the future of tax systems. **International Monetary Fund**, Fiscal Affairs Department, IMF Working Papers, WP/96/141, dez. 1996.

⁹⁸ Cf. *id.* Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites. **International Monetary Fund**, Fiscal Affairs Department, IMF Working Paper, WP/00/181, nov. 2000; Cf. tb. *id.* Globalization and the work of fiscal termites. **Finance & Development**, v. 38, n. 1, mar. 2001. A tese dos térmites fiscais foi reapresentada durante o simpósio *International Tax Policy in the New Millennium*, realizado na *Brooklyn Law School* no ano de 2001. Cf. *id.* Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites. **Brooklyn Journal of International Law**, v. 26, Symposium: International Tax Policy in the New Millennium, p. 1.261-1.284, 2001.

⁹⁹ SANTIAGO, Igor Mauler. Free competition: how tax evasion and tax competition distort markets - the Brazilian perspective. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (org.). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 311-324, p. 312.

¹⁰⁰ SUPIOT, Alain. A legal perspective on the economic crisis of 2008. **International Labour Review**, v. 149, n. 2, p. 151-162, 2010.

investimentos.¹⁰¹

Quanto ao segundo ponto de vista, o foco se volta para a postura dos Estados, ou melhor para a reação dos países prejudicados pela concorrência tributária internacional. Em virtude do *tax law shopping*, os Estados passam a adotar medidas de atração do capital que incluem tanto a oferta de melhores benefícios e incentivos fiscais, como o fortalecimento dos sigilos bancário e comercial, na tentativa de contornarem as perdas arrecadatórias advindas do deslocamento para o exterior das fontes de rendimentos até então adstritas a suas terras.¹⁰² Como que regidos pela *Terceira Lei de Newton*, traduzida na fórmula “toda ação gera uma reação”, os Estados entram em um processo reacionário em cadeia, de disputa por quem oferece os melhores benefícios, que resulta na redução gradativa e nociva de seus níveis arrecadatórios, com a consequente erosão de suas bases tributárias, até que, finalmente, todos “atingem o fundo do poço”.

Do ângulo interno, sempre se verificou o mesmo comportamento predatório, porém envolvendo subunidades nacionais que conformam um Estado federal, como no caso das aludidas “guerras fiscais” brasileiras. Pelo que essa corrida desenfreada e autodestrutiva sempre preocupou economistas dedicados ao federalismo fiscal, que reservaram, para sua caracterização, a expressão *race to the bottom*.¹⁰³ Posteriormente, a nomenclatura foi reaproveitada pelos estudiosos das relações internacionais para descrever os efeitos da “globalização predatória”,¹⁰⁴ que pressiona políticas de bem-

¹⁰¹ “Método de elisão fiscal subjetiva, onde o planejamento tributário dá-se com base na utilização dos elementos de conexão do Direito Internacional, como o domicílio ou a sede da empresa, por exemplo. Opera-se o ‘*treaty shopping*’ com base nos acordos entre Estados que tenham por objetivo evitar a bitributação. A partir desses acordos o contribuinte estrutura seus negócios para ter acesso ao benefício fiscal do qual não era originariamente o beneficiário. Isto ocorre, na maior parte dos casos, com a inclusão em seus negócios de um elemento (sociedade) intermediário entre o contribuinte e a fonte dos rendimentos, com o fito exclusivo de beneficiar-se destes acordos.” KRAFT, Dan Markus. *Treaty shopping*. In: ARNAUD, André-Jean; JUNQUEIRA, E. B. (orgs.). **Dicionário de globalização...** cit., p. 429, p. 429.

¹⁰² SANTIAGO, I. M. *Free competition...* cit., p. 312.

¹⁰³ Cf. BOADWAY, Robin; SHAH, Anwar. **Fiscal federalism: principles and practice of multiorder governance**. Cambridge: Cambridge University Press, 2009, p. 502 *et seq.*

¹⁰⁴ O viés predatório dos processos de globalização é bastante criticado por RICHARD FALK, que vê, como única saída, os movimentos ativistas transnacionais. Partindo-se de uma *globalization-from-below*, seria possível, na sua visão, construir um projeto político global mais humanista, que oferecesse resistência à *globalization-from-above*. Cf. FALK, Richard. **Predatory globalization: a critique**. Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 1999, p. 127 *et seq.* Sobre a “globalização de baixo”, cf. tb. SANTOS, Boaventura de Sousa; RODRÍGUEZ-GARAVITO, César A. (orgs.). **Law and globalization from below: towards a cosmopolitan legality**. Cambridge: Cambridge University Press, 2005.

estar social a recuarem e legislações trabalhistas, ambientais, tributárias a serem relativizadas.¹⁰⁵ Pressionados pelas grandes corporações multinacionais, os governos passam a tomar decisões em proveito do capital, na esperança de atrair, para seus respectivos territórios, empresas e investidores. Nos dizeres de WILLIAM E. SCHEUERMAN:

O principal problema colocado pela globalização é menos o fato de que negócios transnacionais só podem preservar sua autonomia limitando o poder que exercido pelo Estado com o *rule of law*, do que o fato de que o Estado-nação democrático só pode esperar manter sua independência em relação aos negócios globais neutralizando a corrida competitiva praticamente universal para fornecer às empresas transnacionais direitos e privilégios especiais. Essa concorrência possui implicações preocupantes para a capacidade regulatória do Estado democrático liberal, sem falar na sua capacidade de atingir um mínimo necessário de coesão social: a pressa em fornecer ao capital incentivos para investimento contribui para uma *race to the bottom*, em que Estados adotam uma já familiar confraria de reformas neoliberais, incluindo cortes de tributos sobre empresas, reversão do estado de bem-estar, e regulamentações social e ambiental flexibilizadas. Em uma surpreendente inversão histórica, a autoridade discricionária em prol dos negócios globais agora ameaça o Estado-nação democrático liberal, enquanto que os negócios internacionais geralmente se beneficiam diretamente da existência de regulamentos não gerais e irregulares (e.g., reduções especiais de impostos para investidores estrangeiros). Estados precisam de uma maior generalidade, consistência e estabilidade dentro da regulamentação internacional, a fim de preservarem sua integridade, enquanto os interesses econômicos internacionais privilegiados, muitas das vezes, parecem perfeitamente satisfeitos com a inconsistência jurídica e a irregularidade entre os Estados obrigados a cortejá-los.¹⁰⁶

¹⁰⁵ Cf. RUDRA, Nita. **Globalization and the race to the bottom in developing countries: who really gets hurt?** Cambridge: Cambridge University Press, 2008. A expressão é também utilizada por autores da teoria crítica preocupados com o tema da justiça global, como JÜRGEN HABERMAS, SEYLA BENHABIB e NANCY FRASER. Cf. HABERMAS, Jürgen. The postnational constellation and the future of democracy. In: *id.* **The postnational constellation: political essays**. Ed., intr. e trad. por Max Pensky. Cambridge, EUA: The MIT Press, 2001 (Studies in Contemporary German Social Thought), p. 58-112, p. 105; *id.* There are alternatives! In: *id.* **Time of transitions**. Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2006, p. 3-15, p. 6; BENHABIB, Seyla. Borders, boundaries, and citizenship. **Political Science and Politics**, v. 38, n. 4, p. 673-677, out. 2005, p. 676; *id.* Crisis of the republic: transformations of state sovereignty and the prospects of democratic citizenship. In: *id. et al.* **Justice, governance cosmopolitanism, and the politics of difference: reconfigurations in a transnational world**. Distinguished W.E.B. Du Bois Lectures 2004/2005, com int. de Günter H. Lenz e Antje Dallmann. Berlim: Humboldt-Universität, 2007, p. 45-78, p. 60; *id.* Twilight of sovereignty or the emergence of cosmopolitan norms? Rethinking citizenship in volatile times. In: *id.* **Dignity in adversity: human rights in turbulent times**. Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2011, p. 94-116, p. 106; FRASER, Nancy. Reframing justice in a globalizing world. In: *id.* **Scales of justice: reimagining political space in a globalizing world**. Nova Iorque: Columbia University Press, 2009 (New Directions in Critical Theory), p. 12-29, p. 14, rep. em **Fortunes of feminism: from state-managed capitalism to neoliberal crisis**. Londres e Nova Iorque: Verso, 2013, p. 189-208, p. 191; *id.* From discipline to flexibilization? Rereading Foucault in the shadow of globalization. In: *id.* **Scales of justice... cit.**, p. 116-130, p. 124.

¹⁰⁶ “The main problem posed by globalization is less that transnational business can only preserve its autonomy by limiting state power by means of the rule of law than that the democratic nation-state can only hope to maintain its independence in relation to global business by counteracting the virtually

Nessa “debandada às profundezas”, a *international tax competition* converte-se em “signo de descaracterização dos Estados constitucionais contemporâneos”,¹⁰⁷ na medida em que até mesmo os países que optaram pelo modelo de Estado democrático de direito, de desiderato social,¹⁰⁸ como é o caso do Brasil,¹⁰⁹ são arrastados para o “jogo de sedução do capital”, passando a se comportar segundo as lógicas de mercado, ditadas pela “lei da oferta e da procura”, como se empresas competidoras fossem. Cooptados pelos agentes econômicos (em especial, pelas grandes corporações transnacionais¹¹⁰), cedem às pressões capitalistas de concentração da riqueza, levando ao agravamento dos quadros de exclusão social (interno e internacional) e ampliação do fosso que separa ricos e pobres. Subtraídos de suas capacidades de angariar recursos, os Estados tributários se veem seriamente debilitados,¹¹¹ restando inviabilizadas quaisquer políticas redistributivas e de redução de disparidades econômicas, em detrimento do

universal competitive rush to provide transnational firms with special rights and privileges. This competition contains worrisome implications for the regulatory capacity of the liberal democratic state, let alone its ability to achieve a necessary minimum of social cohesion: the rush to provide capital with investment incentives contributes to a ‘race to the bottom’ in which states embrace a now-familiar coterie of neoliberal reforms, including corporate tax cuts, the rollback of the welfare state, and relaxed social and environmental regulation. In an astonishing historical reversal discretionary authority for the sake of global business now threatens the liberal democratic nation-state, whereas international business often gains directly from nongeneral, irregular regulations (e.g., especial tax cuts for foreign investors). States need increased generality, consistency and stability within international regulation in order to preserve their integrity, whereas privileged international economic interests oftentimes seem perfectly happy with legal inconsistency and irregularity among states forced to court them.” SCHEUERMAN, William E. **Liberal democracy and the social acceleration of time**. Baltimore: The Johns Hopkins University Press, 2004, p. 169.

¹⁰⁷ TAVARES, Francisco Mata Machado. A concorrência tributária como signo de descaracterização dos estados constitucionais nos processos de globalização. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Associação Brasileira de Direito Tributário, Livraria Del Rey Editora, Belo Horizonte, v. 4, n. 4, jul./dez. 2005. Cf. tb. sua dissertação de mestrado, apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciência Política da UFMG. *Id.* **A dimensão política da crise fiscal dos estados contemporâneos**: um estudo sobre o potencial da democracia deliberativa para a coibição das concorrências tributárias danosas. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2008.

¹⁰⁸ Cf. BATISTA Jr., O. A. O estado democrático de direito pós-providência brasileiro em busca de eficiência pública e de uma administração pública mais democrática... *cit.*, *pass.*

¹⁰⁹ Nos termos do *caput* do art. 1º da CRFB/1988, *in verbis*: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]” BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988... *cit.*

¹¹⁰ PINHEIRO, Jurandi Borges. **Direito tributário e globalização**: ensaio crítico sobre preços de transferência. Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2001 (Biblioteca de Teses), p. 34-39.

¹¹¹ Como observa o Professor ONOFRE ALVES, com amparo em Z. BAUMAN e O. HÖFFE: “[a] ‘modernidade líquida’, assim, favorece o enfraquecimento do Estado Tributário e, como adverte Otfried Höffe, embora os Estados tenham a responsabilidade de assegurar a existência de seus cidadãos, seu poder de organização e de intervenção tem sofrido forte enfraquecimento com a globalização da economia mundial.” BATISTA, Jr., O. A. Por que a “guerra fiscal”?... *cit.*, p. 334.

ideal da igualdade, e seus correspondentes direitos sociais (direitos humanos/fundamentais de segunda geração/dimensão), conquistados historicamente.¹¹²

¹¹² Cf. TAVARES, F. M. M. A concorrência tributária como signo de descaracterização dos estados constitucionais nos processos de globalização... *cit.*, p. 278-279.

CAPÍTULO 2

A CRISE POLÍTICO-JURÍDICA DA MODERNIDADE E A EMERGÊNCIA DA GOVERNANÇA GLOBAL COMO RESPOSTA AOS DESAFIOS GLOBAIS: UMA ALTERNATIVA AO “GOVERNO MUNDIAL”

No primeiro capítulo, resgatamos, em um breve excuro inicial, as origens fiscais do Estado moderno, desvendando que seus pilares de sustentação permanecem arraigados ao sistema tributário. Sublinhou-se a importância do tributo para as sociedades democráticas, hoje circunscrito ao exercício *legítimo* do poder de tributar pelo Estado, como manifestação da soberania popular e exercício democrático da liberdade política dos cidadãos. Algumas linhas foram reservadas a uma necessária crítica ao pensamento atomista que subjaz aos discursos político-jurídicos contemporâneos, negando a existência de vínculos associativos e a necessária dependência econômico-financeira entre os membros de uma comunidade politicamente organizada.¹¹³ Despontou translúcida, dessa constatação, a necessidade de se eliminarem de vez resíduos neoclássicos de um liberalismo exacerbado, que prejudicam a construção de uma fiscalidade justa. Já não fosse suficiente essa resistência de ordem interna, verificou-se, no último tópico, que a integração econômica, o voo do capital, os avanços tecnológicos, *etc.*, sobrepuseram entraves à manutenção de um nível adequado de tributação, forçando os Estados a adentrar acirradas competições de “quem cobra menos”, levando suas leis a leilão e, com isso, renunciando aos compromissos com a justiça social.

Agora, voltemos nossos olhos aos dilemas vividos pelo Estado e pelo direito em uma era pós-moderna, de fluidez, instabilidade, insegurança, que questionam a natureza desses institutos. Com isso, buscar-se-á reconstruir o pano de fundo teórico que permitiu o surgimento e expansão, nas últimas décadas, de um novo marco regulatório: a “governança global” (e, no que toca ao direito tributário, a “governança tributária global”). Tal será o objeto de estudo do segundo tópico. Definidos esses

¹¹³ Na pena de NABAIS: “[...] o imposto não pode ser encarado, nem como um *mero poder* para o cidadão, nem como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrificio* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada do estado.” NABAIS, J. C. **O dever fundamental de pagar impostos...** *cit.*, p. 185.

marcos, poderemos partir para um debate sobre os desafios enfrentados pela soberania no próximo capítulo.

2.1 O DESAFIO INSTITUCIONAL DA “MODERNIDADE LÍQUIDA”: O “PANO DE FUNDO” DA *GLOBAL GOVERNANCE*

A despeito das aporias que gravitam em torno das expressões “pós-modernidade” e “pós-modernismo”,¹¹⁴ a verdade é que esses termos-conceitos encontraram eco nas vozes dos mais eminentes pensadores contemporâneos, entre filósofos e sociólogos, que se dedica(ra)m à compreensão das transformações sentidas pelas sociedades atuais, chamadas, desde ALAN TOURAINE e DANIEL BELL (1919-2011), de pós-industriais.¹¹⁵ Dentre os autores pós-modernos, o primeiro nome a ser reverenciado é o de JEAN-FRANÇOIS LYOTARD (1924-1998), cuja obra *La Condition Postmoderne: Rapport sur le Savoir*, de 1979, é considerada o marco inicial dos debates acadêmicos acerca do que o filósofo francês entendia por “condição pós-moderna”.¹¹⁶

¹¹⁴ “Em certa medida, tal como há dificuldades em se definir a acepção do termo ‘modernidade’ devido ao seu emprego polissêmico, o que se tem convencionado denominar com a alcunha de ‘pós-moderno’ também não contempla uma conceituação unívoca. Da mesma forma como a modernidade tem sido associada a um estilo, categoria de época ou forma de organização social, os conceitos de ‘pós-modernidade’ variam no mesmo diapasão. Nela se abrigam uma pluralidade de discursos e correntes de pensamento acerca de temas dispersos, unidos talvez pelo liame da defesa, em maior ou menor grau, de uma cultura anti ou pós-iluminista. E, a despeito de as transformações culturais, sociais, políticas, econômicas que varrem o cenário mundial nas últimas décadas receberem as mais diversas nomenclaturas e diagnósticos por parte dos estudiosos, mister reconhecer que o epíteto ‘pós-moderno’ se popularizou e se difundiu quicá nenhum outro.” ARNAUD, A.-J.; DINIZ, A. C. de A. Pós-modernismo... *cit.*, p. 351. Para uma breve introdução ao pós-modernismo, cf. BUTLER, Christopher. **Postmodernism: a very short introduction**. Oxford: Oxford University Press, 2002 (Very Short Introductions).

¹¹⁵ “Estão a formar-se, à nossa vista, sociedades dum novo tipo. Chamar-lhe-emos de sociedades post-industriais, se quisermos marcar a distância que as separa das sociedades de industrialização que as precederam e que com elas se encontram ainda misturadas, tanto sob a sua forma capitalista como sob a sua forma socialista. Chamar-lhe-emos de sociedades tecnocráticas, se as quisermos designar pelo nome do poder que as domina. Chamar-lhe-emos sociedades programadas, se procurarmos defini-las, em primeiro lugar, pela natureza do seu modo de produção e de organização económica.” TOURAINE, Alain. **A sociedade post-industrial**. Trad. por Ruth Delgado. Lisboa: Moraes, 1970, p. 7. Cf. tb. BELL, Daniel. **The coming of post-industrial society: a venture in social forecasting**. Ed. esp. de aniversário, c/ novo prefácio. Nova Iorque: Basic Books, 1999.

¹¹⁶ Condição essa marcada por uma crise de “metanarrativas”, que questionam o saber e o conhecimento. De forma bastante elucidativa, LYOTARD abre sua obra com os seguintes dizeres: “Este estudo tem por objeto a posição do saber nas sociedades mais desenvolvidas. Decidiu-se chama-la de ‘pós-moderna’. A palavra é usada, no continente americano, por sociólogos e críticos. Designa o estado da cultura após as transformações que afetaram as regras do jogo da ciência, da literatura e das artes a partir do final do século XIX. Aqui, essas transformações serão situadas em relação à crise dos relatos.” LYOTARD,

Seja priorizando a ruptura ou a continuidade com a modernidade, seguiram-se, a partir daí, diversas propostas teóricas, cada uma invocando uma designação diferente, mas que podem ser reunidas, como faz BAUMAN, sob o manto da pós-modernidade.¹¹⁷ A título ilustrativo, podem ser mencionadas a “modernidade tardia” ou “alta modernidade” (ANTHONY GIDDENS),¹¹⁸ a “nova modernidade” ou “segunda modernidade” (ULRICH BECK),¹¹⁹ a “outra modernidade” ou “modernidade diferente” (SCOTT LASH),¹²⁰ a “supermodernidade” (MARC AUGÉ),¹²¹ a “sobremodernidade” (GEORGES BALANDIER),¹²² a “hipermodernidade” (GILLES LIPOVETSKY),¹²³ a “modernização reflexiva” (U. BECK, A. GIDDENS & S. LASH),¹²⁴ e, por fim, a perspectiva pós-moderna prestigiada neste trabalho, reelaborada por ZYGMUNT BAUMAN como “modernidade líquida”.

Jean-François. **A condição pós-moderna**. 9ª ed. Trad. por Ricardo José Corrêa Barbosa e Silviano Santiago. São Paulo: José Olympio, 2006, p. xv.

¹¹⁷ Cf. BAUMAN, Zygmunt. **Postmodernity and its discontents**. Cambridge, RU e Oxford: Polity Press, 1997, p. 20, 157. Sobre pós-modernidade, cf. tb. *id.* **Intimations of postmodernity**. Londres e Nova Iorque: Routledge, 1992.

¹¹⁸ Cf. Cap. 1 (*The Contours of High Modernity*) de GIDDENS, Anthony. **Modernity and self-identity: self and society in the late modern age**. Stanford: Stanford University Press, 1991, p. 10-34. Cf. tb. sua conhecida obra dedicada ao tema, *id.* **The consequences of modernity**. Cambridge, RU e Oxford: Polity Press, 1990.

¹¹⁹ Cf. BECK, Ulrich. **Risk society: towards a new modernity**. Trad. por Mark Ritter. Londres, Newbury Park e Nova Deli: Sage Publications, 1992 (Theory, Culture & Society).

¹²⁰ Cf. LASH, Scott. **Another modernity: a different rationality**. Oxford e Malden: Blackwell Publishers, 1999.

¹²¹ “É, portanto, por uma figura do excesso—o excesso de tempo—que se definirá, primeiro, a situação de supermodernidade, sugerindo que, pelo próprio fato de suas contradições, ela oferece um magnífico campo de observação e, no sentido lato do termo, um objeto para a pesquisa antropológica. Da supermodernidade, poder-se-ia dizer que é o lado ‘cara’ de uma moeda da qual a pós-modernidade só nos apresenta o lado ‘coroa’—o positivo de um negativo.” AUGÉ, Marc. **Não-lugares: introdução a uma antropologia da supermodernidade**. 7ª ed. Trad. por Maria Lúcia Pereira. Campinas: Papirus, 2008, p. 32-33.

¹²² “A dinâmica da sobremodernidade introduz uma forte tensão entre o desencanto—acúmulo de complexidade, problemas não resolvidos, crenças e ilusões perdidas, acontecimentos trágicos ou incertos, demasiada instabilidade que parece abolir o tempo—e o reencantamento pelo recurso aos pequenos e grandes estratagemas.” BALANDIER, Georges. **O dédalo: para finalizar o século XX**. Trad. por Suzana Martins. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1999, p. 27.

¹²³ Cf. LIPOVETSKY, Gilles. Tempo contra tempo, ou a sociedade hipermoderna. *In: id.*; CHARLES, Sébastien. **Os tempos hipermodernos**. Trad. por Mário Vilela. São Paulo: Barcarolla, 2004, p. 49-104. SÉBASTIEN CHARLES define a hipermodernidade lipovetskyana nos seguintes dizeres: “Hipermodernidade: uma sociedade liberal, caracterizada pelo movimento, pela fluidez, pela flexibilidade; indiferente como nunca antes se foi aos grandes princípios estruturantes da modernidade, que precisaram adaptar-se ao ritmo do hipermoderno.” CHARLES, Sébastien. O individualismo paradoxal: introdução ao pensamento de Gilles Lipovetsky. *In: op. cit.*, p. 10-48, p. 26.

¹²⁴ Cf. BECK, Ulrich; GIDDENS, Anthony; LASH, Scott. **Reflexive modernization: politics, tradition and aesthetics in the modern social order**. Cambridge, EUA e Oxford: Polity Press, 1994.

A modernidade líquida é aqui reaproveitada como uma reinterpretação do pós-moderno que evita se posicionar categoricamente sobre um possível rompimento definitivo com o passado e uma completa renovação do presente. Ao revés, prefiro centrar-me nos pontos que aproximam os variados “discursos filosóficos da (pós-)modernidade”, atentando especialmente para o caráter fluido da época presente. É que, não sendo este um trabalho de filosofia ou de sociologia, não cabe adentrar as controvérsias acerca da correta definição do momento atual, sendo a ideia de pós-moderno apropriada apenas como substrato para as transformações contemporâneas do direito e do Estado, que levam a um questionamento da soberania. Quais seriam, então, os elos que unem os autores pós-modernos? Apesar das profundas divergências, é possível encontrar alguns pontos de consenso quanto: (i) à existência de mudanças em curso; (ii) à dificuldade de indeterminação desse período; (iii) à característica incipiente das tentativas de compreensão dessa nova realidade.¹²⁵ De comum acordo, todos esses autores procuram individualizar um período de intensas metamorfoses (sociais, culturais, econômicas, políticas, jurídicas...), cujas principais notas seriam a *fluidéz*, a *dinamicidade*, a *complexidade*, a *contingência*, a *fragmentação*, e por aí vai. Na pós-modernidade, celebram-se a *diferença*, o *pluralismo*, a *diversidade*, a *heterogeneidade*, ao invés da homogeneidade cultivada pelos modernos. Com efeito, parece seguro que o a pós-modernidade tenha modificado as relações sociais, notadamente (mas sem qualquer pretensão de exclusividade) nas comunidades ocidentais. Tais transformações são de vastíssima amplitude, avançando sobre os vários domínios da vida humana, do social ao econômico, ambiental, tecnológico, cultural e, como não poderia deixar de ser, sobre os domínios da política e do direito. Pelo que respeita ao modo de auto-organização político-jurídica dos agrupamentos sociais, a “condição pós-moderna” impôs sérios desafios às clássicas concepções de direito e de Estado; por conseguinte, à própria ideia de soberania.

Na tentativa de compreender essas mudanças, nos deparamos, paralelamente ao ideário pós-moderno, com outro vocábulo de difícil determinação, mas que não pode ser ignorado. Trata-se de um termo que, embora não definido, foi mencionado linhas atrás,

¹²⁵ EDUARDO C. B. BITTAR identifica, nada obstante, uma “confusão enorme” na abordagem dos diversos autores: não fica claro se adotam uma postura descritiva ou normativa, *i.e.*, se o pós-moderno é um dado da realidade ou algo que se espera dela. BITTAR, Eduardo C. B. **O direito na pós-modernidade** (e reflexões frankfurtianas). 2ª ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2009, p. 145.

por já estar pressuposto em todo e qualquer trabalho que se proponha a debater questões internacionais, qual seja: “globalização” (*globalización*, em espanhol; *globalizzazione*, em italiano; *mondialisation*, em francês; *Globalisierung*, em alemão; *globalization/globalisation*, em inglês). Das dissensões em torno do seu significado, sobressai o caráter uno, o qual predica que tudo está interconectado (influenciando e sendo influenciado): “uma atmosfera”, “uma economia”, “um direito”, “uma comunidade”, enfim, “um mundo”.¹²⁶ Conexo a essa retratação de uma sociedade globalizada é a já bastante conhecida expressão *global village*, cunhada pelo filósofo canadense MARSHALL MCLUHAN (1911-1980), para se referir a que todos os habitantes do mundo estão agora interligados, graças ao encurtamento de distâncias decorrente dos avanços tecnológicos.¹²⁷

Como que surgindo “do nada”, o termo “globalização” se espalhou pelos “sete cantos do mundo”, revolucionando nossos modos de viver e de enxergar a realidade a nossa volta.¹²⁸ Nesse profícuo palco de reflexões, o discurso que embasa o direito foi completamente renovado. De um olhar jusfilosófico, DUNCAN KENNEDY identifica “três globalizações do direito e do pensamento jurídico”: **1º** de 1850-1914, quando prevalecia o pensamento jurídico clássico, a noção de *rights* compreendia apenas os direitos individuais e de propriedade, a igualdade se limitava ao aspecto formal, os ideais do direito eram a liberdade, o sistema e a ciência jurídica; **2º** no período de 1900-1968, os juristas são tomados por uma preocupação com o social, convertendo *rights* em direitos de grupos e direitos sociais, a igualdade em justiça social, e celebrando os ideias da solidariedade, da evolução e da ciência social; e **3º** de 1945-2000, a análise política, o neoformalismo e as decisões judiciais (*adjudication*) passam a estar no centro das reflexões jurídicas, com um enfoque acentuado nos direitos humanos, na não-discriminação como expressão da igualdade, na democracia, nos direitos, no *rule of law*

¹²⁶ Cf. SINGER, Peter. **One world: the ethics of globalization**. New Haven e Londres: Yale University Press, 2002.

¹²⁷ “*But certainly the electro-magnetic discoveries have recreated the simultaneous ‘field’ in all human affairs so that the human family now exists under conditions of a ‘global village.’*” McLUHAN, Marshall. **The Gutenberg galaxy: the making of typographic man**. Toronto: University of Toronto Press, 1962, p. 31.

¹²⁸ GIDDENS, Anthony. **Runaway world: how globalization is reshaping our lives**. 2ª ed. Nova Iorque: Routledge, 2010, p. 7 *et seq.* Cf. tb. BECK, Ulrich. **What is globalization?** Oxford, Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2000.

e no pragmatismo.¹²⁹ No direito internacional, essas mesmas três fases exprimem a passagem pelos seguintes focos de análise: “Estados-nação + colônias + tratados” > “instituições internacionais” > “sociedade civil internacional + direitos humanos + *adjudication*”.¹³⁰ CELSO FERNANDES CAMPILONGO também enfatiza os contragolpes da teoria do direito aos processos de globalização, a cujo respeito a disciplina jurídica responde com uma sequência de contraposições: “[...] direito positivo x direito natural; *law in books* x *law in action*; monismo jurídico x dualismo jurídico; formalismo jurídico x direito livre; jurisprudência dos conceitos x jurisprudência dos interesses; racionalidade formal x racionalidade material; e, por fim, ‘teoria do direito’ x ‘sociologia jurídica’.”¹³¹

No mundo globalizado, o direito e o Estado são constantemente desafiados por problemas de ordem global.¹³² Nas palavras de OTFRIED HÖFFE, “[...] grande parte daquelas atividades que dão impulso à forma jurídica e política da auto-organização humana [...] transcende aos limites estatais. Além disso, novos atores ganham poder e influência no cenário mundial.”¹³³ De feito, testemunha-se uma crescente interferência externa sobre os ordenamentos jurídicos, e vice-versa,¹³⁴ em um movimento pendular

¹²⁹ Cf. as demais informações contidas na tabela 1 em KENNEDY, Duncan. *Three globalizations of law and legal thought: 1850-2000*. TRUBEK, David M.; SANTOS, Alvaro (orgs.). **The new law and economic development: a critical appraisal**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 19-73, p. 21.

¹³⁰ *Loc. cit.* Cf. tb. BEDERMAN, David J. **Globalization and international law**. Nova Iorque e Basingstoke: Palgrave MacMillan, 2008.

¹³¹ CAMPILONGO, Celso Fernandes. Teoria do direito e globalização econômica. *In*: SUNDFELD, C. A.; VIEIRA, O. V. (orgs.). **Direito global... cit.**, p. 77-92, p. 79. A mais sofisticada teorização jusfilosófica do globalismo tem sido ofertada por WILLIAM TWINING, professor emérito da *University College London – UCL Faculty of Laws*. Cf. TWINING, William. **Globalisation and legal theory**. Londres, Edimburgo e Dublin: Butterworths, 2000 (Law in Context); *id.* **General jurisprudence: understanding law from a global perspective**. Cambridge: Cambridge University Press, 2009 (Law in Context).

¹³² “A tese generalizada de que governos nacionais seriam cada vez menos capazes de superar os problemas, solucionáveis apenas em escala mundial, chega a apresentar um caráter circular, pois, de maneira inversa, tarefas genuinamente globais não podem ser resolvidas regionalmente.” HÖFFE, Otfried. **A democracia no mundo de hoje**. Trad. por Tito Lívio Cruz Romão, rev. por Luiz Moreira. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2005, p. 6-7.

¹³³ *Loc. cit.*

¹³⁴ Em verdade, “[o]s campos jurídicos nacionais têm, de uma maneira ou de outra, sido sempre “penetrados” por influências extranacionais [...]” DEZALAY, Yves; TRUBEK, David M. A reestruturação global e o direito: a internacionalização dos campos jurídicos e as criação de espaços transnacionais. *In*: FARIA, J. E. (org.). **Direito e globalização econômica... cit.**, p. 29-80, p. 38-39. Contudo, é “[...] exatamente a partir do aumento da globalização econômica que instituições como o FMI e o Banco Mundial passaram a se preocupar com o sistema jurídico dos países periféricos. Por quê? Porque a globalização não pode prescindir de um sistema jurídico que garanta a canalização dos

do local ao global. A fluidez da época presente, anunciada por Z. BAUMAN, ressoou no mundo jurídico, “derretendo” as “sólidas” construções do direito clássico e resultando, ao fim e ao cabo, naquilo que se convencionou chamar de “crise da modernidade jurídica”.¹³⁵ Crise essa que, como é óbvio, “[...] reflete na dificuldade que o Estado tem para aplicar seus programas legislativos, e no reconhecimento da existência de um pluralismo jurídico.”¹³⁶ O que se está a presenciar, com maior pujança na virada do século, é uma irrefreável “reestruturação do poder”, ou, como prefere a jusfilósofa francesa MIREILLE DELMAS-MARTY, um “deslocamento de linhas”.¹³⁷ Quais linhas? As que separam o interno do externo, o nacional do internacional, o público do privado...

Deixando para trás o “modelo piramidal” (verticalizado),¹³⁸ que prevalecera durante a maior parte do século XX, chegamos perplexos ao encontro de um “novo paradigma”, reconstruído agora sob um “modelo em rede” (horizontalizado).¹³⁹ A “estrutura rígida”, típica da tecnoburocracia estatal, é assim substituída por uma “estrutura flexível”, que convive com uma pluralidade de novos atores, novos instrumentos regulatórios, novas instâncias de influência, novas unidades de poder. De um *droit solide* a um *droit soluble*, na metáfora utilizada por FRANÇOIS OST & MICHEL

conflitos, sua procedimentalização e a estabilização no tempo de expectativas normativas. Dito de outro modo: quanto mais complexo o sistema social maior a importância do direito moderno.” CAMPILONGO, C. F. Teoria do direito e globalização econômica... *cit.*, p. 90.

¹³⁵ Assim delimitada por DERZI: “[a] crise jurídica, desencadeada pelo questionamento da legitimidade da regra como instrumento de controle e regulação, agravada por uma dogmática perplexa e cada vez mais desestruturada pela realidade mutante, complexa e pluralista, passou a ser denominada ‘crise da modernidade jurídica’.” DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 100, p. 65-80, jan. 2004, p. 67-68.

¹³⁶ ROTH, André-Noël. O direito em crise: fim do estado moderno? In: FARIA, J. E. (org.). **Direito e globalização econômica...** *cit.*, p. 15-27, p. 21.

¹³⁷ Ainda hoje associado à “teoria pura do direito” kelseniana que, como se sabe, fora edificada sobre as bases de um sistema jurídico “hierarquizado de cima para baixo”, em cujo topo estaria a Constituição. Cf. cap. V (*The Legal System and its Hierarchical Structure*) da primeira edição: KELSEN, Hans. **Introduction to the problems of legal theory**. Trad. por Bonnie Litschewski Paulson e Stanley L. Paulson, intr. por Stanley L. Paulson. Oxford: Clarendon Press, 1992, p. 55-75; e cap. 35 (*The Hierarchical Structure of the Legal Order*) da segunda edição: *id.* **Pure theory of law**. 2ª ed. rev. e ampl., trad. por Max Knight. Clark: The Lawbooks Exchange, 2005, p. 221 *et seq.*

¹³⁸ DELMAS-MARTY, Mireille. **Por um direito comum**. Trad. por Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 85.

¹³⁹ “Uma rede entrelaçada (em lugar da pirâmide kelseniana) representa o novo modelo do direito, policêntrico e horizontal. O legislador formal continua desempenhando um papel essencial, mas não exclusivo na produção normativa. À verticalidade, a nova doutrina propõe a horizontalidade, desordens (ou ordens diferentes) promanam do ambiente e perturbam a ordem jurídica imposta pelo legislador. A rede assim se move por meio do pluralismo e da indeterminação das fontes informais de produção normativa.” DERZI, M. A. M. Pós-modernismo e tributos... *cit.*, p. 66-68.

VAN DE KERCHOVE,¹⁴⁰ vai-se dialeticamente da pirâmide a uma variedade de novas figuras, mais fluidas e menos formais, tais como a rede (*réseau, network*), o rizoma, o labirinto, o dédalo, *etc.*¹⁴¹ O “derretimento jurídico” representa, na perspicaz análise do jusfilósofo italiano GIOVANNI MESSINA, o alvorecer de um novo paradigma político-social de compreensão do direito e da política.¹⁴² No contexto do *diritto liquido*, prevalecem esquemas de *governance*, numa original abordagem político-institucional.¹⁴³

Uma vez transposto o entrave da “normatividade absoluta”, que reconhecia apenas no Estado sua fonte, constata-se o desabrochar de um “mundo policêntrico”,¹⁴⁴ um “pluriverso”, ao invés de um “universo”,¹⁴⁵ que é preenchido por formas híbridas de regulação, menos rudimentares, que dão vida a um *droit mondialisé*, para além de um *droit de la mondialisation*.¹⁴⁶ Nessa toada, o luhmanniano GUNTHER TEUBNER vem sustentando a propagação de um “direito mundial sem Estado”.¹⁴⁷ Partindo da

¹⁴⁰ OST, François; KERCHOVE, Michel van de. **De la pyramide au réseau?** Pour une théorie dialectique du droit. Bruxelas: Facultés Universitaires Saint-Louis Boulevard du Jardin Botanique, 2002, p. 267.

¹⁴¹ CHEVALLIER, Jacques. **O estado pós-moderno**. Trad. por Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2009 (Coleção Fórum Brasil-França de Direito Público, v. 1), p. 17.

¹⁴² Cf. MESSINA, Giovanni. **Diritto liquido?** La *governance* come nuovo paradigma della politica e del diritto. Milão: FrancoAngeli, 2012.

¹⁴³ *Ibid.*, *pass.*

¹⁴⁴ “O termo policentricidade foi criado para combater mais a ideia de que todo direito emana do Estado e que este é o único produtor legítimo das normas jurídicas. No âmbito de uma tal “monocentricidade”, o pluralismo depende da hipótese da escola. A produção da norma jurídica tem cada vez menos, com o processo de globalização, uma fonte central única, o Estado; ela deriva cada vez mais de uma multiplicidade de órgãos de regulação, dentre os quais, nem sempre, nem necessariamente, são predominantes os da tradicional regulação jurídica.” ARNAUD, André-Jean. Policentricidade. *In: id.; JUNQUEIRA, E. B. (orgs.). Dicionário de globalização... cit.*, p. 346.

¹⁴⁵ Cf. TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Teoria pluriversalista do direito internacional**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

¹⁴⁶ OST, F.; KERCHOVE, M. van de. **De la pyramide au réseau?**... *cit.*, p. 168. Cf., ainda, DELMAS-MARTY, Mireille. **Três desafios para um direito mundial**. Trad. por Fauzi Hassan Choukr. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003; DOMINGO, Rafael. **The new global law**. Cambridge: Cambridge University Press, 2010 (ASIL Studies in International Legal Theory). Entre nós, é digna de nota a criação, pela Sociedade Brasileira de Direito Público (SBDP), da *School of Global Law*, reunindo professores brasileiros e estrangeiros interessados em estudar o surgimento de um “direito global”, fruto de interface com os sistemas econômico, político e social. A principal referência dessa pioneira iniciativa é, ainda hoje, o livro *Direito Global*, coordenado por CARLOS ARI SUNDFELD & OSCAR VILHENA VIEIRA, no qual são apresentadas diversas perspectivas sobre essa novel realidade jurídica. Cf. SUNDFELD, C. A.; VIEIRA, O. V. (orgs.). **Direito global... cit.**

¹⁴⁷ TEUBNER, Gunther. Global Bukowina: legal pluralism in the world society. *In: id. (org.). Global law without a state*. Brookfield: Dartmouth Publishing Company, 1997 (Studies in Modern Law and Policy), p. 3-28. Cf. tb. MICHAELS, Ralf. Globalization and law: law beyond the state. *In: BANAKAR, Reza; TRAVERS, Max (orgs.). Law and social theory*. 2ª ed. Oxford e Portland: Hart Publishing, 2013, p. 287-304.

compreensão de um “pluralismo jurídico transnacional”, inspirado na sociologia jurídica de EUGEN EHRLICH (1866-1922), o plano internacional é, então, descrito como uma “Bucovina global”, *i.e.*, uma ordem jurídica fundada na ideia de “paz mundial”, mas não a *Pax Americana*, e sim a *Pax Bukowina*.¹⁴⁸ O prognóstico de EHRLICH, segundo o qual o direito nacional austríaco passaria a conviver com um “direito vivo”, que se desenvolveria a uma certa distância da política, no ventre da sociedade civil, é reaproveitado por TEUBNER, para descrever a arena internacional como um espaço recheado de “ordenamentos jurídicos globais *sui generis*”, que se “acoplam estruturalmente”¹⁴⁹ a discursos altamente especializados—assim sucede com a *lex sportiva internationalis* e sobremaneira com a *lex mercatoria*.¹⁵⁰ Na visão de TEUBNER,

¹⁴⁸ O nome *Bukowina* designa uma região histórica da Europa oriental, uma das antigas províncias do Império Austro-Húngaro, que hoje é partilhada entre a Ucrânia e a Romênia. Lá está localizada *Czernowitz*, a cidade-natal do jus-sociólogo EHRLICH, onde exerceu grande parte de sua vida acadêmico-profissional. Cf. *id.* A Bucovina global sobre a emergência de um pluralismo jurídico transnacional. **Impulso: Revista de Ciências Sociais e Humanas**, v. 14, n. 33, Piracicaba, Direito e Globalização, p. 9-32, jan./abr./2003. Sobre o “pluralismo jurídico global/transnacional”, são recomendáveis, ainda, as seguintes leituras: na Inglaterra, TWINING, William. Normative and legal pluralism: a global perspective. **Duke Journal of Comparative & International Law**, v. 20, p. 473-517, 2010; nos EUA, TAMANAHA, Brian Z. Understanding legal pluralism: past to present, local to global. **Sydney Law Review**, v. 30, p. 375-411, 2008 e BERMAN, Paul Schiff. **Global legal pluralism: a jurisprudence of law beyond borders**. Cambridge: Cambridge University Press, 2012; na Alemanha, GÜNTHER, Klaus. Legal pluralism or uniform concept of law? Globalisation as a problem of legal theory. **NoFo**, v. 5, p. 5-21, abr. 2008; e, na França, DELMAS-MARTY, Mireille. **Ordering pluralism: a conceptual framework for understanding the transnational legal world**. Trad. por Naomi Norberg. Portland: Hart, 2009 (French Studies in International Law). De uma perspectiva interna, cf. tb., na Inglaterra, MELISSARIS, Emmanuel. **Ubiquitous law: legal theory and the space for legal pluralism**. Surrey e Burlington: Ashgate, 2009; em Portugal, SANTOS, Boaventura de Sousa. **O discurso e o poder: ensaio sobre a sociologia da retórica jurídica**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1988; no Brasil, a escola do pluralismo jurídico é representada por ANTÔNIO CARLOS WOLKMER, para quem “[...] há de se designar o *pluralismo jurídico como a multiplicidade de práticas jurídicas existentes num mesmo espaço sócio-político, interagidas por conflitos ou consensos, podendo ser ou não oficiais e tendo sua razão de ser nas necessidades existenciais, materiais e culturais.*” WOLKMER, Antonio Carlos. **Pluralismo jurídico: fundamentos de uma nova cultura no direito**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Alfa Omega, 2001, p. 219.

¹⁴⁹ O conceito de “acoplamento estrutural” foi importado por NIKLAS LUHMANN (1927-1998) das valiosas pesquisas científicas carreadas por HUMBERTO MATURANA no campo da biologia. Com esse conceito em mãos, o jus-sociólogo tedesco buscou contornar problemas internos à sua “teoria dos sistemas”, especificamente relacionados à ausência de uma explicação sobre o modo como sistemas autopoieticos seriam capazes de evoluir ao longo do tempo, em resposta a estímulos do meio externo. Com essa reformulação, LUHMANN passou a sustentar que, acoplando-se estruturalmente uns aos outros, os subsistemas funcionais que compõem a sociedade (o “sistema social global”)—*v.g.*, a política, a economia, o direito, a ciência, a arte, a religião, *etc.*—interagiriam entre si, sofrendo “irritações” do ambiente ou entorno (*Umwelt*). Cf. o Cap. 10 (*Structural Couplings*) de LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Org. por Fatima Kastner, Richard Nobles, David Schiff e Rosamund Ziegert, trad. por Klaus A. Ziegert, intr. por Richard Nobles e David Schiff. Oxford: Oxford University Press, 2004, p. 381-422.

¹⁵⁰ TEUBNER, G. A Bucovina global sobre a emergência de um pluralismo jurídico transnacional... *cit.*, *pass.* O *Dicionário de Globalização* do GEDIM apresenta as seguintes definições para a *lex mercatoria*:

não existiria apenas uma “aldeia jurídica global”, mas um sem-número delas.

Chega a ser um truísmo que a sociedade pós-moderna testemunha (fascinada) o movimento de redefinição dos liames político e jurídico,¹⁵¹ que chacoalha as linhas de autoridade. O poderio coercitivo, que outrora rigidamente concentrava-se nas mãos dos Estados-nação, assume, então, um aspecto mais maleável, que é melhor concebido como *law in action* ou, mais comumente, como *soft law*, indo muito além do “direito formal” (*law on the books, hard law, formal law*).¹⁵² De difícil delimitação conceitual, seja em razão do vocábulo *law* (“direito”, e não “lei”), cuja definição *per se* sempre se apresentou como um dos maiores desafios da filosofia do direito,¹⁵³ seja pelo

[...] um conjunto de princípios e regras costumeiras, espontaneamente referidos ou elaborados no quadro do comércio internacional, sem referência a um sistema particular de lei nacional. São desenvolvidas em negócios internacionais aplicáveis em cada área determinada do comércio internacional, aprovadas e observadas com regularidade. Os grandes institutos da *lex mercatoria* são a Arbitragem e os Contratos Internacionais. A *lex mercatoria* é feita de usos e costumes, princípios gerais e regras emanadas das organizações das comunidades comerciais—e se aplica a uma relação de comércio que contenha elemento de conexão estrangeiro [...]” (ALMEIDA, José Gabriel Assis de; ARNAUD, André-Jean. *Lex mercatoria*. In: ARNAUD, A.-J.; JUNQUEIRA, E. B. (orgs.). **Dicionário de globalização...** *cit.*, p. 289, p. 289) e “[...] conjunto de normas não elaboradas por meio da mediação política dos Estados, destinadas a disciplinar de modo uniforme as relações comerciais internacionais do mercado globalizado [...]” (CAROCCIA, Francesca. *Lex mercatoria*. In: *op. cit.*, p. 290-291, p. 290).

¹⁵¹ A desestabilização da ordem político-jurídica se insere dentro de um cenário de caos bem mais amplo, abrangendo todo o liame social. Das múltiplas facetas dessa crise, podem ser mencionadas a econômica (contragolpes da globalização dos mercados), a social (desigualdade escalonada pelo advento dos “bolsões de pobreza” e pela perpetuação de situações de exclusão), a moral (insegurança crescente, aliada à perda de referenciais para tomada de decisão), dentre tantas outras. Cf. CHEVALLIER, J. O **estado pós-moderno...** *cit.*, p. 190.

¹⁵² ABBOTT, Kenneth W.; SNIDAL, Duncan. Hard and soft law in international governance. In: GOLDSTEIN, Judith L. *et al.* (orgs.). **Legalization and world politics**. Cambridge, EUA e Londres: MIT, 2001, p. 37-72; CALLIESS, Graf-Peter; RENNERT, Moritz. Between law and social norms: the evolution of global governance. **Ratio Juris**, v. 22, n. 2, p. 260-280, 2009.

¹⁵³ Naturalmente que não tenho a intenção de revisitar todo o controverso debate travado no âmbito da teoria jurídica em torno do “conceito de direito” desde o clássico *The Concept of Law*, de H. L. A. HART (1907-1992), intensificado após a publicação da segunda edição contendo um posfácio como resposta às críticas que recebeu. Como não pretendo adentrar essa controvérsia, basta aqui fazer menção a alguns títulos pertinentes, para os eventuais interessados, a saber: HART, H. L. A. **The concept of law**. 3ª ed., com pós-escrito org. por Penelope A. Bulloch e Joseph Raz e intr. por Leslie Green. Oxford: Oxford, 2012 (Clarendon Law Series); *id.* Postscript. In: *op. cit.*, p. 238-276; FULLER, Lon L. **The morality of law**. Ed. rev. New Haven e Londres: Yale University Press, 1964, p. 95-151 (Cap. III – *The Concept of Law*); COLEMAN, Jules (org.). **Hart’s postscript: essays on the postscript to “The concept of law”**. Oxford: Oxford University Press, 2001; RAZ, Joseph. **The concept of a legal system: an introduction to the theory of the legal system**. 2ª ed. Oxford: Clarendon Press, 1980; MacCORMICK, Neil. The concept of law and “The concept of law”. In: GEORGE, Robert P. (org.). **The autonomy of law: essays on legal positivism**. Oxford: Oxford University Press, 1996, p. 163-194; DWORKIN, Ronald. Law as interpretation. In: MITCHELL, W. J. T. (org.). **The politics of interpretation**. Chicago: Chicago University Press, 1983, p. 249; *id.* **A matter of principle**. Cambridge, EUA: Harvard University Press, 1982, p. 117-177 (Parte 2 – *Law as Interpretation*); *id.* **Law’s empire**. Cambridge, EUA e Londres: The Belknap Press of Harvard University Press, 1986, *pass.*; *id.* The concepts of law. In: *id.* **Justice in robes**. Cambridge, EUA e Londres: The Belknap Press of Harvard University Press, 2006, p. 223-240;

vocábulo *soft* (em contraposição a *hard*), que não é facilmente traduzido para o vernáculo (brando?, fluido?, flexível?, imaturo?), a expressão *soft law* ganhou repercussão no cenário internacional.¹⁵⁴ O *Black's Law Dictionary* oferece a seguinte definição: “[c]oletivamente, regras que não são nem estritamente vinculantes nem completamente desprovidas de significado jurídico.”¹⁵⁵ E exemplifica com diretrizes (*guidelines*), declarações de políticas (*policy declarations*), códigos de conduta (*codes of conduct*), enfim, instrumentos que estabeleçam *standards* não vinculantes (*non-binding*).¹⁵⁶ SALEM HIKMAT NASSER aponta cinco desdobramentos possíveis desse “direito brando”:

1. normas, jurídicas ou não, dotadas de linguagem vaga, ou de noções com conteúdo variável ou aberto, ou que apresentam caráter de generalidade ou principiológico que impossibilite a identificação de regras específicas e claras;
2. normas que preveem, para os casos de descumprimento, ou para a resolução de litígios delas resultantes, mecanismos de conciliação, mediação, ou outros, à exceção da adjudicação;
3. atos concertados, produção dos Estados, que não se pretende sejam obrigatórios. Sob diversas formas e nomenclaturas, esses instrumentos têm em comum uma característica negativa: em princípio, todos eles não são tratados;
4. as resoluções e decisões dos órgãos das organizações internacionais, ou outros instrumentos por elas produzidos, e que não são obrigatórios;
5. instrumentos preparados por entes não estatais, com a pretensão de estabelecer princípios orientadores do comportamento dos Estados e de outros entes, e tendendo ao estabelecimento de novas formas jurídicas.¹⁵⁷

id. Justice for hedgehogs... cit., p. 400-415 (Cap. 19 – *Law*); ALEXANDER, Robert. **Conceito e validade do direito**. Trad. por Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009; FINNIS, John. **Natural law and natural rights**. 2ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2011 (Clarendon Law Series), p. 260-296 (Cap. X – *Law*). Uma nova proposta de compreensão do que é o direito, que tem renovado as discussões acadêmicas, foi recentemente apresentada por SCOTT J. SHAPIRO. Na visão do jusfilósofo da Universidade Yale, o direito é melhor compreendido como uma forma institucionalizada de planejamento social em que normas equivalem a planos ou figuras planificadoras (*planlike*). Cf. SHAPIRO, Scott J. **Legality**. Cambridge e Londres: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011.

¹⁵⁴ “O conceito da *soft law* está inserto em uma nova tendência que não mais enfatiza os processos formais de produção legal. É uma alternativa às formas mais duras (*hard law*) de regulação, possuindo vários enfoques, dentre os quais vale ressaltar a política simbólica, definidora de uma direção comum sem nenhum comprometimento formal e praticidade de soluções quando associada com instrumentos de políticas formais.” BORTOLOZZI, Madian Luana. *Soft law*. In: ARNAUD, A.-J.; JUNQUEIRA, E. B. (orgs.). **Dicionário de globalização... cit.**, p. 422-423, p. 423.

¹⁵⁵ “Collectively, rules that are neither strictly bidding nor completely lacking in legal significance.” GARNER, Bryan A. (org.). **Black's law dictionary**. 9ª ed. St. Paul: Thomson Reuters, 2009, p. 1.519.

¹⁵⁶ *Loc. cit.*

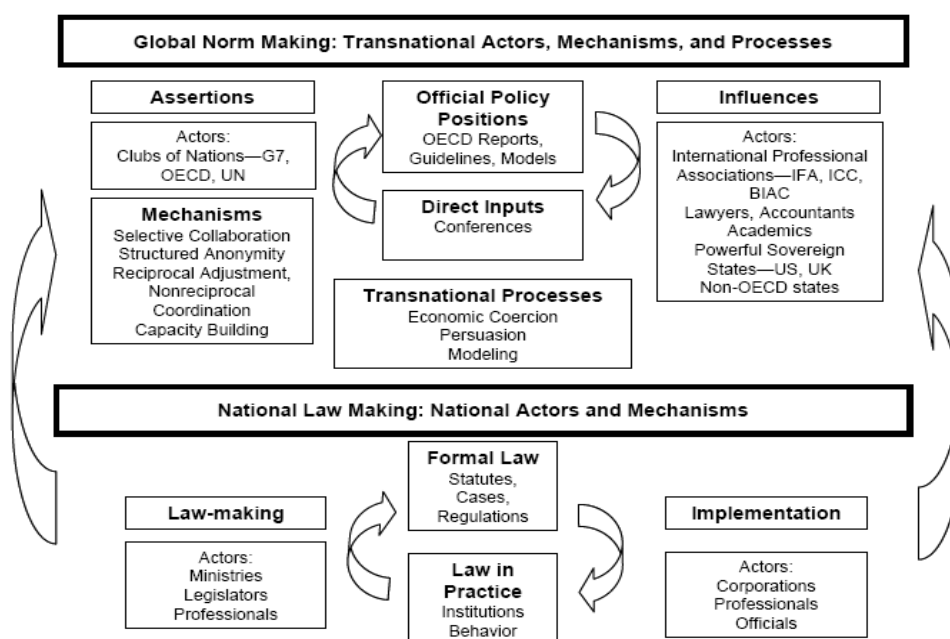
¹⁵⁷ NASSER, Salem Hikmat. **Fontes e normas do direito internacional: um estudo sobre a *soft law***. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 25.

Como se vê, a “fuga para o *soft law*”¹⁵⁸ pressupõe a convivência com novos protagonistas, que preenchem o “ecossistema jurídico-político global”, reivindicando atenção e parcela do poder. Assim, o direito (e, com ele, o direito tributário) vai seguindo ao sabor das tendências mundiais, ou talvez seja melhor dizer, das determinações de atores transnacionais.¹⁵⁹ Atenta a isso, e visando explicar como o direito tributário se desenvolve na atualidade, como resultado da interação de múltiplos atores que ocupam o espaço jurídico global, CHRISTIANS desenvolveu o modelo analítico infra-reproduzido. O intrincado *framework* ilustra os fluxos recursivos de informação entre agentes nacionais e internacionais, sejam eles especialistas (v.g., advogados, contadores, acadêmicos e profissionais em geral), que expressam suas opiniões por intermédio de organizações profissionais internacionais, ou governantes de Estados-nação via organismos internacionais. Todo essa constelação de ideias interconectadas, constituindo um vasto sistema em rede, acaba encontrando um caminho até os representantes e autoridades públicas de cada país e se fazendo impactar nas legislações e políticas tributárias nacionais, dentro de um processo de transnacionalização jurídica.¹⁶⁰

¹⁵⁸ Já percebida em sede de direito tributário, valendo a crítica de NABAIS: “Um controlo que, atenta a sua natureza, pode vir a revelar-se demasiado fraco face aos estados económica e politicamente mais fortes ou mesmo opressor face aos estados económica e politicamente mais fracos. O que pode conduzir a que este direito, à primeira vista, um *soft law*, se revele, afinal de contas, um *hard law* para os Estados membros mais fracos.” NABAIS, J. C. A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas... *cit.*; *id.* A soberania fiscal no actual quadro da integração europeia... *cit.*, p. 29.

¹⁵⁹ Como alerta MICHEL BOUVIER, “[e]m tal quadro, o poder fiscal se tornou um jogo para os múltiplos centros de decisão públicos e privados que forma o tecido social, enquanto ele é cada vez menos um atributo de um poder universal, representado até agora pelo Estado. Os organismos profissionais (sindicatos patronais ou de empregados), as associações profissionais de interesses de tal ou qual parte da população, as coletividades territoriais, as instituições internacionais, todas intervêm de maneira ativa no processo de decisão fiscal, reivindicando a fiscalização de certa renda ou o poder de modular a carga fiscal, ou criá-la, suprimi-la ou modificá-la. Assim presenciamos um retorno à Idade Média, com extrema diversificação da arrecadação, associada a inúmeras diferenças de estatutos.” BOUVIER, Michel. Introduction au droit fiscal general et à la théorie de l’impôt. LGDJ, v. 4, Paris, 2001, p. 225. *Apud*: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência do direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar.** São Paulo: Noeses, 2009.

¹⁶⁰ CHRISTIANS, Allison. Historic, comparative and evolutionary analysis of tax systems. *In*: DERZI, M. A. M. (org.). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário...** *cit.*, p. 287-309, p. 295.



A forte influência de agentes transnacionais sobre a agenda tributária interna e internacional sinaliza que a tributação não é mais um assunto exclusivamente reservado aos confins do Estado (dito soberano). Hoje em dia, os olhos dos governantes estão constantemente voltados para fora de seus territórios, à procura de orientação sobre como conduzir seus assuntos internos e externos, inclusive no tocante à formação de seus sistemas tributários. Sem mencionar, é óbvio, que muitas das vezes os governantes são compelidos, mesmo que a contragosto, a seguir padrões tributários produzidos por agentes externos, que se valem tanto de pressão política, quanto de pressão econômica, para garantirem o cumprimento de suas determinações. Por isso mesmo, MICHEL BOUVIER alerta para o fato de que o direito tributário contemporâneo passa por um processo de transição da *legitimidade política* para a *legitimidade técnica*, ou de substituição do *poder dos políticos* pelo *poder dos especialistas*, na medida em que são cada vez mais delegadas a *experts* as escolhas em matéria tributária.¹⁶¹ Como assevera DAVID KENNEDY:

Na verdade, dizer que o mundo está encoberto pelo direito é também dizer que somos cada vez mais governados por expertos. Não pelo império

¹⁶¹ BOUVIER, Michel. As transformações contemporâneas do tributo: em direção a uma outra cultura tributária? As exonerações tributárias e a concorrência fiscal no âmbito interno e internacional. *In*: CONGRESSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 8., 2004, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: Revista Internacional de Direito Tributário, v. 2, jun./dez. 2004, p. 6-12, p. 9.

americano, e não pelo “capital global”, mas por especialistas. Esses especialistas—muito frequentemente advogados—tomam decisões que afetam a riqueza, o *status* e o poder de outras pessoas. Eles fazem isso mediante a interpretação e aplicação de normas e instituições de fundo, que estruturam as atividades no mercado, no Estado, na família. Sua rotina de trabalho estabelece e renova esse complexo meio social transfronteiriço jurídico e institucional. Ao redor do mundo, especialistas se comunicam uns com os outros em uma linguagem comum; sua importância em cada sistema nacional é reforçada em detrimento dos políticos convencionais, pelos processos que tantas vezes referimos como “globalização”.¹⁶²

Como consectário lógico, são colocadas em xeque as clássicas concepções de direito e de Estado,¹⁶³ que passam a demandar uma completa reformulação, à luz de inovadores discursos jurídico-políticos, para que possam se readequar a essa realidade mutante. Sem advogar o “fim do Estado moderno” como algo desejável—o que seria um completo despautério—, não há como não reconhecer o acerto de IGOR MAULER SANTIAGO quando afirma que “[o] Direito dos povos ocidentais passa atualmente por um acentuado processo de desestatização.”¹⁶⁴ À medida que diminui “[...] a participação do Estado na sociedade de uma forma geral [... e, em contrapartida, aumenta a] obediência às regras impostas pelo FMI, Banco Mundial, OMC e outros organismos supranacionais [...]”,¹⁶⁵ o exercício do poder e da coação é pouco a pouco reconfigurado. Diante desse panorama multiforme de transição, em acelerado processo de transformação, (re)orientação, “[o] Estado perde sua pretensão na detenção de um

¹⁶² “Indeed, to say the world is covered in law is also to say we are increasingly governed by experts. Not by the American empire, not by ‘global capital’—but by experts. These experts—quite often lawyers—make decisions that affect the wealth, status, and power of other people. They do so by interpreting and enforcing the background norms and institutions which structure activity in the market, in the state, in the family. Their routine work establishes and refurbishes this complex transboundary legal and institutional milieu. Across the globe, experts communicate with one another in common vernaculars, their significance in every national system enhanced at the expense of conventional politicians by the processes we so often refer to as ‘globalisation.’” KENNEDY, David. Address: Challenging expert rule: the politics of global governance. *Sydney Law Review*, v. 27, p. 1-24, 2005, p. 2.

¹⁶³ “De fato, assistimos a um deslocamento e a uma fragmentação das instâncias legitimadas a promulgar regras. O Estado Social, tal como instância central da regulação social, encontra-se superado por instâncias a pretensões legitimadoras de nível superior (o nível internacional, CEE, ONU, mecanismos do mercado internacional) e de nível inferior e não necessariamente de tipo público (regionais, locais, empresas...). [...] A consequência dessa evolução na técnica jurídica é uma maior flexibilidade do anterior caráter autoritário do direito e de sua dispersão em vários níveis de formulação. O direito nacional adquire de maneira ampliada a forma do direito internacional. A legislação nacional perde seu caráter detalhista para limitar-se a um direito mais geral e flexível (leis de bases, diretivas, leis de incitação, recomendações...), suscetíveis de engendrar uma particularização e uma privatização de regulação jurídica.” ROTH, A.-N. O direito em crise... *cit.*, p. 221.

¹⁶⁴ SANTIAGO, Igor Mauler. Reflexões sobre o direito tributário na pós-modernidade: separação dos poderes e espécies tributárias. *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 1, Belo Horizonte, p. 165-173, jan./jun. 2004, p. 165.

¹⁶⁵ MINHOTO, A. C. B. *Globalização e direito... cit.*, p. 14.

monopólio de promulgar regras.”¹⁶⁶ *Pari passu*, vislumbra-se uma “crise do contrato social”, como apontado por BOAVENTURA DE SOUSA SANTOS, que se caracteriza pelo desmantelamento do poderio do Estado, levando consigo, como que por arrastamento, a noção de “direito estatal”.¹⁶⁷ Por seu turno, o colapso da relação “direito-Estado” produz, na visão de JACQUES CHEVALLIER, um direito plural nivelado, que é melhor traduzido nas expressões “direito extraestatal”, “direito supraestatal” e “direito infraestatal”.¹⁶⁸ A.-J. ARNAUD, de sua vez, entende que a redução do poder total do Estado leva a um “direito estatal substituído”, um “direito estatal suprido” e um “direito estatal suplantado”.¹⁶⁹

É justamente com a superação (não por completo) das clássicas ordens jurídico-estatais, antes centradas exclusivamente no Estado soberano, que se vê erguer “uma nova ordem mundial”, marcada por diversificados níveis de poder, de influência e de decisão.¹⁷⁰ Reunidos em “redes transnacionais”, esses vários planos de ação, articulados por uma infinidade de agentes e instituições, formariam um sistema de *government network*, fornecendo “[...] o esqueleto ou infraestrutura para a governança global [...]”.¹⁷¹ Doravante, o modelo “estatocêntrico” (*state-centric*)—que ignora a presença de outros atores igualmente importantes e influentes ao lado do Estado na regulação das questões sociais internacionais (v.g., organizações intergovernamentais e não-governamentais, corporações multinacionais, movimentos sociais e ativistas

¹⁶⁶ ROTH, A.-N. O direito em crise... *cit.*, p. 20.

¹⁶⁷ “[...] o Estado perde centralidade, e o direito oficial desorganiza-se, passando a coexistir com o direito não oficial de múltiplos legisladores fáticos, os quais, pelo poder econômico que comandam, transformam a facticidade em norma, disputando com o Estado o monopólio da violência e do direito.” SANTOS, Boaventura de Sousa. Reinventar a democracia: entre o pré-contratualismo e o pós-contratualismo. In: HELLER, Agnes *et al.* **A crise dos paradigmas em ciências sociais e os desafios para o século XXI**. Rio de Janeiro: Contraponto, 1999, p. 33-75, p. 41.

¹⁶⁸ CHEVALLIER, J. **O estado pós-moderno...** *cit.*, p. 144-154.

¹⁶⁹ Cf. ARNAUD, André-Jean. Da regulação pelo direito na era da globalização. In: *id.* (org.). **A soberania**. Revista do PIDIG (Programa Interdisciplinar Direito e Globalização UERJ). Dossiê “Soberania” coord. por Celso de Albuquerque Mello. Rio de Janeiro: Renovar, 1999 (Anuário Direito e Globalização, v. 1), p. 23-52; pub. tb. como Lição 5 de ARNAUD, A.-J. **O direito entre modernidade e globalização...** *cit.*, p. 151-193.

¹⁷⁰ SLAUGHTER, Anne-Marie. **A new world order**. Princeton: Princeton University Press, 2004, p. 15.

¹⁷¹ “*Taken together, they would provide the skeleton or infrastructure for global governance.*” *Ibid.*, p. 15. Tais “redes transnacionais” laboram em cinco áreas: (i) definição de agendas; (ii) criação de consenso; (iii) coordenação de políticas; (iv) produção e troca de conhecimentos; e (iv) produção e difusão de normas. MARTINEZ-DIAZ, Leonardo; WOODS, Ngatre. Introduction: Developing countries in a networked global order. In: *id.*; *id.* (orgs.). **Networks of influence? Developing countries in a networked global order**. Oxford: Oxford University Press, 2009, p. 1-18, p. 6 *et seq.*

transnacionais e, até mesmo, organizações criminosas, grupos terroristas, guerrilhas)—encontra-se amplamente superado.¹⁷² Como afirma RICHARD FALK, “[o] Estado continua a ser o ator político proeminente, mas a agregação de Estados—o que tem sido chamado de ‘um sistema de Estados’—não está mais consistentemente no controle do processo político global.”¹⁷³

A expansiva intercomunicação entre sistemas jurídicos e profissionais do direito, proporcionada pela intensificação dos fluxos transfronteiriços de informações, que foram, por sua vez, facilitados pelos avanços tecnológicos (a exemplo da expansão das telecomunicações, principalmente com a rede mundial de computadores), acabaram por tornar obsoletas posturas científicas que se voltam exclusivamente às questões internas, olvidando-se de que já não é mais possível tratar de forma isolada problemas nacionais e globais. É dizer: os grandes dilemas que afligem os povos tornaram-se, com a mundialização, problemas cuja solução interessam a todos. E não poderia ser diferente com a tributação.

Visto por esse prisma, parece não ser possível negar a imperatividade de um novo modo de (re)pensar o direito e o Estado, cujo espaço antes ocupado com exclusividade pelas autoridades políticas será, daqui para frente, compartilhado com uma série de agentes não-estatais intervenientes e com mecanismos regulatórios híbridos.¹⁷⁴ Nesta quadra da história, passam a coexistir, mormente em razão da dimensão político-institucional dos processos de globalização, novos marcos regulatórios, mesmo que sem exclusão da ordenação político-estatal clássica. Das profundezas de um “ecossistema aquoso”, exsurge a tão propalada proposta da “governança global” (e, no campo tributário, o que pode ser referido como “governança tributária global”), como uma possível resposta aos problemas encarados pela comunidade internacional, os quais ultrapassam a capacidade de ação dos entes estatais

¹⁷² Cf. Fig. 17.1 (*Classification of global political actors*) em WILLETTS, Peter. Transnational actors and international organizations. In: BAYLIS, John; SMITH, Steve (orgs.). **The globalization of world politics: an introduction to international relations**. 2ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2001, p. 356-383, p. 359.

¹⁷³ “*The state remains the preeminent political actor; but the aggregation of states—what has been called ‘a states system’—is no longer consistently in control of the global policy process.*” FALK, R. **Predatory globalization... cit.**, p. 35.

¹⁷⁴ Como destaca HÖFFE, essa visão se estrutura a partir de uma “corrente realista”, que “[...] reconhece a existência efetiva, e entrementes forte, de atores não-estatais.” HÖFFE. O. **A democracia no mundo de hoje... cit.**, p. 325.

e demandam a atuação conjunta dos diversos setores sociais envolvidos. O cenário multicêntrico pós-moderno propicia que modelos outros, que não as estruturas centralizadas, hierarquizadas e autoritárias de governo, prosperem. Vê-se um escoamento para estruturas de governança e de regulação branda (*soft law*), cuja variante internacional é subsumida na expressão *global governance*. Se “[...] argumentar contra a globalização é como argumentar contra as leis da gravidade [...]”, como lembra o ex-secretário geral da ONU KOFI ANNAN,¹⁷⁵ o mesmo raciocínio pode ser aplicado, *mutatis mutandi*, à governança global. O que se deseja com a renovação dos mecanismos e procedimentos regulatórios é fornecer respostas aos desafios que agora se impõem, atendendo a uma necessidade de equacionamento de problemas que afetam um sem-número de comunidades, pessoas e instituições, assim compreendida toda sorte de questões que ultrapassam a capacidade regulatória dos Estados nacionais.

2.2 DA (GOOD) GOVERNANCE À GLOBAL GOVERNANCE: O NOVO MARCO REGULATÓRIO DA GLOBALIZAÇÃO

“Governança’ se tornou uma das principais palavras do final do século XX e início do XXI.”¹⁷⁶ Contudo, como informa PASCAL LAMY, ex-diretor geral da Organização Mundial do Comércio (OMC), o termo já era utilizado na França do século XII e, desde há muito, esteve vinculado à ausência de um poder central organizado, de tal sorte que o surgimento dos Estados-nação levou-o a um esquecimento temporário.¹⁷⁷ Advirta-se que, na opinião do referido político francês, “governança” é um “[...] processo decisório que—através de consultas, diálogo, troca e respeito mútuo—visa garantir a coexistência e, em alguns casos, a coerência entre pontos de vista diferentes e

¹⁷⁵ “*It has been said that arguing against globalization is like arguing against the laws of gravity.*” ANNAN, Kofi. Secretário Geral da ONU. [S.l.: s.n., entre 1997 e 2006]. *Apud*: JAFFE, E. D. **Globalization and development**. Nova Iorque: Chelsea House Publishers, 2006, p. 45.

¹⁷⁶ “*‘Governance’ has become one of the leading buzz-words of the late twentieth and early twenty-first centuries.*” SELBY, Jan. Introduction. *In*: *id.*; COCHRANE, Feargal; DUFFY, Rosaleen (orgs.). **Global governance, conflict and resistance**. Nova Iorque: Palgrave Macmillan, 2003, p. 1-18, p. 2.

¹⁷⁷ LAMY, Pascal. Globalization and global governance. **The Globalist**, 7 nov. 2006. Disponível em: <<http://www.theglobalist.com/storyid.aspx?StoryId=5740>>. Acesso em: 12 nov. 2011.

por vezes divergentes [...]”¹⁷⁸ e, um passo a frente, ele define “governança global” como um “[...] sistema criado para ajudar a sociedade humana a atingir seus objetivos comuns de modo sustentável, isto é, com equidade e justiça.”¹⁷⁹ Depois de analisada a revolução jurídico-estatal desvelada pelo pós-modernismo, que se fez acompanhar do surgimento de desafios que extrapolam os limites nacionais, fica fácil perceber os motivos que permitiram o surgimento do sistema de governança global. Antes porém de prosseguir na sistematização do conceito de governança global, é interessante voltar às origens dos modelos de *governance*, dedicando algumas linhas ao período ainda anterior à sua internacionalização.

No curso da década de 80, o conceito-ideia *governance* assumiu um aspecto nitidamente negativo, imbuído pelo ideário neoliberal de desregulamentação e liberalização dos mercados, orientado pela lógica eficientista da iniciativa privada. Na perspectiva do Estado mínimo, os lemas dos defensores do modelo de governança eram o colapso do *big government* e a tendência ao *downsizing*, sustentados pelo argumento da necessidade de hipotrofia do setor público e de controle de gastos em um ambiente de escassez de recursos.¹⁸⁰ Em sua fase positiva, acentuada na década de 90, a governança passa a adquirir um “sentido forte”, que traduz a tendência, já bastante trabalhada no âmbito do direito administrativo e das reformas do Estado, que é

¹⁷⁸ “*Governance is a decision-making process that—through consultation, dialogue, exchange and mutual respect—seeks to ensure coexistence and, in some cases, coherence between different and sometimes divergent points of view.*” *Ibid.*

¹⁷⁹ “*For me, global governance describes the system we set up to assist human society to achieve its common objectives in a sustainable manner, that is, with equity and justice.*” LAMY, Pascal. Lamy calls for strengthened system of global governance. Genebra: 15 mar. 2010. Discurso ao Clube Diplomático de Genebra. **WTO**, Genebra. Disponível em: <http://www.wto.org/english/news_e/sppl_e/sppl149_e.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013. “A problemática da governança global é a problemática do domínio do mundo. Ela se define como sendo um conjunto de processos de investigação do domínio de diferentes componentes de destino do planeta em todos os domínios da atividade humana. Em outras palavras, uma estratégia de racionalização do processo de decisão que visa substituir diferentes modos de regulação, nacionais ou regionais, por uma forma de regulação, nacionais ou regionais, por uma forma de regulação global de todas as atividades humanas. É um novo modo de gestão do desenvolvimento que implica que a política de donativos é atualmente ultrapassada, dando espaço à economia do mercado que exige o respeito de certas condições para obter empréstimos, tal como um certo grau de democracia política, o respeito aos direitos humanos e a livre circulação de bens, serviços e capitais.” DELPANQUE, Marc. Governança global. In: ARNAUD, A.-J.; JUNQUEIRA, E. B. (orgs.). **Dicionário de globalização... cit.**, p. 237-240, p. 237-238.

¹⁸⁰ Cf. BENTO, Leonardo Valles. **Governança e governabilidade na reforma do estado: entre eficiência e democratização.** Barueri: Manole, 2003. Cf. tb. sua tese de doutorado, apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC. *Id.* **Governança global: uma abordagem conceitual e normativa das relações internacionais em um cenário de interdependência e globalização.** Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

frequentemente denominado de “nova administração pública”, de (re)democratização das estruturas tecnoburocráticas estatais, a partir da substituição de velhos valores que norteavam a administração pública, como autoridade, unilateralidade, hierarquia, por outros mais inclusivos, como consensualidade, cooperação, parceria, horizontalidade e descentralização (“governo em rede”), abertura à participação e à deliberação e aproximação entre administradores públicos e administrados, admitindo-se, como corresponsáveis pela gestão da *res publica*, novos atores e protagonistas além do Estado.

Seja em âmbito interno ou internacional, governança refere-se a uma ideia de amplitude alargada, que envolve inúmeros agentes e instituições. São compreendidos em seu bojo toda sorte de atores não-estatais, provenientes tanto do mercado quanto da sociedade civil, em estruturas em rede, articuladas em parceria com o Estado, para coordenação social. Governança sintetiza, portanto, a totalidade de instrumentos, mecanismos, processos de tomada de decisão, que se voltam para a gestão eficiente e inclusiva de problemas que tocam a uma pluralidade de pessoas e instituições, ou, até mesmo, à sociedade como um todo. De modo algum, o Estado é substituído ou perde sua importância; porém, deixa de ser o único ente capaz de impactar os processos decisórios e de conduzir os rumos da política e do direito. Deve-se frisar que o papel de atores estatais e não-estatais irá variar de acordo com o contexto e com o objeto em questão, não sendo possível determinar aprioristicamente quem exercerá maior poder de influência.

Em uma acepção normativa/prescritiva, a palavra “governança” recebe o adjetivo “boa”, como na expressão importada do inglês *good governance*, que é traduzida no Brasil como “boa governança” e em Portugal como “boa governação”. Com essa adjetivação, o conceito é transformado em um “tipo ideal”—ou *Idealtypus*, como diria MAX WEBER (1864-1920)¹⁸¹—que serve de parâmetro para a avaliação tanto da legitimidade política, quanto dos níveis de qualidade das instituições públicas. Para tanto, é oferecido um rol de princípios geralmente ligados aos ideais democrático e de

¹⁸¹ O conceito apareceu, pela primeira vez, em um artigo de 1904. Cf. WEBER, Max. “Objectivity” in social science and social policy. In: *id. Methodology of the social sciences*. Ed. e trad. por Edward A. Shils e Henry A. Finch. Glencoe: The Free Press, 1949, p. 50-112. Em 1917, o intelectual alemão retoma a ideia em *The Meaning of “Ethical Neutrality” in Sociology and Economics* (cf., no mesmo volume, p. 1-49).

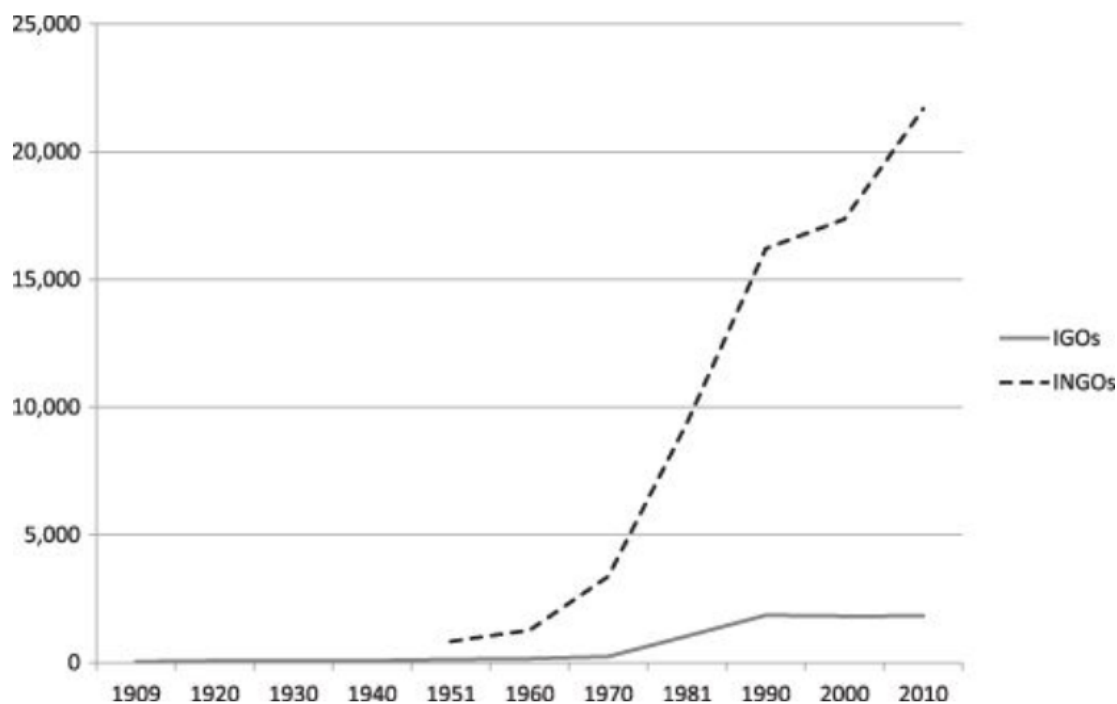
eficiência pública, como, por exemplo, mandamentos que prescrevem a necessidade de garantia de representatividade, participação, controle, fiscalização, prestação de contas e responsabilização dos governantes (*accountability*), bem como que estabelecem instrumentos de planejamento, estratégia, direção estatal, gestão pública, otimização na prestação de serviços públicos, *etc.* De forma bastante didática, JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO explica que o conceito-ideia *good governance* (“boa governação”) coloca no coração da mais atualizada ciência do direito constitucional o “princípio da condução responsável dos assuntos do Estado”, cujos principais tópicos podem ser assim sumariados:

1. aprofundamento do contexto político, institucional e constitucional, através da avaliação permanente do respeito pelos direitos humanos, dos princípios democráticos e do Estado de Direito;
2. centralidade do princípio do desenvolvimento sustentável e equitativo que pressupõe uma gestão transparente e responsável dos recursos humanos naturais, económicos e financeiros (“boa governação”);
3. recorte rigoroso dos esquemas procedimentais e organizativos da boa governança, designadamente
 - i. – processos de decisão claros a nível das autoridades públicas;
 - ii. – instituições transparentes e responsáveis
 - iii. – primado do direito na gestão dos recursos
 - iv. – reforço das capacidades, no que diz respeito à elaboração e aplicação de medidas especificamente destinadas a prevenir e a combater a corrupção.¹⁸²

No contexto das relações intergovernamentais, esse *mix* ideológico sofre um redimensionamento, redundando na “internacionalização da governança”, como se vê com a importação da expressão *global governance* do idioma inglês. Um dos maiores estudiosos da governança global na atualidade é o professor de relações internacionais e especialista das Nações Unidas THOMAS G. WEISS, que explica que a governança global emergiu em razão da conjugação de dois fatores: (1) o aumento da interdependência e (2) a proliferação de atores não-estatais. Antecipa-se que a interdependência não será objeto deste capítulo, sendo deixada para o próximo, haja vista sua íntima relação com o declínio da soberania. Quanto ao segundo ponto, vale reproduzir as impressionantes estatísticas apresentadas por WEISS sobre o crescimento, ao longo das últimas décadas, do número de “organizações governamentais internacionais” (*international governmental organizations* – IGO’s) e “organizações não-governamentais

¹⁸² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Constitucionalismo e geologia da *good governance*. In: *id.* “**Brançosos**” e **interconstitucionalidade**: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2008, p. 325-334, p. 329.

internacionais” (*international nongovernmental organizations* – INGO’s). Vejamos a figura abaixo:¹⁸³



A expressão “governança global” ganhou notoriedade a partir da divulgação do aclamado relatório *Our Global Neighborhood*,¹⁸⁴ elaborado por uma comissão de 28 especialistas com o objetivo de pensar propostas de reforma e ampliação dos poderes da Organização das Nações Unidas (ONU), tendo em vista a necessidade de fornecer respostas mais eficazes aos desafios globais.¹⁸⁵ A Comissão sobre Governança Global

¹⁸³ WEISS, Thomas G. **Global governance: what? why? whither?** Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2013, Figura 1.1. [Kindle Edition].

¹⁸⁴ COMMISSION ON GLOBAL GOVERNANCE. **Our global neighbourhood: the report of the Commission on Global Governance.** Oxford: Oxford University Press, 1995.

¹⁸⁵ Em janeiro de 1990, o ex-chanceler da Alemanha ocidental, WILLY BRANDT, convocou os então primeiro ministro da Suécia, INGVAR CARLSSON, secretário geral da Comunidade das Nações (*Commonwealth of Nations*) e presidente da União Internacional para a Conservação da Natureza e dos Recursos Naturais (*International Union for Conservation of Nature* – IUCN), SHIRDATH RAMPHAL, e ministro da Cooperação para o Desenvolvimento dos Países Baixos, JAN PRONK, para que elaborassem um relatório sobre as oportunidades para a instauração de um sistema de governança global. Como resultado, o relatório recomendou a constituição de uma comissão especial, que ficasse encarregada de desenvolver estudos mais aprofundados sobre a ideia de governança global. Então, sob a presidência de CARLSSON e RAMPHAL, foi criada a Comissão sobre Governança Global que, contando com o apoio do então secretário geral da ONU, BOUTROS BOUTROS-GHALI, conseguiu financiamentos do Programa de Desenvolvimento da Organização das Nações Unidas (*United Nations Development Program* – UNDP), bem como de nove países e diversas fundações. Dentre os pontos abordados pelos trabalhos da

inspirada pelo lema de que “não há alternativa senão trabalhar em conjunto e usar o poder coletivo para criar um mundo melhor”, forneceu o seguinte conceito de governança global:

Governança é a totalidade das diversas maneiras pelas quais os indivíduos e as instituições, públicas e privadas, administram seus problemas comuns. É um processo contínuo pelo qual é possível acomodar interesses conflitantes ou diferentes e realizar ações cooperativas. Governança diz respeito não só a instituições e regimes formais autorizados a impor obediência, mas também a acordos informais que atendam aos interesses das pessoas e instituições. São exemplos de governança em nível local: cooperativas comunitárias formadas para instalar e manter sistemas de abastecimento de água, conselhos municipais encarregados de operar sistemas de reciclagem de lixo, organismos multiurbanos que elaboram planos de transporte integrado juntamente com usuários, bolsas de valores que se autorregulam com a supervisão do governo nacional, e iniciativas regionais, promovidas por entidades estatais, grupos industriais e habitantes, para controlar o desmatamento. No plano global, a governança foi vista primeiramente como um conjunto de relações intergovernamentais, mas agora deve ser entendida de forma mais ampla, envolvendo organizações não-governamentais (ONG), movimentos civis, empresas multinacionais e mercados de capital global. Com estes interagem os meios de comunicação de massa, que exercem hoje enorme influência.¹⁸⁶

Contudo, a governança global, tal qual a globalização, não é fenômeno novo.¹⁸⁷

É possível vislumbrar indícios de um sistema extraestatal de governança no início do século passado (desde o ano de 1910), mas é mesmo durante a década de 90 que essa “ferramenta analítica” passa a ocupar posição de destaque nos estudos internacionais. Isso se explica pelo fato de que, a partir dos anos 90, a globalização, cujos germes remontam, como nos informa GILLES ANDRÉANI, ao ano de 1850, ganha contornos nítidos. Também MARTIN HEWSON & TIMOTHY J. SINCLAIR, ao investigarem o surgimento de uma “teoria da governança global” no âmbito das relações internacionais, identificam a última década do século XX como o marco inicial dos calorosos debates

Comissão sobre Governança Global, HENRY LAMB aponta: (i) a regulamentação da tributação global; (ii) a criação de um exército permanente e de um Conselho de Segurança Econômica; (iii) a expansão da autoridade sobre os *global commons*; (iv) a eliminação do poder de veto de membros permanentes do Conselho de Segurança; (v) a criação de um novo corpo parlamentar composto por representantes da sociedade civil (Organizações Não-Governamentais – ONGs); (vi) a criação de um novo tribunal penal internacional; (vii) a concessão de efeitos vinculantes às decisões da Corte Internacional de Justiça (CIJ); e (viii) a expansão da autoridade do Conselho de Segurança da ONU. LAMB, Henry. “Our global neighbourhood: report of the Commission on Global Governance”: A summary analysis. **Eco-Logic**, jan./fev. 1996.

¹⁸⁶ COMISSÃO SOBRE GOVERNANÇA GLOBAL. **Nossa comunidade global**: o relatório da Comissão sobre Governança Global. Trad. por Luiz Alberto Monjardim e Maria Lucia Leão Velloso de Magalhães. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1996, p. 2.

¹⁸⁷ Cf. ANDRÉANI, Gilles. Gouvernance globale: origines d’une idée. **Politique Étrangère**, v. 3, p. 549-568, 2001.

acerca do tema.¹⁸⁸ Teoricamente, a governança global teria surgido como mecanismo de compreensão das mudanças globais (*global changes*) pós-Guerra Fria, seja em suas origens, seja ainda em suas extensões e consequências.

Talvez deva mesmo se atribuir o mérito pela conversão da governança global em um programa específico de pesquisa popularizado entre profissionais das ciências sociais, políticas e internacionais, a dois autores: o americano JAMES N. ROSENAU (1924-2011) e o alemão ERNST-OTTO CZEMPIEL. Trabalhando a ideia de *governance* no âmbito das relações internacionais já no início da década de 90, ROSENAU & CZEMPIEL inauguraram, com o auxílio de outros especialistas em política mundial, a intrigante noção de “governança sem governo”, conforme se verifica pelo desenrolar dos artigos que compõem a pioneira (e hoje clássica) obra *Governance without Government: Order and Change in World Politics*, de 1992. Somente a publicação, a partir do inverno de 1995, da revista de artigos científicos *Global Governance: A Review of Multilateralism and International Organizations*, bastante consagrada entre internacionalistas, e com quatro edições ao ano (respectivamente nos meses de janeiro, abril, julho e outubro).

À luz dessa novel abordagem, que “[...] pressupõe a ausência de alguma dominante autoridade governamental em nível internacional [...]”,¹⁸⁹ a compreensão das relações que se dão além-fronteiras ganha novos ares. Para início de conversa,

¹⁸⁸ Cf. HEWSON, Martin; SINCLAIR, Timothy J. The emergence of global governance theory. *In: id.; id. (orgs.). Approaches to global governance theory*. Albany: State University of New York Press, 1999, p. 3-22. A justificativa para a expansão da governança global nos últimos tempos é um tanto quanto simples: apesar de o mundo já vir sendo descrito como interdependente há um bom tempo, é com o pós-Guerra Fria que essa interdependência passa a ter implicações globais. Exemplos desse fenômeno são o aquecimento global, cujos efeitos se alastram por todo o planeta, assim como genocídios, crises financeiras e o alargamento da distância entre ricos e pobres, *i.e.*, questões que tocam a toda a humanidade. Tudo isso contribuiu para a propagação da ideia de que seria necessário um sistema de governança em âmbito global, em prol do bem comum. Cf. ROSENAU, James N. Governance in a new global order. *In: HELD, David; MCGREW, Anthony (orgs.). Governing globalization: power, authority and global governance*. Malden: Blackwell Publishers, 2002, p. 70-86.

¹⁸⁹ “[...] *presumes the absence of some overarching governmental authority at the international level.*” ROSENAU, James N. Governance, order, and change in world politics. *In: id.; CZEMPIEL, Ernst-Otto. Governance without government: order and change in world politics*. Cambridge: Cambridge University Press, 1992, p. 1-29, p. 7. O problema da anarquia no cenário internacional foi profundamente explorado por HEDLEY BULL, para quem, mesmo diante de uma “sociedade anárquica”, é possível a ordem; uma ordem mundial, mais ampla e anterior a uma ordem internacional, sendo sustentada por uma estrutura equilibrada de poderes e forças, composta por normas, entendimentos intersubjetivamente compartilhados, expectativas mútuas, construídos historicamente. Cf. BULL, Hedley. *The anarchical society: a study of order in world politics*. 3ª ed. Basingstoke e Nova Iorque: Palgrave, 2002.

ROSENAU enfatiza que a devida compreensão do sentido e alcance da expressão “governança global” depende de uma distinção inicial entre “governança” e “governo”. Assinala o autor que o que distingue essas duas figuras é mais uma questão de amplitude, do que propriamente de conteúdo. Pois aquela possui um significado bem mais abrangente, compreendendo tanto estruturas formais de poder (entidades governamentais propriamente ditas), quanto informais, como são exemplos as ONGs (organizações não-governamentais) e demais atores não-estatais que provêm da sociedade civil e do mercado.¹⁹⁰ Vale dizer: dentro das estruturas de governança, o Estado seria apenas “mais um”, dentre os inúmeros atores que intervêm ativamente nos processos decisórios. O mesmo autor esclarece, ainda, que governança e governo constituem ambos sistemas de regras caracterizados por diretrizes políticas (*policies*) que apontam para um fim específico. Porém, enquanto a atividade governamental se funda em um poder formalmente constituído, que permite às autoridades públicas implementarem suas políticas mesmo em face de movimentos oposicionistas e da resistência civil, a governança, por um outro viés, encontra amparo tão-somente na existência de objetivos em comum entre os entes envolvidos, ficando, por isso mesmo, à mercê da aprovação da maioria deles (ou dos mais fortes e mais influentes), para fazer cumprir suas decisões (*enforcement*). Daí, a insistência de ROSENAU no sentido de que as duas palavras não são sinônimas, jamais podendo se confundir governança com governo.¹⁹¹

Em uma perspectiva em certo sentido contrastante, LAWRENCE S. FINKELSTEIN apresentou, em um dos primeiros textos científicos que buscou conceituar esse fenômeno, publicado em 1995 sob o título *What is Global Governance?*, como parte do terceiro número do primeiro volume do retrocitado periódico acadêmico, a seguinte definição de governança global: “[...] qualquer atividade intencional voltada a ‘controlar’ ou influenciar alguém que tanto ocorre na arena ocupada por nações ou, ocorrendo em outros níveis, projeta influência para dentro daquela arena.”¹⁹² Colocando de modo mais claro, afirmou FINKELSTEIN que a atividade de governança que se verifica

¹⁹⁰ ROSENAU, J. N. *Governance, order, and change in world politics... cit.*, p. 4.

¹⁹¹ *Loc. cit.*

¹⁹² “[...] *any purposeful activity intended to ‘control’ or influence someone else that either occurs in the arena occupied by nations or, occurring at other levels, projects influence into that arena.*” FINKELSTEIN, Lawrence S. *What is global governance? Global Governance: A Review of Multiculturalism and International Organizations*, v. 1, n. 3, p. 367-372, 1995, p. 368.

no plano supranacional equivaleria a “[...] governar, sem autoridade soberana, relações que transcendem as fronteiras nacionais [...]”¹⁹³ ou, ainda, a “[...] fazer internacionalmente o que os governos fazem em casa.”¹⁹⁴ Como se pode perceber, apesar de concordar com ROSENAU quanto ao fato de a política mundial apresentar um caráter eminentemente anárquico, FINKELSTEIN não enxerga além dessa característica grandes diferenças entre as ordens interna e internacional, no tocante ao exercício de autoridade.

De um jeito ou de outro, o que mais importa na caracterização da governança global é justamente esse ponto de aproximação entre os dois autores. É que um modelo regulatório ao nível supranacional, como a proposta da governança global, só faz sentido porque “[...] o sistema internacional notoriamente carece de hierarquia e de governo [...]”¹⁹⁵ Curioso que o regime de *global governance* exsurge da inexistência de um poder central no cenário internacional, mas também porque não se quer tal poder. É dizer: a “governança global” aparece como alternativa à constituição de um “governo mundial”.¹⁹⁶ Trata-se de um saída do “paradoxo da globalização”, de que nos fala SLAUGHTER: por um lado, o mundo clama por uma atitude governamental conjunta que ponha fim aos problemas globais, mas, por outro lado, teme a criação de um “governo mundial”.¹⁹⁷ Nessa conjuntura, entidades diversas dos Estados adquirem o *status* de “atores globais” que, avocando a função de guiar a política mundial, fazem emergir de seu âmago “normas internacionais”, *i.e.*, *standards* com pretensão universal de (co)ordenação de atividades em escala planetária.¹⁹⁸ Como esclarece JOHN GERARD RUGGIE:

¹⁹³ “[...] *Global governance is governing, without sovereign authority, relationships that transcend national frontiers.*” *Ibid.*, p. 369.

¹⁹⁴ “*Global governance is doing internationally what governments do at home.*” *Loc. cit.*

¹⁹⁵ “*Since the international system notoriously lacks hierarchy and government, the fuzziest word governance is used instead.*” *Ibid.*, p. 367.

¹⁹⁶ “Implantada uma forma de governo diferente da dos Estados, não se trata, atualmente, de implementar um governo supranacional cujos membros seriam designados essencialmente pelos Estados. Mas de coordenar, à escala do planeta, as ações do Estado, que compreendem as ações das organizações intergovernamentais, e fazendo participar as empresas transacionais e as principais organizações não governamentais.” DELPANQUE, M. *Governança global... cit.*, p. 238.

¹⁹⁷ SLAUGHTER, A.-M. **A new world order...** *cit.*, p. 8-11.

¹⁹⁸ Nesse sentido, cf. ALVAREZ, José E. **International organizations as law-makers.** Oxford: Oxford University, 2005; cf. tb. *id.* *Governing the world: international organizations as lawmakers.* **Suffolk Transnational Law Review**, v. 31, n. 3, p. 591-618, 2008.

O instrumento da governança global toma a forma de tratados, direito internacional consuetudinário, organizações formais, como a Organização das Nações Unidas (ONU) ou a Organização Mundial do Comércio (OMC), normas incorporadas, tais como aquelas legitimando certos usos da força, mas não outros, e práticas habituadas, como fingir que as embaixadas existem no país de origem, e não no país anfitrião e, portanto, não estão sujeitas à jurisdição local. [...] Organizações internacionais permanecem ancoradas no sistema estatal, mas suas atividades refletem a expansão de questões sobre a agenda da governança global. Seu papel na efetiva aplicação de leis permanece fortemente constrito por estados. Mas elas se tornaram veículos primários para definição da agenda global e enquadramento das questões globais, criando e difundindo normas e legitimação coletiva.¹⁹⁹

Em sua *theory of compliance*, ABRAM CHAYES (1922-2000) & ANTONIA HANDLER CHAYES agrupam em dois grandes compartimentos os vários mecanismos atualmente utilizados por atores globais para garantir a observância de acordos regulatórios internacionais.²⁰⁰ O primeiro grupo constituiria o que eles denominam de *enforcement model*, *i.e.*, um modelo que privilegia o uso de sanções, sejam as de caráter econômico e militar que se fundam em tratados, sejam aquelas previstas e aplicadas aos membros de um acordo internacional, sejam, ainda, aquelas implementadas unilateralmente por cada Estado. Na opinião do casal de jus-internacionalistas, esses mecanismos seriam extremamente ineficientes, razão pela qual sugerem um modelo alternativo: o *managerial model*. Neste, são incluídos instrumentos como **(i)** normas, **(ii)** transparência, normas e interação estratégica, **(iii)** relatórios e coleta de dados, **(iv)** verificação e monitoramento, **(v)** instrumentos de gestão ativa, **(vi)** revisão e avaliação de políticas, **(vii)** organizações não-governamentais, **(viii)** revitalização de organizações internacionais.

A maioria dos esquemas de governança global recorrem exatamente ao segundo modelo pensado por CHAYES & CHAYES, com destaque para a elaboração de “padrões regulatórios globais”, muitas das vezes reunidos sob a alcunha de meras

¹⁹⁹ “The instrument of global governance take the form of treaties, customary international law, formal organizations such as the UN or the World Trade Organization (WTO), embedded norms such as those legitimizing certain uses of force but not others, and habituated practices such as pretending that embassies exist in the home country but not the host country and therefore are not subject to local jurisdiction. [...] International organizations remain anchored in the state system, but their activities reflect the expansion of issues on the global governance agenda. Their role in actual enforcement remains tightly constrained by states. But they have become primary vehicles for setting global agenda and framing global issues, creating and diffusing norms, and collective legitimization.” RUGGIE, John Gerard. Foreword. In: WEISS, Thomas G.; THAKUR, Ramesh. **Global governance and the UN: an unfinished journey**. Bloomington: Indiana University Press, 2010, p. xv-xx, p. xv, xvii.

²⁰⁰ Cf. CHAYES, Abram; CHAYES, Antonia Handler. **The new sovereignty: compliance with international regulatory agreements**. Cambridge, EUA e Londres: Harvard University Press, 1995.

“diretrizes” ou “recomendações”. Como já mencionado no tópico precedente, esses *standards* se enquadram como espécies do amplo conceito de *soft law*, uma vez que contrapõem-se ao direito em sentido estrito (*hard law*). Este, diferentemente daquele, emana de uma fonte formal, autoritativa, circunscrita às balizas estatais e, por essa razão, obriga, de modo coercitivo e inevitável, a todos aqueles que se encontram sob sua jurisdição.²⁰¹ O mesmo não se pode dizer dos instrumentos de *soft law*, que são caracterizados por seu cariz não vinculante, mas que, nada obstante, se mostram incrivelmente aptos a influenciar a configuração dos ordenamentos jurídicos nacionais.²⁰² É exatamente isso o que se verifica nos processos internacionais de regulação de questões que envolvem matéria fiscal, conforme revela DIANE M. RING: “[...] apesar do poder formal de *hard law* do Estado sobre a política tributária internacional, organizações internacionais influenciam a real forma da política tributária internacional e regras tributárias em uma variedade de maneiras, até e incluindo a criação ou o exercício do poder de ‘*soft law*’.”²⁰³ A *soft tax law* se manifesta como normas gerais de tributação, que “orientam” (e assim restringem) o exercício da soberania dos Estados (“normas-quadro internacionais”), ou que inspiram o legisladores nacionais na formatação de sistemas tributários. A propósito, também já se manifestou MICHEL BOUVIER:

Ora, certos autores, atualmente, propõem que ocorra o mesmo com as decisões políticas e orçamentárias—isto é, que sejam os espertos [*sic*] a decidir o orçamento do Estado e, por outro lado, que sejam igualmente os espertos [*sic*] independentes que decidam as políticas tributárias e fiscais, no crescimento de um movimento geral de conceitualização das normas fiscais

²⁰¹ Sobre *hard law* e *soft law* no contexto do direito tributário internacional, cf. CHRISTIANS, Allison. Hard law, soft law, and international taxation. **Wisconsin International Law Journal**, v. 25, n. 2, p. 325-332, 2007.

²⁰² “Trata-se de um instrumento não-vinculativo (*non-binding*) tal como as recomendações de organizações internacionais e as declarações e atos finais publicados em época de conclusão de conferências internacionais. Deste modo, os instrumentos considerados como *soft law* não podem criar uma obrigação precisa para os Estados, sob pena de se transformar em *hard law*. Por ter precisão reduzida e implicar um número menor de obrigações e delegações mais fracas, a *soft law* tem maior probabilidade de ser aderida, ofendendo menos a soberania dos Estados e facilitando o compromisso entre eles assumidos. A relevância política desses instrumentos é óbvia, todavia a importância legal permanece sendo um ponto de inúmeras discussões. Seu relativo caráter discricionário não obstaculiza suas implicações jurídicas e políticas, podendo ainda, servir de substrato para futuras normatizações.” BORTOLOZZI, M. L. *Soft law... cit.*, p. 423.

²⁰³ “Thus, despite the formal, hard law power of the state over international tax policy, international organizations influence the actual design of international tax policy and tax rules in a variety of ways, up to and including the creation or exercise of ‘soft law’ power.” RING, Diane M. Who is making international tax policy? International organizations as power players in a high stakes world. **Fordham International Law Journal**, v. 33, p. 649-721, fev. 2010, p. 652.

no nível internacional. Quero dizer que, no âmbito da vigilância internacional das finanças públicas e, tudo começou, os senhores sabem, com o Breton [*sic*] Woods, com a fiscalização relativa aos aspectos monetários. Ora, percebeu-se rapidamente que os problemas podem igualmente derivar de aspectos orçamentários, o que não foi previsto em Breton [*sic*] Woods, em 1961. Mas passou-se em seguida, já nos anos oitenta, a uma vigilância multilateral em matéria orçamentária—pela colocação, notadamente, das cartas, dos códigos de boa conduta, dos códigos de transparência financeira; pela colocação tributária também, pela OCDE, assim como por outras instituições. Então, normas fiscais, igualmente são produzidas, pelas instituições internacionais independentes e são adotadas ou não pelos Estados em seguida—esse é um fenômeno, que, eu creio, devemos observar, talvez, regular, pensar ou reintegrar em um sistema de decisão democrática e legítima.

Corroborando o retromencionado, é interessante anotar que os Professores MISABEL DERZI & ANDRÉ MENDES já tiveram a oportunidade de trazer a lume a influência de entes internacionais na conformação do direito tributário brasileiro, especialmente quanto à adoção do modelo de tributação do IVA (“imposto sobre valor agregado”):

A influência de Organizações Internacionais sobre o sistema tributário brasileiro tem sido notada em diversas áreas, com diferentes intensidades no tempo, seja em relação ao imposto sobre a renda de pessoas físicas ou jurídicas, seja em relação aos chamados impostos “indiretos” sobre o consumo. A crescente globalização dos mercados tende a multiplicar as interações entre governos, empresas e sistemas de administração tributária. Nesse contexto, é importante notar que a tributação sobre o valor agregado registou um crescimento extraordinário nos últimos 50 anos. Se na década de 1960 havia apenas dez países que a possuíam, incluindo o Brasil, no século XXI esse número já era 136, fazendo dela uma das mais importantes fontes de renda para os governos. Atualmente cada um dos 30 países da OCDE já implementou o imposto sobre valor agregado, exceto os EUA.²⁰⁴

O ambiente descentralizado da “aldeia global” se mostra propício à condução de atividades de regulamentação de índole desierarquizada (em rede), sob uma superfície plana, sem uma linha horizontal de autoridade, como os esquemas de governança. Em meio à inércia ou, por vezes, inaptidão dos Estados em fornecer respostas satisfatórias aos problemas globais, deixando uma “lacuna regulatória” no que

²⁰⁴ “*The influence from International Organizations on the Brazilian tax system has been noticed in different fields, with varying intensities through times, be it through individual income or corporate tax, or be it through the so-called “indirect” taxes on consumption. The growing globalization of the markets tends to multiply the interactions between governments, corporations and tax administration systems. In this context, it’s important to notice that value-added taxation showed extraordinary growth in the last 50 years. If in the 1960’s there were only ten countries that had it, including Brazil, in the XXI century that number was already 136, making it one of the most important sources of income for governments. Currently every one of the 30 OECD countries have implemented the value-added tax, except for the US.*” DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. Tax reform and international tax norm transmission: case study of Brazil: value-added taxes. In: DERZI, M. A. M. (org.). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário... cit.**, p. 325-350, p. 325-326.

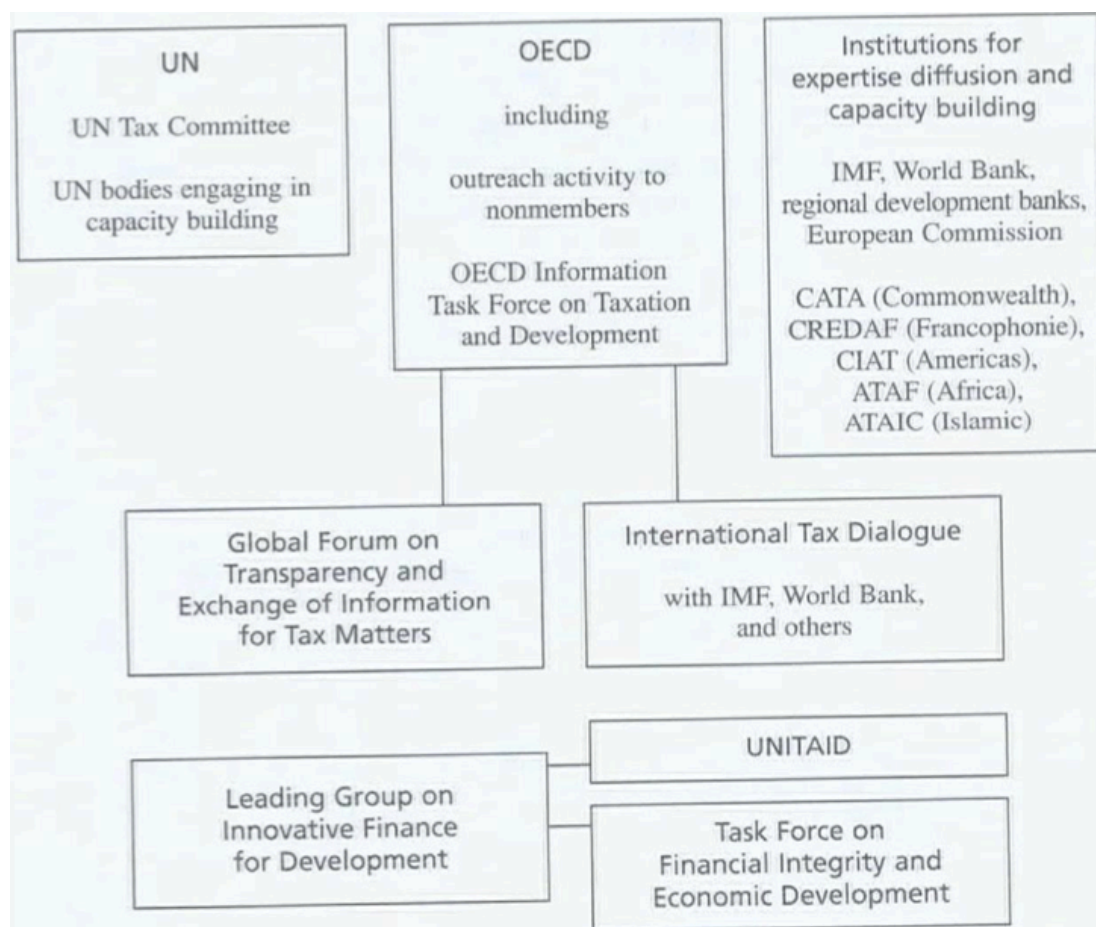
diz respeito à coordenação de políticas, organismos internacionais encontram a oportunidade ideal para intervirem. Isso é particularmente visível no campo do direito tributário. Como explica a Professora ALLISON CHRISTIANS, atores globais se nutrem da inexistência de um regime consolidado em âmbito internacional para angariarem poder e influência.

Um regime de instituições de “*soft law*” surgiu como um substituto. Essas instituições [...] pretendem tanto orientar os vários intervenientes nas disputas específicas quanto servir como ponto de referência para o público entender o desenvolvimento do direito. [...] Essa orientação informal, não vinculante, atua como um ponto focal periférico que localiza o discurso público sobre a política tributária internacional em abstrato. Ela também remove o foco do processo concreto de tomada de decisão por meio do qual os governos estão realmente participando na distribuição da riqueza global. Dessa forma, a natureza informal da maior parte da orientação internacional tributária impede a observação da transformação do direito nos livros para o direito na prática.²⁰⁵

Uma possível esquematização do atual sistema global de governança tributária, que inclui a participação ativa de uma série de entidades supranacionais, dentro de um esquema intercomunicativo de linhas entrelaçadas (*réseau*), consistiria na seguinte imagem:²⁰⁶

²⁰⁵ “A regime of ‘soft law’ institutions has arisen as a substitute. These institutions [...] purport to both guide the various players in specific disputes and serve as points of reference to the public for understanding the development of the law. [...] This informal, nonbinding guidance acts as a peripheral focal point that locates public discourse over international tax policy in the abstract. It also removes focus from the concrete process of decision making through which governments are actually engaging in the allocation of global wealth. In this manner, the informal nature of most international tax guidance precludes observation of the transformation of law on the books to law in practice.” CHRISTIANS, Allison. How nations share. **Indiana Law Journal**, v. 87, p. 1.407-1.453, 2012, p. 1.410-1.411.

²⁰⁶ LESAGE, Dries; GRAAF, Thijs van de. Thriving in complexity? The OECD system’s role in energy and taxation. **Global Governance: A Review of Multiculturalism and International Organizations**, v. 18, p. 83-92, 2013, p. 87.



A meu ver, a única instituição de nível supraestatal que não consta desse esquema, mas que acredito deveria ser por ele abrangida, uma vez que se trata de um dos mais influentes atores globais em matéria tributária da atualidade, é a Organização Mundial do Comércio (OMC).²⁰⁷ Apesar de sua principal função ser a coordenação de

²⁰⁷ Na segunda parte deste trabalho, analisaremos os mais importantes dentre todos os organismos internacionais atualmente envolvidos com regulação tributária em nível supranacional, os quais fornecem um retrato da “governança tributária global”. São eles: 1) a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE); Instituições Financeiras Internacionais (IFI’s), quais sejam, 2) o Fundo Monetário Internacional (FMI) e 3) o Banco Mundial; 4) a Organização das Nações Unidas (ONU); e 5) a Organização Mundial do Comércio (OMC). No entanto, cumpre esclarecer que essa lista não é exaustiva. Outros atores transnacionais também têm se engajado em questões tributárias, porém em menor escala ou em âmbito regional, razão pela qual não serão objeto de nossas preocupações. A título de curiosidade, podem ser mencionados: Câmara Internacional de Comércio (*International Chamber of Commerce – ICC*), Associação Fiscal Internacional (*International Fiscal Association – IFA*), Comitê Consultivo de Indústria e Negócio (*Business and Industry Advisory Committee – BIAC*), Associação Europeia de Professores de Direito Tributário (*European Association of Tax Law Professors – EATLP*), Instituto Internacional de Documentação Fiscal (*International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD*), Associação de Administradores Tributários do Pacífico (*Pacific Association of Tax Administrators – PATA*), Centro para Liberdade e Prosperidade (*Center for Freedom and Prosperity – CFP*), Associação Internacional de Planejamento Tributário (*International Tax Planning Association – ITPA*), Centro Internacional Comum de Informações para Proteção Fiscal (*Joint International Tax Shelter Information Centre – JITSIC*), Grupo de Trabalho dos Sete Países sobre

políticas comerciais, veremos abaixo, quando estudarmos os principais organismos internacionais responsáveis por determinar os rumos da regulamentação da tributação mundial, que a OMC exerce forte impacto na conformação dos sistemas tributários, sendo, por isso mesmo, considerada por alguns como o fórum ideal para tratar dessas questões.

Do exposto, tem-se que, no terreno tributário, a *global governance* converte-se em *global tax(ation) governance*, munindo juristas e demais profissionais ligados às ciências jurídico-políticas e das relações internacionais, de um importante instrumental teórico, por meio do qual é possível conduzir análises sob os mais variados ângulos sobre a tributação no mundo, permitindo assim uma melhor compreensão do modo como o direito tributário se desenvolve na contemporaneidade. Seria pueril negar que a nova realidade (econômica, política e jurídica) pós-moderna, aliada à gradual interdependência e integração típicas de uma era global, estão a redefinir a relação, até então assentada em bases fixas e esculpida por processos democráticos, entre soberania e tributação. À medida que atores não-estatais e organismos intergovernamentais passam, mais e mais, a intervir (“recomendando”, “auxiliando”, “contribuindo”), determinam, por meio de processos de articulação em nível global, os exatos rumos do direito tributário no mundo. Vê-se, pois, que a governança tributária global compreende um tema assaz relevante para se entender as relações transgovernamentais em matéria tributária em tempos de globalização, estando a merecer a séria atenção da juspublicística.

Paraisos Fiscais (*Seven Country Working Group on Tax Havens*), Instituto Tributário de Diretores Executivos (*Tax Executives Institute – TEI*), Associação de Contribuintes da Europa (*Taxpayers Association of Europe*), Conselho dos Estados Unidos para Negócios Internacionais (*United States Council for International Business*), Associação Mundial dos Contribuintes (*World Taxpayers Associations*), etc. Cf. RING, D. M. Who is making international tax policy?... *cit.*, p. 660-662.

CAPÍTULO 3

PODER SOBERANO E INTERDEPEDÊNCIA

De um olhar político, situado historicamente, é a assinatura do tratado que pôs fim à Guerra dos Trinta Anos (1618-1648), instalando a Paz de Vestfália (1648), que marca o alvorecer de um sistema equilibrado de poder no Ocidente,²⁰⁸ consagrando-se, a partir daí, o princípio da igualdade entre os Estados-nação, com o reconhecimento e respeito mútuo de seus respectivos poderes soberanos. Contudo, esse quadro não permaneceu inalterado por muito tempo. Desde seu nascedouro, as soberanias vêm sofrendo violentos golpes, a ponto de hoje se cogitar da existência de algum Estado realmente soberano. A complexificação das relações socioeconômicas, acelerada pela globalização, introduziu uma variável que desestabilizou completamente a ordem vestfaliana, qual seja, a interdependência econômica e política entre os Estados.²⁰⁹ Ademais, o horizonte de fluidez perene desvelado pela pós-modernidade, que, como já delineado, tem como um de seus clarividentes efeitos, em termos geopolíticos, o desmanchar do divisor “interno-externo”, comprimiu o campo de atuação dos governos. O esfacelamento da distinção entre público e privado avulta, no mais, o número de atores intervindo nos processos decisórios, multiplicando-se as rodadas de negociações; pouco a pouco, o conceito de soberania vai se tornado mais abstruso, beirando a incompreensão.

A perda de controle do Estado, minimizado diante da agigantada e caótica sociedade mundial e da economia globalizada,²¹⁰ leva à disjunção das soberanias, inclusive no que toca ao terreno tributário. Aqui, o desaparecimento da linha divisória entre política tributária interna e internacional evidencia-se com a constatação de que as escolhas que um Estado realiza em matéria tributária afetam diretamente a capacidade

²⁰⁸ Segundo HENRY KISSINGER, ao contrário do que transparece nas teorias das relações internacionais, sistemas de equilíbrio de força sempre foram uma raridade na história humana. A par do sistema vestfaliano, os únicos outros exemplos ocidentais são as cidades-Estado da Grécia Antiga e da Renascença italiana. KISSINGER, Henry. **Diplomacy**. Nova Iorque: Simon & Schuster Paperbacks, 1994, p. 35.

²⁰⁹ Cf. KEOHANE, Robert O; NYE, Joseph S. **Power and interdependence**. 4ª ed. Boston: Longman, 2012.

²¹⁰ Cf. SASSEN, Saskia. The state and the new geography of power. *In: id.* **Losing control? Sovereignty in an age of globalization**. Nova Iorque: Columbia University Press, 1996.

arrecadatória dos demais, o que faz com que tais questões não mais digam respeito a cada nação isolada.

A proposta deste capítulo é, primeiramente, analisar a evolução histórico-conceitual do princípio da soberania, passando pelas mais relevantes teorizações apresentadas pela filosofia político-jurídica, para que, em um segundo momento, possamos defrontar o “processo de relativização” por que vêm passando as soberanias. Logo, o capítulo se divide em duas partes. Definidas as bases teóricas do princípio soberano na primeira, seguiremos para a segunda, onde serão apresentados os motivos que explicam seu tácito enfraquecimento e as propostas de releitura mais recentes do que significa ser soberano no mundo de hoje, sem deixar, é claro, de considerar as repercussões tributárias.

3.1 BREVE EVOLUÇÃO DO PRINCÍPIO SOBERANO NA HISTÓRIA DAS IDEIAS

De inquestionável relevo para a teoria do Estado, a soberania constitui, não obstante, um de seus elementos de mais difícil conceituação.²¹¹ Tão hercúlea é essa tarefa que CARL SCHMITT (1888-1985) optou deliberadamente por privilegiar, por assim dizer, uma abordagem reducionista, vinculando o soberano a uma outra ideia que sempre esteve no centro de suas preocupações, permeando todo o seu pensamento político: o *Ausnahmezustand* (“estado de exceção”, também traduzido como “estado de emergência”).²¹² Em uma frase sempre lembrada, com a qual inicia o primeiro volume

²¹¹ NICOLA MATTEUCCI (1926-2006) apresenta, no *Dizionario di Politica* escrito em conjunto com NORBERTO BOBBIO (1909-2004) e GIANFRANCO PASQUINO, a seguinte definição: “Em sentido lato, o conceito político-jurídico de Soberania indica o poder de mando de última instância, numa sociedade política e, conseqüentemente, a diferença entre esta e as demais associações humanas em cuja organização não se encontra este poder supremo, exclusivo e não derivado. Este conceito está, pois, intimamente ligado ao de poder político: de fato a Soberania pretende ser a racionalização jurídica do poder, no sentido da transformação da força em poder legítimo, do poder de fato em poder de direito. Obviamente, são diferentes as formas de caracterização da Soberania, de acordo com as diferentes formas de organização do poder que ocorreram na história humana: em todas elas é possível sempre identificar uma autoridade suprema, mesmo que, na prática, esta autoridade se explicita ou venha a ser exercida de modos bastante diferentes.” MATTEUCCI, Nicola. Soberania. In: *id.*; BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 11^a ed. Trad. por Carmen C. Varriale, Gaetano Lo Monaco, João Ferreira, Luís Guerreiro Pinto Cacaís e Renzo Dini, coord. trad. por João Ferreira, rev. geral por João Ferreira e Luís Guerreiro Pinto Cacaís. UnB, 1998, p. 1.179-1.188, p. 1.179.

²¹² SCHMITT, Carl. **Political theology: four chapters on the concept of sovereignty**. 2^a ed. (1934) trad. e int. por George Schwab, com pref. de Tracy B. Strong. Chicago e Londres: The University of Chicago Press, 2005, p. 5. A dificuldade de conceituação da soberania, agravada pelos desafios impostos pelo

do clássico ensaio *Politische Theologie*, de intitulação *Vier Kapitel zur Lehre von der Souveranität*, proclamou o jusfilósofo alemão: “*Soverän ist, wer über den Ausnahmezustand entscheidet.*”²¹³ Para ele, a soberania—assim como os demais conceitos que informam toda a moderna teoria do Estado—constituiria um “conceito teológico secularizado”.²¹⁴ Mas o conceito schmittiano de soberania, por mais interessante que soe aos ouvidos de teóricos do poder, é por demais restrito para dar conta do atual quadro das intrincadas relações inter, trans e supranacionais, não se mostrando inteiramente apropriado ao estudo das dinâmicas de força da “nova ordem mundial”.

No andar da história, a soberania se tornou um conceito-chave para a compreensão do Estado moderno, mas somente depois de percorrer uma longa

“desenvolvimento do direito internacional”, levaram dois grandes filósofos do direito, mestre e discípulo, a um energético debate durante os anos que precederam a II Guerra Mundial: o austríaco HANS KELSEN (1881-1973) e seu aluno e crítico, o italiano UMBERTO CAMPAGNOLO (1904-1976). Em sua tese de doutorado defendida com o próprio KELSEN, sob o título *Nations et Droit*, CAMPAGNOLO ofereceu o seguinte conceito de soberania: “[...] autoridade específica do Estado ou do direito para com os seus sujeitos [...]”. Cf. CAMPAGNOLO, Umberto. *As ideias mestras da minha tese*. In: *id.*; KELSEN, Hans *et al.* **Direito internacional e estado soberano**. Org. por Mario G. Losano, trad. por Marcela Varejão. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 103-110. Em sua crítica, KELSEN acusa seu discípulo de ser contraditório ao caracterizar a soberania como “absoluta” e “onipotente”. Para o jusfilósofo austríaco, tais caracteres seriam incompatíveis com a autoridade estatal, visto que esta diz respeito tão-somente aos seus cidadãos/súditos, sendo, pois, essencialmente relativa. KELSEN, Hans. Juízo sobre a tese de Humberto Campagnolo. In: *op. cit.*, p. 111-137, p. 121-130. Em resposta, CAMPAGNOLO contra-argumentou que a “contradição” apontada por seu mentor estava relacionada ao modo como KELSEN concebia o Estado: “[...] como um indivíduo que existe em si mesmo e para si mesmo [...]”. Mas o jusfilósofo italiano rejeita tal conceituação, propondo, em contrapartida, que o Estado seria “[...] um objeto da experiência que existe apenas na experiência, ou seja, na sua relação com o sujeito, na qual adquire seu significado concreto e na qual a ciência deve estudá-lo para determinar o seu significado.” CAMPAGNOLO, Umberto. Resposta a Hans Kelsen. In: *op. cit.*, p. 141-187, p. 162-172.

²¹³ A frase foi propositadamente mantida no original, dada a grande dificuldade de sua tradução. Com efeito, esclarece TRACY B. STRONG, no prefácio à versão em língua inglesa do supracitado livro, que é possível compreender a afirmação de SCHMITT de dois modos distintos, porém complementares: soberano é “quem decide *o que* o estado de exceção é” e, ao mesmo tempo, “quem decide *o que fazer* sobre o estado de exceção”. Ou seja, no centro da ideia schmittiana de soberania, estaria tanto a prerrogativa de decidir *o que é uma exceção* quanto a prerrogativa de decidir *durante a exceção*. STRONG, Tracy B. Foreword: The sovereign and the exception: Carl Schmitt, politics, theology, and leadership. In: SCHMITT, C. **Political theology...** *cit.*, p. vii-xxxiii, p. xi-xii. Na tradução para o português—que reúne os dois volumes em um só—, aparece: “Soberania é quem decide sobre o estado de exceção.” SCHMITT, Carl. **Teologia política**. Trad. de Elisete Antoniuk, coord. e superv. de Luiz Moreira, apres. de Eros Roberto Grau. Belo Horizonte: Del Rey, 2006 (Del Rey Internacional), p. 7.

²¹⁴ “Todos os conceitos concisos da teoria do Estado moderna são conceitos teológicos secularizados. Não somente de acordo com seu desenvolvimento histórico, porque ele foi transferido da teologia para a teoria do Estado, à medida que o Deus onipotente tornou-se o legislador onipotente, mas também, na sua estrutura sistemática, cujo conhecimento é necessário para uma análise sociológica desses conceitos.” SCHMITT, C. **Teologia política...** *cit.*, p. 35.

trajetória, atravessando o período do *jus publicum Europaeum* até chegar ao momento presente, da aurora de um novo *nomos* da Terra.²¹⁵ É consabido que a palavra “soberania” (*souverain*, no francês; *sovrano*, no italiano; *sovereign*, no inglês)—derivada da palavra “superior” e já utilizada no século XIII—se difundiu durante o medievo; primeiramente pela Europa, para depois ser exportada ao restante do mundo, juntamente com o modelo de Estado-nação então criado.²¹⁶ Quando da formação político-jurídica dos Estados nacionais, a soberania foi teorizada como um poder supremo que não reconhece outro acima de si (*suprema potestas superiorem non recognoscens*), reforçando o vetusto adágio de que o rei seria imperador de seu reino por não reconhecer ninguém acima de si (*rex superiorem non recognoscens in regno suo est imperator*).²¹⁷

Coube a FRANCISCO DE VICTÓRIA (1483-1546), tido como um dos “pais do direito internacional”, dar o primeiro passo, na trilha jusnaturalista, rumo à formulação teórica da soberania.²¹⁸ Da reelaboração de antigas teorias, o proeminente teólogo espanhol fundou a “tese da comunidade mundial” (*communitas orbis*)—*i.e.*, de uma sociedade de Estados igualmente soberanos—que, aliada à afirmação da existência de direitos naturais, bem como à “doutrina da guerra justa” (*jus ad bellum*), constituíam as bases da inaugural noção de “soberania externa”.²¹⁹ Outros escolásticos espanhóis, ligados à Escola de Salamanca, que contribuíram para a idealização da soberania foram BALTHAZAR DE AYALA (1548-1584), GABRIEL VASQUEZ (1549-1604), FRANCISCO SUAREZ (1548-1617).

No Absolutismo, o conceito foi aperfeiçoado, inicialmente pelos escritos de JEAN BODIN (1529-1596), seguido por HUGO GROTIUS (1583-1645), THOMAS HOBBS (1588-1679), JOHN LOCKE (1632-1704), JEAN-JACQUES ROUSSEAU (1712-1778). Logo cedo, BODIN detectou uma séria deficiência no pensamento jus-político de sua época, que ainda não havia sido capaz de fornecer um conceito preciso daquilo que seria “[...]”

²¹⁵ Cf. *id.* **The *nomos* of the earth**: in the international law of the *jus publicum Europaeum*. Trad. e anot. por G. L. Ulmen. Nova Iorque: Telos Press Publishing, 2006.

²¹⁶ FERRAJOLI, Luigi. Introdução: Três aporias na ideia de soberania. In: *id.* **A soberania no mundo moderno**: nascimento e crise do estado nacional. 2ª ed. trad. por Carlo Coccioli e Márcio Lauria Filho, rev. de trad. por Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2007 (Justiça e Direito), p. 1-4, p. 1 (1), 2.

²¹⁷ *Loc. cit.*

²¹⁸ *Ibid.*, 5-6.

²¹⁹ *Ibid.*, 7-14.

o ponto principal e o mais necessário de ser entendido no tratado da República [...].”²²⁰ Buscando suprir essa lacuna filosófica, o jurista francês propôs, no primeiro livro de seu tratado de seis volumes *Les Six Livres de la République*, que a soberania (*majestatem*, em latim; *ákran éxusian, kyrian arkhé e k’yrion políteuma*, em grego; *segnoia*, em italiano; e *tsimed shibeth*, em hebreu) seria o “[...] poder absoluto e perpétuo de uma República [...]”.²²¹ A definição bodiana veio complementar o projeto político de NICOLAU MAQUIAVEL (1469-1527), conforme exposto no clássico *Il Principe*, obra na qual o termo “Estado” (*stato*) é empregado, pela primeira vez, em seu sentido moderno—*i.e.*, para designar uma comunidade politicamente organizada, ao invés de simples situações fáticas—, mas que BODIN preferiu substituir por “república” (*république*).²²² Embora a teorização da soberania não estivesse entre os principais intentos maquiavélicos, o príncipe era confessadamente apresentado como um ser soberano, que deveria buscar inspiração nas figuras da raposa e do leão, criaturas que simbolizavam a astúcia e a força, respectivamente.²²³ Já na concepção bodiana, cinco

²²⁰ BODIN, Jean. **Os seis livros da república**: livro primeiro. Trad., intr. e notas por José Carlos Orsi Morel, rev. técn. da trad. por José Ignacio Coelho Mendes Neto. São Paulo: Ícone, 2011 (Coleção Fundamentos do Direito), p. 196.

²²¹ *Ibid.*, p. 195.

²²² Segundo ALBERTO RIBEIRO DE BARROS, a palavra “estado” aparece na obra bodiana designando tanto uma situação de fato (condição social, dignidade de um cargo público, corpo representativo de uma ordem, *etc.*), quanto uma das três formas de ordenamento político que o autor francês entendia serem possíveis dentro de uma república, e que variavam de acordo com o número de indivíduos detentores do poder, quais sejam, a monarquia (uma única pessoa), a aristocracia (um pequeno grupo de pessoas) e a democracia (todos ou a maioria dos cidadãos). A palavra “república”, por sua vez, parece ser exclusivamente empregada por BODIN para designar uma realidade adstrita ao mundo do direito. BARROS, Alberto Ribeiro de. **A teoria da soberania de Jean Bodin**. São Paulo: Unimarco, 2001, p. 300 (1). Na abertura do primeiro volume de sua obra, BODIN escreve: “República é um reto governo de vários lares e do que lhes é comum, com poder soberano.” BODIN, J. **Os seis livros da república...** *cit.*, p. 71.

²²³ “E, posto que é necessário a um príncipe saber usar do animal com destreza, dentre todos ele deve escolher a raposa e o leão, pois o leão não pode defender-se de armadilhas, e a raposa é indefesa diante dos lobos; é preciso, pois, ser raposa para conhecer as armadilhas e leão para afugentar os lobos—aqueles que simplesmente adotam o leão não entendem do assunto. [...] E, como suas ações foram vultosas e notáveis para um príncipe novo, quero mostrar brevemente de que modo ele soube valer-se das figuras do leão e da raposa, cujas naturezas, como expus anteriormente, devem ser imitadas por um príncipe. [...] Assim, quem observar detidamente suas ações, perceberá que ele foi um leão feroz e uma raposa astuta, mantendo-se temido e reverenciado por todos e não odiado pelos soldados [...]” MAQUIAVEL, Nicolau. **O príncipe**. Trad. por Maurício Santana Dias, pref. por Fernando Henrique Cardoso. São Paulo: Penguin e Companhia das Letras, 2010 (Clássicos), p. 122-123, 132-133.

eram os atributos do príncipe, que só poderiam ser delegados em caso de “justa ausência”. Eis as “marcas da soberania”, como especificadas por J. BODIN:²²⁴

- 1) o poder de dar a lei, quer à totalidade dos súditos, quer a algum(ns) em particular;
- 2) o poder de declarar a guerra e celebrar a paz;
- 3) o poder de designar os principais oficiais;
- 4) o poder de ser a última instância julgadora; e
- 5) o poder de graça, podendo livrar condenados de penas que atingissem a vida, os bens, a honra ou a permanência no território.

De uma análise precipitada dessas conceptualizações, poderia sobressair que os atributos peculiares do regime soberano encartariam a noção de um poder supremo, livre e independente, que não conhece limites (internos ou externos; humanos ou sobre-humanos), colocando-se acima de tudo e de todos, com exclusão de poderes concorrentes e paralelos, como expressão máxima da autoridade político-estatal. Contudo, tão descomedida descrição não encontra amparo sequer na figura do Estado absoluto, pois até mesmo o monarca absolutista encontrava-se limitado, ao menos pelo direito divino e natural. Tanto é assim que o próprio BODIN admitia restrições ao poder soberano nas leis de deus e da natureza; afinal, dizia ele, o príncipe também era um súdito de deus e seu poder, embora absoluto e perpétuo, nem por isso poderia ser de todo arbitrário.²²⁵ É bem de ver que, com o fim do absolutismo e triunfo das revoluções burguesas, o poder político foi submetido ao direito (*rule of law*), como se extrai das conhecidas fórmulas “império ou primado da lei” e “governo de leis, e não de homens”, o que, por consectário lógico, pressupõe a limitação da soberania, dentro da ideia assente de constitucionalismo (ou de Estado e de democracia constitucionais).²²⁶ Porém, tais limitações, de ordem eminentemente jurídica, afetam a soberania apenas em sua acepção interna.

²²⁴ Cf. o Cap. X (*Das Verdadeiras Marcas de Soberania*) de BODIN, J. **Os seis livros da república...** *cit.*, p. 289-328.

²²⁵ BARROS, A. R. de. **A teoria da soberania de Jean Bodin...** *cit.*, p. 245, 247.

²²⁶ BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo.** 6ª ed. trad. por Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986, p. 151 *et seq.*

Ao se trabalhar com a ideia de soberania, é preciso levar em conta os diversos sentidos com os quais o termo é empregado hoje em dia. De início, é preciso recordar as duas clássicas dimensões interna e externa. A depender do ângulo de visão, a soberania pode significar: “soberania popular” (*popular sovereignty*), derivada da Revolução Francesa (1789-1799) e relativa ao exercício do poder político pelos governantes *vis-à-vis* governados; ou “soberania estatal” (*state sovereignty*), quando o enfoque está no plano internacional, onde são travadas as relações entre Estados (soberanos).²²⁷ STEPHEN D. KRASNER vai um pouco além, apresentando não dois, mas quatro significados possíveis para o termo “soberania”: “soberania interna” (*domestic sovereignty*); “soberania interdependente” (*interdependence sovereignty*); “soberania jurídica internacional” (*international legal sovereignty*); e “soberania vestfaliana” (*Westphalian sovereignty*).²²⁸ O primeiro se refere tanto ao modo como a autoridade pública é organizada, quanto ao nível efetivo de controle por ela exercido dentro dos contornos do Estado. Muitas vezes, porém, a palavra é utilizada em alusão à capacidade do Estado de controlar os fluxos entre suas fronteiras, caso em que consistiria em uma “soberania interdependente”. Para se reportar ao respeito mútuo entre Estados, que reconhecem e respeitam a soberania alheia, KRASNER cunhou a expressão “soberania jurídica internacional”. Por fim, se o que está em discussão é o poder que um Estado tem de excluir interferências externas sobre o exercício interno do poder, preservando a integridade de sua autoridade em seu território, o apropriado é a quarta e última expressão: “soberania vestfaliana”. ALBERTO XAVIER, de outra banda, mais simplificadamente recorre à doutrina alemã para subdividir a soberania em “soberania pessoal” (*Personalhobeit*) e “soberania territorial” (*Gebietshobeit*).²²⁹ Mas a classificação que mais interessa ao presente estudo é entre “soberania *de jure*” e “soberania *de facto*”, já empregada pelo cientista político e economista THOMAS RIXEN em seu pioneiro estudo, a partir da perspectiva da economia política internacional, sobre o que denomina de *international tax governance*.²³⁰ Isso porque, como será

²²⁷ BENHABIB, S. Crisis of the republic... *cit.*, p. 50; *id.* Twilight of sovereignty or the emergence of cosmopolitan norms?... *cit.*, p. 97-98.

²²⁸ KRASNER, Stephen D. **Sovereignty**: organized hypocrisy. Princeton: Princeton University Press, 1999, p. 9.

²²⁹ XAVIER, A. **Direito tributário internacional do Brasil**... *cit.*, p. 13.

²³⁰ RIXEN também divide a “soberania *de jure*” em “soberania legislativa” (poder de criar normas tributárias) e “soberania administrativa” (poder de aplicar normas tributárias). RIXEN, Thomas. **The**

demonstrado na segunda parte deste trabalho, nem sempre quem possui formalmente o poder de tributar (Estados soberanos) é quem realmente determina o conteúdo das decisões (políticas) em matéria tributária.

Em que pese a ambiguidade e polissemia da palavra “soberania”, um ponto de convergência entre as diversas doutrinas políticas repousa serene no qualificação do poder de tributar como uma das mais formidáveis e expressivas facetas do poder soberano de um Estado, um atributo que lhe é central. No contexto das relações interestatais, a soberania tributária equivale à *jurisdiction to prescribe* voltada à regulamentação da matéria tributária (*jurisdiction to tax*), razão pela qual merece um lugar mais do que especial dentro da “teoria da soberania”. Por isso, J. BODIN incluiu no poder do príncipe de ditar as leis da república—que, na sua opinião, era a primeira e mais elementar “marca da soberania”—o poder de tributar, quer em sua dimensão positiva (instituir e majorar tributos), quer em sua dimensão negativa (extinguir e minorar tributos).

Quanto ao direito de gravar súditos de talhas e impostos, ou deles isentar alguns, isso depende também do poder de dar a lei e os privilégios. Não que não possa haver República sem talhas, como o presidente Le Maistre escreve que as talhas foram impostas neste reino apenas depois do rei São Luís, mas se há necessidade de instituí-las ou revogá-las, isso só pode ser feito por aquele que tem o poder soberano, como foi julgado por sentença do Parlamento contra o duque de Borgonha e muitas vezes depois, tanto no Parlamento quanto no conselho privado. [...] Faremos julgamento semelhante das isenções de pagar os encargos e impostos, que ninguém pode outorgar se não for soberano, como também está eloquentemente articulado pelo édipo de Moulins: é preciso, neste reino, que a isenção seja verificada na Câmara de Contas e na Corte de Ajudas. Não há, portanto, necessidade de especificar em qual caso o Príncipe soberano pode impor encargo ou subsídio aos súditos, se o poder de fazê-lo lhe pertence privativamente com exclusão de todos os outros.²³¹

Encontra-se a potestade tributária de tal maneira entrelaçada à noção de soberania que é impossível trabalhar esta dissociada daquela. Pode-se até mesmo dizer que a própria compreensão do poder soberano depende daquilo que se entenda por poder tributário. Se a soberania estatal é a afirmação do poder supremo de um Estado,

political economy of international tax governance... *cit.*, p. 27-28. Apesar de não fazer referência à teoria geral do Estado de KELSEN, não há como deixar de notar a semelhança entre a soberania legislativa e administrativa e os dois poderes ou funções estatais identificados pelo jusfilósofo austríaco, a saber: a legislação (de criação do direito) e a execução (de aplicação do direito). KELSEN, Hans. **General theory of law and state**. Nova Brunswick, Londres e Reino Unido: Transaction Publishers, 2006, p. 255 *et seq.*

²³¹ BODIN, J. **Os seis livros da república...** *cit.*, p. 321-323.

garantido sua independência em face dos demais, a soberania tributária nada é que a expressão desse mesmo poderio exclusivo, porém projetado no campo da tributação.²³² Isso explica, em parte, a dificuldade de institucionalização de um sistema de cooperação internacional em matéria tributária e a prevalência de estruturas de *soft law* e de *global governance*, uma vez que há forte receio por parte dos governantes em aderir formalmente a mecanismos que comprometam suas capacidades arrecadatórias. A justificativa estaria no fato de que tais modelos regulatórios não pressupõem a existência de um poder autoritário supranacional capaz de impor suas determinações a todos os governos de maneira obrigatória, o que supostamente resguardaria o poder soberano de cada país em definir suas próprias bases tributárias. Ocorre que, como se verá, no final das contas, apenas a soberania *de jure* resta intacta. A novel realidade imposta pelo mundo globalizado (interdependente, interconectado, intercomunicativo), de uma era pós-moderna, está a redefinir a relação entre soberania e tributação, à medida que atores não-estatais e organismos intergovernamentais passam, cada vez mais, a intervir e determinar, por meio de processos interativos e articulados em nível global, os rumos do direito tributário.

3.2 RÉQUIEM PELA SOBERANIA?

Após desfrutar alguns períodos de estabilidade, as soberanias vieram a experimentar, no curso do século XX, uma “tácita relativização”, apontada como um dos subprodutos dos processos de globalização.²³³ Daí em diante, passou a ser cada vez mais contestada por um horda de discursos político-jurídicos: uns, pondo à prova a possibilidade de manutenção desse (velho) conceito ante a ascensão da “nova ordem mundial” ;²³⁴ outros, sublinhando a necessidade de readequá-lo à novel realidade. A

²³² CHRISTIANS, A. Sovereignty, taxation, and social contract... *cit.*, 105, 107.

²³³ Cf. TEIXEIRA, A. V. **Teoria pluriversalista do direito internacional...** *cit.*, p. 130-145. Assegura MARCELO NEVES que “[a] inserção cada vez maior de ordens jurídicas supranacionais de âmbito regional, cujas normas têm validade imediata no âmbito interno de cada estado-membro, conduziriam a uma crise do conceito de soberania formulado pela Teoria Geral do Estado entre o fim do século XIX e meados do século XX.” NEVES, Marcelo. Soberania do estado e soberania do povo no estado democrático de direito. In: TÔRRES, H. T. (org.). **Direito e poder...** *cit.*, p. 413-425, p. 416.

²³⁴ FALK, por exemplo, entende que o poder soberano é reduzido pela apropriação, por parte de agentes não-estatais, de porções consideráveis do poder e da influência responsáveis por dar forma à ordem mundial, subvertendo, dessa maneira, a capacidade governamental dos Estados, e dificultando a

soberania já pode ser enquadrada naquilo que ULRICH BECK chamou de “categoria zumbi”, *i.e.*, uma criatura social que se encontra no liminar entre o mundo dos vivos e dos mortos, e com a qual não se sabe muito bem como lidar.²³⁵ Nesse sendeiro, BAUMAN constata que, já durante o período da Guerra Fria, houve uma reformulação do conceito de soberania, o qual passou a ser limitado por um poder supraestatal (uma “meta-soberania”), exercido pelos dois grandes blocos de poder: de um lado, os EUA e, de outro, a URSS.²³⁶

Quando se faz menção à atual crise do Estado e consequente relativização da soberania, deve-se alertar que o que se tem em mente não são as limitações ao exercício do poder político conquistadas na marcha do constitucionalismo, as quais se circunscrevem ao âmbito interno (às relações governantes-governados). Tais conquistas históricas procuraram condicionar o exercício da autoridade política, tornando-a previsível para os cidadãos, razão pela qual se inserem dentro do capítulo da denominada soberania popular/nacional/interna. De modo diverso, o que se tem constatado, com maior nitidez nas últimas décadas, são restrições advindas do ambiente exterior, que comprimem o campo político de decisão do Estado-nação, sufocando a soberania externa/estatal.

Muito embora a soberania tenha sido apequenada consideravelmente, SEYLA BENHABIB ressalva que os governos lograram conservar parcela do poder político, no que tange à restrição dos movimentos transfronteiriços de *pessoas*, o que foi possível mediante o incremento da fiscalização alfandegária.²³⁷ Entretanto, quando se consideram os fluxos de *capital*, *commodities*, *informação*, *tecnologia*, *bens*, a desagregação soberana parece um fenômeno irrefreável. Nestes casos, chega-se a dizer que os governos passaram da condição de soberanos à de refêns.²³⁸ De acordo com a BENHABIB, a perda de capacidade regulatória coloca os Estados diante de dois

possibilidade de controlarem o que se passa no interior de seus territórios. Cf. FALK, R. **Predatory globalization...** *cit.*, p. 35 *et seq.*

²³⁵ Cf. BECK, Ulrich; RUTHERFORD, Jonathan. *Zombie categories: interview with Ulrich Beck*. In: BECK, Ulrich; BECK-GERNSHEIM, Elisabeth. **Individualization: institutionalized individualism and its social and political consequences**. Trad. por Patrick Camiller. Londres, Thousand Oaks e Nova Deli: Sage Publications, 2001 (Theory, Culture & Society), p. 202-213.

²³⁶ *Id.* **Globalization: the human consequences**. Cambridge, RU: Polity Press, 1998 (Themes for the 21st Century) [Kindle Edition].

²³⁷ BENHABIB, S. *Crisis of the republic...* *cit.*

²³⁸ *Ibid.*, p. 56.

caminhos. O primeiro corresponde à *reestruturação cooperativa das soberanias*, como vem ocorrendo no âmbito da União Europeia.²³⁹ A outra, que se põe em sentido contrário, é a *reafirmação unilateral da soberania*.²⁴⁰ Com o implemento de programas de incremento do arsenal militar, desrespeito ao direito internacional e os direitos humanos, hostilização de países vizinhos, criminalização de movimentos migratórios, *etc.*, países como EUA, China, Irã, Índia, Rússia, Coreia do Norte e Israel tentam preservar, a todo custo, sua soberania. Além dessas duas situações, é possível falar em uma terceira via que se abre como a única disponível às fragilizadas economias da África, da América Latina e do sul da Ásia. BENHABIB afirma que, em várias dessas localidades, constata-se um recuo do Estado, que cede às pressões de elites locais, deixando de intervir em prol dos mais necessitados (*v.g.*, Costa do Marfim, Congo, Sudão, El Salvador, partes do Brasil e Birmânia).²⁴¹

Para FRANCIS FUKUYAMA, um dos fatores que tem contribuído para a erosão do princípio da soberania, notadamente em sua versão vestfaliana, é a fragilidade institucional de vários Estados (*state weakness*), caracterizados por uma preocupante inabilidade de implementar suas políticas públicas, aliada em muitos casos a um *déficit* de legitimidade dos sistemas políticos, combinação essa de fatores que majora a probabilidade de ingerência externa, contra a vontade das autoridades locais.²⁴² A falência do sistema westfaliano, construído sob um “agnosticismo” em relação à ideia de legitimidade, vinha sendo apregoada desde o fim da Guerra Fria, diante de um suposto consenso mundial acerca dos princípios que deveriam nortear as atividades do Estado.²⁴³ O próprio FUKUYAMA chegou a prognosticar o “fim da história”, a partir do triunfo absoluto do regime político democrático-liberal (como o “único” legitimamente concebível) sobre modelos concorrentes.²⁴⁴ Embalado por esse discurso universalista, o

²³⁹ *Ibid.*, p. 61.

²⁴⁰ *Loc. cit.*

²⁴¹ *Ibid.*, p. 62.

²⁴² FUKUYAMA, Francis. **State-building: governance and world order in the 21st century**. Ithaca: Cornell University Press, 2004, p. 96

²⁴³ *Ibid.*, p. 97.

²⁴⁴ A tese foi apresentada, pela primeira vez, em 1989, no artigo *The End of History?*, posteriormente ampliado e republicado como livro. Cf. *id.* **The end of history and the last man**. Nova Iorque, EUA: The Free Press, 1992. Das inúmeras críticas que recebeu, a mais incisiva veio de seu próprio mestre, SAMUEL P. HUNTINGTON (1927-2008), que anunciava, ao contrário, o início de um novo capítulo da historicidade humana, no qual o espaço da política mundial seria dominado por intensos conflitos de identidade cultural. Essa antítese, conhecida por “choque de civilizações”, também apareceu, em um

mundo presenciou uma série de intervenções humanitárias durante a década de 90, que findaram por desmascarar a soberania estatal como uma mera ficção, insuscetível de blindar governos ditatoriais e violadores de direitos humanos.²⁴⁵ O grande problema, diz FUKUYAMA, é que as políticas intervencionistas não pararam por aí; aproveitando da existência de *failed states*, países europeus, EUA, Austrália, Nova Zelândia e Japão puseram em prática um imperialismo *de facto*, que culminou com a derrocada das soberanias e ascensão de estruturas de governança comandadas por agências internacionais.²⁴⁶ Além disso, a descrença generalizada no aparelho estatal diante dos desafios globais tem motivado o que o professor de ciência política da Universidade Stanford ironiza de “fantasias de um mundo carente de estatalidade” (*fantasies of statelessness*), que absorve discursos quer entre autores de direita, quer entre autores de esquerda.²⁴⁷

Seguindo a tradição pós-marxista, o italiano ANTONIO NEGRI e seu discípulo, o americano MICHAEL HARDT, anunciam o “crepúsculo da soberania do Estado-nação”, com a chegada da “era do Império”, como uma nova forma global soberana fundada na *Pax Imperii*.²⁴⁸ É importante deixar claro que o conceito de Império na construção filosófica de HARDT & NEGRI se distancia da noção clássica de imperialismo, por

primeiro momento, como um artigo, *The Clash of Civilizations?*, de 1993, para depois ser convertido em um livro. Cf. HUNTINGTON, Samuel P. **The clash of civilizations and the remaking of the world order**. Nova Iorque, EUA: Simon & Schuster, 1997. Outro importante cientista político norte-americano que trabalhou a resistência cultural à universalização dos valores ocidentais, porém pelo soslaio da teoria democrática, foi BENJAMIN R. BARBER. Primeiramente no artigo *Jihad vs. McWorld*, publicado em 1992 e readaptado para o formato de livro em 1995, BARBER contrapõe dois mundos: de um lado *McWorld*, representando a globalização e as novas forças econômicas internacionais; de outro *Jihad*, que engloba a tradição, os valores culturais, a religião. Mas apesar de abordar as contraposições entre culturas, BARBER vê um certo exagero no “choque de civilizações” de HUNTINGTON. Cf. BARBER, Benjamin R. **Jihad vs. McWorld**. Nova Iorque: Ballantine Books, 2001. Os problemas culturais são, também para ALAIN TOURAINE, a marca da contemporaneidade, demandando um novo paradigma de compreensão do mundo, não mais centrado no político (como no início da modernização ocidental), nem no econômico e no social (como após o advento da industrialização e do capitalismo), mas no cultural. No entanto, o sociólogo francês discorda da possibilidade de se delimitar os atuais duelos mundiais com base em civilizações e religiões, dada a dificuldade de se precisar as causas dos confrontos trazidos pela globalização. Portanto, apesar de considerá-la brilhante, entende TOURAINE que a tese huntingtoniana não se adequa ao presente momento histórico. TOURAINE, Alain. **Um novo paradigma**: para compreender o mundo de hoje. Trad. de Gentil Avelino Titton. Petrópolis: Vozes, 2006, p. 40-42.

²⁴⁵ FUKUYAMA, F. **State-building...** *cit.*, p. 97.

²⁴⁶ *Ibid.*, p. 97-98.

²⁴⁷ *Id.* **The origins of political order**: from prehuman times to the French Revolution. Nova Iorque: Farrar, Straus and Giroux, 2011, p. 34 *et seq.*

²⁴⁸ Cf. HARDT, Michael; NEGRI, Antonio. **Empire**. Cambridge, EUA e Londres: Harvard University Press, 2000.

simbolizar a emergência de um aparato regulatório “descentrado” e “desterritorializado” (sem rosto, sem bandeira, sem limites espaço-temporais), que toma conta de toda a cena global, colorindo-a de diversas cores. De modo não-espontâneo, não-natural, sem se afeiçoar a um único poderio ou racionalidade que transcenda os diversos centros de tensão da atmosfera global, o *rule of law* sucumbe, na era pós-moderna da globalização, ao *rule of Empire*. Operando sobre todos os aspectos da vida humana, uma “ordem mundial” é então infundida mediante um processo de produção biopolítico, por meio do qual nações “civilizadas” são governadas pelo tal Império. Como escapatória à deletéria dominação *imperial* (e não mais imperialista), os dois autores apostam em uma governança democrática pela “multidão” (*multitude*)—um conceito que se diferencia das clássicas categorias “povo” e “massas”, caracterizadas respetivamente por uma identidade e por uma uniformidade, ou mesmo da “classe trabalhadora”—, a partir de movimentos antiglobalização incitados pela sociedade civil mundial.²⁴⁹ Dessa articulação contra-Império, insurgiriam alternativas políticas e novas formas de democracia que pudessem subverter o regime imperial, em proveito da justiça socioeconômica.

Já na ala direitista, por sua vez representada pelos defensores do *laissez-faire*, vemos retornarem, com toda força, teorias de cunho anarcocapitalista, que pregam a substituição natural da soberania de governos democráticos pela soberania absoluta do mercado, ao argumento de que as novas tecnologias da informação teriam tornado obsoleto o Estado e impraticável o tradicional exercício do poder político pelos governantes.²⁵⁰ Segundo essa linha argumentativa, estaríamos vivendo um novo período histórico (mesmo que muitos não se deem conta disso), dominado por uma rede eletrônica de divulgação de informações, dados, notícias, que transforma o “capital intelectual” em moeda universal, muito mais preciosa que o “capital físico”. A “nova fonte de riqueza” é a informação, o conhecimento, o *know-how*, que precisam ser

²⁴⁹ Cf. *id.*; *id.* **Multitude**: war and democracy in the age of empire. Nova Iorque: The Penguin Press, 2004.

²⁵⁰ Esse “sonho libertário” é, infelizmente, uma realidade para muitos governos que se encontram abaixo da linha de pobreza, como é o caso dos países da África Subsaariana. Estes são os verdadeiros “paraísos” (entre aspas) fiscais do mundo de hoje, porquanto constituem regiões de ínfima tributação, onde a arrecadação governamental não consegue ultrapassar nem mesmo 10% do produto interno bruto (PIB)—para se ter uma base comparativa, nos EUA e na Europa a receita pública corresponde a 30% e 50% da produção interna, respectivamente—, o que inviabiliza a prestação de serviços básicos, como saúde, educação, policiamento, estradas, *etc.* FUKUYAMA, F. **The origins of political order... cit.**, p. 37-40.

apropriados e aplicados aos meios de produção, para a geração de lucros.²⁵¹ Em termos geopolíticos, esse novo período, que é frequentemente denominado de Era da Informação,²⁵² teria promovido uma completa reviravolta no modo como se relacionam o governos soberanos, levando autores a diagnosticarem um outro “eclipse da soberania”.²⁵³

Nem todos, no entanto, apregoam o ocaso da soberania. Os já mencionados ABRAM & ANTONIA CHAYES, por exemplo, ao invés de negarem o *status* de soberano, preferem bosquejar uma “nova soberania”, que abrange a correta observância de acordos regulatórios internacionais. Para eles, não mais se sustenta nos dias de hoje (se é que algum dia se sustentou) a retrograda imagem do soberano como aquele que possui autonomia para agir como bem entender (“soberania como autonomia”), sem necessidade de se reportar a outras entidades nem de respeitar padrões internacionais, entendimento esse em que o exercício da soberania equivaleria a uma postura “cada um por si”, numa disputa pela realização de interesses exclusivos e egoísticos por contra própria.²⁵⁴ Uma (re)leitura do princípio da soberania, adequada ao momento atual,

²⁵¹ A imaterialidade da riqueza nessa nova fase capitalista, do “capitalismo cognitivo”, foi profundamente criticada por ANDRÉ GORZ (1923-2007). Para o filósofo francês, a economia do conhecimento teria redefinido as principais categorias econômicas (trabalho, valor e capital) de tal forma que acabou por comprometer a possibilidade de quantificação ou valoração do trabalho. GORZ, André. **O imaterial: conhecimento, valor e capital**. Trad. por Celso Azzan Jr. e Celso Cruz. São Paulo: Annablume, 2005.

²⁵² Sobre a Era da Informação, não se pode deixar de referenciar a importantíssima contribuição do sociólogo espanhol MANUEL CASTELLS. Em sua extensa obra, a trilogia *The Information Age: Economy, Society, and Culture*, são desenvolvidos os conceitos de “sociedade em rede” e de “capitalismo informacional”. Cf. CASTELLS, Manuel. **The rise of the network society**. 2ª ed. Malden, Oxford e West Sussex: Wiley-Blackwell 2010 (*The information age: economy, society, and culture*, v. 1); *id.* **The power of identity**. 2ª ed. Malden, Oxford e West Sussex: Wiley-Blackwell 2010 (*The information age: economy, society, and culture*, v. 2); *id.* **End of millennium**. 2ª ed. Malden, Oxford e West Sussex: Wiley-Blackwell 2010 (*The information age: economy, society, and culture*, v. 3).

²⁵³ Cf. WRISTON, Walter B. **The twilight of sovereignty: how the information revolution is transforming our world**. Nova Iorque: Maxwell MacMillan, 1992. Em diversas obras, o estrategista japonês KENICHI OHMAE vem demonstrando com o *boom* tecnológico no setor de telecomunicações engendrou um “mundo sem fronteiras”, completamente unificado, onde o poderio das nações é paulatinamente substituído por forças econômicas regionais. Cf. OHMAE, Kenichi. **The end of the nation state: the rise of regional economies**. Londres: HarperCollins Publishers, 1995; *id.* **The borderless world: power and strategy in the interlinked economy**. Ed. rev. Nova Iorque: McKinsey & Company, 1999; *id.* **The invisible continent: four strategic imperatives of the new economy**. Nova Iorque: HarperCollins Publishers, 2000. *id.* **The next global stage: challenges and opportunities in our borderless world**. Upper Saddle River: Wharton School Publishing, 2005.

²⁵⁴ “*The largest and most powerful states can sometimes get their way through sheer exertion of will, but even they cannot achieve their principal purposes—security, economic well-being, and a decent level of amenity for their citizens—without the help and cooperation of many other participants in the system, including entities that are not states at all. [...] To be a player, the state must submit to the pressures that international regulations impose. Its behavior in any single episode is likely to affect future*

deveria reconhecer a imprescindibilidade do dever de cooperação entre-nações, pois ser soberano significa coparticipar de “regimes regulatórios internacionais”.

Os maiores e mais poderosos Estados podem, por vezes, se manter por puro exercício de vontade, mas mesmo eles não podem alcançar seus principais fins—segurança, bem-estar econômico e um nível decente de amenidades para seus cidadãos—sem a ajuda e a cooperação de muitos outros participantes do sistema, incluindo as entidades que sequer são Estados. [...] Para ser um ator, o Estado deve se submeter às pressões que os regulamentos internacionais impõem. O seu comportamento em qualquer evento isolado é susceptível de afetar relações futuras, não só dentro do regime envolvido em particular, mas em muitos outros também, e talvez a sua posição no sistema internacional como um todo. [...] A soberania, no final, é o *status*—a vindicação da existência do Estado como um membro do sistema internacional. No cenário de hoje, a única forma que a maioria dos Estados têm de sentir e expressar sua soberania é mediante a participação nos vários regimes que regulam e ordenam o sistema internacional. O isolamento do contexto internacional penetrante e rico significa que o potencial do Estado para crescimento econômico e influência política não será realizado. Conexão com o resto do mundo e capacidade política de ser um ator dentro dele são mais importantes do que quaisquer benefícios tangíveis ao explicar a observância de acordos regulatórios internacionais.²⁵⁵

Acompanhando CHAYES & CHAYES, e mantendo-se coerente com sua concepção de “ordem mundial *desagregada*”, cortada por uma infinidade de “redes de governo” e por Estados, instituições estatais e organismos internacionais também desagregados, ANNE-MARIE SLAUGHTER descreve uma “soberania desagregada”.²⁵⁶ No seu entender, o poder soberano, no atual quadro das relações transfronteiriças, teria se transmutado em um predicado maleável, de maior praticidade, sendo compartilhado, em uma plataforma supranacional, com instituições, agências, tribunais, ministérios, assembleias, *etc.*, onde o poder estatal continua a ser exercitado, porém agora de forma especializada e segmentada por área de atuação. Ela adverte que, ao contrário do que se pode pensar, essa desagregação não enfraquece os Estados, e sim os fortalece, na

relationships not only within the particular regime involved but in many others as well, and perhaps its position within the international system as a whole. [...] Sovereignty, in the end, is status—the vindication of the state’s existence as a member of the international system. In today’s setting, the only way most states can realize and express their sovereignty is through participation in the various regimes that regulate and order the international system. Isolation from the pervasive and rich international context means that the state’s potential for economic growth and political influence will not be realized. Connection to the rest of the world and the political ability to be an actor within it are more important than any tangible benefits in explaining compliance with international regulatory agreements.” CHAYES, A.; CHAYES, A. H. **The new sovereignty... cit.**, p. 27.

²⁵⁵ *Ibid.*, p. 27.

²⁵⁶ Cf. SLAUGHTER, A.-M. **A new world order... cit.**, p. 266-271. Cf., ainda, *id.* Disaggregated sovereignty: towards the public accountability of global government networks. **Government and Opposition**, v. 39, n. 2, p. 159-190, 2004.

medida em que amplia as oportunidades de participarem “[...] da formulação e implementação de normas profissionais e do desenvolvimento de melhores práticas sobre questões de fundo.”²⁵⁷ Em um mundo que sobeja a política da interdependência— uma vez que os Estados não são apenas vulneráveis uns aos outros, mas sofreados pela conectividade e interação, em oposição à separação e ao isolamento—, observa-se que a “[...] soberania é relacional ao invés de insular, no sentido de que descreve uma capacidade de se envolver em vez de um direito de resistir [...].”²⁵⁸ Logo, conclui a jurista, “[...] expandir a capacidade formal das diferentes instituições estatais de interagirem com os seus homólogos de todo o mundo significa expandir o poder do Estado.”²⁵⁹

Entre posicionamentos crentes e descrentes em relação ao regime soberano, uma coisa é certa: quanto à pergunta “o que é soberania?”, já “[n]ão existe mais, entre os juristas [e acrescentaria: demais estudiosos das relações transnacionais], quem aposte cegamente nas respostas clássicas.”²⁶⁰ Se antes, as conceptualizações fornecidas pelos teóricos, ainda que não inteiramente compatíveis entre si, podiam ser alinhavadas em uma compreensão bipolarizada (“inferior/superior”, “governo/oposição”, “povo/autoridade”), dentro de uma arquitetura hierarquizada e estritamente vertical, no mundo multicêntrico da pós-modernidade, que faz desaparecer posições centrais, inexistem mais ocasiões para que um único poder ou norma venha a ocupar o vértice do sistema social.²⁶¹

No ambiente de crise político-institucional pós-moderno, que presencia a completa reconfiguração do poderio estatal pelos processos de globalização, a última fronteira é a soberania tributária.²⁶² De fato, a “[s]oberania fiscal é um direito que foi

²⁵⁷ “They would participate in the formulation and implementation of professional norms and the development of best practices on substantive issues.” SLAUGHTER, A.-M. **A new world order... cit.**, p. 269.

²⁵⁸ “[...] sovereignty is relational rather than insular, in the sense that it describes a capacity to engage rather than a right to resist [...].” *Ibid.*, p. 268.

²⁵⁹ “[...] expanding the formal capacity of different state institutions to interact with their counterparts around the world means expanding state power.” *Ibid.*, p. 270.

²⁶⁰ CAMPILONGO, Celso Fernandes. Apresentação: A soberania dividida. In: FERRAJOLI, L. **A soberania no mundo moderno... cit.**, p. VII-XII, p. VII.

²⁶¹ *Ibid.*, p. VII-VIII.

²⁶² Nesse sentido, cf. COCKFIELD, Arthur J. Introduction: The last battleground of globalization. In: *id.* (org.). **Globalization and its tax discontents: tax policy and international investments.** Toronto: University of Toronto Press, 2010, p. 3-16, p. 8.

cuidadosamente guardado por Estados soberanos e protegido pelo direito internacional ao longo de centenas de anos [...],²⁶³ mas que agora vê suas vigas-mestras também serem abaladas pelas novas forças da era global, que comprimem os campos de ação dos Estados.

Para compreender como a mundialização afeta o poder de tributar, é necessário atentar para as diferentes perspectivas de análise do processo de relativização da soberania em sentido amplo. Lembremos, antes de tudo, que a globalização consagra um fenômeno multidimensional, é dizer, sua complexidade é tamanha que diversos são os olhares oferecidos por seu amplo conjunto teórico, através dos quais as intensas transformações por que vem passando a sociedade mundial podem ser observadas e descritas.²⁶⁴ Entretanto, como estratégia científica de delimitação do objeto de estudo, os analistas do globalismo frequentemente recorrem a alguns campos específicos de investigação, quais sejam: a economia, a política, a cultura, a ideologia, a tecnologia, a ecologia.²⁶⁵ Em relação ao processo *lato sensu* de abrandamento da soberania estatal, ANDERSON VICHINKESKI TEIXEIRA afirma que suas causas ficam geralmente restritas a três âmbitos: o econômico, o político e o jurídico.²⁶⁶ No entanto, por lealdade ao seu legado schmittiano, ele opta por reunir os setores político e jurídico em uma única dimensão analítica.²⁶⁷

No direito tributário, temos uma peculiaridade. De um olhar jus-sociológico, amparado na doutrina pragmático-sistêmica luhmanniana, constata-se que os sistemas sociais da economia, da política e do direito estão em constante diálogo e troca de informações, de modo que a tributação é melhor compreendida como um “fenômeno

²⁶³ “*Fiscal sovereignty is a right which has been carefully guarded by sovereign states and protected in international law over hundreds of years [...]*” BISWAS, Rajiv. Introduction: Globalisation, tax competition, and economic development... *cit.*, p. 1.

²⁶⁴ BOAVENTURA DE SOUSA SANTOS, por exemplo, analisa o neoliberalismo à luz da “globalização econômica”, as desigualdades à luz da “globalização social”, o Estado-nação à luz da “globalização política” e o surgimento de uma possível cultural global à luz da “globalização cultural”. O jurista português trata, ainda, da globalização hegemônica e contra-hegemônica e do contexto posterior ao Consenso de Washington. Cf. SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos de globalização. In: *id.* (org.). **A globalização e as ciências sociais**. 2ª ed. São Paulo: Cortez, 2002, p. 25-102.

²⁶⁵ Cf. STEGER, Manfred B. **Globalization: a very short introduction**. 3ª ed. atual. Oxford: Oxford University Press, 2013 (Very Short Introductions).

²⁶⁶ TEIXEIRA, A. V. **Teoria pluriversalista do direito internacional...** *cit.*, p. 131-132.

²⁶⁷ *Loc. cit.*

intersistêmico”.²⁶⁸ Nessa visão, os sistemas tributários seriam o *output* de uma sequência de relações de permuta entre aqueles subsistemas, como refutação da hipercomplexidade social e do “risco”,²⁶⁹ sem que isso implique, contudo, a corrupção do código binário que é próprio a cada um dos três.²⁷⁰ Levada essa problemática para o âmbito das relações internacionais, um novo elemento é acrescido. No contexto da planetarização, abalizado pelo desfazimento das linhas divisórias que separam o nacional do internacional, o interno do externo, o público do privado, a tributação passa a ser compreendida não mais como um assunto exclusivo de cada Estado, mas como um “fenômeno sociojurídico global”.²⁷¹ Como esclarecem os propositores dessa visão, A. CHRISTIANS, S. DEAN, D. RING & A. ROSENZWEIG, a compreensão do fato tributário perpassa agora a noção de que “[...] as estruturas sociais e institucionais internacionais moldam, e são moldadas por, decisões históricas e contemporâneas de política interna.”²⁷² Portanto, uma análise da soberania tributária pós-moderna não pode descurar de nenhuma dessas dimensões, até mesmo porque, em muitos dos casos, é quase impossível distinguir causas econômicas, políticas e jurídicas de hipotrofia do poder de tributar dos Estados. Dito isso, e antes de prosseguirmos, cumpre inobstante deixar consignado que a segunda parte do presente trabalho empreenderá uma perspectiva eminentemente político-institucional da “globalização tributária”,²⁷³ tendo em vista que o principal objetivo desta pesquisa é confrontar o princípio soberano em matéria fiscal face à cristalização de um sistema de governança tributária global.

Pois bem. Há um número infinito de situações nas quais um Estado se vê obrigado a abdicar parte de sua soberania tributária, cabendo agrupá-las em quatro: **1)**

²⁶⁸ Nesse sentido, cf. CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 1 *et seq.*

²⁶⁹ A concepção de risco é trabalhada pelo jus-sociólogo alemão em LUHMANN, Niklas. **Risk**: a sociological theory. Nova intr. por Nico Stehr e Gotthard Bechmann. New Brunswick: Transaction Publishers, 2002 (Communication and Social Order). Outro importante trabalho dentre desse campo investigativo é BECK, U. **Risk society... cit.** Cf., ainda, o Cap. 2 (*Risk*) de GIDDENS, A. **Runaway world... cit.**, p. 20-35; cf. tb. o mais recente *id.* **World at risk**. Trad. por Ciaran Cronin. Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2009.

²⁷⁰ *Ibid.*, p. 7.

²⁷¹ CHRISTIANS, Allison *et al.* Taxation as a global socio-legal phenomenon. **ILSA Journal of International and Comparative Law**, v. 14, p. 303-315, 2008.

²⁷² “[...] *international social and institutional structures shape, and are shaped by, historical and contemporary domestic policy decisions.*” *Ibid.*, p. 303.

²⁷³ A expressão “globalização tributária” foi extraída de CASTRO, Aldemario Araujo. **As repercussões da globalização na tributação brasileira**. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2006, *pass.*

pressão econômica; 2) negociação de tratados; 3) reprodução de instrumentos regulatórios por imitação de outros ordenamentos jurídicos (*regulatory emulation*); e 4) pressão política. Vejamo-las:²⁷⁴

1. a alta mobilidade do capital, que pode se deslocar facilmente para regiões que ofereçam condições mais atrativas, pressiona os países a adotar técnicas específicas de tributação, na tentativa de compensar as perdas arrecadatórias, como são exemplos a tributação na fonte para rendimentos de portfólio e alíquotas competitivas para a tributação da renda de pessoas jurídicas. Além disso, os governos são forçados a restringir o exercício de sua jurisdição, recuando na atividade tributante, mesmo *vis-à-vis* pessoas e situações econômicas localizadas em seus territórios;
2. a existência de um sistema em “rede de tratados” sinaliza para a existência de um acordo internacional implícito, um “consenso” sobre padrões mínimos que devem ser seguidos por todos os Estados, guiando suas relações. Em meio a esse contexto, há muito pouco espaço de manobra para os Estados (v.g., em relação à definição do que seria um “estabelecimento permanente”; de como deve ser realizada a tributação na fonte de dividendos, juros, *royalties*; para onde devem ser alocados os lucros de empresas multinacionais, *etc.*). A situação se agrava se considerarmos países ainda em processo de elaboração de suas normas tributárias de alcance internacional, como é o caso da China, os quais não tem outra alternativa senão seguir orientações externas.
3. a tendência à convergência fiscal entre os Estados,²⁷⁵ segundo a qual estes passam a editar leis e códigos tributários similares, copiando sistemas jurídicos alheios, é outro sinal de redução do poder soberano em matéria tributária. O comportamento de espelhar outros ordenamentos recebe o nome de *regulatory emulation* e sua ocorrência no campo tributário se explicam por diversas razões: **(a)** Estados podem importar normas anti-evasão fiscal, buscando fortalecer seus níveis de arrecadação; **(b)** o interesse

²⁷⁴ LI, Jinyan. Tax sovereignty and international tax reform: the author's response. **Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne**, v. 52, n. 1, p. 141-148, 2004, p. 145-147.

²⁷⁵ Nesse particular, cf. AVI-YONAH, Reuven S. Tax convergence and globalization. **Revista Tributária das Américas**, v. 1, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2010, p. 140 *et seq.*

comum em crescimento econômico e desenvolvimento aproxima os Estados na implementação de técnicas eficazes de fiscalização e arrecadação; **(c)** muitas vezes, os Estados se veem forçados a imitar toda a estrutura de tributação, impondo a mesma carga tributária (ou, até mesmo, uma carga inferior), na tentativa de não espantar investimentos, especialmente os relativos a fatores móveis; **(d)** a integração de mercados e a formação de blocos econômicos demanda a compatibilização dos sistemas tributários envolvidos; *etc.*²⁷⁶

4. por fim, o que acredito ser o caso mais preocupante de redução da soberania estatal e que, ademais, está diretamente conectado à ideia de governança tributária global, a saber, o exercício de influência na conformação dos sistemas tributários por forças externas (*e.g.*, organismos internacionais). Nesses casos, há uma verdadeira imposição de fora, muitas vezes contra a vontade dos governos locais. É justamente esta a questão de fundo do presente estudo, a qual será abordada com maior profundidade na segunda parte do trabalho, quando analisarmos os principais agentes da *global tax(ation) governance*.

Desses quatro fatores de corrosão da soberania tributária, apenas o primeiro poderia ser enquadrado como um subproduto peculiar da economia globalizada. Certamente a “globalização econômica” compreende um considerável número de fatores responsáveis por irromper com a noção de soberania.²⁷⁷ No jogo de palavras de

²⁷⁶ Nesse particular, é importante proceder à devida distinção entre a “(mera) coordenação (ou coordenação de políticas)”, a “aproximação de legislações ou (mera) coordenação de legislações”, a “harmonização *stricto sensu* ou harmonização *tout court*” e a “unificação ou uniformização”. Na atividade de coordenação, os governos se limitam a cooperar uns com os outros, no que tange ao exercício do poder político ou governamental, relativamente a um setor específico. Se envolver o âmbito jurídico internacional, como quando são celebradas convenções ou expedidas diretivas, alguns enquadram tal movimento de convergência nesse primeiro caso, enquanto outros preferem defini-lo como uma hipótese de aproximação legislativa, *i.e.*, processo de construção de uma base normativa comum, por meio da adoção conjunta de princípios e regras. A harmonização tributária, a seu turno, consiste em tornar ordenamentos jurídicos nacionais idênticos ou similares via erradicação de disparidades legislativas. Por fim, a unificação/uniformização compreende o nível máximo de convergência e a mais radical restrição à soberania, a partir do momento em que são eliminadas todas as disparidades entre os sistemas jurídicos, como no caso da implementação de regulamentos comunitários. NABAIS, J. C. A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas... *cit.*; *id.* A soberania fiscal no actual quadro da integração europeia... *cit.*, p. 23-24.

²⁷⁷ Uma interessante análise do declínio do poderio estatal em face do capitalismo global, a qual se insere em uma perspectiva distinta das tradicionais abordagens encontradas na América do Norte e na Europa,

SABINO CASSESE, verifica-se hoje uma transição “da soberania do Estado sobre a economia à soberania da economia sobre o Estado”.²⁷⁸ O globalismo econômico faz minar, é claro, o poder tributário dos Estados, em virtude do poderio ascendente do capital privado. Quiçá seja mesmo perante a soberania tributária que os nefastos efeitos da economia globalizada se tornam cristalinos, uma vez que—e retomando a física newtoniana—os Estados são forçados a reagir ao comportamento desleal de outros Estados, retroalimentado pelas grandes corporações transnacionais. O ocaso da soberania pela via econômica já pôde ser explorado por vários autores,²⁷⁹ bastando, para ilustrar, reproduzir as palavras da Professora MISABEL DERZI, que acenam para a drástica redução do poder de tributar dos entes estatais em face da concorrência fiscal internacional:

No mundo contemporâneo de integração de mercados, a concorrência tornou-se um dos aspectos mais importantes a partir dos quais podemos comparar os sistemas tributários existentes. É sabido que os agentes econômicos procuram se instalar ou locar seu capital naqueles Estados que lhes possam oferecer maiores vantagens financeiras e maior segurança de atuação. Assim, os sistemas tributários dos diferentes países coexistem e, ao mesmo tempo, interagem. Disso resulta que só aparentemente as escolhas dos Estados em matéria de tributação são, em princípio, soberanas, pois muitas vezes adotam soluções que são meras reações a outras medidas implementadas em outros países e destinadas a atrair investimentos. Enfim, em um eterno círculo vicioso, todos se colocam dinamicamente ativos com vistas a melhorar a sua posição nessa competição, da qual muitas vezes dependem a arrecadação e a sustentação dos serviços públicos.²⁸⁰

inclusive desafiando algumas das concepções defendidas por esses autores, é apresentada pelo indiano PREM SHANKAR JHA. Trazendo uma visão do mundo subdesenvolvido, JHA chama atenção para o fato de que o impacto da globalização é muito mais sério do que se imagina, sobretudo em economias fracas, argumentando que, diferentemente do que muitas vezes se ouve por aí, a humanidade não tem pela frente um caminho de prosperidade e ordem, mas de violência e caos. Cf. JHA, Prem Shankar. **The twilight of the nation state: globalisation, chaos and war.** Pref. por Eric Hobsbawm. Londres e Ann Arbor: Pluto Press, 2006.

²⁷⁸ Cf. CASSESE, Sabino. O fim da soberania econômica do estado. *In: id. A crise do estado.* Trad. por Ilse Paschoal Moreira e Fernanda Landucci Ortale. Campinas: Saberes, 2010, p. 45-52.

²⁷⁹ Cf., novamente, PINHEIRO, J. B. **Direito tributário e globalização... cit.**, p. 40-50. Cf., ainda, RIVERA, Reinaldo Chaves. Soberania fiscal e globalização. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, v. 35, p. 287-291, 2001; BIFANO, Elidie Palma; CARVALHO, Cassius Vinicius. Soberania e globalização. *In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (orgs.). Direito tributário: tributação internacional.* São Paulo: Saraiva, 2007, p. 213-241, p. 61-79; KREMPEL, Angelica Aparecida Ferraz. Soberania tributária em tempos de globalização econômica. **Revista IDEIA**, v. 2, n. 1, jul./dez. 2010; ELALI, André. A crise financeira global sob a ótica da concorrência fiscal internacional. **Revista Direito GV**, v. 5, n. 2, São Paulo, p. 405-424, jul./dez 2009; MOTA, Raquel Gonçalves. Aspectos relevantes da concorrência fiscal internacional. **Revista da PGFN**, a. 2, n. 4, 45-70, 2012.

²⁸⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Segurança jurídica como fator de concorrência tributária. *In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (orgs.).*

O ponto de vista político-institucional, que mais interessa a este trabalho, tem sido menos explorado, principalmente entre autores brasileiros. O mais próximo que se têm chegado dessa discussão são estudos sobre integração em blocos econômicos, como é o caso do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL),²⁸¹ e a celebração de tratados tributários,²⁸² situações em que sequer é correto falar em perda da soberania. Há quem sustente, ainda, que a soberania tributária é limitada por regras e princípios inerentes ao direito internacional público. É o caso de A. XAVIER, para quem existem limites heterônomos ao exercício do poder de tributar, que vedam escolhas “arbitrárias” ou “artificiosas” de elementos de conexão (pessoais/subjetivos ou reais/objetivos) que não guardem uma vinculação relevante com o território do Estado tributante.²⁸³ Aqui também, as limitações se inserem dentro de uma visão clássica do direito internacional, que ignora a existência de uma diversidade jurídica que transborda das fontes tradicionais de produção normativa e nega a possibilidade de uma auto-reprodução dissociada da vontade de Estados soberanos.²⁸⁴ Nesse contexto, o poder se manifesta

Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Lex, 2005, p. 799-816, p. 783-784.

²⁸¹ Cf. RIBEIRO, Maria de Fátima; NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. MERCOSUL x Brasil: análise da soberania fiscal. *Scientia Iuris*, v. 7/8, p. 201/214, 2003/2004.

²⁸² PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil. *Revista Direito GV*, v. 4, n. 1, p. 135-164, jan./jun. 2008.

²⁸³ XAVIER, A. **Direito tributário internacional do Brasil...** *cit.*, p. 14. Subscrevendo a visão monista de XAVIER, cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. A teoria monista com a prevalência jurídica dos tratados internacionais. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (org.). **Competência tributária: XV Congresso Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT.** Em homenagem ao professor e jurista Alberto Pinheiro Xavier. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 113-134.

²⁸⁴ Apesar de dualista, e frisando que o caráter não-vinculante de normas consuetudinárias traduz-se na inexistência de limites gerais (externos) ao exercício da atividade legislativa em matéria tributária, TÔRRES identifica duas proposições reconhecidas no cenário internacional: “[...] é completamente livre e lícita a atividade legislativa dos Estados em matéria tributária, sendo apenas excluída a possibilidade de aceitar a aplicação de normas atinentes ao exercício do poder de tributar sobre o território de um outro Estado, salvo a existência de normas permissivas em contrário; é lícita e livre a atividade legislativa do Estado, desde que mediante a utilização de critérios de conexão que expressem um contato efetivo entre o fato-evento com elementos de estraneidade e o Estado que tem a pretensão de discipliná-lo fiscalmente (*genuine link*).” Mas por também se filiar a uma concepção clássica do direito internacional, o tributarista só consegue enxergar “autolimitações consensuais”, decorrentes de um concurso de vontades entre os Estados. TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas.** 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2001, p. 54-60. Uma interessante crítica a essa visão convencionalista/contratualista, que predomina entre os teóricos do direito internacional, por influência do positivismo hartiano, foi apresentada por R. DWORKIN em seu último texto, publicado após sua morte, por meio do qual ele procura transplantar sua *jurisprudence*—hoje denominada de interpretativismo (ou interpretacionismo) jurídico—para além do plano nacional. Cf. DWORKIN, Ronald. A new philosophy for international law. *Philosophy & Public Affairs*, v. 41, n. 1, p. 1-30, 2013.

por meio de estruturas ainda rudimentares, estando restrito pela própria noção de soberania vestfaliana.

Não é essa, todavia, a visão perfilhada neste estudo, a qual se envereda por uma compreensão mais dilargada da ciência jurídico-política, que escapa à velha dicotomia “direito nacional” e “direito internacional”, como uma separação irredutível entre dois mundos. A concepção jurídica aqui privilegiada apoia-se em uma estrutura pluralista, que fornece o substrato para a constituição de um regime de governança (tributária) global, como resultado das transformações que o direito e o Estado vêm sofrendo nas últimas décadas, no panorama fluido da pós-modernidade. Aproximando da já mencionada proposta teubneriana de percepção do contexto jurídico global como um plexo de “ordenamentos *sui generis*”, gestados no seio da sociedade mundial, tem-se que a performance regulatória de atores transacionais (estatais e não-estatais) constringe o exercício da atividade legiferante dos Estados, afetando diretamente a soberania tributária (*i.e.*, os poderes de tributar e de não tributar). Em certo sentido próximo, NABAIS descreve um “direito tributário a montante dos Estados” como “[u]m direito que, atento ao que se passa a nível da União Europeia e da OCDE, parece caminhar da órbita nacional para a órbita internacional (ou órbita supranacional) e do domínio dos compromissos jurídicos para o domínio dos compromissos políticos (do domínio do direito para o domínio da política).” Também assim, AVI-YONAH entende que a ação unilateral dos Estados em matéria fiscal é hoje constringida por um “regime tributário internacional” formado pela conjugação de uma “rede de tratados tributários” (*tax treaty network*) e de normas internas, como parte integrante de um direito internacional (“tributação internacional como direito internacional”), direito este derivado quer de tratados, quer de costumes.²⁸⁵ Buscando porém uma terminologia mais precisa, que evite o antiquado binômio “direito tributário internacional” e “direito internacional tributário”,²⁸⁶ prefiro trabalhar com a noção de um direito tributário

²⁸⁵ Cf. AVI-YONAH, Reuven S. **International tax as international law: an analysis of the international tax regime**. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2007.

²⁸⁶ Nessa visão dualista, a expressão “direito tributário internacional” é reservada às normas jurídico-tributárias que derivam de ordens internos (nacionais), relegando-se para o “direito internacional tributário” o tratamento das mesmas espécies de *standards*, porém extraídos de fontes que se encontram no plano internacional. TÔRRES, H. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas...** *cit.*, p. 54-60.

global²⁸⁷ (ou transnacional) ou, como parece mais apropriado, um “direito tributário pós-nacional”²⁸⁸.

Convém aclarar, por derradeiro, que, nesse cenário, a aventada relativização da soberania tributária não pode se restringir a uma mera renúncia *ex voluntate* de parcela do poder soberano, “[...] seja em busca de poder soberano em plano supranacional, seja pela deliberada adesão ao modelo financeiro global [...]”, como entendeu PINHEIRO.²⁸⁹ De certo que, em um mundo globalizado e interdependente, tomado por relações transnacionais, é “lugar comum” que os Estados procedam a um *trade-off* entre soberania e crescimento econômico ou poderio geopolítico; o que se perde em autonomia legislativa, espera-se ganhar em cooperação, desenvolvimento e/ou poderio global.²⁹⁰ Basta pensar nos acordos multilaterais do comércio, por meio dos quais os Estados “negociam sua soberania”.²⁹¹ A rigor, em tais casos, não seria mesmo correto falar em “corrosão da soberania”, porquanto o que há é exercício do poder soberano; o Estado adentra acordos bi ou multilaterais por vontade própria, podendo deles se retirar quando achar necessário.

Entretanto, o que está no centro das discussões contemporâneas em torno da soberania e que inquieta os teóricos do direito e da política—sendo também a principal preocupação deste trabalho—não é mais a ação governamental puramente discricionária

²⁸⁷ Vale mencionar que uma interessante proposta jus-sociológica, de matriz luhmanniana, no sentido de iniciar uma teorização de um “direito tributário global” já foi apresentada a este Programa de Pós-Graduação, como trabalho de dissertação orientado pela Profa. MISABEL DERZI. Cf. GUIMARÃES, Christiane Palhares Cardoso. **O direito como um sistema social e o direito tributário global: reflexões de uma sociologia do direito tributário internacional em busca de uma fiscalidade participativa**. 184 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2005, p. 157.

²⁸⁸ No mesmo sentido, NICO KRISCH, influenciado pela teoria institucionalista do direito de NEIL MACCORMICK (1941-2009), utiliza a expressão *postnational law* para se referir a uma ordem jurídica plural, que emana de uma governança pluriestratificada. Cf. KRISCH, Nico. Who is afraid of radical pluralism? Legal order and political stability in the postnational space. **Ratio Juris**, v. 24, n. 4, p. 386-412, dez. 2011, p. 387 (1). Cf., ainda, *id.* The case of pluralism in postnational law. In: BÚRCA, Gráinne de; WEILER, J. H. H. (orgs.). **The worlds of European constitutionalism**. Cambridge: Cambridge University Press, 2012 (Contemporary European Politics) [Kindle Edition]. Sobre as recentes discussões sobre um pós-nacionalismo jurídico, que absorve também a esfera constitucional, cf. *id.* **Beyond constitutionalism: the pluralist structure of postnational law**. Oxford: Oxford University Press, 2010 (Oxford Constitutional Theory), p. 5-13; WALKER, Neil. The post-national horizon of constitutionalism and public law: paradigm extension or paradigm exhaustion? In: *id.*; AMHLAIGH, Cormac Mac; MICHELON, Claudio (orgs.). Oxford: Oxford University Press, 2013 (Oxford Constitutional Theory), p. 241-263.

²⁸⁹ PINHEIRO, J. B. **Direito tributário e globalização...** *cit.*, p. 50.

²⁹⁰ CHRISTIANS, A. Sovereignty, taxation, and social contract... *cit.*, p. 107.

²⁹¹ *Loc. cit.*

de ceder parcela do poder soberano. A grande questão que se coloca hoje é o deslocamento, para instâncias supraestatais, de atributos que eram próprios ao soberano, incluídas aí as capacidades arrecadatórias intrínsecas ao poder de tributar (e de não tributar). Nota-se um recuo da “soberania externa” toda vez que são transferidas prerrogativas inerentes ao Estado, em especial a prerrogativa de tomar decisões políticas, para personagens não-estatais que compõem a paisagem internacional. É o que se verifica especificamente no terreno tributário, como será demonstrado na segunda parte deste estudo. Adianta-se que toda pesquisa que se propõe a investigar o desenvolvimento de normas por organismos internacionais deve enfrentar quatro perguntas básicas: **(i)** “quem são os membros?”; **(ii)** “qual é a estrutura?”; **(iii)** “como é a definição da agenda?”; e **(iv)** “o que é produzido?”.²⁹² É que as respostas a esses questionamentos ajuda a compreender como os organismos internacionais operam e, ainda, “[...] ajudam a explicar as escolhas, padrões e interações [...]”²⁹³ que dão forma às suas atividades.

²⁹² RING, D. M. Who is making international tax policy?... *cit.*, p. 659 *et seq.*

²⁹³ “A sophisticated consideration of the impact of membership, structure, agenda setting, and outputs, helps explain the choices, patterns, and interactions [...]” *Ibid.*, p. 718.

PARTE II
OS NOVOS DONOS DO PODER DE
TRIBUTAR

CAPÍTULO 4

A ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO COMO “ORGANIZAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL INFORMAL”

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, uma organização internacional com sede em Paris, declara como sua missão “[...] promover políticas que irão melhorar o desenvolvimento econômico e bem-estar social de pessoas em todo o mundo [...]”.²⁹⁴ Para tanto, faz uso de técnicas de promoção de cooperação entre governos, coleta e análise de dados, e disseminação de padrões regulatórios internacionais nas mais variadas áreas, “[...] desde agricultura e tributação até a segurança de produtos químicos [...]”.²⁹⁵ Assim, visa melhor compreender mudanças econômicas, sociais e ambientais, a fim de antever tendências futuras, compartilhando suas experiências, na busca por soluções para problemas comuns.²⁹⁶ A OCDE é

²⁹⁴ “*The mission of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) is to promote policies that will improve the economic and social well-being of people around the world.*” ORGANISATION FOR CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. OECD Home > About the OECD. **OECD**, Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/>>. Acesso em: 17 dez. 2013. Cf. art. 1º da Convenção da OCDE, *in verbis*: “*Article 1 The aims of the Organisation for Economic Co-operation and Development (hereinafter called the ‘Organisation’) shall be to promote policies designed: (a) to achieve the highest sustainable economic growth and employment and a rising standard of living in Member countries, while maintaining financial stability, and thus to contribute to the development of the world economy; (b) to contribute to sound economic expansion in Member as well as non-member countries in the process of economic development; and (c) to contribute to the expansion of world trade on a multilateral, non-discriminatory basis in accordance with international obligations.*” *Id.* Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development. **OECD**, Paris, 14 dez. 1960. Disponível em: <<http://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomicco-operationanddevelopment.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

²⁹⁵ “*We set international standards on a wide range of things, from agriculture and tax to the safety of chemicals.*” *Id.* OECD Home > About the OECD... *cit.*

²⁹⁶ A OCDE foi oficialmente fundada em setembro de 1961, em substituição à antiga Organização Européia para a Cooperação Econômica (OECE), dando continuidade aos mesmos trabalhos desenvolvidos pela OECE no território europeu, mas expandindo-os, daí em diante, para o resto do mundo, nos moldes da proposta formulada pelos EUA e Canadá. *Id.* OECE Home > Organisation for European Economic Co-operation. **OECD**, Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013. Cf. também o preâmbulo e o art. 2º da Convenção da OCDE: *Id.* Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development... *cit.* Sobre a OECE, cf. *Id.* OECD Home > About the OECD > History. **OECD**, Paris. Disponível em: <http://www.oecd.org/document/25/0,3746,en_36734052_36761863_36952473_1_1_1_1,00.html>. Acesso em: 24 out. 2011. Os maiores financiadores da OCDE são, em primeiro lugar, os EUA, que contribui com o equivalente a 22% do orçamento da organização, e, em segundo lugar, o Japão. *Id.* OECD Home > About the OECD > Budget. **OECD**, Paris. Disponível em:

atualmente controlada e mantida por 34 países membros, incluindo as maiores potências mundiais.²⁹⁷ O procedimento para ingresso de novos membros é bastante intrincado: depende de convite formal por parte da própria organização e condiciona-se à adequação do país convidado a certos padrões, que são estabelecidos com base nos atuais membros.²⁹⁸ Países como Brasil, China, Índia, Indonésia e África do Sul, por exemplo, fazem parte, atualmente, do chamado “programa de estreitamento de laços” (*enhanced engagement*), que consiste na possibilidade de participação em alguns comitês da OCDE, na apresentação periódica de levantamentos de dados sobre suas respectivas situações econômicas, na adesão aos instrumentos estabelecidos pela OCDE, na integração ao relatório estatístico e ao sistema de informações da OCDE e na submissão a uma avaliação por parte de países membros de suas políticas (*peer review*).²⁹⁹ A participação nesse programa não garante a filiação, mas pode futuramente levar o país a se tornar um membro.³⁰⁰

Esse acolhimento de novos membros, é importante registrar, não se deve à mera boa-vontade da OCDE ou ao seu interesse em ouvir novas vozes. Na realidade, a recepção de países de economia emergente nada mais é que uma manobra da OCDE para, nas próprias palavras do seu ex-secretário geral DONALD J. JOHNSTON, “[...] permanecer um ator influente na arquitetura global de análise da política internacional, diálogo e elaboração de normas [...]”, ante o novo contexto globalizado, em que parcela considerável do mercado agora se encontra nas mãos desses países.³⁰¹ JOHNSTON acrescenta:

<<http://www.oecd.org/about/budget/>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

²⁹⁷ Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, República Checa, Dinamarca, Estônia, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Coréia, Luxemburgo, México, Países Baixos, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, República Eslovaca, Eslovênia, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos. *Id.* OECD Home > About the OECD > Members and partners. **OECD**, Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

²⁹⁸ *Ibid.*

²⁹⁹ *Ibid.*

³⁰⁰ *Ibid.*

³⁰¹ “[...] remain an influential actor in the global architecture of international policy analysis, dialogue and rule-making [...]” JOHNSTON, Donald J. Foreword. In: ORGANISATION FOR CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **A strategy for enlargement and outreach**: report by the Chair of the Heads of Delegations Working Group on the enlargement strategy and outreach, Ambassador Seiichiro Noboru. Paris: OECD, 2004, p. 3. Disponível em: <<http://www.oecd.org/globalrelations/globalrelationsstrategy/37434513.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

A OCDE, com seu trabalho analítico e interação entre países membros e não membros, tem consistentemente estabelecido elevados padrões de cooperação econômica multilateral. A OCDE é um líder em muitas áreas importantes. Mas vivemos em um mundo que é muito diferente do previsto pelos arquitetos desta Organização. A OCDE deve evoluir para se manter na vanguarda do diálogo e da análise de políticas; para desenvolver instrumentos de *soft law* e garantir o efetivo cumprimento desses instrumentos através de “revisão por pares” (*peer review*). Isso foi realizado no passado por membros da OCDE, mas agora a organização deve operar num contexto global e ajudar membros e não membros a enfrentar os desafios da globalização.³⁰²

Em termos de estrutura e de organização internas, a OCDE compõe-se de comitês especializados por áreas de atuação, como “[...] economia, comércio, tributação, ciência e tecnologia, emprego, educação e mercados financeiros.”³⁰³ Especificamente, os estudos relativos a questões tributárias competem ao seu Comitê de Assuntos Fiscais (*Committee on Fiscal Affairs – CFA*) e “[...] abrangem uma vasta gama de questões tributárias nacionais e internacionais, resultando em normas, diretrizes e melhores práticas que são implementadas em todo o mundo.”³⁰⁴ O CFA congrega agentes fiscais provenientes de todos os países membros da OCDE, bem como de alguns países não-membros que detêm a posição de observadores junto à Organização (quais sejam, Argentina, China, Índia, Rússia e África do Sul).³⁰⁵ Assessorando o CFA, está o Centro de Política e Administração Tributária (*Centre for Tax Policy and Administration – CTPA*), outro importante órgão, cujos trabalhos, por sua vez, “[...] abrangem questões tributárias internacionais e nacionais, tributos diretos e

³⁰² “*The OECD, in its analytic work and interaction among members and with non-member countries has consistently set high standards for multilateral economic co-operation. The OECD is a leader in many substantive areas. But we live in a world that is very different from the one envisaged by the architects of this Organisation. The OECD must evolve in order to remain at the cutting edge of policy dialogue and analysis; to develop soft law instruments, and to ensure effective compliance with such instruments through peer review. This has been undertaken in the past for OECD members, but now the organisation must operate in a global context and assist members and non members in coming to grips with the challenges of globalisation.*” *Loc. cit.*

³⁰³ “*Representatives of the 34 OECD member countries meet in specialised committees to advance ideas and review progress in specific policy areas such as economics, trade, tax, science and technology, employment, education and financial markets.*” ORGANISATION FOR CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **OECD’s current tax agenda**: April 2011. Paris: OECD, 2012, p. 6. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/OECDCurrentTaxAgenda2012.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³⁰⁴ “*The Committee’s work covers a wide range of domestic and international tax issues and results in standards, guidelines and best practices that are implemented throughout the world.*” *Ibid.*, p. 10.

³⁰⁵ *Loc. cit.*

indiretos, políticas tributárias e administração tributária.”³⁰⁶ É por intermédio da CTPA que a OCDE desenvolve diálogos com países não-membros.³⁰⁷

Como se pode perceber, a OCDE concentra esforços no sentido de coordenar políticas em diversas áreas, inclusive tributária, produzindo consenso e disseminando padrões internacionais; claras manifestações do seu significativo papel na governança global, despontando no direito tributário como um verdadeiro “líder”, como destaca CHRISTIANS:

Possivelmente, a rede mais importante para o desenvolvimento da política tributária hoje é a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), cuja composição inclui trinta das maiores economias do mundo, incluindo os Estados Unidos. A OCDE é uma organização intergovernamental que facilita a colaboração entre os representantes oficiais e especialistas do setor privado. Seu papel central de colaborador levou-a a se descrever como um “líder de mercado no desenvolvimento de normas e diretrizes tributárias”. Isto sugere que há um mercado competitivo para a política tributária; a OCDE é um fornecedor dominante, e as nações são seus consumidores. A OCDE realiza centenas de reuniões em todo o mundo e emite centenas de documentos que tratam de questões de política tributária todos os anos. Esta instituição, portanto, fornece um exemplo vivo de quando e como nações olham além de suas próprias fronteiras para resolver problemas de governança tributária.³⁰⁸

A hegemonia da OCDE é facilmente explicada levando-se em conta sua composição oficial, com a presença em massa de grandes potências mundiais. Contando, como membros efetivos, com as maiores economias, que sempre estiveram à frente da política mundial, determinando as diretrizes que devem ser seguidas pelos países de um modo geral, não é de se estranhar que a OCDE tenham alcançado tamanha importância nos últimos tempos, inclusive no tocante à regulação tributária. Ao canalizar considerável volume de recursos para o CFA, “[...] cujos conhecimentos

³⁰⁶ “*Its work covers international and domestic tax issues, direct and indirect taxes, tax policy and tax administration.*” *Ibid.*, p. 17.

³⁰⁷ *Ibid.*, p. 18.

³⁰⁸ “*Arguably, the most important network for tax policy development today is the Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), whose membership comprises thirty of the world’s largest economies, including the United States. The OECD is an inter-governmental organization that facilitates collaboration among official representatives and private-sector experts. Its central collaborative role has led the OECD to describe itself as a “market leader in developing tax standards and guidelines”. This suggests there is a competitive market for tax policy, the OECD is a dominant supplier, and nations are its consumers. The OECD hosts hundreds of meetings around the world and issues hundreds of documents that address tax policy issues every year. This institution thus provides a vivid example of when and how nations look past their own borders to solve tax governance problems.*” CHRISTIANS, Allison. Networks, norms, and national tax policy. *Washington University Global Studies Law Review*, v. 9, p. 1-38, mar. 2009, p. 3.

técnicos e estudos são altamente respeitados [...]”³⁰⁹, a OECD consegue implementar uma verdadeira dominação pelo discurso técnico, que, aliás, constitui a forma mais usual de imperialismo nos dias de hoje. Como bem observa ARTHUR J. COCKFIELD, a OCDE vem, por meio da profusão de padrões regulatórios fiscais, se consolidando como uma “organização tributária internacional informal”.³¹⁰ Na prática, essa organização acaba exercendo um “poder de tributar supranacional” que dá forma a um *tax law in action*.

O grande problema nisso—é dizer, no fato de se consentir que uma organização intergovernamental composta por um número reduzido de Estados membros (34), sendo quase todos eles países desenvolvidos, ocupe o posto de supremacia na coordenação de políticas tributárias em âmbito internacional—está em que os interesses de países em desenvolvimento são completamente desconsiderados, ficando à margem do processo decisório. Nesse sentido, segue a contundente crítica de DRIES LESAGE:

Dada a sua predominância em termos de expertise, existe uma enorme lacuna de conhecimento entre a OCDE, de um lado, e outras instituições com interesse em tributação [...], de outro. A OCDE está no centro de uma comunidade epistêmica transnacional [...] no que se refere à tributação. Esta comunidade determina em grande medida, a agenda e os resultados possíveis. Sua abordagem hegemônica ressalta em alguns aspectos os interesses do Norte contra o Sul [...]. Além disso, é bastante liberal, na medida em que não defende uma extensão da regulamentação para viabilizar sistemas tributários mais redistributivos [...]. Isso se deve parcialmente ao fato de que os Estados mais liberais, como os EUA, usam o seu poder no âmbito da OCDE para bloquear abordagens mais intervencionistas.³¹¹

Nesse compasso, SÉRGIO ANDRÉ ROCHA equipara a atuação da OCDE a um “imperialismo fiscal internacional”, consistente na atividade de cooptar operadores do

³⁰⁹ SPENCER, David E. The United Nations: a forum for global tax issues? **New Zealand Journal of Taxation Law and Policy**, v. 12, p. 224-259, set. 2006, p. 226.

³¹⁰ Cf. COCKFIELD, A. J. The rise of the OECD as informal ‘world tax organization’ through national responses to e-commerce tax challenges. **Yale Journal of Law & Technology**, v. 8, p. 136-187, 2006.

³¹¹ “Given its predominance in terms of expertise, there exists a huge knowledge gap between the OECD on the one hand and other institutions with an interest in taxation [...] on the other. The OECD stands at the centre of a transnational epistemic community [...] as regards taxation. This community determines to a large extent the agenda and the possible outcomes. Its hegemonic approach underscores in some respects the interests of the North against the South [...]. In addition, it is rather liberal, in that it does not advocate an extension of regulation to make possible more redistributive tax systems [...]. This is partly due to the fact that the most liberal states, such as the USA, use their power within the OECD to block more interventionist approaches.” LESAGE, Dries. Global taxation governance after the 2002 UN Monterrey Conference. **Oxford Development Studies**, v. 36, n. 3, p. 281-294, set. 2008, p. 286-287.

direito tributário de vários países, por meio de uma “dominação intelectual”, convertendo-os em porta-vozes do posicionamento político-ideológico defendido pelos integrantes da organização (ou quem quer que esteja por detrás de suas propostas).³¹² Mas a análise do autor se restringe aos tratados que buscam coibir mais de uma incidência tributária sobre atividades econômicas transnacionais, que serão abordados logo abaixo. Além dessa, contudo, é possível destacar pelo menos outras quatro áreas de atuação da OCDE em matéria tributária, que serão trabalhadas nos próximos tópicos. Em síntese, este capítulo se divide nos seguintes temas: **1)** tratados contra a bitributação; **2)** intercâmbio de informações para fins tributários e transparência fiscal; **3)** combate à concorrência tributária prejudicial; **4)** tributação do comércio eletrônico (*e-commerce*); e **5)** regras sobre preços de transferência (*transfer pricing*). Ao analisarmos cada um deles, serão feitas referências aos mecanismos que possibilitam que a OCDE dissemine seus padrões tributários e o impacto dessas atividades nos ordenamentos mundiais.

4.1 DOS TRATADOS CONTRA BITRIBUTAÇÃO

A primeira grande contribuição da OCDE para o direito tributário veio com a divulgação da *Model Tax Convention on Income and on Capital* (Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital – doravante “Convenção-Modelo OCDE”),³¹³ elaborada para auxiliar países a redigirem tratados contra a bitributação, assim entendida quando dois ou mais Estados cobram tributos similares de um mesmo contribuinte sobre um mesmo fato gerador, que tenha ocorrido em um mesmo período.³¹⁴ A OCDE se orgulha do fato de que, dentre os inúmeros tratados tributários

³¹² Cf. ROCHA, Sergio André. Imperialismo fiscal internacional e o “princípio” do estabelecimento permanente. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 211, p. 155-163, abr. 2013.

³¹³ Em 1963, a OCDE redigiu uma minuta dessa convenção modelo, cuja versão finalizada foi publicada em 1977. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Model tax convention on income and on capital**: condensed version. Paris: OECD Publishing, 2010. Desde 1992, essa convenção-modelo é revisada periodicamente, tendo sido publicada em 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, e sua última versão em 2010. *Id.* OECD Home > Centre for Tax Policy and Administration > Tax treaties > OECD Model Tax Convention on Income and on Capital - an overview of available products. **OECD**, Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecdmtcavailableproducts.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³¹⁴ A esse fenômeno, ANDRÉ MENDES MOREIRA empresta a classificação de “dupla imposição jurídica”, distinguindo-a da “dupla imposição econômica”, nos seguintes termos: “[... na dupla imposição econômica], uma mesma renda é alcançada por dois ou mais impostos idênticos ou similares, mas os tributos não recaem sobre um mesmo sujeito passivo. Ocorre, verbi gratia, quando se tributam os sócios

em vigor no mundo, mais de 1.500 são inspirados nesse modelo.³¹⁵ E o Brasil não é exceção; conforme ROBERTO FRANÇA DE VASCONCELLOS & RODRIGO MAITTO DA SILVEIRA, “[...] os tratados contra a bitributação celebrados pelo Brasil foram negociados com base na chamada Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.”³¹⁶ O que sugere, na visão de YARIV BRAUNER, a cristalização de um regime tributário internacional.³¹⁷ No mesmo sentido, vale lembrar o entendimento de AVI-YONAH segundo o qual o regime tributário internacional seria em parte constituído por essa rede de tratados (*treaty network*).³¹⁸

Uma das principais disposições da Convenção-Modelo OCDE é o artigo 5º, que define o que é um “estabelecimento permanente”—*i.e.*, uma ficção jurídica que determina o local de recolhimento de tributos incidente sobre as atividades econômicas que envolvem mais de um país, geralmente levadas a cabo pelas grandes corporações multinacionais. É por meio da introdução desse “elemento de conexão” em sua convenção-modelo, que a OCDE distribui o poder tributário entre os contratantes. Confira-se:

ARTIGO 5º

ESTABELECIMENTO PERMANENTE

1. Para os fins da presente Convenção, a expressão “estabelecimento permanente” significa um lugar de negócios fixo, por meio do qual os negócios de uma empresa são conduzidos no todo ou em parte.

e acionistas pelos lucros e dividendos por eles percebidos, já tendo sido a sociedade tributada pelo imposto sobre a renda (ou seja: dupla tributação sobre o mesmo capital). Desta espécie de dupla imposição não se ocupa o Direito Tributário Internacional, mas tão-somente o direito interno de cada país, em medidas unilaterais para minimizá-la (como na adoção do método de imputação do imposto subjacente [...]). A dupla imposição jurídica, por sua vez, decorre da tributação, por parte de dois ou mais Estados soberanos, da renda obtida por um mesmo sujeito em igual período. É condição *sine qua non* para ocorrência da dupla imposição jurídica a identidade subjetiva do contribuinte. É desta modalidade de dupla imposição que irá se ocupar o Direito Tributário Internacional.” MOREIRA, André Mendes. Dupla imposição internacional: métodos unilaterais e multilaterais contra os excessos tributários. *Revista Eletrônica da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 25, p. 2-8, 2003, p. 3.

³¹⁵ HAMMER, Richard M.; OWENS, Jeffrey. **Promoting tax competition**. Paris: OECD, [200-?] Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/harmful/1915964.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³¹⁶ VASCONCELLOS, Roberto França de; SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. Estabelecimento permanente. In: SANTI, E. M. D. de; ZILVETI, F. A.; MOSQUERA, R. Q. (orgs.). **Direito tributário... cit.**, p. 213-241, p. 218-219.

³¹⁷ Cf. BRAUNER, Yariv. An international tax regime in crystallization: realities, experiences, and opportunities. **Tax Law Review**, v. 56, p. 259-328, 2003.

³¹⁸ Cf., novamente, AVI-YONAH, R. S. **International tax as international law... cit.** Cf. tb. *id.* Tax competition, tax arbitrage and the international tax regime. **American Bar Association Section of Taxation**, n. 0118053, 18 jan. 2008. No mesmo sentido, LESAGE, D. Global taxation governance after the 2002 UN Monterrey Conference... *cit.*, p. 282.

2. A expressão “estabelecimento permanente” inclui em especial:
- a) uma sede de direção;
 - b) uma sucursal;
 - c) um escritório;
 - d) uma fábrica;
 - e) uma oficina, e
 - f) uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais.
3. Um local de montagem, construção ou projeto de instalação só constitui um estabelecimento permanente se durar mais de 12 meses.
4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão “estabelecimento permanente” deve ser considerada como não incluindo:
- a) a utilização de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de bens ou mercadorias pertencentes à empresa;
 - b) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega;
 - c) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de transformação por outra empresa;
 - d) manutenção de um lugar de negócios fixo unicamente para fins de comprar bens ou mercadorias ou reunir informações para a empresa;
 - e) a manutenção de um lugar de negócios fixo unicamente para fins de conduzir, para a empresa, qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar;
 - f) a manutenção de uma lugar de negócios fixo unicamente para qualquer combinação de atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a atividade global do lugar de negócios fixo resultante dessa combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.
5. Não obstante as disposições dos parágrafos 1 e 2, quando uma pessoa—diferente de um agente de status independente para o qual o parágrafo 6 se aplica—age em nome de uma empresa e tem, e habitualmente exerce, num Estado Contratante autoridade para concluir contratos em nome da empresa, essa empresa deve ser considerada como tendo um estabelecimento permanente naquele Estado relativamente a qualquer atividade que essa pessoa exerça para a empresa, a não ser que as atividades de tal pessoa se limitem às mencionadas no parágrafo 4, que, se exercidas através de um lugar de negócios fixo, não permitiriam considerar esse lugar de negócios fixo como um estabelecimento estável, de acordo com as disposições daquele parágrafo.
6. Uma empresa não deve ser considerada como tendo um estabelecimento permanente num Estado Contratante pelo simples fato de exercer a sua atividade nesse Estado por intermédio de um corretor, de um comissário geral ou qualquer outro agente de status independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal de seus negócios.
7. O fato de que uma empresa residente em um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma empresa residente em outro Estado Contratante, ou que conduza seus negócios nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento permanente ou não), não deve por si só fazer de nenhuma dessas empresas um estabelecimento permanente da outra.³¹⁹

³¹⁹ “ARTICLE 5 PERMANENT ESTABLISHMENT 1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on. 2. The term “permanent establishment” includes especially: a) a place of management; b) a branch; c) an office; d) a factory; e) a workshop, and f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources. 3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months. 4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include: a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of

Anexo à Convenção-Modelo OCDE, seguem alguns comentários elaborados por uma equipe técnica, para fins de “esclarecimento” sobre o conteúdo do texto principal. Na prática, essas glosas constituem um “manual de interpretação”, que serve para “auxiliar” na resolução de conflitos interpretativos entre partes contratantes, “revelando” quais seriam os princípios e regras subjacentes ao acordo, que devem, na compreensão dos especialistas da OCDE, nortear as relações tributárias entre Estados soberanos. Tais comentários vinculam tão-somente os países membros da OCDE, contudo, por serem o único parâmetro disponível, influenciam os demais governos que tenham se baseado nesse modelo.³²⁰ Como destacam ZILVETI, TORO & BRITTO, os comentários da OCDE “[...] consubstancia[m] o crescente desejo de harmonização das convenções internacionais, de acordo com princípios uniformes, definições, regras e métodos, além da concordância na interpretação comum.”³²¹

A despeito da grande recepção que a Convenção-Modelo OCDE obteve da comunidade internacional, contundentes críticas foram-lhe arrogadas, especialmente por parte dos governos de países em desenvolvimento. Protestam os representantes desses

*goods or merchandise belonging to the enterprise; b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery; c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise; d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise; e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character; f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character. 5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person—other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies—is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph. 6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business. 7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.” OECD. **Model tax convention on income and on capital...** *cit.*, p. 24-25.*

³²⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio; TORO, Carlos Eduardo Costa M. A.; BRITTO, Bianca Maia. Interpretação de tratados internacionais. In: SANTI, E. M. D.; ZILVETI, F. A.; MOSQUERA, R. Q. (orgs.). **Direito tributário...** *cit.*, p. 127-156, p. 137.

³²¹ *Ibid.*, p. 139.

Estados que, como a Convenção-Modelo OCDE foi baseada em sistemas tributários de países desenvolvidos, acabou privilegiando o princípio da residência e colocando em posição de desvantagem os países menos desenvolvidos.³²² Como estes são, via de regra, países importadores de capital, tendo em vista que os investimentos são, em sua grande maioria, transferidos das grandes economias, permitir que a tributação ocorra no território onde residem os destinatários dos rendimentos (tributação na residência) “[...] mostra-se anti-isonômico e distorce a balança da distribuição das receitas tributárias.”³²³ O certo seria que a tributação ocorresse onde foram gerados/produzidos os rendimentos (tributação na fonte).³²⁴

Um posicionamento crítico que bem ilustra as controvérsias políticas que giram em torno da Convenção-Modelo OCDE é sustentado por LEE A. SHEPPARD, uma das pessoas mais influentes em matéria de tributação internacional da atualidade. Em uma recente encontro na cidade de Bergen, na Noruega, a *tax expert* exaltou, perante uma plateia composta por representantes de diversos governos: “[n]ão assinem tratados modelo da OCDE, não assinem tratados modelo da ONU!”³²⁵ Na sua opinião, ao contrário do que é divulgado por esses organismos internacionais, nenhum país realmente precisa celebrar tratados tributários para atrair investimentos móveis. Multinacionais “[...] vão fazer negócios em qualquer país onde seja possível fazer dinheiro, com ou sem tratado tributário.”³²⁶ Para ilustrar, ela cita o caso do Brasil, que

³²² STEWART, Miranda. Global trajectories of tax reform: the discourse of tax reform in developing and transition countries. *Harvard International Law Journal*, v. 44, n. 1, inverno 2003, p. 139-190, p. 161-162 (uma versão resumida deste artigo foi publicada em INFANTI, Anthony C.; CRAWFORD, Bridget J. (orgs.). *Critical tax theory: an introduction*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009, p. 354-362).

³²³ ROCHA, S. A. Imperialismo fiscal internacional e o “princípio” do estabelecimento permanente... *cit.*, p. 156.

³²⁴ *Loc. cit.* Como será exposto mais abaixo, quando tratarmos da ONU, foi esse quadro que levou esta organização a elaborar um manual de negociações e uma convenção modelo própria, que privilegiasse o princípio da fonte, colimando proteger os interesses dos países em desenvolvimento. Na mesma oportunidade, veremos também que, na prática, o modelo da ONU não se distanciou muito do modelo da OCDE.

³²⁵ “Don’t sign OECD model treaties, don’t sign U.N. model treaties!” SHEPPARD, Lee A. Corporate tax planning and avoidance. In: FINANCIAL SECRECY, SOCIETY AND VESTED INTERESTS. 20-22 nov. 2012. Bergen, Noruega. **YouTube**. Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=3SrLgzGVbt8>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³²⁶ “The fact is that multinationals will do business in any country where there is money to be made, tax treaty or not.” *Id.* Can the G20 make multinationals pay tax? **Forbes**, 22 jul. 2013. Disponível em: <<http://www.forbes.com/sites/leesheppard/2013/07/22/can-the-g20-make-multinationals-pay-tax/>>. Acesso em: 1 dez. 2013.

mesmo não possuindo um tratado tributário com os EUA continua a receber elevados investimentos americanos.

A rede de tratados comandada pela OCDE inverte o direito natural de tributar, que recai sobre o país onde a renda é obtida (país da fonte). O tratado modelo da OCDE dá jurisdição tributária primária ao país onde a multinacional mantém sua sede (país da residência). O tratado tem a intenção de tornar confortável para as multinacionais fazer negócios ao redor do mundo, se responsabilizando apenas perante seus governos.³²⁷

A disposição que permite essa inversão da “ordem natural das coisas” é o parágrafo 1 do artigo 7º da Convenção-Modelo OCDE, donde se extrai o chamado “princípio do estabelecimento permanente”. Eis sua redação:

ARTIGO 7
LUCROS DAS EMPRESAS

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros atribuíveis a esse estabelecimento permanente, de acordo com as disposições do parágrafo 2 são tributáveis nesse outro Estado.³²⁸

Como se verá nos próximos tópicos, a Convenção-Modelo OCDE constitui o instrumento mais eficaz de disseminação da ideologia tributária de seus membros, sendo utilizada para tratar de questões que vão muito além da simples determinação do local onde deverá se dar a tributação. No corpo do documento, são incluídas disposições (e comentários sobre como interpretá-las) que exprimem os conceitos, princípios, definições, métodos, padrões, ideias, valores que os membros CFA julgam “adequados”. Mediante a ampla divulgação dessa “carta de valores”, ditada segundo os critérios da própria OCDE, esta consegue exercer seu poder de influência sobre a tributação internacional, constringendo o poder de tributar dos Estados e arrogando para si uma soberania tributária *de facto*.

³²⁷ “The treaty network over which the OECD presides reverses the normal right to tax, which lies with the country where the income is earned (the source country). The OECD model treaty gives primary tax jurisdiction the country where the multinational is headquartered (the residence country). The treaty was intended to make it comfortable for multinationals to do business around the world, while being responsible only to their home governments.” *Ibid.*

³²⁸ “ARTICLE 7 BUSINESS PROFITS 1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.” OECD. **Model tax convention on income and on capital...** *cit.*, p. 26.

4.2 DO INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES PARA FINS TRIBUTÁRIOS

Outra importante iniciativa da OCDE no campo tributário refere-se à proposta de gestão de um fórum global encarregado de discutir questões relativas à necessidade de intercâmbio de informações entre administrações tributárias, bem como à promoção de maior transparência entre os Estados. Com esses objetivos em mente, foi criado o *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* (Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários – doravante “Fórum Global”), sendo integrado por 121 países membros.³²⁹ No documento informativo preparado pela OCDE, consta que o Fórum Global terá por escopo “[...] garantir que todas as jurisdições adiram ao mesmo alto padrão de cooperação internacional em matéria tributária [...]”.³³⁰ O documento destaca, ainda, que, para alcançar tais objetivos, será adotado “[...] um processo de “revisão por pares” abrangente, rigoroso e robusto conduzido por uma equipe de especialistas, avaliadores independentes e supervisionado por um “Grupo de Revisão por Pares” de 30 membros [...]”.³³¹

A OCDE já tem vasta experiência na coordenação de “fóruns globais”, tratando de diversos temas, como agricultura, biotecnologia, concorrência, desenvolvimento, educação, meio ambiente, finanças, investimentos internacionais, economia do conhecimento (*knowledge economy*), governança pública, tratados tributários e preços de transferência, estatísticas de turismo e comércio.³³² É justamente por intermédio desses fóruns que a OCDE consegue disseminar suas políticas e normas. Dentre os fóruns mantidos pela OCDE, o Fórum Global se distingue dos demais por ser

³²⁹ ORGANISATION FOR CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes > Members of the Global Forum*. OECD, Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/membersoftheglobalforum.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³³⁰ “*The Global Forum is mandated to ensure that all jurisdictions adhere to the same high standard of international cooperation in tax matters.*” ORGANIZATION FOR CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**: information brief. Paris: OECD, 16 abr. 2012, p. 2. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/harmful/43757434.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³³¹ “*The Global Forum ensures that high standards are met through a comprehensive, rigorous and robust peer review process conducted by teams of expert, independent assessors and overseen by a 30 member Peer Review Group chaired by Mr. François D’Aubert (France).*” *Ibid.*

³³² *Id.* *Global Relations > Global forums*. OECD, Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/globalrelations/globalforums/globalforums.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

disciplinado por regras específicas.³³³ Como resultado de suas reuniões, a OCDE pôde difundir os seguintes padrões de transparência e intercâmbio de informações (*standards of transparency and exchange of information*):

- Troca de informações a pedido, onde for “previsivelmente relevante” para a administração e aplicação das leis internas do parceiro no tratado.
- Ausência de restrições de troca causadas por sigilo bancário ou exigências de interesse tributário doméstico;
- Disponibilidade de informação confiável e poderes para obtê-la.
- Respeito pelos direitos dos contribuintes.
- Estrita confidencialidade das informações trocadas.³³⁴

Além disso, outro importante resultado obtido com os trabalhos desenvolvidos pelo OCDE no âmbito do Fórum Global, que atestam o nível de influência alcançado pela organização em matéria tributária, é o crescimento exponencial, principalmente a partir de 2009, do número de Acordos de Intercâmbio de Informações Tributárias (*Tax Information Exchange Agreements – TIEA’s*) celebrados entre Estados. Conforme dados da OCDE, enquanto em 2000, ano em que o Fórum Global foi criado, apenas um TIEA estava em vigor (assinado entre Antígua e Barbuda e os EUA),³³⁵ o número de acordos desse gênero hoje ultrapassa a marca dos 500.³³⁶

Os esforços da OCDE para a promoção da transparência entre as administrações tributárias não param por aí. Além do referido fórum, diversos outros instrumentos são adotados pela organização, com os mesmos objetivos de disseminar “padrões de intercâmbio de informações fiscais”. Em especial, cabe mencionar: **(i)** o art. 26 da Convenção Modelo sobre Tributação da Renda e do Capital; **(ii)** o modelo para elaboração de TIEA’s (doravante “Modelo TIEA”); e **(iii)** a *Convention on Mutual*

³³³ *Ibid.*

³³⁴ “Exchange of information on request where it is “foreseeably relevant” to the administration and enforcement of the domestic laws of the treaty partner. No restrictions on exchange caused by bank secrecy or domestic tax interest requirements. Availability of reliable information and powers to obtain it. Respect for taxpayers’ rights. Strict confidentiality of information exchanged.” *Id.* **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes... cit.**, p. 7-8.

³³⁵ Cf. ANTIGUA AND BARBUDA. Recent tax information exchange agreements (TIEAS). Agreement between the government of the United States of America and the government of Antigua and Barbuda for the exchange of information with respect to taxes. 6 dez. 2000. **OECD**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/countries/antiguaandbarbuda/35514571.pdf>>. Acesso em 17 dez. 2013.

³³⁶ Cf. quadro (*TIEAs/DTCs signed between G20 Summits*) em ORGANISATION FOR CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax co-operation 2010 - towards a level playing field: assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**. Paris: OECD Publishing, 2010, p. 16.

Administrative Assistance in Tax Matters (Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária – doravante “Convenção de Assistência Mútua”). Vejamo-los, um a um.

O art. 26 da Convenção-Modelo OCDE estabelece, como obrigação entre os signatários de um tratado tributário, a necessidade de trocarem informações fiscais entre si, sempre que solicitadas por qualquer dos Estados-parte. No ano de 2004, a redação original desse dispositivo sofreu alteração, em virtude de emenda aprovada pelo CFA, passando a contar com dois novos parágrafos, dentre algumas outras alterações relevantes. Abaixo, encontra-se reproduzido o inteiro teor do artigo, em sua atual redação:

ARTIGO 26

INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão informações previsivelmente úteis para a realização das disposições da presente Convenção ou para a administração ou aplicação das leis nacionais relativas aos tributos de qualquer natureza ou denominação instituídos em nome dos Estados Contratantes, ou de suas subdivisões políticas ou autoridades locais, desde que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos artigos 1 e 2.
2. Qualquer informação recebida nos termos do parágrafo 1 por um Estado Contratante será tratada como segredo do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna deste estado e só poderá ser revelada a pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregados do lançamento ou arrecadação, da aplicação ou garantia de observância, da decisão de recursos, relativamente aos tributos referidos no parágrafo 1, ou à fiscalização dos itens acima. Tais pessoas ou autoridades utilizarão as informações somente para tais fins. Podem divulgar as informações em audiências públicas em tribunais ou em decisões judiciais.
3. Em nenhum caso o disposto nos parágrafos 1 e 2 pode ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação:
 - a) de adotar medidas administrativas contrárias à sua legislação e prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;
 - b) de fornecer informações que não são obtidas com base na sua legislação ou no curso normal da administração desta ou na do outro Estado Contratante;
 - c) de fornecer informações reveladoras de segredos econômicos, industriais, comerciais ou profissionais ou relativos a processos comerciais, ou informações, cuja divulgação seria contrária à ordem pública (*ordre public*).
4. Se a informação é solicitada por um Estado Contratante em conformidade com este artigo, o outro Estado Contratante usará seus meios de coleta de informações para obter as informações solicitadas, mesmo que aquele outro estado possa não precisar de tais informações para seus próprios fins tributários. A obrigação contida na frase anterior está sujeita às limitações do parágrafo 3, mas em nenhum caso tais limitações podem ser interpretadas para permitir que um Estado Contratante se recuse a fornecer informações, apenas porque não tem interesses internos em tais informações.
5. Em nenhum caso as disposições do parágrafo 3 serão interpretadas de forma a permitir que um Estado Contratante se recuse a fornecer

informações, apenas porque a informação é mantida por um banco, outra instituição financeira, pessoa designada ou atuando em uma agência ou como fiduciário, ou porque se relaciona com uma participação no capital de uma pessoa.³³⁷

Ainda sobre transparência fiscal, o segundo mecanismo de difusão de ideias adotado pela OCDE, e que merece ser mencionado, é a cartilha-modelo sobre os TIEA's. Trata-se de um documento informativo elaborado pelo *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information*, grupo integrado pelos países membros da OCDE, além de oficiais enviados por Aruba, Bermuda, Bahrain, Ilhas Cayman, Chipre, Ilha de Man, Malta, Maurício, Antilhas Neerlandesas, Seychelles e San Marino. A finalidade dessa cartilha é auxiliar países a redigirem acordos multilaterais ou bilaterais em geral, que disponham sobre a troca de informações fiscais entre suas respectivas administrações públicas. Nos termos da introdução do texto, é assinalado que o modelo “[...] destina-se a estabelecer um padrão sobre o que constitui efetivo intercâmbio de informação para fins da iniciativa da OCDE sobre práticas tributárias prejudiciais.”³³⁸

³³⁷ “ARTICLE 26 EXCHANGE OF INFORMATION 1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2. 2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. 3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation: a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State; b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State; c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public). 4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information. 5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.” *Id.* **Model tax convention on income and on capital... cit.**, p. 38.

³³⁸ “[...] the Agreement is intended to establish the standard of what constitutes effective exchange of information for the purposes of the OECD's initiative on harmful tax practices.” *Id.* **Agreement on**

Por derradeiro, a Convenção de Assistência Mútua é um documento elaborado em parceria com o Conselho da Europa, já tendo obtido a adesão de uma série de países.³³⁹ Como consta de seu texto, “[o] presente instrumento prevê, pois, todas as formas possíveis de cooperação administrativa entre os Estados em matéria de determinação e cobrança de impostos, com vista, designadamente, a combater a evasão e a fraude fiscais [...]”, o que inclui tanto o simples intercâmbio de informações entre Estados quanto até mesmo a possibilidade de que um cobre créditos tributários no do outro.³⁴⁰

4.3 DO COMBATE À CONCORRÊNCIA TRIBUTÁRIA PREJUDICIAL (*HARMFUL TAX COMPETITION*)

Em 1998, a OCDE deu início a uma agressiva campanha contra o que classificou de um “problema global emergente”, a saber, o risco de Estados se envolverem em uma concorrência desleal pela atração de investimentos, acarretando sérios prejuízos aos demais membros da comunidade internacional. O que preocupava a OCDE não era a mera competição entre jurisdições tributárias pelo capital, mas aquilo que denominou de concorrência tributária prejudicial (*harmful tax competition*). Na prática, o grande alvo da OCDE eram os “regimes tributários preferencias prejudiciais” (*harmful preferential tax regimes*) e, principalmente, os “paraísos fiscais” (*tax havens*). Com a divulgação do amplamente discutido relatório *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*³⁴¹, preparado pelo CAF, foram lançadas as bases para o combate a tais práticas desonerativas, partindo-se dos seguintes critérios de identificação:

<p>PRINCIPAIS CRITÉRIOS PARA IDENTIFICAÇÃO DE PARAÍSO FISCAIS:</p>

exchange of information on tax matters. Paris: OECD, 2004. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³³⁹ LESAGE, D. Global taxation after the 2002 UN Monterrey Conference... *cit.*, p. 283.

³⁴⁰ ORGANISATION FOR CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal.** Paris: OCDE, 2011, p. 22. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³⁴¹ *Id.* **Harmful tax competition: an emerging global issue.** Paris: OCDE, 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

- ausência de tributos ou tributos exclusivamente nominados;
- ausência de intercâmbio de informações eficaz;
- ausência de transparência; e
- ausência de atividades substanciais.

**PRINCIPAIS CRITÉRIOS PARA IDENTIFICAÇÃO DE REGIMES
TRIBUTÁRIOS PREFERENCIAIS PREJUDICIAIS:**

- ausência de alíquotas ou alíquotas pouco eficazes;
- “delimitação” (*ring fencing*) de regimes tributários (por exemplo, excluindo explícita ou implicitamente contribuintes residentes de usufruir benefícios fiscais; proibindo explícita ou implicitamente que empresas que usufruem benefícios fiscais operem no mercado interno);
- ausência de transparência; e
- ausência de efetivo intercâmbio de informações.

O famoso relatório aponta, ainda, os seguintes “critérios secundários” de identificação de *regimes tributários preferenciais prejudiciais*:³⁴² **(i)** definição artificial de bases de cálculo; **(ii)** não adoção de princípios internacionais que regem os preços de transferência; **(iii)** isenção de tributos do país de residência para renda de fonte externa; **(iv)** alíquota ou base de cálculo negociáveis; **(v)** existência de disposições sobre sigilo; **(vi)** acesso a uma ampla rede de tratados tributários; **(vii)** regimes anunciados como um veículo para minimização de tributos; e **(viii)** regime que incentiva operações ou arranjos movidos puramente pela tributação. Quanto às diretrizes de combate às práticas fiscais danosas, foi apresentada uma série de recomendações relativas à legislação interna dos Estados, aos tratados tributários, bem como à necessidade de intensificação da cooperação internacional.³⁴³ Sobre a cooperação internacional, saltam aos olhos duas propostas. Primeiro, a criação do Fórum Global trabalhado no tópico anterior. Nos termos da proposta, caberia a esse fórum discutir questões relacionadas aos paraísos fiscais e demais práticas prejudiciais, permitindo a participação de países não membros

³⁴² *Ibid.*, p. 23, 27, 30-34.

³⁴³ Cf. Apêndice (*Recommendations and Guidelines for Dealing with Harmful Tax Practices*) em *ibid.*, p. 67-71.

da OCDE. Além disso, o Fórum Global teria como funções principais elaborar a supramencionada “lista de paraísos fiscais” e fiscalizar a implementação daquelas diretrizes, típicos exemplos do exercício da *global tax governance*.³⁴⁴ Segundo, o compromisso de países membros em implementar as seguintes diretrizes específicas:³⁴⁵

1. se absterem de adotar novas medidas ou expandir/reforçar medidas já existentes que configurem práticas tributárias prejudiciais;
2. identificarem medidas que possam configurar práticas tributárias prejudiciais e reportá-las ao fórum, até a data limite de dois anos (equivalente ao ano de 2000);
3. eliminarem as medidas identificadas no item 2 até a data limite de cinco anos (equivalente a 2003);
4. requererem ao fórum que os países membros examinem qualquer outra medida (sua ou pertencente a outro país membro) que não esteja prevista no item 2;
5. coordenarem, por intermédio do fórum, suas contramedidas (relativas à legislação interna ou tratados tributários) às práticas tributárias prejudiciais; e
6. usarem o fórum para incentivar países não-membros a implementar estas diretrizes.

Neste ponto, é interessante chamar atenção para um trecho do relatório que deixa claro o entendimento da OCDE sobre a existência de limites ao exercício do poder de tributar por parte de governos mundiais. Logo após registrar que compete a cada Estado definir seus respectivos níveis de tributação—o que, como vimos, reflete no tamanho do setor público e na capacidade prestacional—, o documento faz questão

³⁴⁴ Lembre-se que a possibilidade de admissão de novos membros nos quadros da OCDE, podendo participar efetivamente da tomada de decisões internas, é de difícil concretização. Como já assinalado, o procedimento para ingresso depende de convite formal da organização, além de ser necessário que o candidato se adeque a certos níveis de qualidade baseados nos padrões dos países membros, o que pode se arrastar por um longo período. Por outro giro, a participação de países não membros em fóruns organizados pela OCDE é veementemente incentivada e, pelo contrário, não demanda nenhum esforço, bastando o interesse em participar. Com isso, a OCDE consegue divulgar seus estudos e relatórios, alcançando seus objetivos, sem precisar compartilhar, com a admissão de novos integrantes, o poder interno de decisão

³⁴⁵ Os únicos Estados que, mesmo integrando os quadros da OCDE, se recusaram a firmar esses compromissos foram Luxemburgo e Suíça, países em relação os quais não se têm dúvidas de que se são verdadeiros “paraísos fiscais”. Cf. Anexo II (*Statements by Luxembourg and Switzerland*) em *ibid.*, p. 73-78.

de frisar que a soberania tributária não pode ser considerada um direito absoluto, estando condicionada por uma espécie de “direito tributário internacional consuetudinário”.

O Comitê reconhece que não existem razões especiais pelas quais dois países devam ter o mesmo nível e estrutura de tributação. Embora as diferenças nos níveis e estruturas de tributação possam ter implicações para outros países, essas são essencialmente decisões políticas para os governos nacionais. Dependendo das decisões tomadas, os níveis dos tributos podem ser altos ou baixos em relação a outros Estados e a composição da carga tributária pode variar. O fato de um país ter modernizado sua infraestrutura fiscal mais cedo do que outros países, por exemplo, baixando as alíquotas e ampliando a base para promover maior neutralidade, é, principalmente, uma questão de política interna. Países devem ser livres para projetar seus próprios sistemas tributários, desde que, ao fazê-lo, respeitem normas internacionalmente reconhecidas. Este estudo foi concebido, em parte, para ajudar nesse propósito.³⁴⁶

O alvitrado fórum global incumbido de garantir o cumprimento das diretrizes de combate à concorrência tributária prejudicial começou suas atividades divulgando um outro relatório de grande repercussão, o *Towards Global Tax Co-Operation*. Neste, são listados os regimes tributários preferenciais considerados pela OCDE como “potencialmente prejudiciais”, bem como os paraísos fiscais em atividade, excluídos apenas aqueles países que tivessem firmado um “compromisso antecipado” (*advance commitment*) de incorporar as diretrizes da OCDE, pondo fim às suas atividades danosas.³⁴⁷ Em acréscimo, ficou decidido à época que deveria ser elaborada uma “lista negra”, relacionando os nomes dos paraísos fiscais que, até 31 de julho de 2001, não tivessem eliminado suas práticas tributárias prejudiciais, nos moldes do que preconizam as diretrizes da OCDE.³⁴⁸ O uso de *blacklists* demonstra claramente que OCDE faz uso de mecanismos de pressão política, na implementação de seus padrões. O fato dessa investida ter tido êxito considerável comprova, outrossim, “[...] quão influente a OCDE

³⁴⁶ “The Committee recognises that there are no particular reasons why any two countries should have the same level and structure of taxation. Although differences in tax levels and structures may have implications for other countries, these are essentially political decisions for national governments. Depending on the decisions taken, levels of tax may be high or low relative to other states and the composition of the tax burden may vary. The fact that a country has modernised its fiscal infrastructure earlier than other countries, for example by lowering the rates and broadening the base to promote greater neutrality, is principally a matter of domestic policy. Countries should remain free to design their own tax systems as long as they abide by internationally accepted standards in doing so. This study is designed, in part, to assist in that regard.” OECD. *Harmful tax competition... cit.*, p. 15.

³⁴⁷ Cf. *id.* **Towards global tax co-operation**: report of the 2000 ministerial council meeting and recommendations by the Committee on Fiscal Affairs - progress in identifying and eliminating harmful tax practices. Paris: OECD, 2000, p. 12-14, 17. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430257.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³⁴⁸ *Ibid.*, p. 18.

tem se tornado em relação a uma série de questões que impactam diretamente o desenvolvimento da política tributária nacional.”³⁴⁹ Em abril de 2002, 31 paraísos fiscais já haviam se comprometido a implementar aquelas diretrizes, sendo que os sete que se recusaram foram incluídos na Lista de Paraísos Fiscais Não-Cooperadores (*List of Uncooperative Tax Havens*), somente sendo reiterados depois de cederem, se comprometendo a cooperar; a lista encontra-se, hoje, em branco.³⁵⁰

Mas isso não é tudo. O poder de persuasão da OCDE é também sentido na definição da agenda do Grupo dos Vinte (G20), *i.e.*, um fórum de vinte países que “[...] se reúnem regularmente para discutir formas de fortalecer a economia global, a reforma das instituições financeiras internacionais, melhorar a regulação financeira, e discutir as reformas econômicas fundamentais que são necessárias em cada um dos países membros.”³⁵¹ Desde o final da década de 90, quando foi criado, o G20 vinha se mantendo, de certa forma, longe dos holofotes, a uma distância relativa das grandes discussões internacionais.³⁵² Foi a partir do nevrálgico ano de 2008 que o grupo se arvorou como um influente ator global, com a meta declarada de guiar os países através da crise econômica que assolava o mundo, por meio de auxílio em diversas questões econômicas, e inclusive tributárias.³⁵³ Ocorre que, ao menos no que pertine à matéria tributária, o G20 em nada inovou em suas recomendações; ao revés, passou a replicar o mesmo discurso que vinha sendo proferido pela OCDE, priorizando o combate a

³⁴⁹ “*It again underlines how influential the OECD has become over a range of matters that impact directly on the development of national tax policy.*” BENTLEY, Duncan. International constraints on national tax policy: reflecting the international tax order. **Bond University Law Papers**, set. 2002, p. 15.

³⁵⁰ ORGANISATION FOR CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. OECD Home > Monaco > List of Unco-operative Tax Havens. **OECD**, Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/countries/monaco/listofunco-operativetaxhavens.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³⁵¹ “[...] *meet regularly to discuss ways to strengthen the global economy, reform international financial institutions, improve financial regulation, and discuss the key economic reforms that are needed in each of the member countries.*” GROUP OF TWENTY. Home > About G20. Disponível em: <http://www.g20.org/about_G20>. **G20**. Acesso em: 17 dez. 2013. Seus membros são: Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, EUA, França, Alemanha, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Rússia, Arábia Saudita, África do Sul, República da Coreia, Turquia, Reino Unido e União Europeia. *Id.*. Home > About G20 > G20 Members. Disponível em: <http://www.g20.org/about_g20/g20_members>. **G20**. Acesso em: 17 dez. 2013.

³⁵² WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien. Global tax governance: work in progress? **Robert Schuman Centre for Advanced Studies**, EUI Working Paper RSCAS 2011/12 n. 59, 1º fev. 2011, p. 5. Disponível em: <http://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/17219/RSCAS_2011_12.pdf?sequence=1>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³⁵³ *Loc. cit.*

paraísos fiscais.³⁵⁴ A incapacidade do G20 de estabelecer novas prioridades sinaliza no sentido de que as rédeas da política tributária internacional permaneceram com a OCDE. São razões como essas que levam alguns a descrever a relação entre a OCDE e o G20 como uma “relação simbiótica”³⁵⁵. De fato, enquanto aquela, detentora de expertise e aparato técnico, contribui com a formulação das ideias a serem difundidas, este serve de meio para disseminá-las de forma mais legítima. Com isso, a OCDE busca contornar seu *déficit* de legitimidade, tornando suas políticas aparentemente mais inclusivas. Nesse sentido, afirma CHRISTIANS que:

Como resultado, talvez o maior efeito sobre a política tributária a partir da emergência do G20 na crise econômica global é um novo espaço político para emprestar à OCDE sua necessitada legitimidade, sem interromper as bases de um consenso cuidadosamente construído ao longo de muitas décadas. [...] As respectivas capacidades institucionais e os papéis do G20 e da OCDE sugerem que esta última tem um papel muito mais importante a desempenhar, desenvolvendo ideias de política tributária e trazendo-as para uma posição de consenso, enquanto o papel do primeiro é, em verdade, disseminar essas posições em meio a um público maior.³⁵⁶

Ante a inaptidão do G20 em se impor como um ator independente na política tributária mundial, capaz de estabelecer suas própria pauta de prioridades, parece não ser possível considerá-lo, pelos menos por enquanto, um real agente da governança tributária global, visto que sua atuação no terreno tributário é ainda bastante incipiente, servindo mais como uma ferramenta a serviço da OCDE. Esta continua a difundir suas ideias, porém sob novas vestes, supostamente abertas a novos interesses do jogo político internacional, advindos de países não membros.

4.4 DAS CONDIÇÕES PARA TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO (E-COMMERCE)

O envolvimento da OCDE com a tributação do comércio eletrônico (também conhecido pelo termo em inglês “*e-commerce*”) é um ótimo exemplo do seu influente

³⁵⁴ CHRISTIANS, Allison. Taxation in a time of crisis: policy leadership from the OECD to the G20. *Northwestern Journal of Law & Society Policy*, v. 5, p. 1-32, 2010, p. 6.

³⁵⁵ ECCLESTON, R. *The dynamics of global economic governance... cit.*, p. 87.

³⁵⁶ “As a result, perhaps the biggest effect on tax policy from the emergence of the G20 in global economic crisis is a new policy space to lend the OECD its needed legitimacy, without disrupting the foundations of consensus carefully built over many decades. [...] The respective institutional capacities and roles of the G20 and the OECD suggest that the latter has a far greater role to play in developing tax policy ideas and bringing them to consensus positions, while the role of the former is in effect to syndicate those positions to a larger audience.” CHRISTIANS, A. Taxation in a time of crisis... *cit.*, p. 25-26.

papel na governança tributária global. E isso fica claro ao se considerar que a Organização entrou em cena justamente para suprir uma ineficiência das autoridades governamentais mundiais, que ainda não haviam se mobilizado no sentido de estabelecer como as trocas comerciais por meios eletrônicos deveriam ser tributadas.³⁵⁷ Em um encontro na cidade de Turku, na Finlândia organizado pela OCDE, foram discutidos, pela primeira vez, os desafios que o comércio eletrônico impunha às autoridades tributárias e contribuintes de todo o mundo.³⁵⁸ O ponto de partida para a criação de um sistema de regras comum foi o relatório preparado pelo CFA, com auxílio da CE e da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), estabelecendo o *Taxation Framework Conditions* (Quadro de Condições para Tributação – doravante “Condições OCDE”) que prevê cinco princípios gerais norteadores da tributação do comércio eletrônico:³⁵⁹

1. **Neutralidade:** tornar neutra e equitativa a tributação, seja entre formas de comércio eletrônico, seja entre o comércio convencional e o eletrônico, pautando as decisões comerciais na economia, e não na tributação, e sujeitando contribuintes em situações análogas que realizem transações análogas à mesma tributação.
2. **Eficiência:** minimizar ao máximo os custos para contribuintes e para a administração tributária.

³⁵⁷ Como relata ALESSANDRA M. BRANDÃO TEIXEIRA: “[a]nteriormente à realização da Conferência de Ottawa, a despeito de já se ter uma clara noção das transformações por que passava o comércio internacional, e das complexas questões tributárias que se apresentavam aos governos em decorrência do novo cenário, havia pouco consenso em torno dos diversos aspectos, até mesmo conceituais, que cercavam a tributação eficiente e uniforme das operações comerciais eletrônicas. Ou seja, os Governos desconheciam aspectos técnicos que envolviam essa realidade. É preciso esclarecer que o potencial estabelecimento de legislação conflitante sobre o tema nos diversos países, individualmente considerados, se mostrava como uma preocupação imediata da OCDE e outras entidades internacionais, visto que lidar com múltiplas leis tratando o mesmo assunto de formas distintas seria um desafio ainda maior do que encontrar uma única forma de tratar a matéria em questão.” TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. As recomendações da OCDE e a tributação do comércio eletrônico. In: DERZI, M. A. M. (org.). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário...** *cit.*, p. 385-406, p. 390.

³⁵⁸ Cf. MATTSON, R. N. **Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers** [Turku, 1997]. Paris: OECD, 1997. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923232.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³⁵⁹ ORGANISATION FOR CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Electronic commerce: taxation framework conditions. A report by the Committee on Fiscal Affairs as presented to ministers at the OECD Ministerial Conference, “A borderless world: realizing the potential of electronic commerce”** on 8 October 1998. Paris: OECD, 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

3. **Certeza & Simplicidade:** simplificar e tornar clara a legislação tributária, para que os contribuintes possam antever as consequências tributárias (incluindo o tempo, local e procedimento para pagamento).
4. **Efetividade & Equidade:** minimizar a evasão e elisão fiscais, mantendo contramedidas proporcionais aos riscos envolvidos, para que a tributação produza a quantia certa ao tempo certo.
5. **Flexibilidade:** flexibilizar e dinamizar os sistemas tributários, para que possam acompanhar os desenvolvimentos tecnológicos e comerciais.

Para viabilizar a implementação desses cinco princípios básicos, o posteriormente editado *Relatório Ottawa* apresentou algumas outras recomendações, relativas aos tópicos “serviços ao contribuinte”, “necessidades de informação, identificação e administração tributária”, “recolhimento e controle de tributos”, “arranjos e cooperação tributária internacional” e “impostos de consumo”.³⁶⁰ Quanto a estes últimos (impostos de consumo), acordou-se que: **(i)** a tributação sobre o comércio transfronteiriço deveria ocorrer no local do consumo, devendo-se buscar um consenso internacional sobre a definição de local de consumo; **(ii)** o fornecimento de produtos digitalizados deveria receber tratamento diferenciado à entrega de mercadorias; **(iii)** países importadores de serviços e produtos intangíveis deveriam considerar mecanismos para proteger suas receitas tributárias e a competitividade dos fornecedores nacionais (v.g., substituição tributária e autolancamento); e **(iv)** os países deveriam trabalhar em conjunto com a OMA e partes interessadas, para desenvolver sistemas tributários adequados ao recolhimento de tributos sobre a importação de bens físicos e que não impeçam, de modo indevido, a arrecadação ou a eficiente entrega de produtos aos consumidores.

Um exemplo de país que vem seguindo à risca as determinações da OCDE sobre tributação do *e-commerce* é o Brasil, “[...] ao determinar [que] a incidência do ISS sobre a importação de serviços se dará no local de consumo.”³⁶¹ De fato, como se

³⁶⁰ Cf. quadro 3, *ibid.*, p. 5.

³⁶¹ TEIXEIRA, A. M. B. As recomendações da OCDE e a tributação do comércio eletrônico... *cit.*, p. 394. No mesmo sentido, seguiu-se a conclusão do segundo relatório apresentado pela Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária do Município de Belo Horizonte, que teve como presidente de honra CARLOS MÁRIO VELLOSO, ex-ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), como diretores executivos MARCO ANTONIO RESENDE, procurador geral, e JOSÉ AFONSO BICALHO BELTRÃO DA SILVA, secretário de finanças, ambos do município de Belo Horizonte, e como relatora geral a

verifica da leitura conjunta do art. 1º, § 1º, c/c o art. 3º, I, da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, o “[o] imposto incide [...] sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País [...]”, considerando-se devida a exação no local “[...] do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado [...]”.³⁶²

Com o fito de dar efetividade às Condições OCDE, o CFA criou Grupos Técnicos Consultivos (*Technical Advisory Groups – TAG*), integrados por representantes comerciais e de países membros e não membros da OCDE. Os TAG’s são divididos em áreas específicas como “impostos diretos”, “impostos sobre o consumo” e “administração tributária”, nas quais seriam desenvolvidos trabalhos e produzidos relatórios complementares.³⁶³

A discussão sobre a tributação do comércio eletrônico repercutiu também nos disposições da Convenção-Modelo OCDE. Mais especificamente, naquelas que definem o que são “renda”, “estabelecimento permanente” e “local da real gestão das

professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, e contou com a participação de diversas autoridades em direito tributário, nacionais e estrangeiras. O comitê fez a ressalva de que a LC 116/03 “[...] tratou com extrema indiferença o fornecimento de produtos digitais, equiparando-o ao fornecimento de bens tangíveis [...] com isso, abr[indo-se] um vácuo tributário em relação às compras e vendas de bens imateriais, que se dão por via telemática [...]” e também “[...] não disciplinou a posição do prestador estrangeiro, nem estabeleceu uma responsabilidade solidária, nem tampouco tentou desencadear efeitos extraterritoriais [...]”. Com base nesse estudo, foram propostas alterações da legislação tributária belo-horizontina, bem como enfatizada a necessidade de adoção de medidas de informatização da administração tributária municipal, a saber: (i) equiparar transações por via telemática a prestações de serviços; (ii) responsabilizar solidariamente o tomador, o intermediário e o prestador nas relações intermunicipais domésticas e nas relações internacionais; e (iii) criar um portal eletrônico para prestadores de serviços estabelecidos em certo município (futuramente, incluindo prestadores de serviços estabelecidos no estrangeiro) que se relacionam com sujeitos passivos ou consumidores domiciliados ou residentes em outro município. COMISSÃO PERMANENTE DE SIMPLIFICAÇÃO E REVISÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. O imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza: 2º relatório da Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária ao prefeito do município de Belo Horizonte. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 7, p. 195-462, jan./jun. 2007, p. 427, 444-445.

³⁶² BRASIL, Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Planalto**, Brasília, DF, 1º ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³⁶³ ORGANISATION FOR CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Implementation of the Ottawa framework conditions**: the 2003 report. Paris: OECD, 2003, p. 13 *et seq.* Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013. Cf. tb. TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. As recomendações da OCDE e a tributação do comércio eletrônico... *cit.*, p. 395 *et seq.*

corporações multinacionais”.³⁶⁴ Nesse sentido, o comentário ao art. 12 foi emendado, passando a distinguir o “direito à reprodução”—em inglês, *copyright*, ou, em sua versão aportuguesada, “copirraite”³⁶⁵—subjacente a um programa de computador do *software*, que incorpora uma cópia do programa de computador protegido pela propriedade intelectual.³⁶⁶ Assim, ficou estabelecido que o *e-commerce* de produtos digitais deveria ser tratado como uma venda de *software*, sendo irrelevantes os meios de sua transmissão (v.g., pouco importa a venda de um *software* em formato físico, como num disco, ou sua transferência *online*) e que as transações transfronteiriças de produtos digitais e serviços deveria ser tributadas como “lucro comercial”, jamais como *royalty*; logo, inexistindo distinção, para fins tributários, por exemplo, entre o envio, para um consumidor no exterior, de um CD de música ou a transmissão pela *internet* de um arquivo de MP3.³⁶⁷

O envolvimento com a tributação do *e-commerce*, outrossim, abriu caminho para que a OCDE adentrasse uma área antes não explorada, qual seja, do imposto sobre valor agregado (IVA). A partir da publicação das *Consumption Tax Guidance Series* (Séries de Orientação sobre Imposto de Consumo), a OCDE buscou criar um consenso a respeito de como as transações internacionais deveriam ser tributadas sob o técnica do IVA.³⁶⁸

³⁶⁴ COCKFIELD, A. J. The rise of the OECD as informal ‘world tax organization’ through national responses to e-commerce tax challenges... *cit.*, p. 142 *et seq.*

³⁶⁵ Não se deve confundir copirraite com direito autoral. Preliminarmente, o copirraite é comum aos países adeptos ao *common law*, tendo se originado na Inglaterra, enquanto o direito autoral é comum aos países adeptos ao *civil law*, tendo se originado na Europa continental (na França, por exemplo, fala-se em *droit d’auteur*). A par disso, o copirraite extai seu fundamento da necessidade de incentivo à produção artística, em prol do bem comum, relegando a segundo plano a ideia de recompensar o autor pelo seu trabalho, ao passo que o direito autoral extrai seu fundamento de um direito natural do autor sobre o seu trabalho, reconhecendo-se direitos morais em relação às obras (por exemplo, com fíncas no direito moral à integridade, é vedado modificar a obra de um autor de modo a ferir sua honra ou reputação). Uma última diferença relevante é que o copirraite prevê a mesma proteção conferida às obras literárias e artísticas também às performances e gravações (ou seja, quando um artista canta um música por ele não composta e quando uma gravadora grava a performance de um artista); já o direito autoral tende a conferir menor proteção a estas espécies de expressão artística, por adotar um conceito de obra adstrito ao artista. CHOW, Daniel C. K.; LEE, Edward. **International intellectual property: problems, cases and materials**. Saint Paul: Thomson/West, 2006, p. 76-77.

³⁶⁶ Cf. OECD. **Model tax convention on income and on capital**... *cit.*, p. 30.

³⁶⁷ COCKFIELD, A. J. The rise of the OECD as informal ‘world tax organization’ through national responses to e-commerce tax challenges... *cit.*, p. 143-144.

³⁶⁸ *Ibid.*, p. 148 *et seq.*

Tendo em vista todos esses esforços de construção e implementação de padrões regulatórios sobre como o comércio eletrônico deve ser tributado por todo o globo, sem desconsiderar os demais trabalhos desenvolvidos no campo tributário, a OCDE assume hoje uma posição de *soft institution*, evitando um confronto direto com os Estados soberanos. Em outras palavras, sem desafiar abertamente a soberania tributária, a OCDE se coloca, nada obstante, como a maior referência mundial em técnicas de tributação, determinando, na prática, como as atividades tributárias serão conduzidas. Nas palavras de COCKFIELD:

Como evidenciado pelas iniciativas de reforma do *e-commerce* que envolveram uma cooperação tributária global sem precedentes, a OCDE está cada vez mais atuando como uma informal (em minúsculas) organização mundial tributária em contraste à, por vezes, apregoada necessidade de uma formal (em maiúsculas) Organização Mundial Tributária que poderia impor regras tributárias vinculantes às nações participantes. Em um mundo onde os governos protegem com zelo sua soberania tributária, o processo de reforma da OCDE, o qual enfatiza a deliberação multilateral e a construção de consensos por meio de “*soft institutions*”, pode ser a melhor opção disponível para o desenvolvimento de uma política tributária internacional que promove o bem-estar internacional, enquanto permite que nações continuem a aprovar leis tributárias de acordo com o próprio interesse nacional apreendido. A OCDE poderia legitimar ainda mais seus esforços de reforma, por meio da criação de um programa de extensão formal e simplificado para proporcionar um fórum mais inclusivo para a deliberação entre os membros da OCDE e estados não-membros.³⁶⁹

4.5 DAS DIRETRIZES SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA (*TRANSFER PRICING*) E DO PRINCÍPIO *ARM’S LENGTH*

Em se tratando de preços de transferência (*transfer pricing*),³⁷⁰ a OCDE é, indubitavelmente, o grande responsável pela formação de um “consenso internacional”

³⁶⁹ “As evidenced by the *e-commerce* reform initiatives which involved unprecedented global tax cooperation, the OECD is increasingly acting as an informal (lower case) world tax organization in contrast to the sometimes touted need for a formal (upper case) World Tax Organization that could impose binding tax rules on participating nations. In a world where governments jealously protect their tax sovereignty, the OECD reform process, which emphasizes multilateral deliberation and consensus-building through “*soft institutions*,” may be the best available option for the development of international tax policy that promotes international welfare while permitting nations to continue to pass tax laws in their perceived national self-interest. The OECD could further legitimize its reform efforts by creating a formal and simplified outreach program to provide a more inclusive forum for deliberation between OECD member and non-member states.” *Ibid.*, p. 186-187.

³⁷⁰ MOREIRA esclarece que “[e]stá-se diante de uma situação onde são praticados preços de transferência sempre que uma companhia realiza negócios com outra companhia, a ela vinculada, situada em país distinto.” Portanto, duas são as premissas básicas desse instituto: (i) empresas situadas em países distintos que pratiquem negócios entre si; e (ii) existência de algum vínculo entre essas empresas. MOREIRA, André Mendes. Planejamento tributário internacional e preços de transferência: o regime da Lei nº 9.430/96. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, v. 19, p. 8-16, 2002, p. 8.

a respeito da aplicação do princípio *arm's length*, o qual estipula que os lucros obtidos por uma empresa com transações que realiza com uma empresa associada devem ser compatíveis com o que a primeira teria percebido se tivesse negociado com uma empresa independente. Esse princípio encontra-se previsto no art. 9º da Convenção-Modelo OCDE:

ARTIGO 9
EMPRESAS ASSOCIADAS

1. Quando

a) uma empresa de um Estado Contratante participar, direta ou indiretamente na direção, controle ou capital de uma empresa de outro Estado Contratante, ou

b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente na direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante,

e em qualquer caso condições são colocadas ou impostas entre as duas empresas nas suas relações comerciais ou financeiras, as quais diferem das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, então os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas, por causa dessas condições, não foram obtidos, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tal.

2. Quando um Estado Contratante incluir nos lucros de uma empresa deste estado – e, por conseguinte, tributar – lucros pelos quais uma empresa do outro Estado Contratante foi tributada neste outro estado, e os lucros assim incluídos constituírem lucros que teriam sido obtidos pela empresa do estado primeiramente mencionado se as condições acordadas entre as duas empresas tivessem sido aquelas que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, então o outro estado procederá ao ajustamento adequado do montante do tributo cobrado sobre aqueles lucros. Na determinação deste ajustamento, devida consideração deverá ser dada às outras disposições desta Convenção e as autoridades competentes dos Estados Contratantes consultarão se necessário um ao outro.³⁷¹

Vê-se que o dispositivo fornece um conceito legal de empresas associadas, para fins de verificação da regularidade dos preços por elas praticados em suas

³⁷¹ “ARTICLE 9 ASSOCIATED ENTERPRISES 1. Where a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly. 2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State—and taxes accordingly—profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.” OECD. **Model tax convention on income and on capital... cit.**, p. 27-28.

transações comerciais, tomando-se como parâmetro as “condições normais de mercado”. Dessa feita, ficam os Estados signatários do tratado autorizados a tributar lucros que teriam sido obtidos por aquelas empresas, caso seus negócios tivessem sido realizados a preços de mercado, *i.e.*, como se fossem empresas independentes. E, caso o lucro auferido já tenham sido tributado por um dos Estados contratantes, mas fizer jus ao outro, aquele deverá proceder a um ajustamento do montante arrecadado. Ao examinar a parte final do item 2 desse dispositivo, ANDRÉ MENDES MOREIRA adverte, com razão, para as dificuldades na consecução do pretendido ajustamento de valores já tributados, haja vista a necessidade de uma eficaz cooperação entre os Estados envolvidos e seus sistemas tributários, o que se torna ainda mais complicado se considerarmos que isso implicará a redução da arrecadação de um deles, em favor do outro.³⁷²

Com a finalidade de auxiliar na aplicação do princípio *arm's length*, bem como “[...] ajudar as administrações tributárias (de ambos os países membros da OCDE e países não-membros) e as empresas multinacionais, indicando maneiras de encontrar soluções mutuamente satisfatórias para casos de preços de transferência [...]”,³⁷³ foram também desenvolvidas pela OCDE as *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (Diretrizes da OCDE sobre Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais – doravante “Diretrizes OCDE”). De posse desses instrumentos, a OCDE logrou uma posição de destaque na regulamentação dos preços de transferência. Sua autoridade nesse campo têm sido notada por diversos autores. Socorrendo-se no direito comparado, conclui LUÍS EDUARDO SCHOUERI que “[...] há uma adoção generalizada do princípio do *arm's length*, nos moldes da OCDE [...]”³⁷⁴ O tributarista afirma, ainda, que “[a]s ferramentas de apoio ao emprego do princípio *arm's length* são os métodos apresentados pela

³⁷² MOREIRA, A. M. Planejamento tributário internacional e preços de transferência... *cit.*, p. 9.

³⁷³ “*The Guidelines are intended to help tax administrations (of both OECD member countries and non-member countries) and MNEs by indicating ways to find mutually satisfactory solutions to transfer pricing cases, thereby minimizing conflict among tax administrations and between tax administrations and MNEs and avoiding costly litigation.*” *Id.* **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration**. Ed. 2009. Paris: OCDE Publishing, 2010, p. 14.

³⁷⁴ SCHOUERI, L. E. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**... *cit.*, p. 35-36.

OCDE e adotados, em maior ou menor grau, pela generalidade dos países que seguem por linha aquele princípio.”³⁷⁵

Cumprido destacar, no entanto, os perigos na importação dessas técnicas, sem a necessária análise do contexto local. Muitos países em desenvolvimento, por exemplo, que não possuem uma administração tributária suficientemente sólida e eficiente, se deparam com sérias dificuldades na execução de legislações sobre preços de transferência. Por essa razão, foi sugerida uma alternativa—que já havia sido adotada em alguns estados-membros dos EUA—que consiste em calcular a parcela dos rendimentos globais da empresa multinacional que caberia ao país da fonte com base no cotejo entre as folhas de pagamento, a propriedade e as vendas (esses parâmetros são meramente ilustrativos) da filial naquele país e a folhas de pagamento, a propriedade e as vendas da empresa no restante do globo.³⁷⁶ Contudo, após ser veementemente rechaçada pela OCDE, “[...] principalmente por razões pragmáticas [...]”,³⁷⁷ essa sugestão restou descartada, prevalecendo, mais uma vez, os interesses defendidos pela organização.

³⁷⁵ *Ibid.*, p. 36. Cf. tb. LESAGE, D. Global taxation after the 2002 UN Monterrey Conference... *cit.*, p. 285. Relativamente ao sistema tributário brasileiro, SCHOUERI evidencia a “[i]negável [...] tentativa, da parte do legislador nacional, de seguir os parâmetros da OCDE”, a partir de excerto da exposição de motivos encaminhada com o projeto de lei que culminou na introdução dos preços de transferência em nosso ordenamento jurídico (Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), a seguir reproduzido: ‘12. As normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados ‘Preços de Transferência’, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferência de recursos para o Exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no Exterior.’ (g.n.)” BRASIL. Exposição de Motivos do Projeto de Lei referente à Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. *Apud*: SCHOUERI, L. E. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro...** *cit.*, p. 19. No mesmo sentido, TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. A disciplina dos preços de transferência no Brasil: uma avaliação. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT, v. 9, Belo Horizonte, jan./jun. 2008, p. 3-29.

³⁷⁶ LESAGE, D. Global taxation after the 2002 UN Monterrey Conference... *cit.*, p. 285.

³⁷⁷ “The OECD is fiercely opposed to it, mainly for pragmatic reasons.” *Loc. cit.*

CAPÍTULO 5

INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS INTERNACIONAIS (IFI's): LÍDERES EM REFORMAS TRIBUTÁRIAS

Reversamente ao que ocorre com a OCDE, que exerce sua influência de modo menos direto, as IFI's, nomeadamente o FMI e o Banco Mundial, concentram esforços na implementação direta de projetos nos países para os quais concedem empréstimos e/ou prestam assistência técnica, em sua maioria países em desenvolvimento e em transição econômica. É dizer: a influência dessas IFI's é exercida de maneira direta e, como se verá, impositiva, como condição aos empréstimos. Que o FMI e o Banco Mundial são grandes condutores de reformas em países em desenvolvimento e em transição, não é novidade. Senão, basta conferir o vasto material escrito desde o pós-II Guerra Mundial, catalogando e descrevendo as inúmeras experiências em missões enviadas àqueles países.³⁷⁸ Que essas reformas compreendem sistemas tributários, também não causa espécie, eis que a tributação constitui uma das mais relevantes, quiçá a mais relevante, fonte de receita, influenciando diretamente no crescimento econômico de uma nação.³⁷⁹ Resta saber qual delas toma a dianteira nesta corrida pela “colonização dos sistemas tributários”.

Assim, os dois próximos tópicos cuidarão de analisar as técnicas e práticas dessas IFI's, lançando luz sobre o modo como interferem no desenvolvimento do direito tributário.

5.1 O FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI)

³⁷⁸ “The IMF has played a part in shaping the global economy since the end of World War II.” INTERNATIONAL MONETARY FUND. **History**. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/about/history.htm>>. Acesso em: 25 out. 2011.

³⁷⁹ Recomendo, no que concerne às reformas do FMI e Banco Mundial, a magnífica obra do economista canadense MICHEL CHOSSUDOVSKY, professor emérito da Universidade de Ottawa, cuja primeira edição era intitulada *The Globalization of Poverty: Impacts of IMF and World Bank Reforms*. Cf. CHOSSUDOVSKY, Michel. **The globalization of poverty and the new world order**. 2ª ed. Pincourt: Global Research, 2003.

O FMI “[...] tem desempenhado um papel na formação da economia global desde o fim da II Guerra Mundial.”³⁸⁰ Trata-se de uma das mais proeminentes IFI’s em atividade, tendo nascido da Conferência de Bretton Woods, que foi realizada no ano de 1944, quando ficou acordado entre os 45 governos presentes que, com o fim da II Guerra Mundial, seria necessária a criação de uma rede de cooperação internacional para tratar de questões econômicas, de modo a evitar novas crises financeiras como a da Grande Depressão de 1930.³⁸¹ Desde abril de 2012, com a adesão da República do Sudão do Sul, o FMI possui 188 países membros—que contribuem com a maior parcela de seus recursos—,³⁸² afetando “[...] às vezes de forma drástica e muitas vezes desastrosa, a vida da grande maioria das pessoas do mundo.”³⁸³ Ao se filiar, cada membro recebe um número de votos e uma quota correspondente ao tamanho de sua economia. A importância das contribuições influencia diretamente no poder de decisão, por se somar aos votos adquiridos no momento da filiação.³⁸⁴ Por isso, se diz que os EUA, uma das maiores potências econômicas, detém a maior parcela do poder decisório dentro do FMI.

Como seu principal desígnio, o FMI declara “[...] promover a cooperação monetária global, assegurar estabilidade financeira, facilitar o comércio internacional, promover elevados níveis de emprego e crescimento econômico sustentável, e reduzir a pobreza em todo o mundo.”³⁸⁵ Seu interesse por questões de cunho tributário se justifica pelo acentuado papel que a tributação exerce na promoção do crescimento econômico e

³⁸⁰ “*The IMF has played a part in shaping the global economy since the end of World War II.*” INTERNATIONAL MONETARY FUND. About the IMF > History. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/about/history.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³⁸¹ *Id.* About the IMF > History > Cooperation and reconstruction (1944-71). **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/about/histcoop.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³⁸² *Id.* About the IMF > Overview > Membership. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/about/members.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³⁸³ “[...] *sometimes drastically and often disastrously, the lives of the vast majority of the world’s people.*” PEET, Richard. **Unholy trinity: the IMF, World Bank and WTO**. 2ª ed. Londres e Nova Iorque: Zed Books, 2009, p. 66.

³⁸⁴ *Id.* About the IMF > IMF Quotas. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/exr/facts/quotas.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³⁸⁵ “*The International Monetary Fund (IMF) is an organization of 188 countries, working to foster global monetary cooperation, secure financial stability, facilitate international trade, promote high employment and sustainable economic growth, and reduce poverty around the world.*” *Id.* About the IMF. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/about.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

do desenvolvimento,³⁸⁶ representando a principal fonte de arrecadação de que dispõem os governos, o que significa dizer que o nível de tributação afeta diretamente o volume da receita pública e a capacidade governamental para investimentos. Sob o título *Helping Reform Taxation Around the World*, o FMI explica como seus programas de assistência técnica auxiliam países a aprimorarem seus sistemas tributários:

Ninguém gosta de pagar impostos. Mas sem eles os governos não poderiam prestar serviços essenciais. Dado que os impostos são necessários, os governos devem ter por objetivo assegurar que os sistemas tributários tenham bases amplas e sejam justos, eficientes e simples de administrar. Tais regimes tributários promovem o aferição de receitas, reduzindo as oportunidades de evasão. Para ajudar os governos a alcançar estes objetivos, o FMI aconselha os países no desenvolvimento de políticas tributárias e fornece assistência técnica para fortalecer administração tributária e aduaneira. Como resultado, a capacidade de aumento das receitas dos governos em muitos países tem aumentado, o que, por conseguinte, permitiu maiores gastos com serviços importantes. Recomendações do FMI relativas a sistemas e políticas fiscais têm ajudado países em todo o mundo—desde a Rússia e a China até muitos países da América Latina (incluindo recentemente a Argentina, Brasil, Honduras e Peru) e da África—para melhorar códigos tributários e reformar estruturas tributárias, a fim de torná-las mais adequadas a uma economia moderna. Por exemplo, os especialistas do FMI têm ajudado muitos países a introduzir um imposto sobre o valor agregado (IVA), considerado por tributaristas como uma forma eficiente de tributar atividades econômicas.³⁸⁷

³⁸⁶ A partir da análise do nível da tributação em um país, o FMI verifica se existem recursos financeiros suficientes para manutenção de elevados investimentos públicos e gastos com operação e manutenção de infraestrutura e criação e manutenção de capital humano, bem como se o país é capaz de saldar suas dívidas. TANZI, Vito. *The IMF and tax reform. International Monetary Fund*, Fiscal Affairs Department, IMF Working Paper, WP/90/39, abr. 1990, p. 10. Observa MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO que “[o] esforço de uma missão do FMI, em um país em crise cambial, é o de estabelecer metas para recuperação do setor externo. No entanto, para evitar escassez de recursos para o setor privado, busca estabelecer limites de crédito para o setor público, exigindo que o Estado reduza suas despesas e aumente sua arrecadação. Daí a ênfase em programas do FMI nas metas fiscais.” RIBEIRO, Maria de Fátima. Os acordos com o FMI e seus reflexos no sistema tributário nacional. In: SILVA, Roberto Luiz; MAZZUOLI, Valério de Oliveira (orgs.). **O Brasil e os acordos econômicos internacionais: perspectivas jurídicas e econômicas à luz dos acordos com o FMI**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 177-192, p. 190.

³⁸⁷ “No one likes to pay taxes. But without them governments could not deliver essential services. Given that taxes are necessary, governments should aim to ensure that tax systems are broad based, fair, efficient, and simple to administer. Such tax regimes promote revenue collection, while reducing opportunities for evasion. To help governments achieve these aims, the IMF advises countries on the design of tax policy and provides technical assistance to strengthen tax and customs administration. As a result, the revenue-raising capacity of governments in many countries has increased, which in turn has allowed more spending on important services. IMF advice on tax systems and policy has helped countries around the world—from Russia and China to many countries in Latin America (including recently Argentina, Brazil, Honduras, and Peru) and Africa—to improve tax codes and reform tax structures to make them better suited to a modern economy. For example, IMF experts have helped many countries introduce a value-added tax (VAT), which tax specialists regard as an efficient way of taxing economic activities.” INTERNATIONAL MONETARY FUND. **IMF technical assistance: transferring knowledge and best practice**. Washington, DC: International Monetary Fund, 2003, (A Guide to the IMF), p. 34.

Os “projetos tributários” do FMI são conduzidos por um órgão interno especialmente dedicado a assuntos de natureza fiscal: o Departamento de Assuntos Fiscais (*Fiscal Affairs Department* – FAD). Os trabalhos desenvolvidos pelo FAD concentram-se em quatro grandes áreas: “gestão de finanças públicas”, “política tributária”, “administração de receitas” e “políticas de despesas”.³⁸⁸ De resto, o Departamento Jurídico (*Legal Department*), outra de suas importantes divisões, exerce papel fundamental, sobretudo na preparação de “modelos de legislações tributárias” (v.g., códigos tributários, leis de imposto de renda e de IVA).³⁸⁹ O Departamento Jurídico disponibiliza até mesmo um “manual de reforma tributária”, para “auxiliar” aqueles países que desejam alterar seus sistemas tributários.³⁹⁰ Do prefácio do primeiro volume desse manual, redigido pelo jurista francês FRANÇOIS GIANVITI, conselheiro geral e diretor do Departamento Jurídico do FMI (jan./1986-dez./2004), extrai-se que: “[p]or trinta anos, o Departamento Jurídico do Fundo Monetário Internacional tem prestado assistência técnica na elaboração de legislação tributária para os países membros do FMI.”³⁹¹

Uma peça determinante, que impulsionou o FMI em direção às reformas tributárias, foi o já citado economista italiano V. TANZI, que exerceu o cargo de diretor do FAD por dezenove anos (1981-2000), durante um período em que vários projetos de

³⁸⁸ *Id.* **Fiscal Affairs Department**: at a glance. Washington, DC: International Monetary Fund, 2013, p. 4. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/fad/news/fadbroch.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³⁸⁹ Cf. *id.* Tax Code of the Republic of Taxastan: a hypothetical tax law. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2000/eng/pdf/file01.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013; *id.* The Commonwealth of Symmetrica Income Tax Act: a hypothetical tax law. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2000/eng/pdf/symact.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013; *id.* Value Added Tax Law of Fantasia. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2003/eng/fvat.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013; *id.* Value Added Tax Act of the Commonwealth of Republica. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2003/eng/rvat.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013; *id.* Value Added Tax Act of the Commonwealth of Vatopia. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2003/eng/vvat.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013; *id.* Value Added Tax Act of the Commonwealth of New Vatopia. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2006/eng/vatopia.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

³⁹⁰ Cf. THURONYI, Victor (org.). **Tax law design and drafting**. Washington, DC: International Monetary Fund, 1996, v. 1; *id.* (org.). **Tax law design and drafting**. Washington, DC: International Monetary Fund, 1998, v. 2.

³⁹¹ “For thirty years, the Legal Department of the International Monetary Fund has provided technical assistance in drafting tax legislation to member countries of the IMF.” GIANVITI, François. Preface. In: THURONYI, V. (org.). **Tax law design and drafting**..., v. 1, *cit.*, p. xxiii-xxiv, p. xxiii.

reforma tributária foram implementados.³⁹² De acordo com TANZI, três são as frentes de atuação do FMI.³⁹³

- a) **Monitoramento (*Surveillance*):** procedimento pelo qual o FMI monitora o desenvolvimento econômico dos países, detectando implicações de âmbito internacional. No que tange aos sistemas tributários, são monitorados desequilíbrios fiscais que possam comprometer variáveis macroeconômicas (taxas de inflação, câmbio e crescimento, balança de pagamentos, crescimento da dívida externa, *etc.*), oportunidade em que a instituição pode recomendar aumento de tributos ou redução de gastos públicos.
- b) **Operações de Empréstimos:** prestação de assistência financeira a países que estejam enfrentando crises econômicas, “[...] condicionada ao compromisso do país devedor em seguir políticas mutuamente acordadas pelo Fundo e pelas autoridades do país.”³⁹⁴ No que pertine ao sistema tributário, o FMI pode explicitar a necessidade de redução do desequilíbrio fiscal durante determinado período e ainda incentivar a utilização do seu programa de assistência técnica, visando aumentar o nível de tributação ou mesmo modificar a estrutura tributária.
- c) **Assistência Técnica (*Technical Assistance* – TA):** mecanismo pelo qual o FMI envia missões aos países-membros que desejem auxílio no planejamento e execução de políticas. No que toca ao sistema tributário, o FMI oferece assessoramento na realização de reformas tributárias, visando incrementar a receita pública.

Os projetos do FMI são bastante conhecidos por conter “condicionalidades” (*conditionalities*), *i.e.*, metas econômicas e compromissos políticos impostos como condição para a concessão de empréstimos e auxílio financeiro; ou como define o Fundo:

³⁹² STEWART, Miranda; JOGARAJAN, Sunita. The International Monetary Fund and tax reform. *British Tax Review*, n. 2, p. 146-175, 2004, p. 150.

³⁹³ TANZI, V. The IMF and tax reform... *cit.*, p. 1-4.

³⁹⁴ “*This lending is done through several “facilities” in support of adjustment programs and is conditioned by the commitment of the borrowing country to follow policies mutually agreed by the Fund and the country’s authorities.*” *Ibid.*, p. 2.

Políticas econômicas que os membros pretendem seguir como condição para o uso de recursos do FMI. Estas são frequentemente expressas como critérios de desempenho (por exemplo, metas monetárias e orçamentárias) ou objetivos, e destinam-se a garantir que a utilização de crédito do FMI seja temporária e consistente com o programa de ajustamento direcionado a corrigir o desequilíbrio de pagamentos externos de um membro.³⁹⁵

Essas condicionalidades são incluídas em vários tipos de documentos criados pelo FMI para tratar das políticas que deverão ser implementadas pelos Estados assinantes, sob pena de suspensão ou até mesmo de interrupção dos programas de financiamento.³⁹⁶ Tais documentos são reunidos sob a denominação de *Country's Policy Intentions Documents* (Documentos de Intenções Políticas dos Países) e incluem documentos de estratégia de redução de pobreza (*Poverty Reduction Strategy Papers – PRSPs*), documentos provisórios de estratégia de redução de pobreza (*Interim Poverty Reduction Strategy Papers – I-PRSPs*), cartas de intenção e memorandos de política econômica (*Letters of Intent – Memoranda of Economic Policies*).³⁹⁷ De todos esses instrumentos utilizados pelo FMI, os que mais preponderam são as conhecidas cartas de intenções (*Letter of Intent – LOI*), assim definidas: “[u]m documento no qual um país membro do FMI pede formalmente um acordo para utilizar recursos financeiros do Fundo e descreve seus compromissos para reforçar a sua política econômica e financeira.”³⁹⁸

³⁹⁵ “*Economic policies that members intend to follow as a condition for the use of IMF resources. These are often expressed as performance criteria (for example, monetary and budgetary targets) or benchmarks, and are intended to ensure that the use of IMF credit is temporary and consistent with the adjustment program designed to correct a member's external payments imbalance.*” IMF. **Glossary of selected terms: terms and definitions** [informação eletrônica]. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/exr/glossary/showTerm.asp#C>>. Acesso em: 27 out. 2011.

³⁹⁶ STEWART, M.; JOGARAJAN, S. *The International Monetary Fund and tax reform... cit.*, p. 159.

³⁹⁷ Anteriormente a janeiro de 2000, existiam, ainda, os Documentos-Quadro de Políticas (*Policy Framework Papers – PFPs*). Cf. *id.* *Country's policy intentions documents*. IMF, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/cpid/default.aspx>>. Acesso em: 17 dez. 2013. Durante sua vigência, os PFPs eram bastante utilizados para descrever reformas tributárias. STEWART, M.; JOGARAJAN, S. *The International Monetary Fund and tax reform... cit.*, p. 151.

³⁹⁸ “*A document in which a member country of the IMF formally requests an arrangement to use the Fund's financial resources and describes its commitments to strengthen its economic and financial policies.*” INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Data and Statistics > Glossary of Selected Financial Terms: Terms and Definitions*. IMF, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/exr/glossary/showTerm.asp#L>>. Acesso em: 17 dez. 2013. Para uma análise crítica das LOI's, cf. SILVA, Roberto Luiz. Carta de intenções: parâmetro jurídico adequado à reforma estatal brasileira? *In: id.*; MAZZUOLI, V. O. (orgs.). **O Brasil e os acordos econômicos internacionais... cit.**, p. 74-94; cf. tb. MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Natureza jurídica e eficácia dos acordos stand-by com o FMI**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 88 *et seq.*

De acordo com um estudo realizado por MIRANDA STEWART & SUNITA JOGARAJAN, a maioria esmagadora das LOI's assinadas entre representantes do FMI e de governos assistidos faz referência expressa a reformas tributárias: das 490 cartas assinadas entre os anos de 1997 a 2004,³⁹⁹ 470 continham compromissos de governantes com a implementação de medidas tributárias; precisamente, 387 se referiam às políticas e às legislações tributárias dos Estados (incluindo temas como IVA, imposto sobre a renda, impostos especiais sobre o consumo e comércio exterior, tributos relacionados a recursos naturais, produtos de luxo e meio ambiente, ampliação das bases de cálculo e outros tributos específicos) e 369 se referiam a procedimentos de administração tributária ou, até mesmo, a técnicas específicas de fiscalização e cobrança do IVA.⁴⁰⁰

Em relação ao Brasil, MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO já teve a oportunidade de realizar um estudo dos diversos documentos assinados entre o governo brasileiro e o FMI, concluindo que a influência dessa IFI em nosso sistema tributário se manifesta tanto na legislação infraconstitucional, quanto ao nível da Constituição, o que “[...] mostra, seguramente, que há uma imposição do Fundo sobre a atuação do Congresso Nacional (por exigência interna do Poder Executivo Federal) [...]”⁴⁰¹ A autora aponta como principais reformas tributárias brasileiras influenciadas pelo FMI a aprovação da Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002, alterando o art. 84 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), para prorrogar a vigência da contribuição provisória de movimentação financeira (CPMF) até 31 de dezembro de 2004, bem como da chamada “Lei de Responsabilidade Fiscal” (Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000).⁴⁰² Acresçam-se os diversos compromissos do governo

³⁹⁹ Evidentemente que esse número não corresponde à totalidade das LOI's celebradas entre o FMI e os governos assistidos no período em referência, pois nem todos os documentos são divulgados. STEWART, M.; JOGARAJAN, S. *The International Monetary Fund and tax reform... cit.*, p. 151.

⁴⁰⁰ Cf. Tabela (*Topics of tax reform in country LOIs from 1997 to February 17, 2004*) e Apêndice 1 (*IMF Letters of Intent with Tax Conditions*) de *ibid.*, p. 153, 170-173.

⁴⁰¹ RIBEIRO, M. F. Os acordos com o FMI e seus reflexos no sistema tributário nacional... *cit.*, p. 178.

⁴⁰² Cf. BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002. Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Planalto**, Brasília, DF, 13 jun. 2006. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm>. Acesso em: 14 nov. 2011; *id.* Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Planalto**, Brasília, DF, 4 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 14 nov. 2011.

brasileiro com o aumento da receita pública de natureza tributária, incluindo a elevação da citada CPMF, da contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), da contribuição para o plano de aposentadoria do setor público dos servidores que ganharam mais de R\$1.200,00 mensais, da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a título ou valores mobiliários (IOF).⁴⁰³ Também já foi objeto de acordo entre o FMI e o Brasil a ampliação das bases de cálculo de impostos e contribuições sociais e, até mesmo, os parâmetros para a reforma de impostos indiretos como o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).⁴⁰⁴ A própria submissão ao Congresso Nacional de projetos de reforma tributária que versam sobre o chamado “IVA federal” pode ser imputada às pressões do FMI.⁴⁰⁵

Enfim, da análise das missões e projetos de reforma tributária carreados pelo FMI nos últimos anos, é possível identificar duas áreas de concentração: **1ª)** propostas de reforma dos sistemas tributários dos Estados envolvidos, por meio da alteração de suas respectivas legislações tributárias; e **2)** propostas que buscam introduzir novos mecanismos de fiscalização e arrecadação, com o fito de aprimorar as administrações tributárias.

5.1.1 Reformando legislações tributárias

V. TANZI revela que o FMI segue um certo padrão na condução de suas reformas tributárias, implantando “pacotes de medidas”, o que, como é bom de ver, denota uma atitude do tipo *one size fits all* (ou, no vernáculo, “um tamanho único para todos”), já que inevitavelmente são desconsideradas as peculiaridades de cada sistema jurídico.⁴⁰⁶

⁴⁰³ RIBEIRO, M. F. Os acordos com o FMI e seus reflexos no sistema tributário nacional... *cit.*, p. 179 *et seq.*

⁴⁰⁴ *Loc. cit.*

⁴⁰⁵ *Loc. cit.*

⁴⁰⁶ Nesse sentido, o raciocínio de ROBERTO LUIZ SILVA é perfeitamente aplicável às reformas tributárias: “[o] modelo adotado pela Instituição, todavia, não trata o Direito como resultado do fato social, mas sim como norma jurídica posta, que deve ser cumprida, independentemente do posicionamento da

Em apertada síntese, são as seguintes as principais medidas recomendadas, segundo o economista italiano:⁴⁰⁷ **(i)** redução ou eliminação de impostos sobre o comércio exterior (de exportação e de importação), com a substituição dessas espécies tributárias por uma modalidade de tributação interna; **(ii)** introdução do IVA sobre mercadorias e serviços, com uma alíquota única e uma base de cálculo a mais ampla possível (incluídas importações e excluídas exportações), isentando pequenos produtores; **(iii)** instituição de impostos especiais sobre produtos cujo consumo se deseja desencorajar, que serviriam, além da finalidade extrafiscal, como fonte extra de receitas públicas; **(iv)** redução de alíquotas e eliminação de deduções no imposto sobre a renda de pessoas físicas (IRPF), priorização da técnica da retenção na fonte e adoção de bases de cálculo presumidas para rendas de difícil apuração; **(v)** redução de alíquotas, ampliação da base de cálculo e eliminação de incentivos e deduções no imposto de renda de pessoas jurídicas (IRPJ); e **(vi)** instituição de um imposto mínimo sobre o faturamento das empresas, especialmente para aquelas que apresentam consecutivamente rendimentos negativos, cuja veracidade das declarações seriam questionáveis.

Quando o assunto é a reforma da legislação tributária, o IVA é a “menina dos olhos” do FMI.⁴⁰⁸ Como relatam os membros do FAD, “[p]or mais de 30 anos, o FMI tem sido uma parte crítica do drama global, aconselhando países membros sobre como projetar e implementar o IVA.”⁴⁰⁹ Trata-se de um modelo de tributação plurifásica e não-cumulativa que surgiu por volta do início do século XX. Na verdade, como toda

sociedade. O modelo é tido como ‘necessário’, e não como um dos vários possíveis para solucionar os problemas dos diferentes países e economias, além de ignorar as peculiaridades próprias de cada Estado.” SILVA, R. L. Carta de intenções... *cit.*, p. 91.

⁴⁰⁷ TANZI, V. The IMF and tax reform... *cit.*, p. 15-19. Essa estrutura tributária padrão, associada a reformas na administração tributária, constitui um “pacote” (*package*) de reforma tributária que, nas últimas décadas, serviu de espelho para a elaboração de condicionantes impostas pelo FMI em seus programas de ajustes estruturais e quando da prestação de assistência técnica e avaliação do desempenho dos países devedores. STEWART, M.; JOGARAJAN, S. The International Monetary Fund and tax reform... *cit.*, p. 152.

⁴⁰⁸ Por exemplo, naquelas 470 LOI’s assinadas durante o período que compreende os anos de 1997 a 2004, o mais recorrente compromisso em matéria de política e legislação tributária é a implementação do IVA, sendo que cerca de 24% dos compromissos em matéria de administração tributária se referem especificamente ao IVA. Cf., novamente, a Tabela (*Topics of tax reform in country LOIs from 1997 to February 17, 2004*) de *ibid.*, p. 153.

⁴⁰⁹ “For more than 30 years, the IMF has been a critical part of the global drama, advising member countries on how to design and implement the VAT.” EBRILL, Liam *et al.* The allure of the value-added tax. **Finance and Development**, Washington, DC, v. 39, n. 2, jun. 2002. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2002/06/ebrill.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

grande ideia, é sempre difícil dizer com certeza quando foi primeiramente pensada e por quem. No caso do IVA, parece que a proposta partiu da Alemanha, no ano de 1918, estando associada ao nome da família de industriais VON SIEMENS, notadamente a dois dos filhos de WERNER VON SIEMENS (1816-1892), fundador das empresas *Siemens*.⁴¹⁰ No livro *Veredelte Umsatzsteuer* (primeira edição de 1919 e segunda edição de 1921), CARL FRIEDRICH VON SIEMENS (1872-1941) sugeriu a criação de um imposto não-cumulativo sobre vendas, que autorizaria a recuperação dos valores pagos nas etapas anteriores da cadeia logística, atribuindo a seu irmão WILHELM VON SIEMENS (1855-1919) o mérito pela ideia.⁴¹¹ Contudo, há relatos de que a criação de um tipo de IVA vinha sendo defendida nos EUA desde 1911.⁴¹² Entre os americanos, o principal nome mencionado é o do economista THOMAS S. ADAMS (1873-1933). Desde 1910, o professor de economia política da Universidade Yale vinha trabalhando com uma sugestão de alteração do sistema federal norte-americano de tributação da renda, consistente na introdução de um IVA específico para rendimentos empresariais.⁴¹³ Porém, esta proposta somente se tornou pública em 1921, quando submetida à comunidade acadêmica em um artigo científico.⁴¹⁴

Independentemente de como e quando surgiu, o que importa ressaltar é que o IVA, nos moldes alemães (*i.e.*, incidente sobre o consumo), acabou se espalhando por todo o planeta a uma velocidade extraordinária. Em toda história moderna, nenhuma outra forma de tributação obteve tantos adeptos em tão pouco tempo.⁴¹⁵ E um dos grandes responsáveis por essa rápida proliferação foi seguramente o FMI, por intermédio de esforços do FAD. Não tendo “inventado” o IVA nem influenciado sua precursora adoção na Europa, foi graças aos trabalhos carreados pelo FMI que esse modelo de tributação não-cumulativa se disseminou pela maior parte dos países que

⁴¹⁰ JAMES, Kathryn. Exploring the origins and global rise of VAT. *In*: AINSWORTH, Richard T. *et al.* **The VAT reader: what a federal consumption tax would mean for America**. EUA: Tax Analysts, 2011, p. 15-22, p. 22.

⁴¹¹ MUSGRAVE, R. A. Schumpeter's crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology. **Journal of Evolutionary Economics**, v. 2, p. 89-113, 1992, p. 107 (9).

⁴¹² LINDHOLM, Richard W. The origin of the value-added tax. **The Journal of Corporation Law**, p. 11-14, outono 1980, p. 11 (1).

⁴¹³ *Ibid.*, p. 12.

⁴¹⁴ Cf. ADAM, Thomas S. Fundamental problems of federal income taxation. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 35, n. 4, p. 527-556, ago. 1921, p. 553 *et seq.*

⁴¹⁵ SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. **Value added tax: a comparative approach**. Cambridge: Cambridge University Press, 2007 (Cambridge Tax Law Series), p. 1.

hoje o adotam. Na qualidade de diretor adjunto do FAD, ALAN A. TAIT assim se expressou:

O aumento do imposto sobre valor agregado (IVA) é um fenômeno tributário sem paralelo. A história da tributação revela que não há outro imposto que tenha varrido o mundo em cerca de trinta anos, da teoria à prática, e levou junto acadêmicos que antes o desprezavam e países que uma vez o rejeitaram. Não é mais um imposto associado unicamente à Comunidade Europeia (CE). Todos os continentes agora usam o IVA e a cada ano veem novos países introduzindo-o. Várias metáforas vêm à mente; o IVA pode ser pensado como a MATA HARI do mundo tributário—muitos são tentados, muitos sucumbem, alguns tremem à beira, enquanto outros partem para depois retornar, ao fim a atração parece irresistível.⁴¹⁶

O mapa-múndi reproduzido abaixo demonstra, por períodos, o alastramento do IVA.⁴¹⁷



⁴¹⁶ “The rise of the value-added tax (VAT) is an unparalleled tax phenomenon. The history of taxation reveals no other tax that has swept the world in some thirty years, from theory to practice, and has carried along with it academics who were once dismissive and countries that once rejected it. It is no longer a tax associated solely with the European Community (EC). Every continent now uses the VAT, and each year sees new countries introducing it. Various similes come to mind; VAT may be thought of as the Mata Hari of the tax world—many are tempted, many succumb, some tremble on the brink, while others leave only to return, eventually the attraction appears irresistible.” TAIT, Alan A. **Value added tax: international practice and problems**. Washington, DC: International Monetary Fund, 1988 [Kindle Edition].

⁴¹⁷ EBRILL, Liam *et al.* **The modern VAT**. Washington, DC: International Monetary Fund, 2001 [Kindle Edition].

Segundo TAIT, quatro são as razões que levam Estados a aderir ao IVA: **(i)** a estrutura de tributação de vendas em vigor é insatisfatória; **(ii)** a adesão a uma união aduaneira depende da abolição da cobrança de tributos nas fronteiras, de modo a garantir o livre fluxo entre os Estados envolvidos no acordo; **(iii)** o país deseja reduzir ou eliminar outras formas de tributação; e **(iv)** há uma incompatibilidade entre a evolução do sistema tributário e o desenvolvimento econômico nacional.⁴¹⁸ Historicamente, o primeiro a comprar essa ideia foi a França, tendo optado pelo modelo alemão já em 1948.⁴¹⁹ Inicialmente restrito aos fabricantes, o TVA (*taxe sur la valeur ajoutée*)—como dizem os franceses—foi estendido, em 1954, aos estágios produtivo e atacadista da cadeia de abastecimento e, só a partir de 1968, um ano depois da Dinamarca, a França incorporou um IVA amplo, cobrindo também o setor varejista.⁴²⁰ O modelo americano, por sua vez, foi introduzido no estado americano de Michigan em 1953.⁴²¹ Em nível estadual, o Brasil foi pioneiro na adoção do IVA no ano de 1964,⁴²² já tendo aderido à não-cumulatividade desde 1956.⁴²³

Nas próximas décadas, o IVA seria exportado para diversos outros países do mundo. Esse movimento de ampla propagação pode ser dividido em duas grandes fases:

⁴¹⁸ *Ibid.*

⁴¹⁹ BREDERODE, Robert F. van. **The systems of general sales taxation: theory policy and practice.** Países Baixos: Kluwer Law International, 2009 (Series on International Taxation, v. 33), p. 7.

⁴²⁰ *Loc. cit.*; JAMES, K. Exploring the origins and global rise of VAT... *cit.*, p. 23-24.

⁴²¹ BREDERODE, R. F. van. **The systems of general sales taxation...** *loc. cit.*

⁴²² GILLIS, Malcolm. Legacies from the Shoup tax missions: Asia, Africa, and Latin America. In: EDEN, Lorraine (org.). **Retrospectives on public finance.** Durham e Londres: Duke University Press, 1991, (Fiscal Reform in the Developing World), p. 31-50, p. 47.

⁴²³ Cf. MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS: SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A CRISE ATUAL, 6, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Noeses, 2009, p. 47-88. A consagração da não-cumulatividade tributária no Brasil é creditada às influências alemã, estadunidense e, principalmente, francesa. Cf. DERZI, M. A. M.; MOREIRA, A. M. Tax reform and international tax norm transmission... *cit.*, p. 337 *et seq.* Quanto à influência americana, vale destacar o relatório *The Tax System of Brazil*, produzido a pedido do governo brasileiro por CARL S. SHOUP (1902-2000), estudo esse que inspirou a reforma tributária que resultou na elaboração do Código Tributário Nacional (CTN). Cf. SHOUP, Carl S. **The tax system of Brazil: a report to the Getúlio Vargas Foundation.** Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas (Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda), 1965. O economista e professor emérito da Universidade Columbia foi responsável por liderar inúmeras missões de reforma tributária em países da Ásia, África e América Latina, após o fim da Segunda Guerra Mundial—as famosas *Shoup Missions*—, ficando conhecido por todo o mundo, juntamente com R. A. MUSGRAVE, como um “médico tributário” (*tax doctor*), capaz de curar sistemas tributários deficitários. Cf. GILLIS, M. Legacies from the Shoup tax missions: Asia, Africa, and Latin America... *cit.*, p. 31. Cf., ainda, SHOUP, Carl S. **Retrospectives on tax missions to Venezuela (1959), Brazil (1964), and Liberia (1970).** In: GILLIS, Malcolm (org.). **Tax reform in developing countries.** Durham e Londres: Duke University Press, 1989 (Fiscal Reform in the Developing World), p. 252-314.

a primeira ocorreu durante os anos 60 e 70 em países da Europa Ocidental e da América Latina; já a segunda, iniciada ao final dos anos 80, alcançou a Austrália, o Canadá, o Japão, a Suíça e países da África e Ásia. Segundo informações de 2001, mais de 120 países e cerca de 70% da população mundial vivia em jurisdições que adotavam o IVA.⁴²⁴ Em mais da metade dessas jurisdições, o FAD esteve presente, ajudando na elaboração e implementação do IVA.⁴²⁵ Como relatam RICHARD M. BIRD & PIERRE-PASCAL GENDRON:

Um fator que parece ter moldado o tipo de IVA encontrado em muitos países em desenvolvimento e em transição foi a natureza do aconselhamento especializado que receberam do exterior. [...] O papel do Departamento de Assuntos Fiscais (FAD) do Fundo Monetário Internacional (FMI) foi ainda mais importante, tanto durante a fase inicial de adoção do IVA na América Latina, quanto mais tarde quando o IVA se espalhou por todo o mundo. De fato, o FAD tem sido claramente o “agente de mudança” da política tributária em muitos países em desenvolvimento e em transição. [...] As principais razões para a propagação rápida e de sucesso do IVA são duas. A primeira razão é, sem dúvida, a adoção antecipada do IVA na UE e o sucesso notado da UE e de seu IVA. O segundo é o papel fundamental desempenhado pelo FMI em difundir-lo aos países em desenvolvimento. O comprovado sucesso do IVA na União Europeia demonstrou que o IVA funcionou. O apoio e incentivo consistentes desta forma de tributação pelo FMI em países emergentes, em primeiro lugar na América Latina e, em seguida, ao redor do mundo, introduziu a ideia do IVA e facilitou a sua aprovação até mesmo por países com estruturas econômicas e administrativas menos desenvolvidas.⁴²⁶

5.1.2 Reformando administrações tributárias

Outro importante componente sempre presente nos projetos de reforma tributária patrocinados pelo FMI se refere à necessidade de aperfeiçoamento dos mecanismos de fiscalização e arrecadação à disposição das administrações tributárias

⁴²⁴ EBRILL, L. *et al.* **The modern VAT... cit.** [Kindle Edition]

⁴²⁵ *Ibid.*

⁴²⁶ “One factor that seems to have shaped the type of VAT found in many developing and transitional countries has been the nature of the expert advice they have received from abroad. [...] The role of the Fiscal Affairs Department (FAD) of the International Monetary Fund (IMF) has been even more important, during both the early phase of VAT adoption in Latin America and the later spread of VAT around the world. Indeed, FAD has clearly been the leading ‘change agent’ in tax policy in many developing and transitional countries. [...] The principal reasons for the rapid spread and success of VAT are twofold. The first reason is undoubtedly the early adoption of VAT in the EU and the perceived success of both the EU and its VAT. The second is the key role played by the IMF in spreading the word to developing countries. The demonstrated success of VAT in the EU showed that VAT worked. The consistent support and advocacy of this form of taxation by the IMF in emerging countries, first in Latin America and then around the world, introduced the idea of VAT and facilitated its adoption even by countries with much less developed economic and administrative structures.” BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascal. **The VAT in developing and transitional countries.** Cambridge: Cambridge University Press, 2007, p. 15-16, 19-20.

dos Estados. Nesse particular, o FMI aponta como metas prioritárias da reforma o aprimoramento dos graus de eficiência e eficácia dos procedimentos fiscalizatório-arrecadatórios—entendida a eficiência (*efficacy*) como correspondente a um elevado nível de cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes e a eficácia (*efficiency*) como baixos custos administrativos na proporção de dólares gastos e da receita tributária gerada.⁴²⁷

Começando pelo primeiro objetivo, de imprimir maior eficácia aos procedimentos de execução da legislação tributária, o FMI recomenda aos países assistidos as seguintes medidas:⁴²⁸ **(i)** aprimorar técnicas de incentivo ao cumprimento *voluntário* das obrigações tributárias, o que inclui medidas que tornem certo para os contribuintes que os ônus decorrentes do não-cumprimento são muitas vezes superiores ao próprio cumprimento da obrigação tributária (*v.g.*, o tempo despendido interagindo com a administração tributária gera custos de transação); **(ii)** priorizar o “autolancamento” (que, no Brasil, recebe a nomenclatura de “lançamento por homologação”), para desafogar a administração tributária; **(iii)** educar os contribuintes sobre quais são suas obrigações tributárias, simplificando os procedimentos de cálculo e de cumprimento (como já realizado na Espanha, Nova Zelândia, Tailândia e Trindade e Tobago); **(iv)** identificar contribuintes não-cadastrados nas respectivas repartições fazendárias, seja batendo de porta em porta nos estabelecimentos comerciais, seja analisando a documentação dos contribuintes já cadastrados, no intuito de detectar fornecedores e/ou consumidores sem registro; **(v)** aprimorar o sistema de envio e recebimento de declarações; **(vi)** expandir a cobertura das auditorias fiscais e ocultar dos contribuintes informações que possam prejudicar a fiscalização (*v.g.*, o número de contribuintes fiscalizados por período e as próprias técnicas utilizadas, causando a impressão de que as auditorias são mais frequentes do que na prática); e **(vii)** aplicar penalidades severas pelo descumprimento das obrigações tributárias e deveres correlatos (no Brasil, chamadas de obrigações principais e acessórias, respectivamente), podendo, inclusive, interditar temporariamente o estabelecimento comercial devedor

⁴²⁷ TANZI, Vito; PELLECHIO, Anthony. The reform of tax administrations. **International Monetary Fund**, Fiscal Affairs Department, IMF Working Papers, WP/95/22, fev. 2005, p. 10.

⁴²⁸ *Ibid.*, p. 11-14.

(como ocorre na Argentina, Chile e Peru)⁴²⁹ e juros moratórios superiores às taxas para contrair financiamentos junto a instituições financeiras, de modo a tornar menos vantajoso, aos olhos do contribuinte, o cumprimento de suas obrigações tributárias a destempo, se comparada à possibilidade de obtenção de empréstimos para quitar tais dívidas antes do seu vencimento.

Quanto ao segundo objetivo, relativo ao valor eficiência,⁴³⁰ as medidas recomendadas pelo FMI incluem, inicialmente, a criação de unidades especiais dentro das repartições fazendárias, voltadas exclusivamente à fiscalização de grandes contribuintes. Tais unidades devem ainda, conforme recomendações do FMI, ser integradas pelos funcionários públicos menos corruptos e mais bem capacitados. Recomenda-se também a exoneração de pequenos contribuintes de tributos de difícil administração, como o IVA, de modo a que a maior parte dos recursos públicos possam ser canalizados para a fiscalização dos grandes contribuintes. A instituição de “tributos alternativos” para pequenos contribuintes, *i.e.*, formas simplificadas de tributação, com menores custos tanto para o Estado quanto para o contribuinte, é outra recomendação presente nos projetos do FMI. Dentre as possibilidades de “tributos alternativos”, incluem-se taxas anuais para a concessão de licenças, tributos presumidos, calculados com base em indicadores objetivos (*v.g.*, valor das vendas, número de empregados, total de salários pagos, ativo físico), “impostos especiais”, incidentes sobre aquisições e retidos na fonte.

⁴²⁹ Neste ponto, vale destacar a predominância de uma postura preconceituosa e restritiva quanto às “sanções de polícia fiscal”, sobretudo a interdição de estabelecimento. Doutrina e jurisprudência, de um modo geral, têm apresentado forte resistência à adoção de medidas como essas no âmbito do direito tributário, a despeito de serem admitidas em outros ramos jurídicos (*v.g.*, no direito do consumidor). Criticando esse posicionamento, afirma o Professor ONOFRE ALVES que “[p]ouco importa se, por vezes, o dano à justa tributação seja até mais genérico, abrangendo toda a coletividade, prejudicando um âmbito alargado de indivíduos, atingindo a efetividade das mais essenciais funções estatais. Quanto um ‘corrupto’, odiosamente, desvia dinheiro público, imediatamente acende à mente dos administrados o sentimento de repulsa; a sensação de que milhares de pessoas serão prejudicadas (cidadãos que necessitam do atendimento em postos de saúde ficarão afetados; crianças terão menos escolas, etc.). Porém, se o mesmo numerário deixa de estar disponível para a prestação de serviços públicos, por meio da ‘sonegação de impostos’, embora a conduta possa da mesma forma constituir crime, o sentimento de repulsa é por demais minimizado. [...] no Estado Social Tributário de Direito não se encontram justificativas para tais tendências, uma vez que o tributo é fonte prioritária, ou quase exclusiva, de recursos públicos, suporte inarredável da realização dos fins sociais e do bem comum.” O. A. **O poder de polícia fiscal...** *cit.*, p. 274-279.

⁴³⁰ TANZI, V.; PELLECHIO, A. The reform of tax administrations... *cit.*, p. 14-18.

A figura dos “tributos alternativos” se insere dentro de uma tendência verificada na praxe do direito público contemporâneo, como resposta ao esgotamento do Estado providência (agigantado, ineficiente, corrupto, nepotista) e às exigências de maior participação democrática e eficiência pública do novo modelo de organização política, que se passou a referir como Estado democrático de direito (pós-providência).⁴³¹ Busca-se, nessa toada, desburocratizar a máquina pública, por meio da substituição da unilateralidade e da imperatividade—até então ínsitas à atuação administrativa—por uma participação ativa dos cidadãos, pela inclusão, deliberação, consensualidade, contratualização, como mecanismos de democratização, sem perder de vista o princípio da eficiência.⁴³² A nova administração pública privilegia soluções concertadas, como as transações administrativas (inclusive tributárias), que aproximem administradores e administrados e possibilitem uma persecução otimizada do melhor interesse público possível.⁴³³ No direito administrativo-tributário, a doutrina nacional e estrangeira já fala em “contratos fiscais”⁴³⁴, “transações tributárias”,⁴³⁵ anunciando uma

⁴³¹ Cf. BATISTA Jr., O. A. O estado democrático de direito pós-providência brasileiro em busca de eficiência pública e de uma administração pública mais democrática... *cit.*, *pass.* MOREIRA No., Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito público**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 333-349.

⁴³² Nesse sentido, BAPTISTA, Patrícia. **Transformações do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 167-180; GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. A participação popular e a consensualidade na administração pública. *In*: MOREIRA No., Diogo de Figueiredo (org.) **Uma avaliação das tendências contemporâneas do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 647-662. Cf., ainda, PEREZ, Marcos Augusto. **A administração pública democrática: institutos de participação popular na administração pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2004; OLIVEIRA, Gustavo Justino de. **Direito administrativo democrático**. Belo Horizonte: Fórum, 2010. Sobre uma defesa do uso de técnicas consensuais no direito tributário, cf. tese recentemente defendida, sob orientação da Profa. MISABEL DERZI, perante este Programa de Pós-Graduação em Direito: MUZZI Fo., Carlos Victor. **O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no estado democrático de direito**. 199 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013.

⁴³³ A principal referência no Brasil sobre os contratos de transação no direito público ainda é o livro escrito pelo Prof. ONOFRE ALVES, resultante de suas pesquisas em sede de doutoramento. Cf. BATISTA Jr., Onofre Alves. **Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

⁴³⁴ Como manifestações modernas desses acordos entre fisco e contribuinte, NABAIS aponta, na França, os *agrèments fiscaux*, na Espanha, os *acciones concertadas* e, em Portugal, mecanismos contratuais para atribuição de benesses fiscais. Cf. NABAIS, José Casalta **Contratos fiscais** (reflexões acerca da sua admissibilidade). Universidade de Coimbra – Boletim da Faculdade de Direito: Coimbra Editora, 1994 (Stvdia Ivridica, v. 5), p. 179 *et seq.*

⁴³⁵ Cf. CRUZ, Paulo Ricardo Sousa. **A transação no direito tributário**. 235 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004; BATISTA Jr., Onofre Alves. As transações administrativo-tributárias e o risco do “legalismo estéril” dos órgãos de controle. DERZI, M. A. M. (org.). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário... cit.**, p. 123-139;

“nova governança fiscal”, fundada no consentimento do contribuinte,⁴³⁶ indo até mesmo além do projeto de “orçamento participativo”—pioneiramente instaurado em Porto Alegre em 1989—, para admitir “tributos participativos”.⁴³⁷

Sobre os “tributos optativos”, o Brasil possui um exemplo concreto: o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional),⁴³⁸ criado e disciplinado pelos arts. 12 e ss. da LC nº 123/2006. Tais disposições vêm atender ao comando constitucional, previsto no art. 179 da CRFB/1988, de conceder “tratamento jurídico diferenciado” para microempresas e empresas de pequeno porte, consistente na simplificação, redução ou, até mesmo, eliminação do cumprimento de obrigações—dentre outras espécies—tributárias.⁴³⁹ O Simples Nacional se enquadra, com segurança, no conceito de “tributo opcional”, porquanto depende da vontade do contribuinte que, uma vez manifestada, afasta a incidência do IR, do IPI, da CSLL, da COFINS, da contribuição para o PIS/PASEP, da CPP, do ICMS e do ISSQN, fazendo, em

CASÁS, José Osvaldo. La transacción y la transacción tributaria en general en el derecho comparado. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 3, Belo Horizonte, p. 73-102, jan./jun. 2005.

⁴³⁶ Cf. BOUVIER, Michel. La nouvelle gouvernance fiscale et la légitimité du consentement de l'impôt. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 6, Belo Horizonte, p. 449-366, jul./dez. 2006; *id.* Nouvelle gouvernance fiscale et “acourds fiscaux préventifs”. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 10, Belo Horizonte, p. 55-66, jul./dez. 2010.

⁴³⁷ Nesse sendeiro, concluiu o primeiro relatório da já citada Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária do Município de Belo Horizonte que “[a] verdade é que, quer nas Américas, quer na UE, procura-se, em toda parte, recuperar as lições de MONTESQUIEU: nas democracias, o cidadão pensa que paga tributo a si mesmo. Para isso, todos os esforços são feitos no sentido de reaproximar o contribuinte da justiça tributária; recuperar-lhe a confiança nas autoridades públicas; renovar-lhe o consentimento ao pagamento do tributo; tornar o imposto mais ‘participativo’. Esse princípio, a espinha dorsal que nutre as relações entre o Fisco e os contribuintes na era contemporânea.” COMISSÃO PERMANENTE DE SIMPLIFICAÇÃO E REVISÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. O tributo participativo – as relações entre a administração tributária e os contribuintes: 1º Relatório da Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária ao Prefeito do Município de Belo Horizonte. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 7, p. 391-619, jan./jun. 2007, p. 595-596.

⁴³⁸ BATISTA Jr., O. A. **Transações administrativas... cit.**, p. 321.

⁴³⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Planalto**, Brasília, 15 dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 13 dez. 2013.

substituição, incidir uma nova cobrança, a um valor único mensal (art. 13 da LC nº 123/2006).

Volvendo às recomendações do FMI para melhoria das administrações tributárias, seus relatórios assinalam, ainda, a necessidade de se dar prioridade ao recolhimento de tributos por fontes pagadoras, devendo ser admitidas situações além do pagamento de salários pelos empregadores aos trabalhadores, como também os juros pagos por instituições financeiras, a distribuição de dividendos aos sócios cotistas e acionistas pelas sociedades empresárias, a remuneração por juros e dividendos relativos a fundos mútuos, *etc.* Por fim, é apresentada a possibilidade de privatização das funções administrativo-tributárias, como já ocorre em diversos países. Instituições privadas, como os bancos, poderiam ser investidas nas funções de reter valores a título de tributos, por se tratar de instituições bem equipadas e que já estão habituadas a receber pagamentos e lidar com grandes quantias de dinheiro. Outra função que poderia ser atribuída a essas instituições privadas seria o próprio processamento de declarações dos contribuintes.

5.2 O BANCO MUNDIAL

Malgrado ostentar em sua alcunha a palavra “banco”, o Banco Mundial—outro dos frutos dos Acordos de Bretton Woods, criado juntamente com o FMI no ano de 1944—cuida, na verdade, de uma IFI que estabelece como seus objetivos a redução da pobreza e o desenvolvimento.⁴⁴⁰ Internamente, o Banco Mundial é constituído pela união de duas instituições de desenvolvimento: o Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD) e a Associação Internacional de Desenvolvimento (AID).⁴⁴¹ E assim como seu irmão-gêmeo (o FMI), organiza-se ao

⁴⁴⁰ WORLD BANK. About > What we do. **The World Bank**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.worldbank.org/en/about/what-we-do>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁴⁴¹ Não se deve confundir o Banco Mundial com o Grupo Banco Mundial. O primeiro é composto unicamente pelo BIRD e pela AID, enquanto o segundo agrega, além daquelas instituições de desenvolvimento, a Corporação Financeira Internacional (CFI), a Agência Multilateral de Garantia de Investimentos (AMGI) e o Centro Internacional para Arbitragem de Disputas sobre Investimentos (CIADI). *Id.* About. **The World Bank**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.worldbank.org/en/about>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

redor de 188 países membros,⁴⁴² sendo “[...] uma fonte vital de assistência financeira e técnica a países em desenvolvimento ao redor do mundo.”⁴⁴³ No campo específico da tributação, as reformas implementadas pelo Banco Mundial somente passaram a fazer parte das conversas travadas com os governos que o integram a partir do ano de 1979,⁴⁴⁴ época em que a instituição ainda não produzia estudos aprofundados por conta própria, mas baseava suas recomendações em pesquisas desenvolvidas por outros organismos internacionais, como o próprio FMI ou, ainda, a Agência de Desenvolvimento Internacional dos EUA (*United States Agency for International Development – USAID*), o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e o Instituto de Desenvolvimento Internacional da Universidade Harvard (*Harvard Institute for International Development – HIID*).⁴⁴⁵ Somente em meados da década 80, após participar de missões tributárias ao lado do FMI, o Banco Mundial passou a produzir seus próprios relatórios tratando de questões tributárias—ainda com o auxílio do FMI—, sendo incorporados aos seus programas de financiamento.⁴⁴⁶

Conforme aduzem os integrantes do Grupo Temático sobre Política e Administração Tributária (*Tax Policy and Administration Thematic Group*) do Banco Mundial—grupo esse encarregado de levar a cabo as reformas tributárias patrocinadas pela instituição⁴⁴⁷—, o objetivo precípua da instituição, ao se envolver com questões de reforma tributária, seria promover o fortalecimento e incremento de receitas públicas dos governos assistidos. A intenção do Banco Mundial é auxiliar esses países a obter um melhor índice de crescimento macroeconômico e alcançar níveis satisfatórios de

⁴⁴² *Id.* About > Leadership > Member Countries. **The World Bank**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.worldbank.org/en/about/leadership/members>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁴⁴³ “*The World Bank is a vital source of financial and technical assistance to developing countries around the world.*” *Id.* About > What we do... *cit.*

⁴⁴⁴ Durante os anos 70, as medidas tributárias recomendadas pelo Banco Mundial se restringiam a setores específicos da economia, concentrando-se na elevação dos níveis de tributação, com vistas a incrementar a receita pública direcionada ao financiamento de projetos desenvolvimentistas. SHALIZI, Zmarak. **Lessons of tax reform**. Washington, DC: The World Bank, 1991, 64-65.

⁴⁴⁵ O HIID foi dissolvido em junho de 2000, sendo suas funções reintegradas às faculdades da Universidade Harvard. CENTER FOR INTERNATIONAL DEVELOPMENT. Archive. **Harvard**, Cambridge, EUA. Disponível em: <<http://www.cid.harvard.edu/archive/hiid/index.html>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁴⁴⁶ Em um primeiro momento, o Banco Mundial não se preocupava com a estrutura dos sistemas e administrações tributárias, priorizando medidas de aumento de alíquotas. SHALIZI, Z. **Lessons of tax reform... cit.**, p. 66.

⁴⁴⁷ STEWART, M. Global trajectories of tax reform... **Harv. Int’l L. J.**... *cit.*, p. 160.

estabilidade, requisitos esses considerados essenciais aos propósitos buscados pela instituição, de redução da pobreza.⁴⁴⁸

A visão do Banco Mundial sobre a qualidade de um sistema tributário se aproxima muito daquela sustentada pelo FMI, a saber: de que a tributação deve promover tanto o crescimento econômico, quanto o aumento da receita pública.⁴⁴⁹ E a fórmula adotada para promover reformas tributárias também é a mesma: empréstimos combinados com assistência técnica.⁴⁵⁰ Dados demonstram que mais de 90% dos “empréstimos para ajustes estruturais”, e mais de 25% dos “empréstimos para ajustes setoriais”, concedidos durante a década de 80 pelo Banco Mundial,⁴⁵¹ bem como 120% das operações de empréstimos realizadas pela mesma instituição em 77 países durante a década de 90,⁴⁵² continham propostas de reformulação dos sistemas tributários dos países financiados.

Na esteira do que se constatou em relação às reformas tributárias implementadas pelo FMI, os projetos do Banco Mundial também se concentram naquelas mesmas duas grandes áreas: **1)** reforma das legislações tributárias; e **2)** reforma das administrações tributárias. Vamos a elas.

5.2.1 Reformando legislações tributárias

Em que pese variarem de país para país ou de região para região, em razão da diversidade de condições socioeconômicas e contextos culturais de cada localidade, ainda assim é possível identificar um certo padrão nas recomendações do Banco Mundial, da mesma forma que procedemos ao analisar as reformas do FMI. Aliás, as

⁴⁴⁸ BARBONE, L. *et al.* Reforming tax systems: the World Bank record in the 1990's. **The World Bank**, Tax Policy and Administration Thematic Group, Poverty Sector and Economic Management Network, Public Sector Management Division, Policy Research Working Paper 2237, nov. 1999.

⁴⁴⁹ MARSDEN, K. Links between taxes and economic growth: some empirical evidence. **The World Bank**, World Bank Staff Working Papers, SWP605, Washington, DC, 1983.

⁴⁵⁰ Os programas de financiamento patrocinados pelo Banco Mundial ainda incluem verbas para treinamento de pessoal, compra de equipamentos e desenvolvimento de pesquisas que possam contribuir para a reestruturação do sistema tributário. SHALIZI, Z. *et al.* **Lessons of tax reform... cit.**, 1991, p. 75.

⁴⁵¹ *Ibid.*, p. 73.

⁴⁵² Cf. a tabela 2, a qual discrimina os principais objetivos dos quarenta e três empréstimos concedidos pelo Banco Mundial que continham grandes reformas da administração tributária e aduaneira, BARBONE, L. *et al.* Reforming tax systems... *cit.*, p. ii, 3.

duas instituições convergem, em seus respectivos projetos, quanto a alguns pontos específicos. Ambas, por exemplo, recomendam—como pré-condição à concessão de empréstimos, é importante que fique claro—a adoção do modelo de tributação sobre o consumo do valor agregado, com a introdução de um IVA de base de cálculo ampla. Também são pontos comuns a redução de alíquotas para impostos de importação e a substituição da tributação aduaneira pela interna.⁴⁵³

Em se tratando de benefícios fiscais, a opinião do Banco Mundial é, de fato, oscilante. Ora é sugerida a concessão de incentivos para a promoção de investimentos (como na Coreia, Malásia e Tailândia, em relação ao IRPJ, e em Bangladesh, em relação ao IRPF), de exportações (como no Chile, Costa Rica, Bangladesh, Gana, Malawi, Nigéria e Tanzânia) e da poupança (como no Chile e Costa Rica), ora é recomendada a supressão de incentivos já existentes (como na Argentina, Bangladesh, Brasil, Gana, Malawi, Marrocos e Turquia, em relação ao IRPJ, e Indonésia e Malawi, em relação ao IRPF).⁴⁵⁴ Vale salientar que as recomendações nem sempre ficam adstritas à tributação interna, já tendo o Banco Mundial adentrado a seara da tributação internacional, especificamente quanto à harmonização e ao planejamento tributário, como em Malawi, Maurício, México e Turquia.⁴⁵⁵

Um ponto que parece afastar as reformas do Banco Mundial das implementadas pelo FMI é o fato daquela instituição apresentar uma maior preocupação com questões sociais, representada por suas tentativas de mitigar custos sociais. É essa perspectiva mais socializante que inspira as recomendações do Banco Mundial, como são exemplos:⁴⁵⁶ (i) concessão de exonerações relativas a impostos sobre consumo (IVA ou impostos de vendas) para produtos agrícolas e alimentos não-processados, uma vez que tais itens constituem grande parte dos gastos dos grupos de baixa renda; (ii) ampliação das exonerações de caráter pessoal, com o fito de reduzir o ônus tributário que recai sobre as populações mais pobres (como proposto no Brasil, Filipinas, Gana e

⁴⁵³ SHALIZI, Z. *Lessons of tax reform... cit.*, p. 67-68, 70. Dos oitenta e três empréstimos realizados pelo Banco Mundial durante os anos 90 que continham medidas voltadas ao sistema tributário, quarenta e um faziam menção a reformas dos impostos sobre o comércio exterior, relativamente a trinta e um países, e trinta e um faziam menção ao IVA, relativamente a vinte e dois países. Cf. tabela 5, BARBONE, L. *et al.* *Reforming tax systems... cit.*, p. 5.

⁴⁵⁴ *Ibid.*, p. 69-70.

⁴⁵⁵ *Ibid.*, p. 69.

⁴⁵⁶ *Ibid.*, p. 72-73.

Turquia); **(iii)** elevação da carga tributária incidente sobre produtos geralmente consumidos por pessoas ricas, como veículos, derivados do petróleo e mercadorias de luxo (como proposto em Bangladesh, Gana e Malaia); e, por fim, **(iv)** adoção de faixas variadas para o imposto sobre a renda, tornando-o o mais progressivo possível (como proposto no Brasil e no México).

5.2.2 Reformando administrações tributárias

Outra preocupação comum ao Banco Mundial e ao FMI é o aprimoramento dos mecanismos arrecadatórios, com vistas a reprimir a evasão fiscal. Conquanto negligenciada no início dos anos 80, as reformas da administração tributária passaram a integrar a maior parte dos projetos do Banco Mundial. Já no início da década de 90, os projetos de melhoria da fiscalização e da arrecadação estavam presentes “[...] em quase todos os empréstimos de ajuste estrutural, em cerca de metade dos empréstimos de ajuste setorial, e em numerosos relatórios econômicos e setoriais lidando com tributação.”⁴⁵⁷

A seguir, estão listadas as principais medidas encontradas nos relatórios do Banco Mundial, com referência aos países onde foram implementadas e o ano da reforma:⁴⁵⁸ **(i)** construção e informatização de bancos de dados e arquivos mestres, contendo números de identificação de contribuintes (Camarões, em 1989, Gana, em 1989, Guiné, em 1988, Malawi, em 1985, e Marrocos, em 1989); **(ii)** simplificação e aperfeiçoamento dos procedimentos de declaração e lançamento (Bangladesh, em 1989, Malaia, em 1988, e Turquia, em 1989); e **(iii)** adoção de medidas para assegurar o cumprimento das obrigações tributárias (Bangladesh, em 1989, Costa Rica, em 1985, Turquia, em 1989, e Uruguai, em 1987). Em algumas oportunidades, o Banco Mundial chegou a financiar o treinamento de pessoal e os custos com a obtenção de auxílio de

⁴⁵⁷ “In recent years, however, with the growing understanding of the importance of tax administration, administrative reform has been recommended in nearly all structural adjustment loans, in about on-half of sectoral adjustment loans, and in numerous economic and sectoral reports dealing with taxation.” *Ibid.*, p. 71.

⁴⁵⁸ *Loc. cit.*

especialistas (Malawi, em 1988), bem como a informatização da administração tributária (Tailândia).⁴⁵⁹

⁴⁵⁹ *Loc. cit.*

CAPÍTULO 6

A ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU): “FÓRUM TRIBUTÁRIO MUNDIAL” EM PROGRESSO

Assim como a OCDE, a ONU é uma organização internacional. Entretanto, dela se difere consideravelmente por ser bem mais abrangente, seja se considerado o número de países membros (193), seja se consideradas suas áreas de atuação (paz, guerra, terrorismo, desarmamento, ajuda humanitária, direitos humanos, direitos da mulher, saúde, meio ambiente, desenvolvimento sustentável, desenvolvimento social, desenvolvimento econômico, *etc.*).⁴⁶⁰ No campo da fiscalidade, o engajamento da ONU deita raízes na sua instituição predecessora, a Liga das Nações,⁴⁶¹ que foi responsável por redigir a primeira convenção-modelo sobre tributação de repercussão internacional, ainda no ano de 1928.⁴⁶² A inserção da ONU nos debates tributários globais veio em 1967, quando seu Conselho Econômico e Social (*Economic and Social Council – ECOSOC*) requereu ao então secretário geral a criação de um grupo *ad hoc* de especialistas em matéria tributária (*Ad Hoc Group of Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries*) para tratar de assuntos que tocam tanto a países desenvolvidos quanto em desenvolvimento, na tentativa de conciliar seus interesses contrapostos.⁴⁶³

⁴⁶⁰ UNITED NATIONS. UN at a glance. Disponível em: <<http://www.un.org/en/aboutun/>>. UN, Nova Iorque. Acesso em: 17 dez. 2013. Sobre a ONU, cf. HANHIMÄKI, Jussi M. **The United Nations: a very short introduction**. Oxford: Oxford University Press, 2008.

⁴⁶¹ A ONU nasceu em 24 de outubro de 1945, sucedendo a Liga das Nações. *Id.* History of the United Nations. UN, Nova Iorque. Disponível em: <<http://www.un.org/en/aboutun/history/index.shtml>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁴⁶² A Liga das Nações desenvolveu projetos tributários até ser suplantada pelo ONU, merecendo destaque a criação do Comitê Fiscal em 1929 que, dentre outras atribuições, era encarregado de revisar a convenção modelo de 1928. Os trabalhos desse comitê deram origem às chamadas minutas do México e de Londres (*Mexico Draft e London Draft*). *Id.* Secretariat. **Institutional framework for international tax cooperation**. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh meeting. Geneva, 15-19 December 2003. ST/SG/AC.8/2003/L.6, p. 12-14. Disponível em: <<http://daccess-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/LTD/N03/481/35/PDF/N0348135.pdf?OpenElement>>. Acesso em: 17 dez. 2013. Os tratados contra a bitributação são uma invenção alemã. Sabe-se que o primeiro fora assinado pela Prússia e pelo Império Austro-Húngaro, ainda em 1889, porém, anteriormente a esta data, acordos similares já haviam sido celebrados dentro da Federação Germânica. KOSTERS, Bart. The United Nations model tax convention and its recent developments. **Asia-Pacific Tax Bulletin**, p. 4-11, jan./fev. 2004, p. 4.

⁴⁶³ UNITED NATIONS. Secretariat. **Institutional framework for international tax cooperation... cit.**, p. 10.

No ano de 1980, essa coligação de *tax experts* sofreu algumas significativas alterações: primeiro, recebeu um novo nome (*Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters*); segundo, teve seu número de integrantes ampliado de vinte para 25 profissionais, todos oriundos de países membros (dez de economias desenvolvidas e quinze de economias em desenvolvimento e/ou em transição), selecionados a critério do secretário geral, garantida a representação de diferentes regiões geográficas e sistemas tributários do mundo.⁴⁶⁴ Por meio da Resolução nº 69 de 2004 do ECOSOC, o grupo foi novamente renomeado, agora para *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, passando a ter as seguintes atribuições:

- (i) Manter sob revisão e atualização conforme a necessidade a *Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas de Dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e Em Desenvolvimento* e o *Manual para a Negociação de Tratados Tributários Bilaterais entre Países Desenvolvidos e Em Desenvolvimento*;
- (ii) Fornecer um quadro para o diálogo, com vistas a reforçar e promover a cooperação tributária internacional entre autoridades fiscais nacionais;
- (iii) Considerar como novas e emergentes questões podem afetar a cooperação internacional em matéria tributária e desenvolver avaliações, comentários e recomendações apropriadas;
- (iv) Fazer recomendações sobre capacitação e prestação de assistência técnica aos países em desenvolvimento e países de economia de transição;
- (v) Dar especial atenção aos países em desenvolvimento e países com economias em transição para lidar com todas as questões acima.⁴⁶⁵

Desde já se percebe, com essa breve descrição, uma outra grande discrepância entre a ONU e a OCDE. Diferentemente desta, aquela possui um compromisso declarado de atender aos interesses de toda sorte de países, e não apenas as economias avançadas. O que tem influenciado consideravelmente suas atividades no campo

⁴⁶⁴ *Id.* FfD Home > Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters > Overview. UN, Nova Iorque. Disponível em: <<http://www.un.org/esa/ffd/tax/overview.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013. Cf. tb. *id.* ECOSOC Resolution 1980/13. International co-operation in tax matters. 15th plenary meeting. UN, Nova Iorque, 28 abr. 1980, p. 12-13 (33). Disponível em: <http://www.un.org/sport2005/resources/un_resolutions/1980_67.pdf>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁴⁶⁵ “(i) *Keep under review and update as necessary the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries and the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries;* (ii) *Provide a framework for dialogue with a view to enhancing and promoting international tax cooperation among national tax authorities;* (iii) *Consider how new and emerging issues could affect international cooperation in tax matters and develop assessments, commentaries and appropriate recommendations;* (iv) *Make recommendations on capacity-building and the provision of technical assistance to developing countries and countries with economies in transition;* (v) *Give special attention to developing countries and countries with economies in transition in dealing with all the above issues.*” *Id.* ECOSOC Resolution 2004/69. Committee of Experts on International Cooperation on Tax Matters. 54th plenary meeting. UN, Nova Iorque, 11 nov. 2004. Disponível em: <<http://www.un.org/esa/ffd/tax/index.htm>>. Acesso em: 7 dez. 2013.

tributário. Além disso, há que se considerar a maior representatividade dos países em desenvolvimento e de economia de transição, haja vista o maior número de seus representantes no comitê de especialistas em cooperação internacional em matéria tributária.

Em suma, as principais contribuições, até o presente momento, da ONU para a disciplina do direito tributário podem ser divididas em dois grupos: 1º) um modelo de convenção e um manual ambos versando sobre bitributação, porém destinados especificamente a reger as relações díspares entre países desenvolvidos e em desenvolvimento; e 2º) mecanismos tributários para financiar o desenvolvimento no mundo, no âmbito do projeto *Financing for Development*, por meio do qual foi trazida à mesa de discussão interessantes propostas, como a de criação de uma organização tributária internacional (*International Tax Organization – ITO*) e de instituição de “tributos globais”.

6.1 DOS TRATADOS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO ENTRE PAÍSES DESENVOLVIDOS E EM DESENVOLVIMENTO

A primeira importante contribuição da ONU para a construção de um direito tributário pós-nacional se deu no campo da bitributação, a partir do momento em que passou a reunir esforços no sentido de elaborar seus próprios modelos de pactuação de acordos para prevenção de múltiplas incidências tributárias. Estou a me referir, especificamente, à *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (Convenção Modelo sobre Bitributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento – doravante “Convenção Modelo ONU”), datada de 1980, e ao anteriormente confeccionado Manual para Negociação de Tratados Tributários Bilaterais entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento (*Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*), de 1979.⁴⁶⁶ Ambos esses instrumentos normativos, de se assegurar, são fruto de uma reação hostil dos países em desenvolvimento à convenção modelo da

⁴⁶⁶ *Id.* FfD Home > Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters > Overview... *cit.*; LESAGE, D. Global taxation after the 2002 UN Monterrey Conference... *cit.*, p. 282.

OCDE.⁴⁶⁷ Ora, tanto a convenção modelo quanto o manual de negociações produzidos pela ONU mostram-se mais benéficos a estas economias, já que privilegiam o país da fonte da renda ou onde reside o importador do capital, ao contrário do que preconiza o modelo da OCDE. Este, por outro lado, dá prioridade à tributação na residência, favorecendo países já desenvolvidos. Independentemente, cumpre destacar a relevância de ambos os modelos, seja o da ONU, seja o da OCDE, servindo ambos de inspiração para a redação da grande maioria dos tratados tributários em vigor atualmente, havendo casos, inclusive, em que os dois modelos são combinados.⁴⁶⁸

Além do combate à tributação plúrima, outra ponto comum às duas organizações internacionais é a preocupação em fomentar uma maior transparência fiscal entre os governos. Não é à toa que o art. 26 da Convenção Modelo ONU, igualmente ao art. 26 da Convenção Modelo OCDE, é dedicado ao tema “intercâmbio de informações”.⁴⁶⁹ Cotejando ambos os dispositivos, percebe-se que existem apenas duas distinções: **(1)** no primeiro parágrafo, a Convenção Modelo ONU é expressa quanto ao propósitos que inspiram os acordos de troca de informações fiscais, ao incluir uma frase dispondo que toda informação necessária à prevenção de fraude ou evasão fiscal deverá ser disponibilizada pelos Estados contratantes; **(2)** a Convenção Modelo ONU possui um parágrafo extra, de número 6, dispondo sobre a necessidade de se desenvolverem técnicas e procedimentos que tragam maior efetividade aos termos do acordo. Transcrevo abaixo o art. 26 da Convenção Modelo ONU, destacando os trechos mencionados:

Artigo 26

INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão informações previsivelmente úteis para a realização das disposições da presente Convenção ou para a administração ou aplicação das leis nacionais relativas aos tributos de qualquer natureza ou denominação instituídos em nome dos Estados Contratantes, ou de suas subdivisões políticas ou autoridades locais, desde que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. Em particular, informações que seriam úteis a um Estado Contratante na prevenção de fraude ou a evasão desses impostos deverão ser

⁴⁶⁷ *Loc. cit.* KOSTERS, B. The United Nations Model Tax Convention and its recent developments... *loc. cit.* STEWART, M. Global trajectories of tax reform... **Harv. Int'l L. J.**... *cit.*, p. 161-162; MOREIRA, A. M. Dupla imposição internacional... *cit.*, p. 5.

⁴⁶⁸ LESAGE, D. Global taxation after the 2002 UN Monterrey Conference... *loc. cit.*

⁴⁶⁹ Cf. UNITED NATIONS. **Model double taxation convention between developed and developing countries**. Nova Iorque: United Nations, 2011.

trocadas. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos artigos 1 e 2.

2. Qualquer informação recebida nos termos do parágrafo 1 por um Estado Contratante será tratada como segredo do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna deste estado e só poderá ser revelada a pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregados do lançamento ou arrecadação, da aplicação ou garantia de observância, da decisão de recursos, relativamente aos tributos referidos no parágrafo 1, ou à fiscalização dos itens acima. Tais pessoas ou autoridades utilizarão as informações somente para tais fins. Podem divulgar as informações em audiências públicas em tribunais ou em decisões judiciais.

3. Em nenhum caso o disposto nos parágrafos 1 e 2 pode ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação:

a) de adotar medidas administrativas contrárias à sua legislação e prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;

b) de fornecer informações que não são obtidas com base na sua legislação ou no curso normal da administração desta ou na do outro Estado Contratante;

c) de fornecer informações reveladoras de segredos econômicos, industriais, comerciais ou profissionais ou relativos a processos comerciais, ou informações, cuja divulgação seria contrária à ordem pública (*ordre public*).

4. Se a informação é solicitada por um Estado Contratante em conformidade com este artigo, o outro Estado Contratante usará seus meios de coleta de informações para obter as informações solicitadas, mesmo que aquele outro estado possa não precisar de tais informações para seus próprios fins tributários. A obrigação contida na frase anterior está sujeita às limitações do parágrafo 3, mas em nenhum caso tais limitações podem ser interpretadas para permitir que um Estado Contratante se recuse a fornecer informações, apenas porque não tem interesses internos em tais informações.

5. Em nenhum caso as disposições do parágrafo 3 serão interpretadas de forma a permitir que um Estado Contratante se recuse a fornecer informações, apenas porque a informação é mantida por um banco, outra instituição financeira, pessoa designada ou atuando em uma agência ou como fiduciário, ou porque se relaciona com uma participação no capital de uma pessoa.

6. As autoridades competentes deverão, por meio de consultas, desenvolver métodos e técnicas apropriados relativos às matérias em relação às quais deverão ser realizadas as trocas de informações nos termos do parágrafo 1.⁴⁷⁰

⁴⁷⁰ “Article 26 EXCHANGE OF INFORMATION 1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. In particular, information shall be exchanged that would be helpful to a Contracting State in preventing avoidance or evasion of such taxes. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2. 2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and it shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. 3. In no case shall the provision of paragraphs 1 and 2 construed so as to impose on a Contracting State the obligation: (a) To carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State; (b) To supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State; (c) To supply information which would disclose

Como afirma HELENO TAVEIRA TÔRRES, “[a] organização do modelo da ONU é, guardadas as devidas proporções, quase uma cópia daquele da OCDE, seja na subdivisão dos capítulos que o compõem, seja quanto ao objeto dos específicos artigos [...]”.⁴⁷¹ Constatou-se, a toda evidência, que a ONU acabou totalmente cooptada pela OCDE, fracassando nas suas propaladas pretensões de (re)distribuir, de modo mais equânime, o poder tributário entre países que se encontram em situações econômicas díspares.

6.2 DO PROJETO “FINANCIAMENTO PARA O DESENVOLVIMENTO” (FINANCING FOR DEVELOPMENT): O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE COMBATE À POBREZA MUNDIAL

Possivelmente, a maior contribuição da ONU para o debate tributário global foi o projeto Financiamento para o Desenvolvimento (*Financing for Development*), o qual resultou em duas grandes conferências internacionais; uma, em Monterrey, México, no ano de 2002, e outra, em Doha, Qatar, no ano de 2008. Foi a partir dessas conferências que se inaugurou a ideia de governança tributária global, dada a necessidade de cooperação tributária internacional.⁴⁷² Ao término da conferência de Monterrey, foi elaborado um documento denominado Consenso de Monterrey (*Monterrey Consensus*), exprimindo as medidas acordadas entre os países membros da ONU, com ênfase à necessidade de cooperação internacional em matéria tributária:

[...] Reforçar a cooperação tributária internacional, por meio de um diálogo reforçado entre as autoridades fiscais nacionais e de uma maior coordenação do trabalho de entidades multilaterais em causa e relevantes organizações

*any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public). 4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information. 5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person. 6. 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.” UNITED NATIONS. **Model double taxation convention between developed and developing countries...** *cit.*, p. 32-33.*

⁴⁷¹ TÔRRES, H. **Pluriritributação internacional sobre as rendas das empresas...** *cit.*, p. 547.

⁴⁷² LESAGE, Dries. **Global taxation after the 2002 UN Monterrey Conference...** *cit.*, p. 287.

regionais, dando especial atenção às necessidades dos países em desenvolvimento e países com economias em transição; [...]⁴⁷³

Os compromissos firmados no *Consenso de Monterrey* foram reiterados na conferência de Doha, em um documento que ficou conhecido como a Declaração de Doha (*Doha Declaration*), enfatizando-se, mais uma vez, a necessidade de cooperação internacional tributária:

16. Continuaremos a realizar reformas fiscais, incluindo reformas tributárias, o que é essencial para melhorar as políticas macroeconômicas domésticas e mobilizar recursos públicos. Também continuaremos a melhorar processos orçamentários e a aumentar a transparência da gestão financeira pública e da qualidade dos gastos. Vamos intensificar os esforços para aumentar as receitas fiscais mediante sistemas tributários modernizados, arrecadação mais eficiente de tributos, ampliando as bases de cálculo e combatendo eficazmente a evasão fiscal. Vamos realizar esses esforços com uma visão abrangente para tornar os sistemas tributários mais pró-pobre. Embora cada país é responsável pelo seu sistema tributário, é importante apoiar esforços nacionais nestas áreas, fortalecendo a assistência técnica e reforçando a cooperação internacional e a participação na abordagem de questões tributárias internacionais, inclusive na área da bitributação. Neste sentido, reconhecemos a necessidade de continuar a promover a cooperação internacional em matéria tributária, e solicitar ao Conselho Econômico e Social que analise o fortalecimento de arranjos institucionais, incluindo o Comitê de Especialistas sobre Cooperação Internacional em Matéria Tributária da Organização das Nações Unidas.⁴⁷⁴

Mas as propostas que se circunscreveram à matéria tributária, de índole internacional, não pararam por aí. Foram ainda objeto de debate, pelos presentes nos encontros promovidos pela ONU, outros dois (audaciosos) projetos, que prometiam

⁴⁷³ “[...] *Strengthen international tax cooperation, through enhanced dialogue among national tax authorities and greater coordination of the work of the concerned multilateral bodies and relevant regional organizations, giving special attention to the needs of developing countries and countries with economies in transition; [...]*” UNITED NATIONS. **Monterrey Consensus on the International Conference on Financing for Development**. Report of the International Conference on Financing for Development. A/CONF. 198/11, chapter 1, resolution 1, annex. Monterrey, México, 18-22 mar. 2002. Nova Iorque: United Nations, 2003.

⁴⁷⁴ “16. *We will continue to undertake fiscal reform, including tax reform, which is key to enhancing macroeconomic policies and mobilizing domestic public resources. We will also continue to improve budgetary processes and to enhance the transparency of public financial management and the quality of expenditures. We will step up efforts to enhance tax revenues through modernized tax systems, more efficient tax collection, broadening the tax base and effectively combating tax evasion. We will undertake these efforts with an overarching view to make tax systems more pro-poor. While each country is responsible for its tax system, it is important to support national efforts in these areas by strengthening technical assistance and enhancing international cooperation and participation in addressing international tax matters, including in the area of double taxation. In this regard, we acknowledge the need to further promote international cooperation in tax matters, and request the Economic and Social Council to examine the strengthening of institutional arrangements, including the United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters.*” *Id.* **Doha Declaration on Financing for Development**: outcome document of the follow-up International Conference on Financing for Development to review the implementation of the Monterrey Consensus. Doha, 29 nov. - 2. dez. 2008. Nova Iorque: United Nations, 2009, p. 8-9.

solucionar diversos dos problemas enfrentados pelos países do mundo, enfocada a questão do desenvolvimento. O primeiro deles consistia na criação da já aludida ITO, ao passo que o segundo, intimamente conectado àquele, versou sobre a possibilidade de se criarem “tributos globais”.

6.2.1 A “Organização Tributária Internacional”(International Tax Organization)

Em antecipação à *Conferência de Monterrey*, a ONU designou um comitê especial (o *Preparatory Committee for the High-level International Intergovernmental Event on Financing for Development*), incumbido de preparar estudos sobre possíveis tópicos—pertinentes ao tema do desenvolvimento—que mereciam ser debatidos durante o encontro. À apreciação desse comitê, o então secretário geral da ONU, KOFI ANNAN, submeteu um relatório (*Report of the Secretary-General to the Preparatory Committee for the High-level International Intergovernmental Event on Financing for Development*) de sua autoria que, refletindo o posicionamento do FMI, do Banco Mundial e da OMC, tinha como uma de suas principais sugestões (no campo tributário) a criação da ITO ou, pelo menos, o fortalecimento do grupo *ad hoc* que vinha se ocupando dessas questões até aquele momento—posteriormente substituído pelo *Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária*.

140. Existe la creciente necesidad de mejorar los dispositivos de cooperación entre las autoridades fiscales nacionales. El aumento de la interdependencia económica y financiera internacional está obligando a las autoridades nacionales a instaurar y aplicar diversos instrumentos fiscales. Los gobiernos tropiezan cada vez con más limitaciones de la competencia internacional tanto en cuanto a las formas impositivas como a los tipos impositivos que pueden aplicar. El mejoramiento de la cooperación internacional entre las autoridades fiscales contribuiría, entre otras cosas, a reducir las posibilidades de evasión fiscal, contribuiría a mitigar la inestabilidad de las corrientes de capitales a que están a veces sometidos los países en desarrollo y establecería incentivos y desincentivos fiscales en apoyo de los bienes públicos, como la evitación del agotamiento de los bienes comunales mundiales.

141. Esas metas exigen grandes mejoras en la cooperación internacional en los asuntos de tributación. Existen foros en organizaciones de miembros reducidos para tratar de estas cuestiones desde los puntos de vista de sus miembros, en particular la OCDE. Además, la tributación se aborda a nivel de expertos en foros de las Naciones Unidas, en particular el Grupo Ad Hoc de Expertos sobre cooperación internacional en asuntos fiscales y determinados grupos de expertos sobre contabilidad y otros asuntos conexos que son convocados por la UNCTAD. No obstante, aunque la OCDE, por ejemplo, ha emprendido varias actividades de extensión con países no miembros, en la actualidad no existe ningún foro intergubernamental mundial

que examine las cuestiones fiscales con carácter regular que pueda situar el debate fiscal en un contexto más amplio, incluso de desarrollo.

142. Para llenar este vacío, una organización internacional de cooperación en asuntos fiscales podría agrupar los diversos esfuerzos internacionales relacionados con los impuestos en una única entidad. Esa organización internacional amplia podría constituir un foro mundial de debate y cooperación en asuntos fiscales, con inclusión de la utilización compartida de las experiencias nacionales en materia de tributación; la elaboración de definiciones, criterios y normas de política fiscal, administración y asuntos conexos; la determinación de las tendencias y los problemas fiscales nacionales; la presentación de informes sobre los impuestos; y la prestación de asistencia técnica a las autoridades fiscales nacionales, particularmente a las de los países en desarrollo y de economías en transición. Se han presentado otras propuestas menos ambiciosas, entre ellas el fortalecimiento del Grupo Ad Hoc de Expertos sobre cooperación internacional en asuntos fiscales.⁴⁷⁵

ANNAN designou ainda um painel (*High-Level Panel on Financing for Development*), sob a direção de ERNESTO ZEDILLO, ex-presidente do México (1994-2000), “[...] encargado de recomendar estrategias para la movilización de los recursos necesarios para acelerar el crecimiento equitativo y sostenible de los países en desarrollo, así como de las economías en transición, y para dar cumplimiento a los compromisos en materia de pobreza y desarrollo consagrados en la Declaración del Milenio de las Naciones Unidas.”⁴⁷⁶ Das mãos desse painel, foi entregue o *Relatório Zedillo*, que igualmente recomendava aos países membros da ONU considerarem a criação da ITO.

12. El Grupo recomienda que la comunidad internacional considere los posibles beneficios que reportaría una Organización Tributaria Internacional. Con ella se contemplarían numerosas necesidades surgidas a medida que la mundialización iba socavando el principio de territorialidad en el que se basaban los códigos tributarios tradicionales. Los países en desarrollo se beneficiarían especialmente de la asistencia técnica en materia de administración tributaria, el intercambio de información tributaria que permitiría gravar los capitales expatriados, una tributación unitaria que frustrase el uso abusivo de los precios de transferencia [...]

Cuando menos, semejante organización podría acopiar estadísticas, determinar tendencias y problemas, presentar informes, brindar asistencia técnica y constituir un foro de intercambio de ideas y elaboración de normas de política fiscal y administración tributaria. Podría emprender la vigilancia de la evolución fiscal del mismo modo que el FMI tiene una vigilancia de las

⁴⁷⁵ NACIONES UNIDAS. Informe del Secretario General al Comité Preparatorio de la Reunión Intergubernamental e Internacional de Alto Nivel sobre la Financiación del Desarrollo. **Asamblea General**. Comité Preparatorio de la Reunión Intergubernamental e Internacional de Alto Nivel sobre la Financiación del Desarrollo. A/AC.257/12. Nova Iorque, 18 dez. 2000, p. 56-57.

⁴⁷⁶ ANNAN, Kofi. Carta de fecha de 25 de junio de 2001 dirigida al Presidente de la Asamblea General por el Secretario General. In: NACIONES UNIDAS. Asamblea General. **Informe del Grupo de Alto Nivel sobre la Financiación para el Desarrollo**. Quincuagésimo quinto período de sesiones. Tema 101 del programa. Examen intergubernamental e internacional de alto nivel del tema de la financiación del desarrollo. A/55/1000. Nova Iorque, 26 jun. 2001.

políticas macroeconómicas. Yendo más lejos, podría emprender negociaciones con paraísos fiscales para persuadirlos a desistir de una perniciosa competencia tributaria. Análogamente, podría tomar la iniciativa para retringir la competencia tributaria destinada a atraer a empresas transnacionales, competencia que, como se ha indicado anteriormente, tiene por consecuencia frecuente que el inversionista extranjero se quede con la parte del león de los beneficios de las inversiones extranjeras directas. Desde un punto de vista algo más ambicioso, una organización fiscal internacional podría elaborar procedimientos de arbitraje cuando surjan fricciones entre países sobre cuestiones fiscales. Y aun sería más ambicioso patrocinar un mecanismo de participación multilateral en información fiscal, como el ya existente en la OCDE, de suerte que se reduzca la posibilidad de evasión de impuestos sobre ingresos por inversiones en el extranjero. Tal vez más ambicioso sería tratar en su debido momento de elaborar y realizar un acuerdo internacional sobre una fórmula de tributación unitaria de empresas multinacionales.⁴⁷⁷

A proposta, no entanto, não obteve aprovação suficiente dos governos e acabou sendo totalmente deixada de lado. Em uma palestra proferida na Universidade de Trento, TANZI, um de seus maiores apoiadores,⁴⁷⁸ revelou que o grande responsável pela rejeição da proposta de criação da ITO foi a OCDE. Por meio de forte pressão política, inclusive, de *lobby* junto ao G7, a OCDE conseguiu retirar de pauta a proposta de repassar para uma outra entidade o papel de coordenar a tributação mundial, mantendo-se na liderança.

Na verdade, eu gostaria de passar para vocês algumas informações interessantes. Kofi Annan tinha se apaixonado com esta ideia, não pelas minhas razões, mas por suas próprias razões. A Organização das Nações Unidas estava preocupada em como obter receitas para financiar suas atividades. Se os americanos não gostam do que as Nações Unidas estão a fazer, eles não transferem suas contribuições para a ONU, como foi o caso durante muito tempo. Por isso, a Organização das Nações Unidas gostou do conceito do imposto Tobin ou de outros impostos desse tipo. Havia a ideia de instituir um imposto sobre passagens aéreas, cujas receitas poderiam ser transferidas para uma organização internacional que, por sua vez, serviria para financiar a Organização das Nações Unidas. Kofi Annan introduziu esta proposta no relatório que ele iria apresentar em Monterrey no México há dois anos quando ocorreu essa grande reunião internacional sobre desenvolvimento econômico. Mas assim que a OCDE ficou sabendo do que estava acontecendo, começou a pressionar o G7 e conseguiu que esta proposta fosse removida. Daí o relatório que Kofi Annan apresentou em Monterrey não mais conter esta proposta. [...] Talvez um dia se possa chegar a um ponto em que os norte-americanos, os britânicos, os italianos, *etc.*

⁴⁷⁷ NACIONES UNIDAS. Asamblea General. **Informe del Grupo de Alto Nivel sobre la Financiación para el Desarrollo...** *cit.*, p. 9, 70, 71. Por detrás da ideia da ITO, estavam, além de Ernesto Zedillo e Kofi Annan, outras duas autoridades: VITO TANZI, ex-diretor do FAD do FMI, e FRANCIS HORNER, ex-funcionário da OCDE. SPENCER, D. E. *The United Nations... cit.*, p. 234 *et seq.*

⁴⁷⁸ Cf. TANZI, Vito. Is there a need for a world tax organization? *In*: RAZIN, Assaf; SADKA, Efraim (orgs.). **The economics of globalization: policy perspectives from public economics.** Cambridge: Cambridge University Press, 1999, p. 173-186. Além de TANZI, outro grande apoiador da ITO é FRANCIS HORNER, que ocupou altos cargos na OCDE. SPENCER, D. E. *The United Nations... cit.*, p. 234 *et seq.*

estejam dispostos a ceder um pouco de seu poder político para uma organização internacional, a fim de impor alguns impostos. Como, por exemplo, os impostos ambientais sobre consumo de energia, a fim de financiar os bens públicos a nível internacional. Uma organização pode ser útil também a esse respeito.⁴⁷⁹

Apesar disso, mesmo não tendo alçado voo, a mera sugestão de criação de um organismo supranacional com competência para disciplinar questões tributárias acabou produzindo outros importantes resultados. A ideia impulsionou a ONU, por exemplo, a reestruturar o seu *Grupo Ad Hoc de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária* (hoje chamado de *Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária*), ampliando suas atividades.

6.2.2 Os “tributos globais”

O referido *Relatório Zedillo* avançou, outrossim, em outra frente. Como uma de suas preocupações centrais, recomendou o aprofundamento de estudos acerca da viabilidade de instituição de fontes tributárias de plano internacional, com a finalidade de financiar os denominados “bens públicos globais ou comuns ou gerais” (*global public goods*). Cuida-se, aqui, do conceito de *public goods*, gerida no seio das ciências econômicas para tratar daqueles bens que estão disponíveis a todos os membros de uma comunidade e cuja utilização não pode ser restringida, porém projetado para além do contexto nacional. Um conceito que, em tempos globais, traduz perfeitamente a noção daquilo que não pode ser reivindicado com exclusividade por nenhum Estado e que, ao

⁴⁷⁹ “*In fact I would like to pass on some interesting information to you. Kofi Annan had fallen in love with this idea, not for my reasons but for reasons of his own. The United Nations were preoccupied with how to obtain the revenues to finance their activities. If the Americans don’t like what the United Nations are doing they do not transfer their contributions to the UN as was the case for a long time. For this reason the United Nations liked the idea of a Tobin tax or of other taxes of this kind. There was the idea to impose a tax on airplane tickets, the revenues of which might be transferred to an international organisation that in turn would fund the United Nations. Kofi Annan introduced this proposal in the report he was supposed to present at Monterey in Mexico two years ago when there was this big international meeting on economic development. But once the OECD got wind of what was going on it started to lobby the G7 and succeeded in having this proposal removed. Hence the report Kofi Annan presented at Monterey no longer contained this proposal. Perhaps one day one would arrive at a point where the Americans, the British, the Italians, etc. would be willing to cede a bit of their political power to an international organisation in order to impose some taxes. Like for example environmental taxes on energy consumption in order to finance public goods at the international level. Such an organisation might be helpful also in this respect.*” TANZI, Vito. Globalisation and coordination of fiscal policies. In: GLOBALISATION AND INTERNATIONAL HARMONISATION OF TAX SYSTEMS. Proceedings of a conference organized by the School of International Studies. *Anais...* Universidade de Trento, maio 27 2004, p. 11-13.

mesmo tempo, todos têm a responsabilidade de fornecer ou preservar. Nos termos do relatório:

Se aduce en el informe que existen buenos motivos para una financiación internacional de los bienes públicos generales, y entre los bienes que pertenecen a esa categoría se enumeran el mantenimiento de la paz, la prevención de enfermedades contagiosas, la investigación de medicamentos, vacunas y cultivos agrícolas tropicales, la prevención de emisiones de clorofluorocarbonos (CFC), la limitación de emisiones carbónicas y la conservación de la biodiversidad. La tarea emprendida en los siguientes párrafos consiste en facilitar un cálculo aproximado de la escala deseable de gastos en estos bienes. Ese cálculo ciertamente lleva consigo mucha incertidumbre.⁴⁸⁰

Uma vez aceita o argumento de que existem *global public goods*, fica mais fácil defender a necessidade de criação de instrumentos globais para administrá-los e protegê-los. Nesse sentido, o *Relatório Zedillo* propôs a instituição de “tributos globais”, como mecanismo necessário ao custeio da prestação dos tais “bens públicos globais”:

La Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo debería estudiar la conveniencia de crear una fuente tributaria internacional adecuada para financiar el suministro de bienes públicos mundiales. Se ha sugerido que podría ser una fuente de esa índole un impuesto sobre las transacciones monetarias, pero el Grupo llegó a la conclusión de que se necesitaba seguir realizando rigurosos estudios técnicos para resolver las dudas acerca de la viabilidad de dicho impuesto. Sería una mejor posibilidad que todos los países convinieran en imponer un nivel mínimo de tributación sobre el consumo de combustibles fósiles (un impuesto sobre el carbono) como forma de luchar contra el calentamiento mundial.⁴⁸¹

Essa sugestão foi extremamente importante por ter reavivado uma antiga proposta, que fora apresentada ainda na década de 70 pelo ganhador do “Nobel de Economia” de 1981, o então professor da Universidade Yale JAMES TOBIN (1918-2002), no sentido de se criar um imposto incidente sobre transações financeiras internacionais—que, em homenagem ao seu idealizador, foi nomeado de “imposto Tobin” (*Tobin tax*).⁴⁸² Precisamente nessa linha, o *Relatório Zedillo* fez a seguinte recomendação:

⁴⁸⁰ NACIONES UNIDAS. Asamblea General. **Informe del Grupo de Alto Nivel sobre la Financiación para el Desarrollo...** *cit.*, p. 76.

⁴⁸¹ *Ibid.*, p. 9.

⁴⁸² TOBIN, James. **The new economics one decade older**. Princeton: Princeton University Press, 1974. Para um aprofundamento nas discussões em torno do *Tobin tax*, cf. HAG, Mahbub ul; KAUL, Inge; GRUNBERG, Isabelle (orgs.). **The Tobin tax: coping with financial volatility**. Nova Iorque e Oxford: Oxford University Press, 1996. Uma interessante defesa de sua criação foi apresentada por FRANÇOIS CHESNAIS, como mecanismo de contenção do capitalismo global. Cf. CHESNAIS, François. **Tobin or not Tobin?** Porque tributar o capital financeiro em apoio aos cidadãos. Trad. por Francisco Ribeiro

La comunidad internacional debería considerar si redundaría en el interés común el suministro de recursos estables y contractuales para los fines indicados. Políticamente, el establecimiento de tributos para resolver problemas mundiales será mucho más difícil que para fines puramente internos. Aunque sólo sea por su propio interés, todas las partes involucradas deberían considerar la posibilidad de recurrir a nuevas fuentes de financiación. En particular, se ha propuesto frecuentemente como nueva fuente de financiación un impuesto sobre las transacciones monetarias (también conocido como el impuesto Tobin). El Grupo estima que se necesita seguir realizando rigurosos estudios técnicos antes de llegar a conclusiones definitivas sobre la conveniencia y la viabilidad del impuesto Tobin. Tal vez sea más promisorio un impuesto sobre el carbono, es decir, un impuesto sobre el consumo de combustibles fósiles, conforme a tipos impositivos que reflejaran la contribución de tales combustibles a las emisiones de CO₂.⁴⁸³

Ainda que não tendo sido visto com bons olhos à época de sua propositura—quando reinava o pensamento econômico neoliberal—, o “imposto Tobin” recebeu, a partir da iniciativa da ONU, apoio de relevantes setores da comunidade internacional. Além dos responsáveis por ressuscitar a audaz sugestão de TOBIN, é de se destacar a apresentação de dois importantes relatórios subscritos por importantes países. O primeiro foi elaborado pelo governo francês, a pedido do então presidente JACQUES CHIRAC, em carta enviada, em 21 de outubro de 2003, ao inspetor geral JEAN PIERRE LANDAU. A solicitação de preparação de um estudo sobre as possibilidades da tributação global foi atendida com o relatório *Les Nouvelles Contributions Financières Internationales*—mais conhecido como *Relatório Landau*.⁴⁸⁴ No mesmo ano em que esse estudo foi apresentado, em 2004, o relatório *Action Against Hunger and Poverty*, de iniciativa de nosso então presidente LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA, com o apoio dos governos chileno, francês e espanhol, foi apresentado, passando a ser chamado de *Relatório Lula*.⁴⁸⁵ Ambos os relatórios sugerem novas fontes de arrecadação ao nível internacional que poderiam ser utilizadas para financiar os projetos de desenvolvimento e combate à pobreza da ONU. Vejamos as espécies tributárias apresentadas em cada um dos relatórios.⁴⁸⁶

Ferreira, Gustavo Maia Jr., Rúbia Prates Goldini e Teresa van Acker, apres. por Maria da Conceição Tavares. São Paulo: Unesp, 1999.

⁴⁸³ *Ibid.*, p. 6.

⁴⁸⁴ GROUPE DE TRAVAIL PRÉSIDIÉ PAR JEAN-PIERRE LANDAU. **Les nouvelles contributions financières internationales**: rapport au Président de la République. Paris: La documentation Française, 2004 (Collection des Rapports Officiels).

⁴⁸⁵ TECHNICAL GROUP ON INNOVATIVE FINANCING MECHANISMS. **Action against hunger and poverty**. *S.l.*: set. 2004.

⁴⁸⁶ SPENCER, D. E. The United Nations... *cit.*, p. 251 *et seq.*

“RELATÓRIO LANDAU”

- impostos sobre operações financeiras (v.g., operações cambiais e operações com valores mobiliários);
- impostos relacionados ao meio ambiente;⁴⁸⁷
- impostos sobre o transporte aéreo e marítimo;
- impostos relacionados a objetivos planetários comuns;
- impostos sobre o comércio de armas;
- uma sobrecarga tributária sobre lucros corporativos de multinacionais; e
- impostos sobre o fluxo monetário para países com sigilo bancário.

“RELATÓRIO LULA”

- impostos sobre operações financeiras (v.g. operações cambiais na fase de pagamento/liquidação); e
- impostos sobre o comércio de armas.

Até a presente data, nenhum desses “tributos globais” deixou o papel—assim como também nunca foi criada a alvitrada ITO. Mas nem por isso deve-se deixar de reconhecer o valor dessas revolucionárias propostas. O simples fato de que os países já estão hoje discutindo a possibilidade de criação de “instrumentos transnacionais” especificamente voltados à regulamentação de matéria tributária—e, no caso da ONU, com propósitos louváveis de redução das desigualdades socioeconômicas entre os países do mundo—, demonstra, não é de se duvidar, a existência de um promissor “debate global”. O que significa dizer que, como venho defendendo, o direito tributário não mais se resume a uma questão interna, de interesse exclusivo de cada um dos Estados-nação. Apresenta-se agora, de uma perspectiva centrada no diálogo e na comunicação entre nações, como uma concertação entre diversos atores, numa nova

⁴⁸⁷ Uma defesa da tributação da exploração de recursos naturais, com finalidade redistributiva e de combate à pobreza mundial, é apresentada pelo rawlsiano THOMAS W. POGGE. Sob o nome de Dividendo Global de Recursos, o filósofo alemão, atual professor da Universidade Yale e um dos maiores especialistas contemporâneos em justiça global, sustenta que Estados deveriam contribuir toda vez que utilizassem ou vendessem recursos naturais. Cf. POGGE, Thomas. *Eradicating systemic poverty: brief for a global resources dividend*. In: *id. World poverty and human rights*. 2ª ed. Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2008, p. 201-221.

fase (um novo momento histórico) para se repensar o tributo. Segue-se daí, também, a reformulação de (velhos) conceitos, como já se verifica no caso do poder soberano tributário.

CAPÍTULO 7

A ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO (OMC) COMO FONTE DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A OMC, com personalidade jurídica de direito internacional público, foi criada em 1º de janeiro de 1995,⁴⁸⁸ por ocasião da assinatura, na cidade de Marraqueche, no Marrocos, do Acordo de Estabelecimento da Organização Mundial do Comércio (também conhecido como Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio), que acompanha a Ata Final que Incorpora os Resultados das Negociações Comerciais Multilaterais da Rodada Uruguai (doravante, Ata Final).⁴⁸⁹ Com o escopo de “[...] ajudar os produtores de bens e serviços, exportadores e importadores a realizarem seus negócios [...]”,⁴⁹⁰ constitui a OMC a “[...] única organização internacional global que trata das regras do comércio entre as nações [...]”,⁴⁹¹ sendo integrada por 159 membros (desde 2 de março de 2012), sem mencionar diversos observadores.⁴⁹²

À primeira vista, pode-se pensar que os acordos comerciais multilaterais celebrados no âmbito da OMC não tenham o condão de impactar o direito tributário dos Estados membros, já que as normas veiculadas nesses acordos voltam-se

⁴⁸⁸ Sobre a OMC, cf. MARLIKAR, Amrita. **The World Trade Organization**: a very short introduction. Oxford: Oxford University Press, 2005.

⁴⁸⁹ WORLD TRADE ORGANIZATION. Home > The WTO > What is the WTO? > Understanding the WTO > The GATT years: from Havana to Marrakesh. **WTO**, Genebra. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact4_e.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013. Sobre a Rodada Uruguai de Negociação Comerciais Multilaterais, cf. *id.* Home > The WTO > What is the WTO? > Understanding the WTO > The Uruguay Round. **WTO**, Genebra. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact5_e.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013. No Brasil, a Ata Final foi promulgada mediante decreto presidencial, ao qual encontra-se apensada. Cf. BRASIL. Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994. Promulgo a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. **Planalto**, Brasília, DF, 31 dez. 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D1355.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁴⁹⁰ WORLD TRADE ORGANIZATION. Home > The WTO > What is the WTO? **WTO**, Genebra. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/whatis_e.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013. Cf. Artigos II:1 e III do Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio. MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio. **MDIC**, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁴⁹¹ WORLD TRADE ORGANIZATION. **What is the WTO?**... *cit.*

⁴⁹² Os mais recentes país a integrarem a OMC são a República Democrática Popular Lau e Tadjiquistão. WORLD TRADE ORGANIZATION. Understanding the WTO: the organization. Home > The WTO > What is the WTO? > Understanding the WTO > Members and observers. **WTO**, Genebra. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/org6_e.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

especificamente à regulamentação do comércio internacional, constituindo parte integrante do direito internacional econômico. Ocorre que inúmeras são as situações em que práticas comerciais e políticas tributárias se confundem, produzindo os mesmos efeitos restritivos à livre circulação de mercadorias e serviços. Como bem observa ALVIN C. WARREN:

Embora os regimes jurídicos aplicáveis tenham se desenvolvido separadamente, há muitos paralelos e sobreposições entre comércio internacional e tributação. Mais fundamentalmente, há uma estreita relação entre o *déficit* comercial de um país (ou excedente) e seu investimento líquido estrangeiro. Por exemplo, uma nação com exportações líquidas como os EUA provavelmente financiará o seu *déficit* comercial com uma promessa de pagar os estrangeiros no futuro, aumentando assim a entrada de investimento estrangeiro direto. Políticas comerciais que afetam as importações, dessarte, terão efeitos semelhantes a políticas tributárias que afetam o investimento internacional. Há muitas outras sobreposições entre tributos e comércio exterior que só agora estão começando a ser exploradas, tanto na teoria quanto na prática. Impostos distorcivos sobre o comércio exterior, por exemplo, podem ser compensados na prática por impostos distorcivos internos. Na teoria do comércio, há muito tempo tem-se afirmado que os impostos de importação não devem levar o país exportador a responder com subsídios à exportação, porque o país importador está se prejudicando por tributar importações. Aplicar este raciocínio à tributação poderia levar à conclusão de que um país exportador de capital não deve responder à tributação de um país importador de capital com subsídios para a exportação de capital, possivelmente afastando a prática padrão de isentar a renda estrangeira ou conceder crédito a impostos estrangeiros. Uma sobreposição que é familiar à tributação interna é a possibilidade de substituição entre subsídios à produção e incentivos fiscais, ambos sujeitos ao Acordo de Subsídios da OMC. Outra potencial equivalência é entre um imposto sobre o comércio exterior e um imposto de consumo conjugado com um subsídio à produção. Ainda uma outra equivalência possível é entre um imposto geral sobre o consumo e um imposto sobre o comércio exterior cumulado com um imposto sobre a produção interna.⁴⁹³

⁴⁹³ “Although the applicable legal regimes have developed separately, there are many parallels and overlaps between international trade and taxation. Most fundamentally, there is a close relationship between a country’s trade deficit (or surplus) and its net foreign investment. For instance, a nation with net imports, such as the United States, is likely to finance its trade deficit by promising to pay foreigners in the future, thereby increasing incoming foreign investment. Trade policies affecting imports thus will have effects similar to tax policies affecting international investment. There are many other overlaps between tax and trade that only now are beginning to be explored, in both practice and theory. Distortionary tariffs, for example, may be offset in practice by distortionary taxes. In trade theory, it has long been asserted that import tariffs should not lead the exporting country to respond with export subsidies, because the importing country is harming itself by taxing imports. Applying this reasoning to taxation could lead to the conclusion that a capital-exporting country should not respond to taxation by a capital-importing country with subsidies for capital exports, arguably ruling out the standard practice of exempting foreign income or crediting foreign taxes. One overlap that is familiar from domestic taxation is the substitutability of production subsidies and tax incentives, both of which are subject to the WTO Subsidies Code. Another potential equivalence is between a tariff and a consumption tax plus a production subsidy. Still another possible equivalence is between a general tax on consumption and a tariff plus a tax on domestic production.” WARREN, Alvin C. Income tax discrimination against international commerce. *Tax Law Review*, v. 54, p. 131-169, 2001, p. 147-148.

Nessa senda, recorda ALBERTO XAVIER que “[d]e há muito, com efeito, se celebram convenções internacionais que, versando embora essencialmente matérias de outra natureza, contemplam, acidental ou acessoriamente, disposições tributárias: basta pensar nos acordos de comércio [...]”⁴⁹⁴ Decerto, o direito tributário pode ostentar, na perspectiva do direito econômico internacional, uma barreira alfandegária ou um incentivo (fiscal) à produção e exportação, i.e., um subsídio aos agentes econômicos nacionais. Mas não é só. Ver-se-á, logo abaixo, que existem outras maneiras pelas quais a tributação acaba interferindo nas relações comerciais entre Estados-nação, afetando a competitividade no mercado mundial e distorcendo preços.

Feitas essas considerações iniciais, a primeira parte deste tópico será dedicada ao exame das normas jurídico-tributárias colhidas dos acordos comerciais multilaterais firmados junto à OMC. A segunda parte, a seu turno, se ocupará dos casos emblemáticos, com discussões de fundo em matéria tributária, que foram submetidos ao Sistema de Solução de Controvérsias da OMC. Da análise desse julgados e das medidas adotadas pelos condenados, será possível aferir os reflexos concretos gerados pela jurisprudência dos órgãos julgadores da OMC nos sistemas tributários dos Estados-membros. Com isso, espera-se que a intrincada relação entre direito tributário e direito internacional econômico se torne mais clara.

7.1 DA TRIBUTAÇÃO ADUANEIRA OU ALFANDEGÁRIA (*TARIFFS*)

Por certo, uma das questões mais aventadas nas rodadas de negociações comerciais multilaterais promovidas pela OMC diz respeito ao que se pode referir como “direitos aduaneiros ou alfandegários”, expressão que abarca impostos de importação e exportação, mais conhecidos pelo termo inglês “*tariff*”. Embora regras do comércio internacional, desde as mais remotas, sempre se ocuparam dessas espécies tributárias,⁴⁹⁵ esclarecem ANDREW T. GUZMAN e JOOST H. B. PAUWELYN que a OMC não proíbe de plano a instituição de impostos que onerem a exportação ou a importação, restringindo

⁴⁹⁴ XAVIER, A. **Direito tributário internacional do Brasil...** *Cit*, p. 95. Sobre uma discussão a respeito das vantagens/desvantagens em se celebrar acordos de comércio internacional que abordam questões tributárias, cf. SLEMROD, Joel; AVI-YONAH, Reuven. (How) Should trade agreements deal with income tax issues? *Tax Law Review*, v. 55, p. 533-554, 2002.

⁴⁹⁵ GUZMAN, Andrew T.; PAUWELYN, Joost H. B. **International trade law**. Nova Iorque: Aspen Publishers, 2009, p. 165.

o comércio exterior.⁴⁹⁶ Pelo contrário, é até mesmo preferível, aos olhos da OMC, que essas medidas sejam adotadas, por serem mais transparentes, viabilizando um maior controle. Ao invés de buscar abolir tributos que limitem o livre comércio, a OMC, hasteando a bandeira do desenvolvimento, esforça-se em incentivar a redução ou flexibilização gradativa de toda e qualquer barreira alfandegária, com vistas à liberalização do fluxo de mercadorias e serviços.

Neste ponto, uma advertência há de ser feita. Como alerta MIRANDA STEWART, a redução de impostos sobre comércio exterior nem sempre contribui para o desenvolvimento dos países.⁴⁹⁷ Em se tratando de países mais pobres (em desenvolvimento ou de economia de transição), que têm como uma de suas mais expressivas fontes de arrecadação a tributação das importações, abrir mão desses tributos seria demasiadamente prejudicial.

Seja como for, a tributação na aduana encontra-se disciplinada, no âmbito da OMC, pelo Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio de 1994 (*General Agreement on Tariffs and Trade 1994 – GATT/1994*)—um dos documentos do Anexo 1A da Ata Final—que incorpora as disposições do antigo Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio de 1947 (*General Agreement on Tariffs and Trade 1947 – GATT/1947*).⁴⁹⁸ No Artigo II do GATT/1947, agora integrado ao GATT/1994, encontram-se previstas as chamadas “listas de concessões”, assim compreendidas as “[l]ista[s] vinculante[s] de alíquotas de tributos aduaneiros [...]”.⁴⁹⁹ Uma vez submetidas tais listas por cada signatário do acordo, as alíquotas nelas discriminadas passam a obrigar o respectivo Estado, que deve honrar com o compromisso de não alterá-las, e nem mesmo exigir, em relação aos produtos importados, outros encargos além daqueles já previstos.⁵⁰⁰ E mais: por determinação do Artigo I:1 do GATT/1947

⁴⁹⁶ *Loc. cit.*

⁴⁹⁷ STEWART, Miranda. Global trajectories of tax reform... *Harv. Int'l L. J.*..., p. 161-162.

⁴⁹⁸ O GATT/1947 faz parte do ordenamento jurídico brasileiro desde 1948. Cf. BRASIL. Lei nº 313, de 30 de julho de 1948. Autoriza o Poder Executivo a aplicar, provisoriamente, o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio; reajusta a Tarifa das Alfândegas, e dá outras providências. **Planalto**, Brasília, DF, 30 ago. 1948. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/L313.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁴⁹⁹ “*List of bound tariff rates.*” WORLD TRADE ORGANIZATION. Home > The WTO > Glossary. **WTO**, Genebra. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/glossary_e/glossary_e.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁵⁰⁰ Cf. Item 1 do Artigo II: “ARTIGO II LISTAS DE CONCESSÕES 1. (a) Cada Parte Contratante concederá às outras Partes Contratantes, em matéria comercial, tratamento não menos favorável do que

(“cláusula do tratamento da nação mais favorecida”),⁵⁰¹ cada membro da OMC deve estender aos demais o mesmo tratamento tributário mais vantajoso porventura outorgado a um país, seja este signatário ou não do GATT/1994. O preceito, chamado de Cláusula MFN (*most-favored nation*), encarta um princípio de não-discriminação, inclusive no que se refere às incidências tributárias.⁵⁰² O campo de abrangência desse princípio é tão amplo que a “proibição de discriminar” foi reproduzida em outros acordos multilaterais celebrados perante a OMC, como é o caso do Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (*General Agreement on Trade in Services – GATS*),⁵⁰³ Anexo

o previsto na parte apropriada da lista correspondente, anexa ao presente Acordo. (b) Os produtos das Partes Contratantes, ao entrarem no território de outra Parte Contratante, ficarão isentos dos direitos aduaneiros ordinários que ultrapassarem os direitos fixados na Parte I da lista das concessões feitas por esta Parte Contratante, observados os termos, condições ou requisitos constantes da mesma lista. Esses produtos também ficarão isentos dos direitos ou encargos de qualquer natureza, exigidos por ocasião da importação ou que com a mesma se relacionem, e que ultrapassem os direitos ou encargos em vigor na data do presente Acordo ou os que, como consequência direta e obrigatória da legislação vigente no país importador, na referida data, tenham de ser aplicados ulteriormente. (c) Os produtos enumerados na Parte II da lista relativa a qualquer das Partes Contratantes, originários de território que, em virtude do Artigo I, goze do direito de tratamento preferencial no tocante à importação, ao serem importados, estarão isentos no território correspondente a essa lista, da parte que exceder dos direitos aduaneiros ordinários fixados na Parte II dessa Lista. observados os termos, as condições ou requisitos constantes da mesma. Esses produtos também ficarão isentos dos direitos ou encargos de qualquer natureza, exigidos por ocasião da importação ou que com a mesma se relacionem, e que ultrapassem os direitos ou encargos em vigor na data do presente Acordo ou os que, como consequência direta e obrigatória da legislação vigente na referida data, no país importador, tenham de ser aplicados ulteriormente. Nenhuma disposição do presente artigo impedirá que qualquer Parte Contratante mantenha exigências existentes na data do presente Acordo, quanto às condições de entrada dos produtos sujeitos às taxas dos direitos preferenciais.” MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio 1947 (GATT 47). **MDIC**, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁵⁰¹ “ARTIGO I TRATAMENTO GERAL DE NAÇÃO MAIS FAVORECIDA 1. Qualquer vantagem, favor, imunidade ou privilégio concedido por uma Parte Contratante em relação a um produto originário de ou destinado a qualquer outro país, será imediata e incondicionalmente estendido ao produtor similar, originário do território de cada uma das outras Partes Contratantes ou ao mesmo destinado. Este dispositivo se refere aos direitos aduaneiros e encargos de toda a natureza que gravem a importação ou a exportação, ou a elas se relacionem, aos que recaiam sobre as transferências internacionais de fundos para pagamento de importações e exportações, digam respeito ao método de arrecadação desses direitos e encargos ou ao conjunto de regulamentos ou formalidades estabelecidos em conexão com a importação e exportação bem como aos assuntos incluídos nos §§ 2 e 4 do art. III.” *Ibid.*

⁵⁰² Curioso notar que o mesmo mandamento se faz necessário internamente a um Estado federal. Tanto é verdade que a CRFB/1988, visando reprimir a guerra fiscal e preservar o federalismo brasileiro, adotou internamente, para reger as relações entre os entes federativos, o princípio da não-discriminação da procedência ou destino, coligido do disposto no art. 152: “[é] vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.” BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988... *cit.*

⁵⁰³ “Artigo II Tratamento da Nação Mais Favorecida 1. Com respeito a qualquer medida coberta por este Acordo, cada Membro deve conceder imediatamente e incondicionalmente aos serviços e prestadores de serviço de qualquer outro Membro, tratamento não menos favorável do que aquele concedido a serviços e prestadores de serviços similares de qualquer outro país. 2. Um Membro poderá manter uma medida incompatível com o parágrafo 1 desde que a mesma esteja listada e satisfaça as condições do

1B da Ata Final, e do Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual relacionados ao Comércio (*Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights – TRIPS*)⁵⁰⁴, Anexo 1C da Ata Final.

Cumprе esclarecer que a exposição da Cláusula MFN neste tópico—que trabalha especificamente as restrições à tributação aduaneira—se justifica pela frequente adoção de impostos de importação como mecanismo de discriminação de produtos importados. Nada impede, contudo, que a própria tributação interna seja utilizada com fins discriminatórios, a partir do instante em que se passa a conferir tratamento mais favorável a produtos oriundos de determinado país, em detrimento de signatários do GATT/1994. Pois é justamente o que se verificou no caso *Indonésia – Autos*, decidido pela OMC, e que será analisado mais adiante.

Por derradeiro, outro dispositivo que merece ser gizado, por repercutir no mundo tributário, é o Artigo VIII do GATT/1947, o qual também busca coibir práticas discriminatórias entre os membros da OMC. Com efeito, o dispositivo proíbe a exigência de valores a título de “emolumentos”⁵⁰⁵ em razão da prestação de “serviços

Anexo II sobre isenções ao Artigo II. 3. As disposições deste Acordo não devem ser interpretadas de forma a impedir que qualquer Membro conceda vantagens a países adjacentes destinadas a facilitar o intercâmbio de serviços produzidos e consumidos localmente em zonas de fronteira contígua.” MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços. **MDIC**, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁵⁰⁴ “ARTIGO 4 Tratamento de Nação Mais Favorecida Com relação à proteção da propriedade intelectual, toda vantagem, favorecimento, privilégio ou imunidade que um Membro conceda aos nacionais de qualquer outro país será outorgada imediata e incondicionalmente aos nacionais de todos os demais Membros. Está isenta desta obrigação toda vantagem, favorecimento, privilégio ou imunidade concedida por um Membro que: (a) resulte de acordos internacionais sobre assistência judicial ou sobre aplicação em geral da lei e não limitados em particular à proteção da propriedade intelectual; (b) tenha sido outorgada em conformidade com as disposições da Convenção de Berna (1971) ou da Convenção de Roma que autorizam a concessão tratamento em função do tratamento concedido em outro país e não do tratamento nacional; (c) seja relativa aos direitos de artistas-intérpretes, produtores de fonogramas e organizações de radiodifusão não previstos neste Acordo; (d) resultem de acordos internacionais relativos à proteção da propriedade intelectual que tenham entrado em vigor antes da entrada em vigor do Acordo Constitutivo da OMC, desde que esses acordos sejam notificados ao Conselho para TRIPS e não constituam discriminação arbitrária ou injustificável contra os nacionais dos demais Membros.” *Id.* Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual relacionados ao Comércio. **MDIC**, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁵⁰⁵ Por muito tempo no Brasil, se questionou qual seria a natureza dos emolumentos: se seriam tributos ou não. Mas a jurisprudência da suprema corte acabou se firmando no sentido de que esses encargos se amoldariam ao conceito de tributo, mais especificamente à espécie das taxas. À guisa de elucidação, confira-se a ementa de acórdão julgado no Plenário do STF, sob a relatoria do ministro CELSO DE MELLO: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CUSTAS JUDICIAIS E EMOLUMENTOS EXTRAJUDICIAIS - NATUREZA TRIBUTÁRIA (TAXA) [...] - A jurisprudência

alfandegários”—quando da importação ou exportação de determinado produto—que excedam os custos suportados pela fiscalização aduaneira, sendo vedado, inclusive, utilizar desse tipo de cobrança como via oblíqua para a concessão de tratamento menos favorável a produtos estrangeiros.⁵⁰⁶

7.2 DA CONCESSÃO DE INCENTIVOS OU BENEFÍCIOS FISCAIS COM NATUREZA DE SUBSÍDIOS COMERCIAIS

Outro elo que une tributação e comércio internacional está na figura dos subsídios comerciais. A OMC regulamenta os subsídios pelo *Agreement on Subsidies and Countervailing Measures – SCM Agreement* (Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias – doravante Acordo SMC), outro documento que constitui o Anexo 1A da Ata Final.⁵⁰⁷ Em seu Artigo 1:1.1, o ASMC estabelece três requisitos para a identificação de subvenções comerciais: dois alternados e um terceiro que, se cumulado com quaisquer dos outros dois, denota a concessão de subsídios por parte de um Estado membro.

1.1 Para efeitos do presente Acordo, um subsídio será considerado existente se:

do Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrares possuem natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos, sujeitando-se, em consequência, quer no que concerne à sua instituição e majoração, quer no que se refere à sua exigibilidade, ao regime jurídico-constitucional pertinente a essa especial modalidade de tributo vinculado, notadamente aos princípios fundamentais que proclamam, dentre outras, as garantias essenciais (a) da reserva de competência impositiva, (b) da legalidade, (c) da isonomia e (d) da anterioridade. Precedentes. Doutrina.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Processo: ADI 1378 MC. Requerente: Governador do Estado do Espírito Santo. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Brasília, DF, 30 out. 1995. STF, Brasília, DF, 30 maio 1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁵⁰⁶ Cf. Item 1 do Artigo VIII: “ARTIGO VIII EMOLUMENTOS E FORMALIDADES REFERENTES À IMPORTAÇÃO E À EXPORTAÇÃO 1. (a) Todos os emolumentos e encargos de qualquer natureza que sejam, exceto os direitos de importação e de exportação e as taxas mencionadas no artigo III, percebidas pelas Partes Contratantes na importação ou na exportação ou por ocasião da importação ou da exportação serão limitadas ao custo aproximado dos serviços prestados e não deverão constituir uma proteção indireta dos produtos nacionais ou das taxas de caráter fiscal sobre a importação ou sobre a exportação. (b) As Partes Contratantes reconhecem a necessidade de restringir o número e a diversidade dos emolumentos e encargos a que se refere à alínea (a). (c) As Partes Contratantes reconhecem igualmente a necessidade de reduzir a um mínimo os efeitos e a complexidade das formalidades de importação e de exportação e de reduzir a simplificar as exigências em matéria de documentos requeridos para a importação e a exportação.” MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio 1947 (GATT 47)... *cit.*

⁵⁰⁷ BRASIL. Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994... *cit.*

(a) (1) há uma contribuição financeira por um governo ou qualquer entidade pública dentro do território de um Membro (referido neste Acordo como “governo”), ou seja, em que:

[*omissis*]

ou

(a) (2) há qualquer forma de renda ou de apoio a preços, no sentido do Artigo XVI do GATT 1994;

e

(b) um benefício é assim conferido.⁵⁰⁸

Por uma questão didática, parte do dispositivo foi omitida. Contudo, é importante esclarecer que, para que se verifique a ocorrência da situação descrita no primeiro item, é indispensável que, pelo menos, uma das cinco hipóteses ali arroladas esteja presente. Dentre elas, interessa ao direito tributário apenas a segunda, que prevê como um tipo de auxílio patrimonial de natureza pública a concessão de favores fiscais: “[...] (ii) receitas públicas que seriam normalmente exigíveis são perdoadas ou não coletadas (por exemplo, incentivos fiscais, como créditos); [...].” Quanto ao segundo critério, o Item 1.1, (a)(2), o Acordo SCM determina que se observe o disposto no Artigo XVI do GATT/1994, dispositivo este que, como ressalta AVI-YONAH, representa um verdadeiro entrave aos paraísos fiscais.⁵⁰⁹ Logo, como se pode ver, a OMC adota um conceito jurídico de subsídio, que compreende quaisquer espécies de financiamentos de caráter público, ajudas de custo e auxílio a preços, contanto que, em qualquer caso, haja algum proveito para os produtores nacionais.

Na Nota de Rodapé nº 1, justaposta ao excerto retrocitado, que trata da concessão de benesses fiscais, o Acordo SCM prevê uma necessária exceção. Trata-se de autorização para a adoção do “princípio da tributação no destino” para o mercado internacional. Dessa exceção, extrai-se que não serão consideradas como subsídios as exonerações concedidas a tributos indiretos, relativamente à exportação, incluídas remissões de créditos tributários que não excedam os valores totais devidos ou abonados, mas desde que os produtos similares destinados ao mercado interno sejam regularmente tributados.⁵¹⁰ Ora, não poderia mesmo ser diferente. A desoneração das exportações (no país de origem), com a contrapartida oneração das importações (no país

⁵⁰⁸ MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias. **MDIC**, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁵⁰⁹ AVI-YONAH, Reuven S. Treating tax issues through trade regime. **Brooklyn Journal of International Law**, v. 26, p. 1683-1692, 2001, p. 1686-1687.

⁵¹⁰ *Ibid.*

de destino), é técnica comum aos mercados não integrados, como é o caso do comércio internacional.⁵¹¹ Por meio da adoção do princípio da tributação no destino (para as relações comerciais internacionais), os países, em geral buscam resguardar a competitividade dos produtos que produzem e exportam, os quais saem livres de qualquer imposição tributária, para somente se sujeitarem aos ônus do Estado importador, que deverão ser os mesmos exigidos dos produtos nacionais, por força da vedação de tratamento discriminatório.

Mesmo que se enquadre exatamente na definição do Artigo 1, um subsídio somente será considerado “proibido” (Parte II do Acordo SCM) ou “recorrível” (Parte III do Acordo SCM), caso em que ensejará a possibilidade de ajuizamento de reclamação perante a OMC, sujeitando o país a medidas compensatórias (Parte V do Acordo SCM), se puder ser qualificado como “específico”, nos moldes do Artigo 2. É o que preconiza o Artigo 1:1. Em arremate, o Anexo I fornece, a título ilustrativo (*numerus apertus*), alguns exemplos de medidas tributárias consideradas subvencionais. É ver:

[...] (e) Isenção, remissão ou diferimento total ou parcial, concedido especificamente em função de exportações, de impostos diretos ou impostos sociais pagos ou pagáveis por empresas industriais ou comerciais.
(f) A concessão, no cálculo da base sobre a qual impostos diretos são aplicados, de deduções especiais diretamente relacionadas com as exportações ou com o desempenho exportador, superiores aquelas concedidas à produção para consumo interno.

⁵¹¹ A propósito, vale conferir os ensinamentos de DERZI: “[n]o comércio internacional, ou nos mercados ainda não integrados, nas operações entre Estados diferentes, usualmente aplica-se o princípio da tributação no destino. O princípio do destino é a regra universal, adotada pelos países da Comunidade Europeia no imposto sobre o valor agregado, porque aquela comunidade não completou ainda sua integração (pelo menos há ainda a pretensão de se passar ao princípio da origem). É também adotada pelas nações exportadoras de modo geral. No âmbito internacional, o Brasil aderiu à regra, por meio da Lei Complementar n. 87/96, que determinou a exoneração total das exportações (inclusive dos produtos primários e semielaborados) e a tributação das importações. Por esse princípio, as mercadorias e serviços saem livres de tributos do Estado de origem, e somente se sujeitam ao imposto no Estado de destino (ou importador). Para isso, o Estado de origem devolve o tributo pago nas operações anteriores (manutenção de créditos em toda a cadeia) quer nas etapas de comercialização quer naquelas de industrialização, de tal forma que os bens se submetem aos tributos no Estado de destino, livres de impostos, em absoluta igualdade de condições com os bens nele produzidos. Portanto, independentemente de sua origem, os bens e serviços deverão ser isonomicamente tratados, podendo os Estados estabelecer com maior liberdade e flexibilidade suas alíquotas internas. Nesse modelo, embora não possam os Estados exportadores tributar as suas exportações, têm eles preservada a sua autonomia porque comandam a sua política fiscal interna, livremente. Aos importados deverão aplicar idênticos impostos sobre o consumo com que oneram a produção nacional, essa a única limitação.” DERZI, Misabel Abreu Machado. Sobre confiança e desconfiança sistêmicas, federalismo e conflitos de competência. *In: id. (org.). Competência tributária... cit.*, p. 21-73, p. 44-45.

(g) A isenção ou remissão de impostos indiretos sobre a produção e a distribuição de produtos exportados, além daqueles aplicados sobre a produção e a distribuição de produto similar vendido para consumo interno.

(h) A isenção, remissão ou diferimento de impostos indiretos sobre etapas anteriores de bens ou serviços utilizados no fabrico de produtos exportados, além da isenção, remissão ou diferimento de impostos indiretos equivalentes sobre etapas anteriores de bens ou serviços utilizados no fabrico de produto similar destinado ao mercado interno, desde que, porém, impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores possam ser objeto de isenção, remissão ou diferimento sobre produtos destinados à exportação, mesmo quando tal não se aplique a produtos similares destinados ao consumo interno, se os impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores são aplicados aos insumos consumidos no fabrico do produto de exportação (levando-se em devida conta os desperdícios). Este item será interpretado de acordo com as diretrizes sobre consumo de insumos no processo de produção contidas no Anexo II. [...].

Salvo se puder ser qualificado como “irrecorrível” (Parte IV do ASMC), a teor do que preceitua o Artigo 8, qualquer incentivo ou benefício de natureza fiscal, contando que seja concedido em caráter específico e se amolde aos elementos do conceito legal trazidos do Artigo 1, estará em desconformidade com as normas da OMC.⁵¹²

7.3 Da tributação interna como tratamento discriminatório

Conforme já havia sido antecipado, a interferência da OMC com o direito tributário dos Estados membros não se restringe à tributação aduaneira ou à concessão de incentivos fiscais com o propósito de subsidiar os produtores nacionais. Dada a possibilidade de um Estado adotar, internamente, políticas tributárias protecionistas (v.g., um pesado imposto de vendas sobre produtos importados, alíquotas e classificações específicas para produtos importados dentro da estrutura de um tributo já

⁵¹² Para SANTIAGO, esse seria o caso da imunidade reconhecida pela CRFB/88 às receitas decorrentes de exportação, especificamente em relação às contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE's), introduzida a partir da Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001 (EC nº 33/2001), imunidade essa que, na visão do tributarista, poderia ser questionada perante o Sistema de Solução de Controvérsias da OMC. SANTIAGO, Igor Mauler. Free competition... *cit.*, p. 314-315. Todavia, não há como concordar com essa posição, uma vez que a aludida imunidade incide sobre receitas brutas obtidas com a comercialização de produtos nacionais no estrangeiro via exportação, e não propriamente sobre o lucro ou o rendimento das empresas. Assim como no caso do ICMS e IPI, essa norma imunizatória é inspirada pelo mesmo princípio da tributação no destino, já autorizado pela OMC, visando colocar o Brasil em pé-de-igualdade nas relações comerciais internacionais.

existente, geralmente indireto), a OMC avançou rumo à limitação da legislação interna de seus membros.⁵¹³

Como explica PETROS C. MAVROIDIS, são essas as razões que justificaram a introdução da “cláusula do tratamento nacional” no texto do GATT/1947 (Artigo III),⁵¹⁴ segundo a qual é vedado cominar tratamento menos favorável a produtos importados, em benefício dos de origem nacional. Trata-se de mais uma faceta do princípio que veda a discriminação entre produtos de diferentes Estados. Mas ao contrário da Cláusula MFN, que proíbe a outorga de condições mais favoráveis a países não-membros da OMC, em detrimento de países membros, a Cláusula NT (*national treatment*) desautoriza a discriminação entre produtos nacionais e estrangeiros. Por óbvio, tal norma também abrange os tratamentos tributários, o que inclusive é expressamente contemplado pela redação dos itens 1, 2 e 3 do apontado dispositivo.⁵¹⁵ É de se salientar que a Cláusula NT está prevista também no Artigo XVII do GATS⁵¹⁶ e no Artigo 2 do

⁵¹³ GUZMAN, A. T.; PAUWELYN, J. H. B. **International trade law... cit.**, p. 225; BENTLEY, D. **International constraints on national tax policy... cit.**, p. 4 *et seq.*

⁵¹⁴ MAVROIDIS, Petros C. *The General Agreement on Tariffs and Trade: a commentary*. Oxford: Oxford Press, 2005. *Apud*: GUZMAN, A. T.; PAUWELYN, J. H. B. **International trade law... cit.**, p. 226.

⁵¹⁵ “ARTIGO III TRATAMENTO NACIONAL NO TOCANTE A TRIBUTAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO INTERNAS. 1. As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional. 2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos nacionais ou importados, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1. 3. Relativamente a qualquer imposto interno existente, incompatível com o que dispõe o parágrafo 2, mas expressamente autorizado por um acordo comercial, em vigor a 10 de abril de 1947, no qual se estabelece o congelamento do direito de importação que recai sobre um produto à Parte Contratante que aplica o imposto será lícito protelar a aplicação dos dispositivos do parágrafo 2 a tal imposto, até que possa obter dispensadas obrigações desse acordo comercial, de modo a lhe ser permitido aumentar tal direito na medida necessária compensar a supressão da proteção assegurada pelo imposto.” MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. *Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio 1947 (GATT 47)... cit.*

⁵¹⁶ “Artigo XVII Tratamento Nacional 1. Nos setores inscritos em sua lista, e salvo condições e qualificações ali indicadas, cada Membro outorgará aos serviços e prestadores de serviços de qualquer outro Membro, com respeito a todas as medidas que afetem a prestação de serviços, um tratamento não menos favorável do que aquele que dispensa seus próprios serviços similares e prestadores de serviços similares. 2. Um Membro poderá satisfazer o disposto no parágrafo 1 outorgando aos serviços e prestadores de serviços dos demais Membros um tratamento formalmente idêntico ou formalmente diferente do que dispense a seus próprios serviços similares e prestadores de serviços similares. 3. Um

Acordo sobre Medidas de Investimento Relacionadas ao Comércio (*Agreement on Trade-Related Investment Measures – TRIMS*)⁵¹⁷—outro documento do Anexo 1A da Ata Final.

Dessarte, se um Estado membro, no exercício de seu poder tributante, discriminar produtos nacionais e importados, poderá incorrer em violação à Cláusula NT. Por oportuno, vale sublinhar que essa orientação já pôde ser chancelada pelos órgãos de cúpula do poder judiciário brasileiro, como se pode deduzir da leitura dos enunciados n^{os} 575⁵¹⁸ e 20⁵¹⁹ das súmulas jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), respectivamente.⁵²⁰ Ademais, e a partir da edição desses verbetes, o STJ passou a estender o mesmo tratamento tributário concedido a produtos nacionais àqueles advindos do exterior, como no paradigmático caso sobre a tributação de bacalhau importado de signatário do GATT. De se acrescentar que o STJ editou o enunciado n^o 71 nos seguintes dizeres: “[o] bacalhau

tratamento formalmente idêntico ou formalmente diferente será considerado menos favorável se modificar as condições de competição em favor dos serviços ou prestadores de serviços do Membro em comparação com serviços similares ou prestadores de serviços similares de qualquer outro Membro.” MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços... *cit.*

⁵¹⁷ “Artigo 2 Tratamento Nacional e Restrições Quantitativas 1. Sem prejuízo de outros direitos e obrigações sob o GATT 1994, nenhum Membro aplicará qualquer TRIM incompatível com as disposições do Artigo III ou do Artigo XI do GATT 1994. 2. Uma lista ilustrativa de TRIMS incompatíveis com a obrigação e tratamento nacional prevista no parágrafo 4 do Artigo III do GATT 1994 e com a obrigação de eliminação geral de restrições quantitativas prevista no parágrafo 1 do Artigo XI do GATT 1994 se encontra no Anexo ao presente Acordo.” MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Acordo sobre Medidas de Investimento Relacionadas ao Comércio. **MDIC**, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁵¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n^o 575. À mercadoria importada de país signatário do (GATT), ou membro da (ALALC), estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional. **STF**, Brasília, DF, 15 dez. 1976. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=575.NUME.%20NAO%20S.F.LSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁵¹⁹ *Id.* Superior Tribunal de Justiça. Súmula n^o 20. A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional. **STJ**, Brasília, DF, 4 dez. 1990. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num='20'](http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num='20'>)>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁵²⁰ De se frisar a contribuição do ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO, que ocupou o posto de julgador nos mais altos tribunais brasileiros, incluindo, além do STJ e do STF, o extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) e o Tribunal Superior Eleitoral (TSE). Quando ainda juiz do TFR, VELLOSO lutou pela afirmação jurisprudencial do “princípio do tratamento nacional” extraído do GATT, vindo a pacificar entendimento nesta corte e em sua sucessora, o STJ. Cf. TÓRRES, Heleno Taveira. Princípio de não-discriminação tributária na constituição e no GATT e a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (org.). **Construindo o direito tributário na constituição**: uma análise da obra do ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 423-442.

importado de país signatário do GATT é isento do ICM.”⁵²¹ Seguindo esse raciocínio, a mesma corte sumulou o entendimento de que “[a] taxa de melhoramento dos portos tem base de cálculo diversa do imposto de importação, sendo legítima a sua cobrança sobre a importação de mercadorias de países signatários do GATT, da ALALC ou ALADI.”⁵²²

Como se pode perceber, a jurisprudência brasileira reafirma o poder de influência que OMC, como um dos mais importantes atores da governança tributária global, vem exercendo sobre os sistemas tributários nacionais. Deveras, no Brasil, os tribunais não apenas têm efetivado a observância das limitações constitucionais ao poder de tributar, como também vêm garantindo que o legislador respeite as restrições impostas pelo direito internacional econômico, que emanam dos acordos multilaterais celebrados na OMC.

7.4 DA JURISPRUDÊNCIA DO ÓRGÃO DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS (OSC) EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

De modo a compor eventuais litígios instaurados entre seus membros, acerca da correta interpretação dos acordos comerciais multilaterais, a OMC conta com um Sistema de Solução de Controvérsias, de cariz compulsório, formado pelo Órgão de Solução de Controvérsias (OSC), o qual se submete aos ritos previstos no Entendimento

⁵²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 71. O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM. **STF**, Brasília, DF, 15 dez. 1992. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num='71'>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁵²² *Id.* Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 124. A taxa de melhoramento dos portos tem base de cálculo diversa do imposto de importação, sendo legítima a sua cobrança sobre a importação de mercadorias de países signatários do GATT, da ALALC ou ALADI. **STJ**, Brasília, DF, 6 dez. 1994. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num='124'>>. Acesso em: 17 dez. 2013. A propósito, impende registrar que o pretório excelso reconheceu, por maioria de seus membros, a existência de repercussão geral em recurso extraordinário que discute a incidência do IPI sobre operações com bacalhau, estando a matéria pendente de julgamento, à luz da CRFB/1988 e do GATT/1994. Eis a ementa do acórdão, relatado no Plenário do STF pelo ministro Joaquim Barbosa: “TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. BACALHAU (PEIXE SECO E SALGADO). TRATAMENTO. ALCANCE DE ACORDO INTERNACIONAL. GENERAL AGREEMENT ON TRADE AND TARIFFS. DECRETO LEGISLATIVO 30/1994 E DECRETO 301.355/1994. PROPOSTA PELO RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA. Tem repercussão geral a discussão sobre a incidência do IPI sobre operações com bacalhau (peixe seco e salgado), à luz do GATT, dos princípios da isonomia, da seletividade e da extrafiscalidade e do conceito de industrialização.” *Id.* Supremo Tribunal Federal. Processo: RE 627280 RG. Recorrente: Carreteiro Alimentos Ltda. Recorrido: União. Brasília, DF, 17 nov. 2011. **STF**, Brasília, DF, 22 nov. 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

relativo às Normas e Procedimentos sobre Solução de Controvérsias (ou, simplesmente, Entendimento sobre Solução de Controvérsias – ESC)—Anexo 2 da Ata Final.⁵²³ O OSC possui dois graus de jurisdição. Em primeira instância, são designados três julgadores *ad hoc* para compor um Grupo Especial (ou Painel, na tradução do termo inglês “*Panel*”)⁵²⁴, que deverá “[...] auxiliar o OSC a desempenhar as obrigações que lhe são atribuídas por este Entendimento e pelos acordos abrangidos [...]”⁵²⁵. Já em grau recursal, é mantido um corpo permanente de julgadores—o chamado Órgão de Apelação (*Appellate Body*)—que é, de sua vez, composto por sete expertos em direito internacional econômico, eleitos para um mandato de quatro anos, cabendo uma única recondução.⁵²⁶ O Órgão de Apelação desempenha papel similar ao do STJ e do STF dentro do sistema judicial brasileiro, no que tange à apreciação de recursos especiais e extraordinários, respectivamente, quando é vedado o revolvimento do acervo fático-probatório. É dizer: compete ao Órgão de Apelação precipuamente julgar recursos interpostos contra decisões dos Grupos Especiais, restringindo-se à análise das questões de direito.⁵²⁷

⁵²³ MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Entendimento relativo às Normas e Procedimentos sobre Solução de Controvérsias. **MDIC**, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁵²⁴ Excepcionalmente, autoriza o artigo 8:5 do ESC que o Grupo Especial seja composto por cinco julgadores, mediante acordo entre as partes, o qual deverá ser apresentado no prazo máximo de dez dias a contar da data em que o Grupo Especial tenha sido estabelecido. *Ibid.*

⁵²⁵ Prossegue o Artigo 11: “[c]onsequentemente, um grupo especial deverá fazer uma avaliação objetiva do assunto que lhe seja submetido, incluindo uma avaliação objetiva dos fatos, da aplicabilidade e concordância com os acordos abrangidos pertinentes, e formular conclusões que auxiliem o OSC a fazer recomendações ou emitir decisões previstas nos acordos abrangidos. Os grupos especiais deverão regularmente realizar consultas com as partes envolvidas na controvérsia e propiciar-lhes oportunidade para encontrar solução mutuamente satisfatória.” *Ibid.*

⁵²⁶ DAVEY, William J. The WTO dispute settlement mechanism: the first ten years. **Journal of International Economic Law**, v. 8, n. 1, p. 17-50, mar. 2005. A OMC estima um prazo aproximado de um ano para a tramitação de um processo na primeira instância (sessenta dias de consultas, mediação, etc.; 45 dias para formar o Grupo Especial e indicar seus membros que o comporão; seis meses para que o Grupo Especial divulgue seu relatório final para as partes; três meses que o Grupo Especial divulgue seu relatório final para os demais países membros) e de três meses na segunda instância (sessenta dias para que o Órgão de Apelação divulgue seu relatório final e trinta dias para que o OSC adote ou não o relatório). WORLD TRADE ORGANIZATION. Home > The WTO > What is the WTO? > Understanding the WTO > A unique contribution. **WTO**, Genebra. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/disp1_e.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁵²⁷ Cf. Artigo 17:6 do ESC. MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Entendimento relativo às Normas e Procedimentos sobre Solução de Controvérsias... *cit.*

Dos diversos órgãos julgadores internacionais existentes, o OSC se destaca como o mais bem sucedido, em termos de eficácia das decisões.⁵²⁸ Isso se deve ao fato de o ESC ter atribuído competência ao Grupo Especial e ao Órgão de Apelação para, toda vez que um Estado vencido em uma disputa se recusar a cumprir as recomendações contidas nos relatórios exarados por esses órgãos, autorizarem que o Estado vencedor se utilize de sanções comerciais, que incluem compensações e suspensão de concessões.⁵²⁹ Tal prerrogativa fortalece ainda mais o poderio da OMC em limitar o exercício da atividade legiferante por parte dos Estados membros, inclusive em matéria tributária. Conforme estudo de MICHAEL DALY, dos 330 pleitos iniciados perante o OSC (incluindo reclamações e consultas), desde a constituição da OMC (em 1994) até 2006, 34 casos envolveram matéria tributária (24 sobre tributos indiretos e dez sobre tributos diretos).⁵³⁰ Vejamos alguns dos mais relevantes casos julgados pela OMC, que ilustram como a jurisprudência internacional têm modelado, por via interpretativa, o direito tributário.

7.4.1 Casos sobre tributação aduaneira ou alfandegária apreciados à luz do Artigo I (“Cláusula MFN”), do Artigo II (“listas de concessões”) e do Artigo VIII (“emolumentos”) do GATT

1. *Argentina – Textiles and Apparel*.⁵³¹ com o propósito de minorar perdas econômicas decorrentes da importação de têxteis e vestuários de países com baixo custo

⁵²⁸ É o que assinala o ex-juiz da Corte Interamericana de Direitos Humanos (CIDH) e atual juiz da Corte Internacional de Justiça (CIJ), o professor ANTÔNIO AUGUSTO CANÇADO TRINDADE: “[a]inda que o capítulo do Direito Internacional atinente à solução pacífica de controvérsias internacionais tenha se mostrado, ao longo das últimas décadas, particularmente vulnerável às manifestações do voluntarismo estatal, os desenvolvimentos recentes na mencionada solução pacífica no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC) sugerem que, ainda que persista a ausência de garantia de determinada solução pacífica, nem por isso se poderia depreender que o campo seria inteiramente aberto ao voluntarismo estatal. O recente advento de um mecanismo jurisdicionalizado de solução de controvérsias (com duplo grau de jurisdição), de caráter compulsório, no âmbito do direito do comércio internacional (OMC), constitui uma ilustração precisamente neste sentido.” TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **Direito das organizações internacionais**. 3ª ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 761-762.

⁵²⁹ “1. *A compensação e a suspensão de concessões ou de outras obrigações são medidas temporárias disponíveis no caso de as recomendações e decisões não serem implementadas dentro de prazo razoável.*” MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Entendimento relativo às Normas e Procedimentos sobre Solução de Controvérsias... *Cit.*

⁵³⁰ DALY, Michael. WTO rules and direct taxation. **The World Economy**, v. 29, n. 5, p. 527-557, maio 2006, p. 537.

⁵³¹ WORLD TRADE ORGANIZATION. Dispute Settlement Body. Argentina - Measures Affecting

de produção, a Argentina instituíra um sistema que sujeitava tais produtos a um “imposto de importação” ora a uma alíquota *ad valorem* de 35%, ora a um valor específico mínimo (os *Derechos de Importación Específicos Mínimos* – DIEM), sempre prevalecendo o mais elevado. De um jeito ou de outro, o sistema acabava violando o Artigo II:1(b) do GATT/1947, uma vez que os valores ao final exigidos não encontravam respaldo na “lista de concessões” argentina: **(i)** a alíquota *ad valorem* de 35% era mais elevada que a prevista; e **(ii)** o DIEM equivale a um tributo aduaneiro/alfandegário, também não previsto. A par disso, o Órgão de Apelação rechaçou, com fulcro no Artigo VIII:1(a) do GATT/1947, cobrança de “emolumentos” para custear serviços estatísticos prestados a importadores, exportadores e ao público em geral, por exceder os custos com a prestação do respectivo serviço. Buscando cumprir as recomendações do OSC, a Argentina anunciou a adoção de medidas para adequar sua legislação ao GATT/1947.

2. *Canada – Autos*:⁵³² uma lei canadense que desonerava fabricantes do pagamento de tributos aduaneiros/alfandegários, mediante o preenchimento de requisitos legais, foi objeto de questionamento perante o OSC. Verificando que a aludida exoneração de natureza tributária se restringia a um pequeno número de países, cujos exportadores eram filiados a fabricantes e importadores canadenses, o Grupo Especial designado para apreciar o caso—no que foi acompanhado pelo Órgão de Apelação, quando do julgamento do recurso interposto—concluiu que a Cláusula MFN havia sido infringida pelo Canadá. Em fevereiro de 2001, o governo canadense declarou ter cumprido as recomendações do OSC.

3. *Colombia – Ports of Entry*:⁵³³ neste caso que versou sobre restrições à importação, levado a julgamento no OSC no ano de 2007, o Panamá protestou contra o

Imports of Footwear, Textiles, Apparel and other Items. Processo: DS56. Reclamante: Estados Unidos da América. Reclamado: Argentina. **WTO**, Genebra, 22 abril. 1998. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

⁵³² *Id.* Dispute Settlement Body. Canada - Certain Measures Affecting the Automotive Industry. Processo: DS139, DS142. Reclamantes: Japão e Comunidades Europeias. Reclamado: Canadá. **WTO**, Genebra, 19 jun. 2000. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

⁵³³ *Id.* Dispute Settlement Body. Colombia - Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry. Processo: DS366. Reclamante: Panamá. Reclamado: Colômbia. **WTO**, Genebra, 20 maio 2009. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>.

regulamento aduaneiro da Colômbia, que estabelecia preços indicativos para tecidos, vestuários e calçados de origem estrangeira, além de restringir a entrada de tais produtos por certos portos colombianos. No que tange à questão tributária ventilada nos autos, o Grupo Especial concluiu que, como a adoção de preços indicativos exigia uma declaração prévia de importação, sendo necessário recolher antecipadamente os tributos devidos, a Cláusula MFN não teria sido corretamente observada. Bem antes de expirar o prazo estabelecido no relatório, a Colômbia informou ter tomado medidas para cumprir as recomendações do OSC.

7.4.2 Casos sobre benefícios e incentivos fiscais com natureza de subsídios comerciais apreciados à luz do Acordo SCM

4. **US – FSC:**⁵³⁴ no que diz respeito à concessão de subsídios pela via tributária, o *leading case* da OMC envolveu, de um lado, os EUA, como reclamado, e, de outro, a UE, como reclamante.⁵³⁵ Está-se, aqui, a referir a um dos mais importantes casos já apreciados pelo OSC, no qual a UE se insurgiu contra dispositivos do “código tributário” estadunidense (o *26 USC: Internal Revenue Code*), que desoneravam do imposto de renda parcela dos rendimentos auferidos no exterior por empresas estrangeiras (as *Foreign Sales Corporations* – FSC) com a exportação de produtos que produzidos em solo americano.⁵³⁶ Em suma, o Grupo Especial, seguido pelo Órgão de Apelação, considerou que a aludida exoneração tributária configurava um subsídio vedado pelo Artigo 1:1.1(a)(1)(ii) do ASMC. Respondendo às determinações do OSC, os EUA revogaram os dispositivos objurgados, aprovando, em substituição, uma nova lei tributária (o *FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act of 2000 – ETI*

Acesso em: 7 set. 2012.

⁵³⁴ *Id.* Dispute Settlement Body. United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”. Processo: DS108. Reclamante: Comunidades Europeias. Reclamado: Estados Unidos da América. **WTO**, Genebra, 20 mar. 2000. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

⁵³⁵ Perante a OMC, a União Europeia possui o *status* de membro, assim como cada um dos 28 países que a integram. Logo, ao nível da UE, existem 29 membros da OMC. Vale ressaltar que, até 30 novembro de 2009, a UE era denominada Comunidades Europeias, para todos os fins de direito. *Id.* Home > The WTO > Members > European Union. **WTO**, Genebra. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/countries_e/european_communities_e.htm>. Acesso em: 13 dez. 2013.

⁵³⁶ *Id.* **WTO dispute settlement**: one-page case summaries 1995 - 2011. Genebra: WTO Publications, 2010, p. 38 (2).

Act). Ocorre que este novo ato normativo se revelou igualmente em desconformidade com as normas da OMC, sendo objeto de nova contestação por parte da UE, que fez uso da prerrogativa do Artigo 21.5 do ESC.⁵³⁷ O *ETI Act* foi considerado inconsistente tanto pelo Grupo Especial, quanto pelo Órgão de Apelação, que ao decidirem o caso *US – FSC (Article 21.5 – EC)* deram ganho de causa à UE.⁵³⁸ Diante do descumprimento da decisão, a UE foi autorizada a adotar medidas retaliatórias—na maior proporção já autorizada pelo OSC⁵³⁹—forçando o Congresso dos EUA a aprovar uma nova lei, o *American Jobs Creation Act of 2004 (Jobs Act)*. Mas a celeuma não se encerrou por aí. Em *US – FSC (Article 21.5 – EC II)*⁵⁴⁰, a UE acusou o *Jobs Act* de não cumprir integralmente as recomendações do OSC. Finalmente, afetada a questão ao Grupo Especial originário, foi dado provimento à reclamação europeia, em decisão mantida pelo Órgão de Apelação.

Essa prolongada controvérsia, com tantas idas e vindas, demonstra, a todas as luzes, como as decisões do OSC têm o condão de impulsionar os Estados a alterarem seus legislações tributárias, para se adequarem às determinações do contexto internacional, nesse caso advindas da OMC. O que, ademais, “[...] realça a ausência de uma arquitetura tributária internacional [...] e a] necessidade de um fórum multilateral

⁵³⁷ “5. Em caso de desacordo quanto à existência de medidas destinadas a cumprir as recomendações e decisões ou quanto à compatibilidade de tais medidas com um acordo abrangido, tal desacordo se resolverá conforme os presentes procedimentos de solução de controvérsias, com intervenção, sempre que possível, do Grupo Especial que tenha atuado inicialmente na questão. O Grupo Especial deverá distribuir seu relatório dentro de 90 dias após a data em que a questão lhe for submetida. Quando o Grupo Especial considerar que não poderá cumprir tal prazo, deverá informar por escrito ao OSC as razões para o atraso e fornecer uma nova estimativa de prazo para entrega de seu relatório.” MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Entendimento relativo às Normas e Procedimentos sobre Solução de Controvérsias... *cit.*

⁵³⁸ WORLD TRADE ORGANIZATION. Dispute Settlement Body. United States - Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations” - Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities. Processo: DS108. Reclamante: Comunidades Europeias. Reclamado: Estados Unidos da América. **WTO**, Genebra, 29 jan. 2002. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

⁵³⁹ DALY, M. WTO rules and direct taxation... *cit.*, p. 2, 9 *et seq.*

⁵⁴⁰ WORLD TRADE ORGANIZATION. Dispute Settlement Body. United States - Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations” - Second Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities. Processo: DS108. Reclamante: Comunidades Europeias. Reclamado: Estados Unidos da América. **WTO**, Genebra, 14 mar. 2006. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

para discutir matérias relacionadas à tributação internacional.”⁵⁴¹ Na opinião de JOEL SLEMROD e REUVEN AVI-YONAH, a OMC de fato seria o melhor candidato à posição de “organização mundial tributária”.⁵⁴² Para eles, levar de vez as discussões tributárias para o âmbito da OMC permitira, diferentemente do que acontece com a OCDE, com que países em desenvolvimento e em transição pudessem ser incluídos nos processos de tomada de decisão.

7.4.3 Casos sobre tributação interna apreciados à luz do Artigo III do GATT (“Cláusula NT”)

5. *Alcoholic Beverages* (Japão, Coreia & Chile): o primeiro caso apreciado pelo OSC correlacionando tributação interna e a Cláusula NT cingiu-se a uma lei japonesa que dispunha sobre a incidência tributária sobre a comercialização de bebidas alcoólicas (*Japan – Alcoholic Beverages II*⁵⁴³). Sob a arguição de ofensa ao Artigo III:2 do GATT/1947, Canadá, EUA e UE sustentaram que a indigitada lei, ao estabelecer alíquotas distintas para cada tipo de bebida alcoólica, discriminava produtos de procedência estrangeira. Mesmo não levando em consideração a procedência do produto, o tributo acabava sendo mais elevado para a vodca e o whisky (bebidas comumente produzidas em países ocidentais), em comparação ao shochu (bebida tradicionalmente produzida no Japão). Em vista disso, entendeu o Grupo Especial que a legislação tributária nipônica era, de fato, inconsistente com o que dispõe o Artigo III:2 do GATT/1947. Essa decisão foi mantida pelo Órgão de Apelação, ao julgar o recurso interposto pelo Japão. Casos parelhos, com o mesmo desfecho, envolveram leis tributárias da Coreia (*Korea – Alcoholic Beverages*⁵⁴⁴) e do Chile (*Chile – Alcoholic*

⁵⁴¹ “[...] highlights the absence of an international tax architecture [...] need for a multilateral forum to discuss international tax-related matters.” LOPEZ-MATA, Rosendo. Income taxation, international competitiveness and the World Trade Organization’s rules on subsidies: lessons to the US and to the world from the FSC dispute. *Tax Lawyer*, v. 54, p. 577-616, 2001, p. 612, 614.

⁵⁴² SLEMROD, Joel; AVI-YONAH, Reuven. (How) Should trade agreements deal with income tax issues?... *cit.*, p. 551 *et seq.* Cf. também AVI-YONAH, R. S. Treating tax issues through trade regime... *cit.*, p. 1.689.

⁵⁴³ WORLD TRADE ORGANIZATION. Dispute Settlement Body. Japan - Taxes on Alcoholic Beverages. Processo: DS8, DS10, DS11. Reclamante: Canadá, Comunidades Europeias e Estados Unidos da América. Reclamado: Japão. **WTO**, Genebra, 1º nov. 1996. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

⁵⁴⁴ *Id.* Dispute Settlement Body. Korea - Taxes on Alcoholic Beverages. Processos: DS75 e DS84. Reclamante: Comunidades Europeias e Estados Unidos da América. Reclamado: Coreia. **WTO**,

*Beverages*⁵⁴⁵), que igualmente estabeleciam alíquotas específicas para cada tipo de bebida alcoólica. Conforme restou consignado nos relatórios do Grupo Especial e do Órgão de Apelação, as medidas adotadas pelos dois países acabava privilegiado seus respectivos produtos (o soju coreano e o pisco chileno).

6. *Canada – Periodicals*:⁵⁴⁶ o OSC foi instado a se manifestar, após apresentação de reclamação pelos EUA, sobre uma lei canadense que, ao tributar à alíquota de 80% o valor dos anúncios de determinada edição especial de periódico (*split-run edition*), geralmente importada, ofendia a Cláusula NT. A despeito de divergirem quanto à classificação dos periódicos importados e nacionais, para os fins do Artigo III:2 do GATT/1947 (se seriam “produtos similares” ou “produtos diretamente concorrentes ou substituíveis”), o Grupo Especial e o Órgão de Apelação convergiram quanto à violação do dispositivo.

7. *Indonesia – Autos*:⁵⁴⁷ foram objeto de questionamento perante o OSC dois programas instituídos pelo governo indonésio, o “Programa de 1993”, responsável por reduzir ou eliminar impostos de importação para peças automotivas, e o “Programa do Carro Nacional de 1996”, que concedia exonerações tributárias para produtos de luxo, bem como pela importação de veículos e produtos pela indústria automobilística nacional. Decidiu o Grupo Especial por acolher as reclamações propostas pela UE, Japão e EUA, declarando desatendida a Cláusula NT, tanto pelo disposto na primeira quanto na segunda partes do Artigo III:2 do GATT/1947. Isso porque, em razão dos referidos programas, um veículo importado acabava sendo tributado, internamente, a uma alíquota muito superior àquela aplicada aos veículos nacionais, em nítida política

Genebra, 17 fev. 1999. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

⁵⁴⁵ *Id.* Dispute Settlement Body. Chile – Taxes on Alcoholic Beverages. Processos: DS87 e DS110. Reclamantes: Comunidades Europeias. Reclamado: Chile. **WTO**, Genebra, 12 jan. 2000. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

⁵⁴⁶ *Id.* Dispute Settlement Body. Canada - Certain Measures Concerning Periodicals. Processo: DS31. Reclamante: Estados Unidos da América. Reclamado: Canadá. **WTO**, Genebra, 30 jul. 1997. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 nov. 2012.

⁵⁴⁷ *Id.* Dispute Settlement Body. Indonesia - Certain Measures Affecting the Automobile Industry. Processos: DS54, DS55, DS59 e DS64. Reclamantes: Comunidades Europeias, Japão e Estados Unidos da América. Reclamado: Indonésia. **WTO**, Genebra, 7 dez. 1998. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 nov. 2012.

de promoção da produção nacional. Acrescentaram os julgadores que a Cláusula MFN e o Artigo 5(c) do ASMC restaram violados: **(a)** porque o tratamento tributário concedido por aqueles programas aos produtos coreanos não era estendido aos demais membros da OMC; e **(b)** porque o “Programa do Carro Nacional de 1996” se enquadrava como subsídio específico e recorrível.

8. Argentina – Hides and Leather:⁵⁴⁸ dentre as várias violações apontadas pela UE em sua reclamação contra o governo argentino, uma concernia à legislação tributária. Segundo a UE, uma espécie de “substituição tributária progressiva” adotada pela Argentina para importações de couro bovino—por meio da qual era exigido antecipadamente o pagamento de tributos quando da entrada da mercadoria no território—implicava elevação da carga tributária sobre produtos importados. Concordando com a reclamação, entenderam os membros do Grupo Especial que a Cláusula NT restou violada. Foi constatado, ainda, que a discriminação, embora necessária para garantir o cumprimento da legislação tributária argentina, seria injustificada, nos termos do *chapeau* do Artigo XX do GATT/1947.

9. Mexico – Taxes on Soft Drinks:⁵⁴⁹ em outro caso que merece ser colacionado, o Grupo Especial e o Órgão de Apelação acolheram as alegações deduzidas pelos EUA em reclamação aviada contra a legislação tributária mexicana. De acordo com o governo americano-do-norte, a legislação em tela discriminava produtos importados (no caso, refrigerantes contendo adoçantes não derivados de cana-de-açúcar, tais como xarope de milho de alta frutose ou açúcar de beterraba), uma vez que a alíquota de 20% incidente sobre esses produtos era bem mais elevada do aquela aplicada aos produtos nacionais (a saber, refrigerantes contendo adoçante derivado de cana-de-açúcar).

⁵⁴⁸ *Id.* Dispute Settlement Body. Argentina - Measures Affecting the Export of Bovine Hides and Import of Finished Leather. Processo: DS155. Reclamantes: Comunidades Europeias. Reclamado: Argentina. **WTO**, Genebra, 16 fev. 2001. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 nov. 2012.

⁵⁴⁹ *Id.* Dispute Settlement Body. Mexico - Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages. Processo: DS308. Reclamante: Estados Unidos. Reclamado: México. Genebra, 7 de outubro de 2005. **WTO**, Genebra, 24 mar. 2006. Disponível em: Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

10. China – Auto Parts:⁵⁵⁰ a controvérsia se originou de uma alteração na legislação tributária chinesa que determinou a incidência de uma alíquota de 25% sobre autopeças importadas, sob a classificação de “veículos completos”, alíquota essa que, antes da mudança legislativa, só era aplicada à importação de veículos já montados. Em juízo preliminar, o Órgão de Apelação confirmou a parte do relatório do Grupo Especial que declarava que a tributação em espeque ocorria internamente, e não na fronteira do território chinês, quedando afastada a aplicação do invocado Artigo II:1(b) do GATT/1947. Na sequência, foram corroboradas as conclusões do Grupo Especial no sentido de que as medidas chinesas teriam transgredido o Artigo III:2 do GATT/1947, ao fazer incidir sobre autopeças importadas uma alíquota consideravelmente superior à incidente sobre autopeças nacionais.

11. Thailand – Cigarettes (Philippines):⁵⁵¹ no ano de 2011, as Filipinas impugnaram o tratamento tributário concedido aos seus cigarros quando adentravam o território tailandês. O Órgão de Apelação, ratificando o relatório do Grupo Especial, concluiu pela violação do Artigo III:2 do GATT/1947, tendo em vista que os revendedores de cigarros importados, ao contrário dos nacionais, precisavam preencher uma série de requisitos para obtenção de créditos do IVA da Tailândia, o que contrariava a Cláusula NT.

Em todos esses casos, o OSC acolheu as conclusões apresentadas pelo Grupos Especiais e/ou pelo Órgão de Apelação em seus relatórios, recomendando que as partes sucumbentes adotassem medidas—quer pela via administrativa, quer pela via legislativa—para se ajustarem às normas da OMC. Conforme informações fornecidas pela própria OMC, extraídas de cada caso, todas as determinações foram devidamente cumpridas, o que significa que os Estados condenados se viram forçados a alterar seus respectivos sistemas tributários.

⁵⁵⁰ *Id.* Dispute Settlement Body. China - Measures Affecting Imports of Automobile Parts. Processos: DS339, DS340 e DS342. Reclamantes: Estados Unidos da América, Comunidades Europeias e Canadá. Reclamado: China. **WTO**, Genebra, 12 jan. 2009. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 nov. 2012.

⁵⁵¹ *Id.* Dispute Settlement Body. Thailand - Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines. Processo: DS371. Reclamante: Filipinas. Reclamado: Tailândia. **WTO**, Genebra, 15 jul. 2011. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 nov. 2012.

7.5 À GUIZA DE CONCLUSÃO: A JURISDIÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL E O PODER JUDICIAL INTERNACIONAL DE TRIBUTAR

À vista de tudo o que foi dito, é possível tecer algumas considerações finais. Que os acordos comerciais multilaterais impactam os sistemas tributários dos países signatários, não restam dúvidas. O que parece sobrelevar é o fato de que esses impactos se fazem cada vez mais presentes à medida que o OSC é chamado a solucionar controvérsias interpretativas entre os Estados membros da OMC. Por meio da interpretação que os Grupos Especiais e o Órgão de Apelação realizam dos dispositivos contidos nesses acordos, as normas do direito internacional econômico ganham efetividade, impactando os ordenamentos nacionais.⁵⁵² O potencial das orientações jurisprudenciais de uma corte internacional para alterar as legislações de países já é observada no âmbito da UE, por via das decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). Nesse particular, e concernente ao direito tributário, relata NABAIS que o “protagonismo harmonizador” do TJUE tem promovido uma “harmonização (jurídica) fiscal comunitária”, chamada negativa ou jurisprudencial, entre Estados europeus.⁵⁵³

É bem verdade que, nos próprios termos do Artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, anexo à Carta das Nações Unidas, a *jurisprudência internacional* já possui, ao lado das *convenções internacionais*, dos *costumes internacionais*, dos *princípios jurídicos gerais* e da *doutrina juspublicista internacional*, *status* de “fonte do direito internacional público”.⁵⁵⁴ A grande novidade é que, com o

⁵⁵² Nesse sentido, cf. VENZKE, Ingo. **How interpretation makes international law**: on semantic change and normative twists. Oxford: Oxford University Press, 2012.

⁵⁵³ NABAIS, Casalta. A soberania fiscal no quadro da integração europeia... *cit.*, p. 22, 24, 31-32.

⁵⁵⁴ “Artigo 38. 1. A Corte, cuja função é decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará: a) as convenções internacionais, quer gerais, quer especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes; b) o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o direito; c) os princípios gerais de direito reconhecidos pelas Nações civilizadas; d) sob ressalva da disposição do art. 59, as decisões judiciais e a doutrina dos publicistas mais qualificados das diferentes Nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito. 2. A presente disposição não prejudicará a faculdade da Corte de decidir uma questão *ex aequo et bano*, se as partes com isto concordarem.” No Brasil, o documento encontra-se apensada ao Decreto nº 19.841, de 22 de outubro de 1945. Cf. BRASIL. Decreto nº 19.841 de 22 de outubro de 1945. Promulga a Carta das Nações Unidas, da qual faz parte integrante o anexo Estatuto da Corte Internacional de Justiça, assinada em São Francisco, a 26 de junho de 1945, por ocasião da Conferência de Organização Internacional das Nações Unidas. **Planalto**, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D19841.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

sistema instituído pela OMC, que tem à sua disposição mecanismos extremamente eficazes para fazer cumprir suas determinações, o direito internacional (econômico) passou a produzir efeitos tributários concretos e de fácil constatação. Dado o extraordinário número de membros que compõem a OMC, o OSC opera sobre a quase totalidade dos sistemas tributários do mundo, exercendo o que se poderia chamar de uma “jurisdição tributária internacional”. Tendo em consideração que suas decisões vêm sendo sistematicamente cumpridas,⁵⁵⁵ é inegável o poder de influência adquirido pela OMC nos últimos anos, capaz de constranger o exercício do poder legiferante dos Estados, nele incluído o poder de criar e extinguir tributos. Isso ficou bastante claro no julgamento do paradigmático caso *US – FSC*, no qual o Órgão de Apelação fez questão de ressaltar que:

*Acceptar el argumento de los Estados Unidos de que el punto de referencia para determinar cuáles son los ingresos que “en otro caso se percibirían” debería ser distinto de la norma nacional vigente del Miembro en cuestión sería implicar que las obligaciones asumidas en el marco de la OMC obligan en cierta forma a los Miembros a elegir un tipo determinado de sistema fiscal; esto no es así. En principio, un Miembro tiene la potestad soberana de gravar cualquier categoría de ingresos que desee. También tiene la libertad de no gravar determinadas categorías de ingresos. Pero en ambos casos el Miembro debe respetar las obligaciones que ha asumido en el marco de la OMC. Por lo tanto, los ingresos que “en otro caso se percibirían” dependen de las normas fiscales que cada Miembro haya establecido libremente.*⁵⁵⁶

De quanto se disse neste capítulo, parece límpido que a jurisprudência da OMC vai se consagrando, pouco a pouco, como uma genuína fonte de um direito tributário pós-nacional,⁵⁵⁷ compreendido este, como já anotado, dentro das balizas de um

⁵⁵⁵ Em 90% dos 109 casos julgados desde a constituição da OMC (em 1994) até 2007, envolvendo dezessete membros—isso se tomada a UE como um único membro, pois, se cada Estado europeu for considerado de forma isolada, o percentual sobe para 30%—o OSC acolheu relatórios dos Grupos Especiais e do Órgão de Apelação que identificavam violações a acordos da OMC. Em apenas oito desses casos, o OSC autorizou a aplicação de medias retaliatórias, sendo que somente cinco chegaram a ser implementadas. Em quase todos, as partes sucumbentes se mostraram resignadas e adotaram medidas administrativas ou legislativas, dando cumprimento às decisões. WILSON, Brune. Compliance by WTO members with adverse WTO dispute settlement rulings: the record to date. **Journal of International Economic Law**, v. 10, p. 397-403, jun. 2007, *pass*.

⁵⁵⁶ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMÉRCIO. Estados Unidos - Trato Fiscal aplicado a las “Empresas de Ventas en El Extranjero”. AB-1999-9. Informe del Órgano de Apelación: WT/DS108/AB/R. **WTO**, Ginebra, 24 fev. 2000, p. 38. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 30 nov. 2013.

⁵⁵⁷ Na teoria clássica do direito tributário internacional, são reconhecidas, como acena XAVIER, as seguintes fontes do direito tributário internacional: tratados internacionais, o costume, o direito comunitário (no caso do Brasil, o direito do Mercado Comum do Sul – MERCOSUL), bem como o procedimento amigável, a arbitragem e as parcas decisões da CIJ, sem mencionar, é claro, as fontes internas, como os clássicos princípios normativos que regem as relações jurídico-tributárias. XAVIER,

“pluralismo jurídico transnacional”, que exsurge da interação entre agentes internos e externos, estatais e não-estatais. Deduz-se que as decisões exaradas pelo OSC concorrem com as fontes internas dos Estados membros, no processo de produção normativa desse direito tributário pós-nacional, uma vez que, a depender da interpretação atribuída pelos Grupos Especiais e pelo Órgão de Apelação à letra dos acordos da OMC, é perfeitamente possível, como se verificou nos diversos casos estudados, que seja recomendada a reformulação da legislação tributária dos Estados membros (sob pena de retaliação).⁵⁵⁸

A conclusão a que se chega fatalmente é a de que o poder exercido pelo OSC no campo tributário ao interpretar as cláusulas dos acordos multilaterais do comércio se assemelha àquele identificado pela Professora MISABEL DERZI em relação ao poder judiciário nacional, a saber, um “poder judicial de tributar”, correspondente à norma jurídico-tributária individual, mas universalizável, que é posta pela sentença *case-by-case*.⁵⁵⁹

A. **Direito tributário internacional do Brasil...** *cit.*, p. 95 *et seq.* Sobre o papel da CIJ e de sua predecessora, a Corte Permanente de Justiça Internacional (CPJI), na construção do direito tributário internacional, anota SANTIAGO que “[d]esde a sua fundação, há oitenta e seis anos, as Cortes de Haia só tiveram três ocasiões de se pronunciar sobre questões tributárias, nenhuma delas fundada em convenção contra a dupla tributação internacional.” SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito tributário internacional: métodos de solução de conflitos**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 168-169.

⁵⁵⁸ O papel criativo da jurisprudência remonta à “teoria pura do direito” de H. Kelsen. É que, para o jusfilósofo austríaco, a sentença põe a norma do caso concreto, assim inovando no ordenamento jurídico. A propósito, cf. BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A criação do direito pela jurisprudência: notas sobre a aplicação do direito e a epistemologia na teoria pura do direito. *In*: MATOS, Andityas Soares de Moura Costa; SANTOS No., Arnaldo Bastos (orgs.). **Contra o absoluto: perspectivas críticas, políticas e filosóficas da obra de Hans Kelsen**. Curitiba: Juruá, 2012, p. 423-438.

⁵⁵⁹ Cf. DERZI, M. A. M. **Modificações da jurisprudência do direito tributário...** *cit.*, *pass.*

CAPÍTULO 8

A PROPOSTA DO “DIÁLOGO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL” (*INTERNATIONAL TAX DIALOGUE – ITD*): A GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA GLOBAL EM BUSCA DE LEGITIMAÇÃO

Sem desconsiderar todas as atividades em matéria tributária que vêm sendo desenvolvidas isoladamente por cada um dos organismos internacionais estudados até agora, dentro de seus respectivos campos de ação, cabe referir a recente criação de um fórum para discussão da tributação internacional no ano de 2002, que promete revolucionar o modo como o essas questões têm sido conduzidas. Trata-se de uma iniciativa conjunta da OCDE, do FMI e do Banco Mundial, que recebeu o nome de “diálogo tributário internacional” (*International Tax Dialogue – ITD*), *i.e.*, [...] um acordo de colaboração que envolve a CE, o BID, o FMI, a OCDE, o UK-DFID e o Grupo Banco Mundial para incentivar e facilitar a discussão de questões tributárias entre agentes fiscais nacionais, organizações internacionais, e uma gama de outras partes interessadas.⁵⁶⁰ No próprio documento que descreve a proposta, giza-se o acentuado papel que entidades internacionais de um modo geral têm desempenhado na coordenação de políticas tributárias, com destaque para quatro das figuras analisadas acima: Banco Mundial, FMI, OCDE e ONU. Assim, justifica-se a necessidade de criação do ITD, como instrumento de coordenação das atividades já desempenhadas por esses atores.

6. O Banco Mundial e o FMI trabalham com 183 países em nível global e são os principais prestadores de assistência técnica bilateral em questões de política e administração tributária. Eles são proeminentes repositórios de expertise em relação a essas questões em países em desenvolvimento. Além disso, as preocupações que fundamentam o pleito por uma nova cooperação internacional se relacionam diretamente com as missões operacionais dessas instituições. Claramente, a eficiência de seus trabalhos será reforçada mediante um cooperação mais profunda com outras organizações interessadas. Isto permitirá a exploração de sinergias entre eles em relação aos métodos de trabalho e expertise, e ajudará a evitar a duplicação de esforços.

⁵⁶⁰ “*The International Tax Dialogue (ITD) is a collaborative arrangement involving the EC, IDB, IMF, OECD, UK-DFID and World Bank Group to encourage and facilitate discussion of tax matters among national tax officials, international organisations, and a range of other key stakeholders.*” INTERNATIONAL TAX DIALOGUE. Home. **ITDweb**. Disponível em: <<http://www.itdweb.org/Pages/Home.aspx>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

7. O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE tem um papel fundamental na formulação e busca de uma agenda internacional de políticas tributárias. Seu modelo de convenção tributária e diretrizes de preços de transferência são notadamente influentes. Ao mesmo tempo em que representa a opinião de apenas 30 países desenvolvidos, realiza cerca de 60 eventos por ano, principalmente em nível multilateral e regional, o que reforça o diálogo com as economias fora da zona da OCDE sobre questões políticas e administrativas centrais, tais como tratados tributários, preços de transferência, evasão fiscal internacional, comércio eletrônico e intercâmbio de informações. Embora mantenha extensivos contatos com países não-membros da OCDE e uma considerável consciência sobre os problemas dos países em desenvolvimento, por meio dos seus programas para não-membros, a OCDE não representa as opiniões dos países em desenvolvimento.

8. O Grupo *Ad Hoc* de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária da ONU se concentra em questões tributárias internacionais e se reúne bianualmente. O grupo é composto por cerca de 20 representantes tanto de países em desenvolvimento, quanto de países desenvolvidos, e tem conhecimentos específicos sobre relações de tratados tributários entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. Os especialistas, os quais participam de reuniões em caráter pessoal, não são todos funcionários que servem a um governo.

9. Uma série de bancos regionais de desenvolvimento e outras organizações também são ativos na área tributária. Em particular, o Comitê das Organizações Internacionais em Administração Tributária (CIOTA) é um grupo coordenador [*umbrella group*] recém formado, composto por um número de organizações tributárias regionais e internacionais (incluindo o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), a Associação Comunitária de Administrações Tributárias (CATA), a Organização Intra-Europeia de Administrações Tributárias (IOTA), o *Centre de Rencontre et d'Etudes des Dirigents des Administrações Fiscales* (CREDAF) e a OCDE). O CIOTA cobre mais de 140 países, tendo por função principal promover uma maior coerência nos programas de trabalho das organizações tributárias participantes.⁵⁶¹

⁵⁶¹ “6. The World Bank and the IMF work with 183 countries on a global basis and are the main providers of bilateral technical assistance in tax policy and administration issues. They are the pre-eminent repositories of expertise in respect of these issues in developing countries. In addition, the concerns that underlie the call for new international co-operation relate directly to their operational mandates. Clearly, the efficiency of their work would be enhanced by deeper co-operation with other interested organizations. This would allow for the exploitation of synergies between them in respect of working methods and expertise, and help avoid duplication of effort. 7. The Committee on Fiscal Affairs of the OECD has a key role in the formulation and pursuit of the international tax policy agenda. Its model tax convention and transfer pricing guidelines are especially influential. While it represents the views of only 30 developed countries, it holds around 60 events a year, primarily on a multilateral and regional basis, which enhance the dialogue with economies outside of the OECD area on such key policy and administrative issues as tax treaties, transfer pricing, international tax avoidance, electronic commerce and exchange of information. Although it has extensive contacts with non-OECD countries and considerable awareness of developing country issues through its non-member programs, the OECD does not represent the views of developing countries. 8. The UN Ad Hoc Group of Experts on International Co-operation in Tax Matters focuses on international tax issues and meets on a bi-annual basis. The group comprises about 20 representatives of both developing and developed countries and has particular expertise on tax treaty relations between developed and developing countries. The experts, who attend meetings in their personal capacity, are not all serving government officials. 9. A number of regional development banks and other organizations are also active in the tax area. In particular, the Committee of International Organizations on Tax Administration (CIOTA) is a recently formed umbrella group composed of a number of regional and international tax organizations (including the Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), the Commonwealth Association of

Na proposta, são apresentados os diversos objetivos a serem alcançados por meio de um diálogo mais inclusivo, que se comprometa a abrir espaço à participação dos diversos setores da sociedade internacional, incluindo tanto entes estatais quanto não-estatais. De resto, o documento especifica os métodos que pretendem ser adotados pelo ITD, a composição interna de seus órgãos e os principais temas a serem trabalhados.⁵⁶²

OBJETIVOS
<ul style="list-style-type: none"> • promover um efetivo diálogo tributário internacional entre governos, assegurando aos países em geral uma real participação nas discussões; • identificar e compartilhar melhores práticas em matéria tributária; • facilitar a assistência técnica; e • evitar esforços dobrados em relação às mesmas atividades.
ESCOPO
<ul style="list-style-type: none"> • tributação interna e internacional e administração tributária.
ABORDAGEM
<ul style="list-style-type: none"> • fortalecer instituições/organizações existentes; • criar um “Grupo de Direção” formado pelo FMI, OCDE, Banco Mundial e ONU, com a participação de organizações regionais sobre administração tributária, bancos regionais de desenvolvimento e outros interessados; e • organizar regularmente conferências internacionais sobre questões tributárias.
PESSOAL

Tax Administrations (CATA), the Intra-European Organization of Tax Administrations (IOTA), the Centre de Rencontre et d'Etudes des Dirigents des Administrations Fiscales (CREDAF) and the OECD). CIOTA covers more than 140 countries, its primary function being to promote greater coherence in the work programs of the participating tax organizations.” INTERNATIONAL MONETARY FUND; ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; WORLD BANK. Developing the International Tax Dialogue: a joint proposal by the staffs of the IMF, OECD and World Bank. IMF, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/fad/itd/2002/031302.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

⁵⁶² *Ibid.*

- funcionários dos membros do Grupo de Direção, financiados pelas organizações patrocinadoras.

As principais atividades do ITD ficam a cargo do supramencionado Grupo de Direção, liderado pelo FMI, OCDE, Banco Mundial e ONU. São assim descritas pela proposta:

- a) Organizar reuniões internacionais periódicas entre especialistas em política e administração tributária para discutir questões e atividades de interesse comum e desenvolver um processo para decidir sobre eventos e agendas, em cooperação com os países participantes;
- b) Facilitar a identificação e partilha de boas práticas em matéria de tributação, e discutir como elas poderiam ser implementadas;
- c) Incentivar uma maior coordenação de acordos bilaterais e multilaterais de assistência técnica mediante coleta e compartilhamento de informações sobre programas bilaterais e multilaterais, levando a uma maior coerência, por meio da cooperação entre as organizações internacionais; e
- d) Aprimorar a interativa e em tempo real rede mundial de comunicação da OCDE, com acesso livre para autoridades fiscais.⁵⁶³

As “reuniões internacionais periódicas” a que faz alusão a letra a) servem para:

- a) Discutir questões sobre política e administração de interesse comum, com espaço específico reservado para as questões de particular relevância para países em desenvolvimento;
- b) Discutir a implementação de iniciativas de boas práticas, apresentadas em nível regional; e
- c) Fornecer um *feedback* das prioridades regionais e dos país ao Grupo de Direção, para o futuro planejamento e desenvolvimento de programas.⁵⁶⁴

Se, por um lado, o ITD se apresenta como como uma proposta interessante, se levado em consideração o fracasso da proposta de criação da ITO, mas sobretudo em razão de permitir uma certa “democratização” do direito tributário “pós-nacional”, já que optou-se por um caminho dialógico, inclusivo, participativo; de outra banda, há quem veja essa iniciativa como uma manobra política da OCDE, do FMI e do Banco Mundial (mormente da primeira), na tentativa de se manterem no comando das políticas

⁵⁶³ “[...] a) *Arrange periodic international meetings of tax policy and administration experts to discuss issues and activities of common interest and develop a process for deciding on events and agendas in co-operation with participating countries; b) Facilitate the identification and sharing of good practices in taxation, and discuss how they could be implemented. c) Encourage greater co-ordination of bilateral and multilateral technical assistance by collecting and sharing information on bilateral and multilateral programs, leading to greater coherence through co-operation among the international organizations; and d) Develop further the OECD’s inter-active real-time worldwide communications network, with free access for tax authorities.*” *Ibid.*

⁵⁶⁴ “[...] a) *Discuss policy and administration issues of common interest, with particular space being reserved for issues of particular relevance to developing countries; b) Discuss the implementation of good practice initiatives presented on a regional basis; and c) Feedback country and regional priorities to the Steering Group for future program planning and development.*” *Loc. cit.*

tributárias internacionais. Essa perspectiva crítica, e atenta ao contexto das disputas de poder do cenário internacional, considera que as pressões que esses organismos internacionais vêm sofrendo ao longo dos anos, acusados de deixarem à margem dos processos decisórios boa parte dos governos mundiais (especialmente países mais pobres), desconsiderando todos os interesses em jogo, é indício de que estão perdendo, cada vez mais, apoio, sem o qual é impossível que implementem suas diretrizes. Assim, a proposta do ITD consistiria em uma maneira desses atores preservarem seu poderio, agora sob as vestes de uma maior “inclusão” e oportunidades de “participação”. Ao passo que, na realidade, não precisariam compartilhar qualquer parcela desse poderio, já que as reuniões e pautas de discussão continuarão a ser estabelecidas pelos mesmos personagens.⁵⁶⁵ No mais, essa estratégia seria extremamente interessante para a OCDE, que já possui larga experiência na organização de fóruns globais, por meio dos quais difunde suas ideias (“criando consenso”), pois, em assim procedendo, não seria necessário abrir suas portas a novos membros (o que implicaria diluição interna do poder de gestão).

Seria ingênuo ver a “governança em rede” separadamente dos interesses, ideias e relações de poder. O pragmatismo é, em certa medida, um disfarce para a consolidação da posição de poder estrutural do Norte, bem como dos Estados e grupos sociais que não suportam uma ambiciosa agenda tributária global. O ITD, que obviamente é dominado pelo Norte, mas clama por uma competência global, por exemplo, não está trabalhando com a tributação unitária ou tributos globais. Dentro desse fórum quase nenhuma proposta de fundo sobre concorrência fiscal ou paraísos fiscais são discutidos. A agenda continua a ser bastante técnica e politicamente não radical. Vários governos do Norte se recusam em se envolverem em quadros multilaterais universais. Preferem permanecer entrincheirados em seus redutos familiares, no caso, a OCDE e em certa medida também o FMI e o Banco Mundial, onde o Norte domina, para continuarem a exercer influência sobre o resto do mundo. É notável ver como a OCDE tenta moldar a governança global fora de um multilateralismo formal. Ela se envolve com várias iniciativas, tais como a formação dos funcionários públicos do Sul, a expedição de diretrizes de preços de transferência impositivas ou luta contra os paraísos fiscais exóticos, para apresentar suas opiniões sobre a política tributária para o Sul, enquanto o Sul não tem assento formal na mesa de tomada de decisão.⁵⁶⁶

⁵⁶⁵ LESAGE, D. Global taxation after the 2002 UN Monterrey Conference... *cit.*, p. 288.

⁵⁶⁶ “It would be naive to see “networked governance” separately from interests, ideas and power relations. The pragmatism is to some extent a cover-up for the consolidation of the structural power position of the North, as well as the states and social groups that do not support an ambitious global tax agenda. The ITD, which is obviously dominated by the North but claims global competence, is, for instance, not working on unitary taxation or global taxes. Within this forum hardly any substantive proposals on tax competition or tax havens are discussed. The agenda remains quite technical and politically not radical. Several Northern governments hesitate to engage in universal multilateral frameworks. They prefer to remain entrenched in their familiar bastions, in this case the OECD and to

Ou seja, ainda que a proposta, nos moldes em que formulada por seus idealizadores (OCDE, FMI e Banco Mundial), faça questão de enfatizar que, diferentemente do que aconteceria se fosse criada uma ITO, “[...] não vai em qualquer fase ter nenhum poder para produzir, fazer cumprir ou mediar regras tributárias vinculantes [...]”,⁵⁶⁷ importa perceber que, no “frigor dos ovos”, o resultado pode ser o mesmo, ou até pior. Ora, mantido o controle das reuniões, dos assuntos a serem debatidos, do que deve ser estabelecido como prioridade, nas mãos daqueles mesmos atores, sem transparência, sem possibilidade de intervenção, sem prestação de contas ou qualquer tipo de *accountability*, o resultado prático será equivalente a se criar uma entidade supranacional com competência tributária e entregá-la ao comando da OCDE, do FMI e do Banco Mundial. Se as pautas de discussão passarem a refletir exatamente o que esses atores consideram prioritário—o que já acontece no caso do G7 e do G20, que seguem os ditames da OCDE, como visto—, se terá confeccionado um remédio pior do que a doença.

A verdadeira democratização do direito tributário pós-nacional, único caminho capaz de trazer legitimidade aos processos de tomada de decisão que têm lugar no palco das relações intergovernamentais, bem como de permitir uma justificação pública das decisões assim produzidas, só poderá ser alcançada mediante a instrumentalização/procedimentalização *formal, transparente, representativa, consensual, clara, responsável* dos processos decisórios, sempre aberta à participação real e efetiva dos diversos setores da sociedade internacional. O que deverá ser feito, é claro, à luz dos caros princípios do Estado de direito, cuidadosamente construídos pelo homem ao longo da história, e dentro das balizas dos direitos fundamentais e do constitucionalismo.

some extent also the IMF and World Bank, where the North dominates, to continue to exert influence over the rest of the world. It is remarkable to see how the OECD tries to shape global governance outside formal multilateralism. It undertakes several initiatives, such as the training of civil servants from the South, the issuance of authoritative transfer pricing guidelines or fighting against exotic tax havens, to introduce its views on tax policy into the South, while the South has no formal seat at the decision-making table.” Ibid., p. 288-289.

⁵⁶⁷ “It should be emphasized, however, that the ITD will be built on the clear understanding that it will not at any stage have any power to make, enforce or mediate binding tax rules, since countries naturally insist on maintaining their fiscal sovereignty.” INTERNATIONAL MONETARY FUND; ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; WORLD BANK. *Developing the International Tax Dialogue... cit.*

CONSIDERAÇÕES FINAIS: RUMO A UMA NOVA CONCEPÇÃO DE SOBERANIA TRIBUTÁRIA?

Como decorrência do exame das mutações sofridas pelo direito e pelo Estado no panorama líquido da pós-modernidade, em face de um mundo globalizado, interdependente política e economicamente, o que, por via de consequência, arrebatou com a concepção clássica de soberania estatal forjada na Europa, como demonstrado na primeira parte deste trabalho; seguida da exposição, na segunda parte, do retrato de um sistema de governança tributária global que vigora atualmente no contexto transfronteiriço fiscal, cujos principais atores são a OCDE, o FMI, o Banco Mundial, a ONU e a OMC, os quais interferem ativamente no processo de formatação dos sistemas tributários planetários; cabe perguntar: qual a situação atual da ideia de soberania tributária? Estaríamos caminhando em direção a uma nova concepção do poder de tributar (e de não tributar), agora limitado externamente? Tal questionamento, de todo pertinente diante do cenário de transformações verificado ao longo de todo este estudo, tem sido largamente ignorado pela juspublicística. O que, tenho para mim, empobrece a compreensão que se deve ter do direito tributário hoje, impossibilitando reconectá-lo aos caros ideais que lhe são centrais, quais sejam, a democracia e a justiça (distributiva ou socioeconômica).

Um ceticismo ingênuo das novas relações de poder e dinâmica de forças em tempos pós-modernos só tem a prejudicar as análises jurídicas e políticas, ofuscando aqueles que poderiam se posicionar criticamente em relação a essa realidade. Não nego que a decisão final sobre a configuração de um sistema tributário permaneça nas mãos dos legisladores nacionais, mas também não se pode deixar de reconhecer que existe um longo processo de formação do conteúdo da decisão política, que acaba recebendo influxos de pontos que não estão necessariamente localizados no âmbito do território estatal. Não há como ignorar o poder de persuasão de organismos internacionais e demais agentes transnacionais, que se valem de pressão política e econômica, aliada a uma retórica embasada por um discurso tecnicista de acesso privilegiado ao conhecimento, capaz de convencer líderes políticos de que a única alternativa que se apresenta é conformarem-se. Afinal de contas, na Era da Informação, o conhecimento é

a mais expressivas fonte de poder. É preciso lembrar, acima de tudo, que muitos governantes não possuem *know-how* necessário para escolhas técnicas, sendo alvos fáceis de cooptação.

Com uma tal compreensão que, embora pouco simpática, é bem mais realista, denota-se que a tributação deixou, há muito, de ser um assunto exclusivo de cada nação. Agradando ou não, muitas das observações referenciadas tópicos atrás apontam claramente para uma ressignificação da ideia de soberania tributária, que deve ser compreendida hodiernamente em um sentido dilatado, dentro de um esquema cooperativo internacional. Em alguns casos, isso fica bastante evidente, como se percebe pelos esforços do G7 e do G20 (conquanto influenciados pela OCDE) em promover uma *reestruturação cooperativa das soberanias tributárias*. Dentro dessa nova compreensão do poder de tributar, entes não-estatais e quase-estatais são tomados como co-titulares de uma soberania tributária *de facto*, que constrange o exercício pelos Estados de suas soberanias tributárias *de jure*, seja na modalidade administrativa ou, até mesmo, legislativa.

Se, por um lado, a soberania tributária não é mais o que era antes, nem por isso devemos aceitar qualquer concepção, como, por exemplo, a defendida pela OCDE. Da leitura do projeto desse influente *Rich Men's Club* que elege como “inimigo” práticas tributárias prejudiciais—frise-se: prejudiciais conforme seus próprios critérios—, evidencia-se uma estratégia de difusão de uma “nova” soberania tributária, ao advogar a existência de limitações externas ao poder de tributar, fundadas em um *dever internacional de cooperação* e controladas por um *sistema de governança tributária global*. A tônica desse discurso é dar prioridade à *responsabilidade* de cada Estado perante a comunidade internacional, em detrimento da autonomia na elaboração e implementação dos seus respectivos programas tributários. Em outras palavras, a ideia central por detrás de toda essa retórica é a de que os Estados devem se abster de produzir normas tributárias que estejam em descompasso com a visão da OCDE do que seria uma concorrência tributária internacional adequada. A concepção de soberania tributária avançada por essa organização internacional prestigia, portanto, mais do que o direito de cada governo de determinar suas próprias bases tributárias, *deveres* ou *obrigações* de cooperar uns com os outros. Entretanto, deve-se ressaltar que a palavra “cooperação” é empregada pela OCDE em um sentido convenientemente bastante

restrito, significando tão-somente o dever de não prejudicar outros membros da “comunidade de Estados”, sem qualquer pretensão de abordar questões redistributivas. Mas por outro lado, a proposta se mostra um tanto quanto audaciosa, na medida em que não exige dos Estados apenas abstenções, mas um comportamento comissivo. Segundo o princípio de soberania tributária defendido por essa organização internacional, os Estados não têm apenas um *poder* de tributar, mas um *dever* de tributar. Devem manter um nível mínimo de tributação, dentro daquilo que a OCDE considera aceitável.

Do que se disse, resulta claro que, adotando uma argumentação no sentido de que seria necessário um sistema regulatório que pudesse dar conta de questões fiscais que interessariam a todos os Estados, sem que, para tanto, fossem colocados em xeque seus respectivos poderes tributários, consolidou-se uma governança tributária global que acaba, na prática, exercendo uma “metasoberania tributária”. O grande problema é que, nos moldes em foi constituída, uma tal “metasoberania tributária” não se manifesta na mesma intensidade em todas as instâncias globais de poder. Como visto alhures, a OCDE é, sem sombra de dúvidas, o ator mais influente, sendo responsável por determinar os rumos da tributação mundial mediante o estabelecimento de padrões tributários que são adotados quase que unanimemente pelos países, influenciando inclusive outros organismos internacionais. Ocorre que a OCDE não constitui um fórum inclusivo, onde países possam expressar seus pontos de vista e influir na tomada de decisões; muito pelo contrário, trata-se de um grupo fechado, onde as cartas são dadas pelas grandes potências. Em contrapartida, a ONU tem se mostrado receptiva à ideia de se tornar um “fórum tributário global”, o que oportunizaria uma maior participação de países em geral na definição da agenda tributária global, especialmente países em desenvolvimento. No entanto, como visto, a ONU acabou completamente capturada pela OCDE, reproduzindo os mesmos valores por esta já defendidos. Nesse contexto, um fórum como o ITD poderia ser uma alternativa satisfatória, mas desde que cumprisse com o compromisso de garantir maior participação aos governos, não servindo apenas como plataforma para que a OCDE continue a ditar as regras da tributação no mundo.

É preciso que fique claro que a governança tributária global não é um problema em si. Na verdade, seus objetivos são de fato nobres. Inegavelmente, é preciso encontrar soluções satisfatórias para problemas comuns. Parece-me que uma nova compreensão

do que é ser soberano—centrada na ideia de cooperação, ao invés de uma competição predatória, do tipo *race to the bottom*—realmente se faz necessária. Afinal, a manutenção de um estável equilíbrio internacional de forças (entre Estados que se professam soberanos) depende necessariamente da existência de deveres de cooperação e respeito mútuo. O que é realmente problemático é o nítido *déficit* de imparcialidade e legitimidade política que aflige a atual governança tributária global, por decorrência da baixa representatividade e participação concedida aos governos mundiais, mormente aqueles que se encontram na zona periférica (em desenvolvimento e de economia de transição), da ausência de transparência quanto ao processo de elaboração de normas e padrões tributários adotados mundialmente e da impossibilidade de controle e fiscalização (*accountability*) dos processos decisórios. Tudo isso torna difícil, senão impossível, a necessária justificação pública da governança tributária global. Pelo exposto, pode-se dizer que os Estados (tributários) encontram-se, neste início de século, “entre a cruz e a espada”: ou bem se entregam à destruição completa proporcionada pela “guerra *fiscal* de todos contra todos”, até restar apenas um vencedor, ou então se sujeitam aos ditames de organismos internacionais sem representatividade e imunes de responsabilização (*responsiveness*) e controle (*accountability*), cujos compromissos sociais são obscuros ou tendem a considerar apenas os interesses dos mais fortes. Não é mera coincidência que essas duas opções possam ser reformuladas em termos hobbesianos como: “estado da natureza internacional vs. Leviatã global”. Mas existem alternativas?

A saída desse paradoxo aponta, no meu entender, para a via democrática. Somente com a retomada das rédeas da política tributária mundial pelos povos que habitam o globo é que os valores que subjazem a ideia de soberania tributária (de participação democrática, de exercício da cidadania, de expressão da liberdade política, de promoção da justiça social, de redução das desigualdades, *etc.*) poderão ser restaurados. Seja por intermédio de seus governos, em um fórum global realmente inclusivo, ondem possam deliberar, seja por pressão de movimentos ativistas da sociedade civil mundial, o que realmente importa é preciso pensar novos desenhos institucionais e alternativas democráticas capazes de imprimir legitimidade aos processos de escolha de princípios e regras tributárias desse nosso *pluriversum*. Só assim, acredito ser possível garantir que a tributação mundial sirva aos interesses da

humanidade, e não apenas aos desejos de alguns poucos atores do cenário global, quer sejam eles Estados desenvolvidos, organismos internacionais, corporações transacionais. A “solução” deve necessariamente passar por uma discussão nos quadrantes das mais atualizadas teorias da democracia, da justiça, do Estado de direito, do constitucionalismo. Assim, espera-se transformar a “governança tributária global” (*global taxation governance*) em uma “boa governança tributária global” (*good global taxation governance*).

REFERÊNCIAS

ABBOTT, Kenneth W.; SNIDAL, Duncan. Hard and soft law in international governance. *In*: GOLDSTEIN, Judith L. *et al.* (orgs.). **Legalization and world politics**. Cambridge, EUA e Londres: MIT, 2001, p. 37-72.

ADAMS, Charles. **For good and evil**: the impact of taxes on the course of civilization. 2^a ed. Lanham, Nova Iorque e Oxford: Madison Books, 2001.

ADAM, Thomas S. Fundamental problems of federal income taxation. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 35, n. 4, p. 527-556, ago. 1921.

ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Trad. por Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

ALMEIDA, José Gabriel Assis de; ARNAUD, André-Jean. *Lex mercatoria*. *In*: ARNAUD, André-Jean; JUNQUEIRA, Eliane Botelho (orgs.). **Dicionário de globalização**: direito, ciência política. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 289.

ALVAREZ, José E. Governing the world: international organizations as lawmakers. **Suffolk Transnational Law Review**, v. 31, n. 3, p. 591-618, 2008.

_____. **International organizations as law-makers**. Oxford: Oxford University, 2005.

ANDRÉANI, Gilles. Gouvernance globale: origines d'une idée. **Politique Étrangère**, v. 3, p. 549-568, 2001.

ANNAN, Kofi. Carta de fecha de 25 de junio de 1001 dirigida al Presidente de la Asamblea General por el Secretario General. *In*: NACIONES UNIDAS. Asamblea General. **Informe del Grupo de Alto Nivel sobre la Financiación para el Desarrollo**. Quincuagésimo quinto período de sesiones. Tema 101 del programa. Examen intergubernamental e internacional de alto nivel del tema de la financiación del desarrollo. A/55/1000. Nova Iorque, 26 jun. 2001.

_____. Secretário geral da ONU. [*S.l.*: *s.n.*, entre 1997 e 2006]. *Apud*: JAFFE, Eugene D. **Globalization and development**. [Nova Iorque]: Chelsea House Publishers, 2006.

ANTIGUA AND BARBUDA. Recent tax information exchange agreements (TIEAS). Agreement between the government of the United States of America and the government of Antigua and Barbuda for the exchange of information with respect to taxes. 6 dez. 2000. **OECD**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/countries/antiguaandbarbuda/35514571.pdf>>. Acesso em 17 dez. 2013.

ARNAUD, André-Jean. Da globalização ao pós-modernismo em direito. *In*: _____. **O**

direito entre modernidade e globalização: lições de filosofia do direito e do estado. Trad. por Patrice Charles Wuillaume. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 195-234.

_____. Da regulação pelo direito na era da globalização. *In:* _____. **O direito entre modernidade e globalização:** lições de filosofia do direito e do estado. Trad. por Patrice Charles Wuillaume. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 151-193.

_____. Da regulação pelo direito na era da globalização. *In:* GEDIM. **A soberania.** Revista do PIDIG (Programa Interdisciplinar Direito e Globalização UERJ). Dossiê “Soberania” coord. por Celso de Albuquerque Mello. Rio de Janeiro: Renovar, 1999 (Anuário Direito e Globalização, v. 1), p. 23-52.

_____. **Globalização e direito I:** impactos nacionais, regionais e transnacionais. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

_____. **Governar sem fronteiras:** entre globalização e pós-globalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007 (Crítica da Razão Jurídica, v. 2).

_____. Introdução: Alguns impactos da globalização sobre o direito. *In:* _____. (org.) **Globalização e direito I:** impactos nacionais, regionais e transnacionais. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 1-24, p. 3-4.

_____. Policentricidade. *In:* _____. JUNQUEIRA, Eliane Botelho (orgs.). **Dicionário de globalização:** direito, ciência política. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 346.

_____. Prefácio. *In:* _____. JUNQUEIRA, Eliane Botelho (orgs.). **Dicionário de globalização:** direito, ciência política. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. ix-xix.

_____.; DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. Pós-modernismo. *In:* ARNAUD, André-Jean; JUNQUEIRA, Eliane Botelho (orgs.). **Dicionário de globalização:** direito, ciência política. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 351-356.

_____.; JUNQUEIRA, Eliane Botelho (orgs.). **Dicionário de globalização:** direito, ciência política. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

_____.; _____. (orgs.). **Globalização e direito II:** fatos e teorias. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

AUGÉ, Marc. **Não-lugares:** introdução a uma antropologia da supermodernidade. 7ª ed. Trad. por Maria Lúcia Pereira. Campinas: Papyrus, 2008.

AVI-YONAH, Reuven S. Globalization and tax competition: implications for developing countries. **Cepal Review**, v. 74, p. 59-66, ago. 2001.

_____. Globalization and tax competition: implications for developing countries. **Law Quadrangle Notes**, v. 44, n. 2, p. 60-65, verão 2001.

_____. Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state. **Harvard Law Review**, v. 113, p. 1573-1679, maio 2000.

_____. **International tax as international law**: an analysis of the international tax regime. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2007.

_____. Tax competition, tax arbitrage and the international tax regime. **American Bar Association Section of Taxation**, n. 0118053, 18 jan. 2008.

_____. Tax convergence and globalization. **Revista Tributária das Americas**, v. 1, São Paulo, Revista dos Tribunais, p. 140, 2010.

_____. Treating tax issues through trade regime. **Brooklyn Journal of International Law**, v. 26, p. 1683-1692, 2001.

BALANDIER, Georges. **O dédalo**: para finalizar o século XX. Trad. por Suzana Martins. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11^a ed. rev., atual. e ampl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8^a ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBER, Benjamin R. **Jihad vs. McWorld**. Nova Iorque: Ballantine Books, 2001.

BARBONE, Luca *et al.* Reforming tax systems: the World Bank record in the 1990's. **The World Bank**, Tax Policy and Administration Thematic Group, Poverty Sector and Economic Management Network, Public Sector Management Division, Policy Research Working Paper 2237, nov. 1999.

BARBOSA, Humberto Notaroberto. **O poder de não tributar**: benefícios fiscais na constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BARROS, Alberto Ribeiro de. **A teoria da soberania de Jean Bodin**. São Paulo: Unimarco, 2001.

BAPTISTA, Patrícia. **Transformações do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BATISTA Jr., Onofre Alves. As transações administrativo-tributárias e o risco do "legalismo estéril" dos órgãos de controle. DERZI, Misabel Abreu Machado (org.). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 123-139.

_____. O estado democrático de direito pós-providência brasileiro em busca de eficiência pública e de uma administração pública mais democrática. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, n. 98, Belo Horizonte, p. 119-158, jul./dez. 2008.

_____. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

_____. Por que a “guerra fiscal”? Os desafios do estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, n. 102, Belo Horizonte, p. 305-341, jan./jul. 2011.

_____. **Transações administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BAUMAN, Zygmunt. **Does the richness of the few benefit us all?** Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2013.

_____. **Globalization**: the human consequences. Cambridge, RU: Polity Press, 1998 (Themes for the 21st Century).

_____. **Intimations of postmodernity**. Londres e Nova Iorque: Routledge, 1992.

_____. **Liquid modernity**. Ed. rev. Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2012.

_____. **Postmodernity and its discontents**. Cambridge, RU e Oxford: Polity Press, 1997.

_____. **The individualized society**. Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2001.

BEDERMAN, David J. **Globalization and international law**. Nova Iorque e Basingstoke: Palgrave MacMillan, 2008.

BECK, Ulrich. **Risk society**: towards a new modernity. Trad. por Mark Ritter. Londres, Newbury Park e Nova Deli: Sage Publications, 1992 (Theory, Culture & Society).

_____. **What is globalization?** Oxford, Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2000.

_____. **World at risk**. Trad. por Ciaran Cronin. Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2009.

_____; GIDDENS, Anthony; LASH, Scott. **Reflexive modernization**: politics, tradition and aesthetics in the modern social order. Cambridge, EUA e Oxford: Polity Press, 1994.

_____; RUTHERFORD, Jonathan. Zombie categories: interview with Ulrich Beck. *In*: BECK, Ulrich; BECK-GERNSHEIM, Elisabeth. **Individualization**: institutionalized

individualism and its social and political consequences. Trad. por Patrick Camiller. Londres, Thousand Oaks e Nova Deli: Sage Publications, 2001 (Theory, Culture & Society), p. 202-213.

BELL, Daniel. **The coming of post-industrial society**: a venture in social forecasting. Ed. esp. de aniversário, c/ novo prefácio. Nova Iorque: Basic Books, 1999.

BENHABIB, Seyla. Borders, boundaries, and citizenship. **Political Science and Politics**, v. 38, n. 4, p. 673-677, out. 2005.

_____. Crisis of the republic: transformations of state sovereignty and the prospects of democratic citizenship. *In*: _____ *et al.* **Justice, governance cosmopolitanism, and the politics of difference**: reconfigurations in a transnational world. Distinguished W.E.B. Du Bois Lectures 2004/2005, com int. de Günter H. Lenz e Antje Dallmann. Berlim: Humboldt-Universität, 2007, p. 45-78.

_____. Twilight of sovereignty or the emergence of cosmopolitan norms? Rethinking citizenship in volatile times. *In*: _____. **Dignity in adversity**: human rights in turbulent times. Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2011, p. 94-116.

BENTLEY, Duncan. International constraints on national tax policy: reflecting the international tax order. **Bond University Law Papers**, set. 2002.

BENTO, Leonardo Valles. **Governança global**: uma abordagem conceitual e normativa das relações internacionais em um cenário de interdependência e globalização. Tese (Doutorado em Direito) Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

_____. **Governança e governabilidade na reforma do estado**: entre eficiência e democratização. Barueri: Manole, 2003.

BERCOVICI, Gilberto. **Soberania e constituição**: para uma crítica do constitucionalismo. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BERLIN, Isaiah. Two concepts of liberty. *In*: _____. **Liberty**: incorporating “Four essays on liberty”. Org. por Henry Hard, art. por Ian Harris. Oxford: Oxford University Press, 2002, p. 166-217.

BERMAN, Paul Schiff. **Global legal pluralism**: a jurisprudence of law beyond borders. Cambridge: Cambridge University Press, 2012.

BIFANO, Elidie Palma; CARVALHO, Cassius Vinicius. Soberania e globalização. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (orgs.). **Direito tributário**: tributação internacional. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 213-241, p. 61-79.

BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascal. **The VAT in developing and transitional countries**. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2007.

BISWAS, Rajiv. Introduction: Globalisation, tax competition, and economic development. *In*: _____ (org.). **International tax competition: globalisation and fiscal sovereignty**. Londres: Commonwealth Secretariat, 2002, p. 1-14.

BITTAR, Eduardo C. B. **O direito na pós-modernidade** (e reflexões frankfurtianas). 2ª ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2009.

BOADWAY, Robin; SHAH, Anwar. **Fiscal federalism: principles and practice of multiorder governance**. Cambridge: Cambridge University Press, 2009.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo**. 6ª ed. trad. por Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.

BODIN, Jean. **Os seis livros da república: livro primeiro**. Trad., intr. e notas por José Carlos Orsi Morel, rev. técn. da trad. por José Ignacio Coelho Mendes Neto. São Paulo: Ícone, 2011 (Coleção Fundamentos do Direito).

BORTOLOZZI, Madian Luana. *Soft law*. *In*: ARNAUD, André-Jean; JUNQUEIRA, Eliane Botelho (orgs.). **Dicionário de globalização: direito, ciência política**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 422-423.

BOUVIER, Michel. As transformações contemporâneas do tributo: em direção a uma outra cultura tributária? As exonerações tributárias e a concorrência fiscal no âmbito interno e internacional. *In*: CONGRESSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 8., 2004, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: Revista Internacional de Direito Tributário, v. 2, jun./dez. 2004, p. 6-12.

_____. Introduction au droit fiscal general et à la théorie de l'impôt. LGDJ, v. 4, Paris, 2001, p. 225. *Apud*: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência do direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. La nouvelle gouvernance fiscale et la légitimité du consentement de l'impôt. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 6, Belo Horizonte, p. 449-366, jul./dez. 2006.

_____. Nouvelle gouvernance fiscale et "acourds fiscaux préventifs". **Revista Internacional de Direito Tributário**, Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 10, Belo Horizonte, p. 55-66, jul./dez. 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 7 dez. 2013.

_____. Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994. Promulgo a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguaí de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. **Planalto**, Brasília, DF, 31 dez. 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D1355.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Decreto nº 19.841 de 22 de outubro de 1945. Promulga a Carta das Nações Unidas, da qual faz parte integrante o anexo Estatuto da Corte Internacional de Justiça, assinada em São Francisco, a 26 de junho de 1945, por ocasião da Conferência de Organização Internacional das Nações Unidas. **Planalto**, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D19841.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002 (Constituição da República Federativa do Brasil de 1988). Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Planalto**, Brasília, DF, 13 jun. 2006. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm>. Acesso em: 14 nov. 2011.

_____. Exposição de Motivos do Projeto de Lei referente à Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. *Apud*: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo, SP: Dialética, 2006.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Planalto**, Brasília, DF, 4 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 14 nov. 2011.

_____. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Planalto**, Brasília, DF, 1º ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Planalto**, Brasília, 15 dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 13 dez. 2013.

_____. Lei nº 313, de 30 de julho de 1948. Autoriza o Poder Executivo a aplicar, provisoriamente, o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio; reajusta a Tarifa das Alfândegas, e dá outras providências. **Planalto**, Brasília, DF, 30 ago. 1948. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/L313.htm>.

Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Planalto**, Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 7 dez. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 20. A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional. **STJ**, Brasília, DF, 4 dez. 1990. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num='20'>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 71. O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM. **STF**, Brasília, DF, 15 dez. 1992 Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num='71'>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 124. A taxa de melhoramento dos portos tem base de cálculo diversa do imposto de importação, sendo legítima a sua cobrança sobre a importação de mercadorias de países signatários do GATT, da ALALC ou ALADI. **STJ**, Brasília, DF, 6 dez. 1994. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num='124'>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Processo: ADI 1378 MC. Requerente: Governador do Estado do Espírito Santo. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Brasília, DF, 30 out. 1995. **STF**, Brasília, DF, 30 maio 1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Processo: RE 627280 RG. Recorrente: Carreteiro Alimentos Ltda. Recorrido: União. Brasília, DF, 17 nov. 2011. **STF**, Brasília, DF, 22 nov. 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 575. À mercadoria importada de país signatário do (GATT), ou membro da (ALALC), estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional. **STF**, Brasília, DF, 15 dez. 1976. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=575.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

BRAUNER, Yariv. An international tax regime in crystallization: realities, experiences, and opportunities. **Tax Law Review**, v. 56, p. 259-328, 2003.

BREDERODE, Robert F. van. **The systems of general sales taxation**: theory policy and practice. Países Baixos: Kluwer Law International, 2009 (Series on International Taxation, v. 33).

BRENNAN, Geoffrey; BUCHANAN, James M. **The power to tax**: analytical foundations of a fiscal constitution. Indianópolis: Liberty Fund, 2000 (The Collected Works of James M. Buchanan, v. 9).

BULL, Hedley. **The anarchical society**: a study of order in world politics. 3ª ed. Basingstoke e Nova Iorque: Palgrave, 2002.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A criação do direito pela jurisprudência: notas sobre a aplicação do direito e a epistemologia na teoria pura do direito. *In*: MATOS, Andityas Soares de Moura Costa; SANTOS No., Arnaldo Bastos (orgs.). **Contra o absoluto**: perspectivas críticas, políticas e filosóficas da obra de Hans Kelsen. Curitiba: Juruá, 2012, p. 423-438.

BUTLER, Christopher. **Postmodernism**: a very short introduction. Oxford: Oxford University Press, 2002 (Very Short Introductions).

CALLERO, Peter L. **The myth of individualism**: how social forces shape our lives. 2ª ed. Plymouth: Rowman & Littlefield Publishers, 2013.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALLIESS, Graf-Peter; RENNER, Moritz. Between law and social norms: the evolution of global governance. **Ratio Juris**, v. 22, n. 2, p. 260-280, 2009.

CAMPAGNOLO, Umberto. As ideias mestras da minha tese. *In*: _____; KELSEN, Hans *et al.* **Direito internacional e estado soberano**. Org. por Mario G. Losano, trad. por Marcela Varejão. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 103-110.

_____. Resposta a Hans Kelsen. *In*: _____; KELSEN, Hans *et al.* **Direito internacional e estado soberano**. Org. por Mario G. Losano, trad. por Marcela Varejão. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 141-187.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. Apresentação: A soberania dividida. *In*: **A soberania no mundo moderno**: nascimento e crise do estado nacional. 2ª ed. trad. por Carlo Coccioli e Márcio Lauria Filho, rev. de trad. por Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2007 (Justiça e Direito), p. VII-XII.

_____. Teoria do direito e globalização econômica. *In*: SUNFELD, Carlos Ari; VIEIRA, Oscar Vilhena (orgs.). **Direito global**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 77-92.

_____ (org.). **A democracia global em construção**. Rio de Janeiro: Lumen Juris,

2005.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Constitucionalismo e geologia da *good governance*. In: _____. **“Brançosos” e interconstitucionalidade**: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2008, p. 325-334.

CARLSON, Kimberly. When cows have wings: an analysis of the OECD’s tax haven work as it relates to globalization, sovereignty and privacy. **The John Marshall Law Review**, v. 35, p. 163-188, 2002.

CAROCCIA, Francesca. *Lex mercatoria*. In: ARNAUD, André-Jean; JUNQUEIRA, Eliane Botelho (orgs.). **Dicionário de globalização**: direito, ciência política. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 290-291.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25ª ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

CASÁS, José Osvaldo. La transacción y la transacción tributaria en general en el derecho comparado. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 3, Belo Horizonte, p. 73-102, jan./jun. 2005.

CASSESE, Sabino. A erosão do estado: um fato irreversível? In: _____. **A crise do estado**. Trad. por Ilse Paschoal Moreira e Fernanda Landucci Ortale. Campinas: Saberes, 2010, p. 53-62.

_____. O fim da soberania econômica do estado. In: _____. **A crise do estado**. Trad. por Ilse Paschoal Moreira e Fernanda Landucci Ortale. Campinas: Saberes, 2010, p. 45-52.

CASTELLS, Manuel. **End of millennium**. 2ª ed. Malden, Oxford e West Sussex: Wiley-Blackwell 2010 (The information age: economy, society, and culture, v. 3).

_____. **The power of identity**. 2ª ed. Malden, Oxford e West Sussex: Wiley-Blackwell 2010 (The information age: economy, society, and culture, v. 2).

_____. **The rise of the network society**. 2ª ed. Malden, Oxford e West Sussex: Wiley-Blackwell 2010 (The information age: economy, society, and culture, v. 1).

CASTRO, Aldemario Araujo. **As repercussões da globalização na tributação brasileira**. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2006.

CENTER FOR INTERNATIONAL DEVELOPMENT. Archive. **Harvard**, Cambridge, EUA. Disponível em: <<http://www.cid.harvard.edu/archive/hiid/index.html>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

CHARLES, Sébastien. O individualismo paradoxal: introdução ao pensamento de Gilles Lipovetsky. *In*: _____; LIPOVETSKY, Gilles. **Os tempos hipermodernos**. Trad. por Mário Vilela. São Paulo: Barcarolla, 2004, p. 10-48.

CHAYES, Abram; CHAYES, Antonia Handler. **The new sovereignty**: compliance with international regulatory agreements. Cambridge, EUA e Londres: Harvard University Press, 1995.

CHESNAIS, François. **A mundialização do capital**. Trad. por Silvana Finzi Foá. São Paulo: Xamã, 1996.

_____. **Tobin or not Tobin?** Porque tributar o capital financeiro em apoio aos cidadãos. Trad. por Francisco Ribeiro Ferreira, Gustavo Maia Jr., Rúbia Prates Goldini e Teresa van Acker, apres. por Maria da Conceição Tavares. São Paulo: Unesp, 1999.

_____. (org.). **A finança mundializada**: raízes sociais e políticas, configuração, consequências. Trad. por Rosa Maria Marques e Paulo Nakatani. São Paulo: Boitempo, 2005.

_____. (org.). **A mundialização financeira**: gênese, custos e riscos. Trad. por Carmem Cristiana Cacciacarro, Luís Leiria, Valéria Coêlho da Paz e Silvana Foá. São Paulo: Xamã, 1998.

CHEVALLIER, Jacques. **O estado pós-moderno**. Trad. por Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2009 (Coleção Fórum Brasil-França de Direito Público, v. 1).

CHOW, Daniel C. K.; LEE, Edward. **International intellectual property**: problems, cases and materials. Saint Paul: Thomson/West, 2006.

CHRISTIANS, Allison. Hard law, soft law, and international taxation. **Wisconsin International Law Journal**, v. 25, n. 2, p. 325-332, 2007.

_____. Historic, comparative and evolutionary analysis of tax systems. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (org.). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 287-309.

_____. How nations share. **Indiana Law Journal**, v. 87, p. 1.407-1.453, 2012.

_____. Networks, norms and national tax policy. **Washington University Global Studies Law Review**, v. 9, p. 1-38, mar. 2009.

_____. Sovereignty, taxation, and social contract. **Minnesota Journal of International Law**, v. 18, p. 99-153, 2009.

_____. Taxation in a time of crisis: policy leadership from the OECD to the G20. **Northwestern Journal of Law & Society Policy**, v. 5, p. 1-32, 2010.

_____. *et al.* Taxation as a global socio-legal phenomenon. **ILSA Journal of International and Comparative Law**, v. 14, p. 303-315, 2008.

CHRISTMAN, John. **The myth of property**: toward an egalitarian theory of ownership. Nova Iorque e Oxford: Oxford University Press, 1994.

COCKFIELD, Arthur J. Introduction: The last battleground of globalization. *In*: _____ (org.). **Globalization and its tax discontents**: tax policy and international investments. Toronto: University of Toronto Press, 2010, p. 3-16.

_____. The rise of the OECD as informal ‘world tax organization’ through national responses to e-commerce tax challenges. **Yale Journal of Law and Technology**, v. 8, p. 136-187, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A teoria monista com a prevalência jurídica dos tratados internacionais. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (org.). **Competência tributária**: XV Congresso Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. Em homenagem ao professor e jurista Alberto Pinheiro Xavier. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 113-134.

_____. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COLEMAN, Jules (org.). **Hart’s postscript**: essays on the postscript to “The concept of law”. Oxford: Oxford University Press, 2001.

COMISSÃO PERMANENTE DE SIMPLIFICAÇÃO E REVISÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. O imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza: 2º relatório da Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária ao prefeito do município de Belo Horizonte [2006]. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 7, p. 195-462, jan./jun. 2007.

_____. O tributo participativo – as relações entre a administração tributária e os contribuintes: 1º Relatório da Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária ao Prefeito do Município de Belo Horizonte. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 7, p. 391-619, jan./jun. 2007.

COMISSÃO SOBRE GOVERNANÇA GLOBAL. **Nossa comunidade global**: o relatório da Comissão sobre Governança Global. Trad. por Luiz Alberto Monjardim e Maria Lucia Leão Velloso de Magalhães. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1996.

COMMISSION ON GLOBAL GOVERNANCE. **Our global neighbourhood**: the report of the Commission on Global Governance. Oxford: Oxford University Press, 1995.

COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (orgs.). **O estado de direito**: história, teoria, crítica. Trad. por Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006).

_____; _____ (orgs.). **The rule of law**: history, theory and criticism. Dordrecht: Springer, 2007 (Law and Philosophy Library, v. 80).

CRUZ, Paulo Ricardo Sousa. **A transação no direito tributário**. 235 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004.

DALY, Michael. WTO rules and direct taxation. **The World Economy**, v. 29, n. 5, p. 527-557, maio 2006.

DAVEY, William J. The WTO dispute settlement mechanism: the first ten years. **Journal of International Economic Law**, v. 8, n. 1, p. 17-50, mar. 2005.

DEAN, Steven A. Philosopher kings and international tax: a new approach to tax havens, tax flight, and international tax cooperation. **Hastings Law Journal**, v. 58, p. 911-965, maio 2007.

DELMAS-MARTY, Mireille. **Por um direito comum**. Trad. por Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

_____. **Ordering pluralism**: a conceptual framework for understanding the transnational legal world. Trad. por Naomi Norberg. Portland: Hart, 2009 (French Studies in International Law).

_____. **Três desafios para um direito mundial**. Trad. por Fauzi Hassan Choukr. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

DELPANQUE, Marc. Governança global. *In*: ARNAUD, André-Jean; JUNQUEIRA, Eliane Botelho (orgs.). **Dicionário de globalização**: direito, ciência política. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 237-240.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 100, p. 65-80, jan. 2004.

_____. Segurança jurídica como fator de concorrência tributária. *In*: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (orgs.). **Princípios constitucionais fundamentais**: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 799-816.

_____. Sobre confiança e desconfiança sistêmicas, federalismo e conflitos de competência. *In*: _____ (org.) **Competência tributária**: XV Congresso Internacional

de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. Em homenagem ao professor e jurista Alberto Pinheiro Xavier. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 21-73.

_____; MOREIRA, André Mendes. Tax reform and international tax norm transmission: case study of Brazil: value-added taxes. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (org.). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 325-250.

DEZALAY, Yves; TRUBEK, David M. A reestruturação global e o direito: a internacionalização dos campos jurídicos e as criação de espaços transnacionais. *In*: FARIA, José Eduardo (org.). **Direito e globalização econômica**: implicações e perspectivas. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 29-80.

DOMINGO, Rafael. **The new global law**. Cambridge: Cambridge University Press, 2010 (ASIL Studies in International Legal Theory).

DREIFUSS, Rene Armand. **A época das perplexidades**: mundialização, globalização e planetarização: novos desafios. 2ª ed. Petrópolis: Vozes, 1997.

DWORKIN, Ronald. **A matter of principle**. Cambridge, EUA: Harvard University Press, 1982.

_____. A new philosophy for international law. **Philosophy & Public Affairs**, v. 41, n. 1, p. 1-30, 2013.

_____. Do liberal values conflict? *In*: _____; LILLA, Mark; SILVERS, Robert B. (orgs.). **The legacy of Isaiah Berlin**. Nova Iorque: The New York Review of Books, 2001, p. 73-90.

_____. **Is democracy possible here?** Principles for a new political debate. Princeton e Oxford: Princeton University Press, 2006.

_____. **Justice for hedgehogs**. Cambridge, EUA; Londres, RU: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011.

_____. Law as interpretation. *In*: MITCHELL, W. J. T. (org.). **The politics of interpretation**. Chicago: Chicago University Press, 1983, p. 249.

_____. **Law's empire**. Cambridge, EUA e Londres: The Belknap Press of Harvard University Press, 1986.

_____. Justice and rights. *In*: _____. **Taking rights seriously**. Cambridge, EUA: Harvard University Press, 1978, p. 150-183.

_____. **Sovereign virtue**: the theory and practice of equality. Cambridge, EUA e Londres: Harvard University Press, 2000.

_____. The concepts of law. *In*: _____. **Justice in robes**. Cambridge, EUA e Londres: The Belknap Press of Harvard University Press, 2006, p. 223-240.

_____. The original position. *In*: DANIELS, Norman. **Reading Rawls: critical studies on Rawls' "A theory of justice"**. Nova Iorque, EUA: Basic Books, Inc., Publishers, p. 16-53.

EBRILL, Liam *et al.* The allure of the value-added tax. **Finance and Development**, Washington, DC, v. 39, n. 2, jun. 2002. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2002/06/ebrill.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____ *et al.* **The modern VAT**. Washington, DC: International Monetary Fund, 2001.

ECCLESTON, Richard. **The dynamics of global economic governance: the financial crisis, the OECD and the politics of international tax cooperation**. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2012.

EICHENGREEN, Barry. **Capital flows and crisis**. Cambridge, EUA e Londres: The MIT Press, 2003.

_____. **Globalizing capital: a history of the international monetary system**. 2ª ed. Princeton e Londres: Princeton University Press, 2008.

ELALI, André. A crise financeira global sob a ótica da concorrência fiscal internacional. **Revista Direito GV**, v. 5, n. 2, São Paulo, p. 405-424, jul./dez 2009.

FALK, Richard. **Predatory globalization: a critique**. Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 1999.

FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____ (org.). **Direito e globalização econômica: implicações e perspectivas**. São Paulo: Malheiros, 1996.

FERRAJOLI, Luigi. **A soberania no mundo moderno: nascimento e crise do estado nacional**. 2ª ed. trad. por Carlo Caccioli e Márcio Lauria Filho, rev. de trad. por Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2007 (Justiça e Direito).

_____. Introdução: Três aporias na ideia de soberania. *In*: _____. **A soberania no mundo moderno: nascimento e crise do estado nacional**. 2ª ed. trad. por Carlo Caccioli e Márcio Lauria Filho, rev. de trad. por Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2007 (Justiça e Direito), p. 1-4.

FINKELSTEIN, Lawrence S. What is global governance? **Global Governance: A Review of Multilateralism and International Organizations**, v. 1, p. 367-372, 1995.

FINNIS, John. **Natural law and natural rights**. 2ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2011 (Clarendon Law Series).

FLEISCHACKER, Samuel. **A short history of distributive justice**. Cambridge, EUA e Londres: Harvard University Press, 2004.

FRANKLIN, B. [carta], 13 nov. 1789, Filadélfia, [para] Le ROY, M. On the affairs of France. *In*: _____. **The works of Benjamin Franklin**; containing several political and historical tracts not included in any former edition and many letters official and private not thitherto published with notes and a life of the author. Ed. rev. de Jared Sparks. Filadélfia: Childs & Peterson, 1840, v. 10, p. 409-410.

FRASER, Nancy. From discipline to flexibilization? Rereading Foucault in the shadow of globalization. *In*: _____. **Scales of justice**: reimagining political space in a globalizing world. Nova Iorque: Columbia University Press, 2009 (New Directions in Critical Theory), p. 116-130.

_____. Reframing justice in a globalizing world. *In*: _____. **Fortunes of feminism**: from state-managed capitalism to neoliberal crisis. Londres e Nova Iorque: Verso, 2013, p. 189-208.

_____. Reframing justice in a globalizing world. *In*: _____. **Scales of justice**: reimagining political space in a globalizing world. Nova Iorque: Columbia University Press, 2009 (New Directions in Critical Theory), p. 12-29.

FUKUYAMA, Francis. **State-building**: governance and world order in the 21st century. Ithaca: Cornell University Press, 2004.

_____. **The end of history and the last man**. Nova Iorque, EUA: The Free Press, 1992.

_____. **The origins of political order**: from prehuman times to the French Revolution. Nova Iorque: Farrar, Straus and Giroux, 2011.

FULLER, Lon L. **The morality of law**. Ed. rev. New Haven e Londres: Yale University Press, 1964.

FURTADO, Celso. **O capitalismo global**. 7ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 1998.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GARNER, Bryan A. (org.). **Black's law dictionary**. 9ª ed. St. Paul: Thomson Reuters, 2009.

GEDIM. **A democracia**. Org. por Celso Fernandes Campilongo. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

_____. **A soberania**. Revista do PIDIG (Programa Interdisciplinar Direito e Globalização UERJ). Dossiê “Soberania” coord. por Celso de Albuquerque Mello. Rio de Janeiro: Renovar, 1999 (Anuário Direito e Globalização, v. 1).

GIANVITI, François. Preface. *In*: THURONYI, Victor (org.). **Tax law design and drafting**. Washington, DC: International Monetary Fund, 1996, p. xxiii-xxiv.

GODÓI, Marciano Seabra. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. *In*: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos entre estado, constituição e direito tributário**. Brasília: Consulex, 2012, p. 193-205.

GORZ, André. **O imaterial: conhecimento, valor e capital**. Trad. por Celso Azzan Jr. e Celso Cruz. São Paulo: Annablume, 2005.

GIDDENS, Anthony. **Modernity and self-identity: self and society in the late modern age**. Stanford: Stanford University Press, 1991.

_____. **Runaway world: how globalization is reshaping our lives**. 2ª ed. Nova Iorque: Routledge, 2010.

_____. **The consequences of modernity**. Cambridge, RU e Oxford: Polity Press, 1990.

GILLIS, Malcolm. Legacies from the Shoup tax missions: Asia, Africa, and Latin America. *In*: EDEN, Lorraine (org.). **Retrospectives on public finance**. Durham e Londres: Duke University Press, 1991, (Fiscal Reform in the Developing World).

GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. A participação popular e a consensualidade na administração pública. *In*: MOREIRA No., Diogo de Figueiredo (org.) **Uma avaliação das tendências contemporâneas do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 647-662.

GROUP OF TWENTY. Home > About G20. **G20**. Disponível em: <http://www.g20.org/about_G20>. Acesso em: 17 dez. 2013

_____. Home > About G20 > G20 Members. **G20**. Disponível em: <http://www.g20.org/about_g20/g20_members>. Acesso em: 17 dez. 2013.

GROUPE DE TRAVAIL PRÉSIDIÉ PAR JEAN-PIERRE LANDAU. **Les nouvelles contributions financières internationales: rapport au Président de la République**. Paris: La documentaion Française, 2004 (Collection des Rapports Officiels).

GUIMARÃES, Cristiane Palhares Cardoso. **O direito como um sistema social e o direito tributário global: reflexões de uma sociologia do direito tributário internacional em busca de uma fiscalidade participativa**. 184 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2005.

GÜNTHER, Klaus. Legal pluralism or uniform concept of law? Globalisation as a problem of legal theory. **NoFo**, v. 5, p. 5-21, abr. 2008.

GUSTIN, Miracy B. S.; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)Pensando a pesquisa jurídica**: teoria e prática. 3ª ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

GUZMAN, Andrew T.; PAUWELYN, Joost H. B. **International trade law**. Nova Iorque: Aspen Publishers, 2009.

HABERMAS, Jürgen. The postnational constellation and the future of democracy. *In*: _____. **The postnational constellation**: political essays. Ed., intr. e trad. por Max Pensky. Cambridge, EUA: The MIT Press, 2001 (Studies in Contemporary German Social Thought), p. 58-112, p. 105.

_____. There are alternatives! *In*: _____. **Time of transitions**. Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2006, p. 3-15.

HAG, Mahbub ul; KAUL, Inge; GRUNBERG, Isabelle (orgs.). **The Tobin tax**: coping with financial volatility. Nova Iorque e Oxford: Oxford University Press, 1996.

HAMMER, Richard M.; OWENS, Jeffrey. **Promoting tax competition**. Paris: OECD, [200-?] Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/harmful/1915964.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

HARDT, Michael; NEGRI, Antonio. **Empire**. Cambridge, EUA e Londres: Harvard University Press, 2000.

_____; _____. **Multitude**: war and democracy in the age of empire. Nova Iorque: The Penguin Press, 2004.

HART, H. L. A. Postscript. *In*: _____. **The concept of law**. 3ª ed., pós-escrito org. por Penelope A. Bulloch e Joseph Raz e intr. por Leslie Green. Oxford: Oxford, 2012 (Clarendon Law Series), p. 238-276

_____. **The concept of law**. 3ª ed., com pós-escrito org. por Penelope A Bulloch e Joseph Raz e intr. de Leslie Green. Oxford: Oxford, 2012 (Clarendon Law Series).

HEWSON, Martin; SINCLAIR, Timothy J. The emergence of global governance theory. *In*: _____. _____. (orgs.). **Approaches to global governance theory**. Albany: State University of New York Press, 1999, p. 3-22.

HOBBS, Thomas. **Leviatã**: ou matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil. Org. por Richard Tuck, ed. brasil. superv. por Eunice Ostrensky, trad. por João Paulo Monteiro, Maria Beatriz Nizza da Silva e Cláudia Berliner, rev. trad. por Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. **Leviathan**: or the matter, form, and power of commonwealth ecclesiastical and

civil. Thomas Hobbes of Malmesbury. Printed for Andrew Crooke, at the Green Dragon in St. Paul's Churchyard, 1651 (A Public Domain Book).

HÖFFE, Otfried. **A democracia no mundo de hoje**. Trad. por Tito Lívio Cruz Romão, rev. por Luiz Moreira. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2005.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights**: why liberty depends on taxes. Nova Iorque e Londres: W. W. Norton & Company, 1999.

HUNTINGTON, Samuel P. **The clash of civilizations and the remaking of the world order**. Nova Iorque, EUA: Simon & Schuster, 1997.

IMPULSO: Revista de Ciências Sociais e Humanas. **Direito e globalização**, v. 14, n. 33. Piracicaba: UNIMEP, jan./abr./2003.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. About the IMF. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/about.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. About the IMF > History. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/about/history.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. About the IMF > History > Cooperation and reconstruction (1944-71). **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/about/histcoop.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. About the IMF > IMF Quotas. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/exr/facts/quotas.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. About the IMF. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/about.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. About the IMF > Overview > Membership. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/about/members.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Country's policy intentions documents. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/cpid/default.aspx>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Data and Statistics > Glossary of Selected Financial Terms: Terms and Definitions. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/exr/glossary/showTerm.asp#L>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. **Fiscal Affairs Department**: at a glance. Washington, DC: International Monetary Fund, 2013. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/fad/news/fadbroch.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. **IMF technical assistance**: transferring knowledge and best practice.

Washington, DC: International Monetary Fund, 2003, (A Guide to the IMF).

_____. Tax Code of the Republic of Taxastan: a hypothetical tax law. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2000/eng/pdf/file01.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. The Commonwealth of Symmetrica Income Tax Act: a hypothetical tax law. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2000/eng/pdf/symact.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Value Added Tax Act of the Commonwealth of New Vatopia. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2006/eng/vatopia.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Value Added Tax Act of the Commonwealth of Republica. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2003/eng/rvat.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Value Added Tax Act of the Commonwealth of Vatopia. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2003/eng/vvat.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Value Added Tax Law of Fantasia. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2003/eng/fvat.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____; ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; WORLD BANK. Developing the International Tax Dialogue: a joint proposal by the staffs of the IMF, OECD and World Bank. **IMF**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/fad/itd/2002/031302.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

INTERNATIONAL TAX DIALOGUE. Home. **ITDweb**. Disponível em: <<http://www.itdweb.org/Pages/Home.aspx>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

JAMES, Kathryn. Exploring the origins and global rise of VAT. *In*: AINSWORTH, Richard T. *et al.* **The VAT reader**: what a federal consumption tax would mean for America. EUA: Tax Analysts, 2011, p. 15-22.

JHA, Prem Shankar. **The twilight of the nation state**: globalisation, chaos and war. Pref. por Eric Hobsbawm. Londres e Ann Arbor: Pluto Press, 2006.

JOHNSTON, Donald J. Foreword. *In*: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **A strategy for enlargement and outreach**: report by the Chair of the Heads of Delegations Working Group on the enlargement

strategy and outreach, Ambassador Seiichiro Noboru. Paris: OECD, 2004. Disponível em: <<http://www.oecd.org/globalrelations/globalrelationsstrategy/37434513.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

KELSEN, Hans. **General theory of law and state**. Nova Brunswick, Londres e Reino Unido: Transaction Publishers, 2006, p. 255.

_____. **Introduction to the problems of legal theory**. Trad. por Bonnie Litschewski Paulson e Stanley L. Paulson, intr. por Stanley L. Paulson. Oxford: Clarendon Press, 1992.

_____. Juízo sobre a tese de Humberto Campagnolo. In: _____; CAMPAGNOLO, Umberto *et al.* **Direito internacional e estado soberano**. Org. por Mario G. Losano, trad. por Marcela Varejão. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 111-137.

_____. **Pure theory of law**. 2ª ed. rev. e ampl., trad. por Max Knight. Clark: The Lawbooks Exchange, 2005.

KENNEDY, David. Address: Challenging expert rule: the politics of global governance. **Sydney Law Review**, v. 27, p. 1-24, 2005.

_____. The mystery of global governance. In: DUNOFF, Jeffrey L.; TRACHTMAN, Joel P. (orgs.). **Ruling the world? Constitutionalism, international law, and global governance**. Cambridge: Cambridge University Press, 2009, p. 37-68.

KENNEDY, Duncan. Three globalizations of law and legal thought: 1850-2000. TRUBEK, David M.; SANTOS, Alvaro (orgs.). **The new law and economic development: a critical appraisal**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 19-73.

KEOHANE, Robert O; NYE, Joseph S. **Power and interdependence**. 4ª ed. Boston: Longman, 2012.

KEYNES, John Maynard. **The general theory of employment, interest, and money**. Adelaide: The University of Adelaide Library, 2012.

KISSINGER, Henry. **Diplomacy**. Nova Iorque: Simon & Schuster Paperbacks, 1994.

KOSTERS, Bart. The United Nations model tax convention and its recent developments. **Asia-Pacific Tax Bulletin**, p. 4-11, jan./fev. 2004.

KRAFT, Dan Markus. *Treaty shopping*. In: ARNAUD, André-Jean; JUNQUEIRA, Eliane Botelho (orgs.). **Dicionário de globalização: direito, ciência política**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 429.

KRASNER, Stephen D. **Sovereignty: organized hypocrisy**. Princeton: Princeton University Press, 1999.

KREMPEL, Angelica Aparecida Ferraz. Soberania tributária em tempos de globalização econômica. **Revista IDEA**, v. 2, n. 1, jul./dez. 2010.

KRISCH, Nico. **Beyond constitutionalism**: the pluralist structure of postnational law. Oxford: Oxford University Press, 2010 (Oxford Constitutional Theory).

_____. The case of pluralism in postnational law. *In*: BÚRCA, Gráinne de; WEILER, J. H. H. (orgs.). **The worlds of European constitutionalism**. Cambridge: Cambridge University Press, 2012 (Contemporary European Politics) [Kindle Edition].

_____. Who is afraid of radical pluralism? Legal order and political stability in the postnational space. **Ratio Juris**, v. 24, n. 4, p. 386-412, dez. 2011.

LAMB, Henry. “Our global neighbourhood: report of the Commission on Global Governance”: A summary analysis. **Eco-Logic**, jan./fev. 1996.

LAMY, Pascal. Globalization and global governance. **The Globalist**, 7 nov. 2006. Disponível em: <<http://www.theglobalist.com/storyid.aspx?StoryId=5740>>. Acesso em: 12 nov. 2011.

_____. Lamy calls for strengthened system of global governance. Genebra: 15 mar. 2010. Discurso ao Clube Diplomático de Genebra. **WTO**, Genebra. Disponível em: <http://www.wto.org/english/news_e/sppl_e/sppl149_e.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

LASH, Scott. **Another modernity**: a different rationality. Oxford e Malden: Blackwell Publishers, 1999.

LESAGE, Dries. Global taxation governance after the 2002 UN Monterrey Conference. **Oxford Development Studies**, v. 36, n. 3, p. 281-294, set. 2008.

_____; GRAAF, Thijs van de. Thriving in complexity? The OECD system’s role in energy and taxation. **Global Governance: A Review of Multiculturalism and International Organizations**, v. 18, p. 83-92, 2013.

LI, Jinyan. Tax sovereignty and international tax reform: the author’s response. **Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne**, v. 52, n. 1, p. 141-148, 2004.

LIPOVETSKY, Gilles. Pós-modernidade e hipermodernidade. *In*: FORBES, Jorge; REALE Jr., Miguel; FERRAZ Jr., Tercio Sampaio. **A invenção do futuro**: um debate sobre a pós-modernidade e a hipermodernidade. Barueri: Manole, p. 65-78.

_____. Tempo contra tempo, ou a sociedade hipermoderna. *In*: _____. CHARLES, Sébastien. **Os tempos hipermodernos**. Trad. por Mário Vilela. São Paulo: Barcarolla, 2004.

LINDHOLM, Richard W. The origin of the value-added tax. **The Journal of Corporation Law**, p. 11-14, outono 1980.

LOPEZ-MATA, Rosendo. Income taxation, international competitiveness and the World Trade Organization's rules on subsidies: lessons to the U.S. and to the world from the FSC dispute. *Tax Lawyer*, v. 54, p. 577-616, 2001.

LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Org. por Fatima Kastner, Richard Nobles, David Schiff e Rosamund Ziegert, trad. por Klaus A. Ziegert, intr. por Richard Nobles e David Schiff. Oxford: Oxford University Press, 2004.

_____. **Risk**: a sociological theory. Nova intr. por Nico Stehr e Gotthard Bechmann. New Brunswick: Transaction Publishers, 2002 (Communication and Social Order).

LYOTARD, Jean-François. **A condição pós-moderna**. 9ª ed. Trad. por Ricardo José Corrêa Barbosa e Silvano Santiago. São Paulo: José Olympio, 2006.

MacCORMICK, Neil. The concept of law and "The concept of law". *In*: GEORGE, Robert P. (org.). **The autonomy of law**: essays on legal positivism. Oxford: Oxford University Press, 1996, p. 163-194.

MACHADO, Hugo de Brito. **Cursos de direito tributário**. 27ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

MAQUIAVEL, Nicolau. **O príncipe**. Trad. por Maurício Santana Dias, pref. por Fernando Henrique Cardoso. São Paulo: Penguin e Companhia das Letras, 2010 (Clássicos).

MARLIKAR, Amrita. **The World Trade Organization**: a very short introduction. Oxford: Oxford University Press, 2005.

MARSDEN, Keith. Links between taxes and economic growth: some empirical evidence. **The World Bank**, World Bank Staff Working Papers, SWP605, Washington, DC, 1983.

MARTINEZ-DIAZ, Leonardo; WOODS, Ngatre. Introduction: Developing countries in a networked global order. *In*: _____; _____ (orgs.). **Networks of influence?** Developing countries in a networked global order. Oxford: Oxford University Press, 2009, p. 1-18.

MATTEUCCI, Nicola. Soberania. *In*: _____; BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 11ª ed. Trad. por Carmen C. Varriale, Gaetano Lo Mónaco, João Ferreira, Luís Guerreiro Pinto Cacais e Renzo Dini, coord. trad. por João Ferreira, rev. geral por João Ferreira e Luís Guerreiro Pinto Cacais. UnB, 1998, p. 1.179-1.188.

MATTSON, R. N. **Electronic commerce**: the challenges to tax authorities and taxpayers [Turku, 1997]. Paris: OECD, 1997. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923232.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

MAVROIDIS, Petros C. *The General Agreement on Tariffs and Trade: a commentary*. Oxford: Oxford Press, 2005. *Apud*: GUZMAN, Andrew T.; PAUWELYN, Joost H. B. **International Trade Law**. Nova Iorque: Aspen Publishers, 2009.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Natureza jurídica e eficácia dos acordos *stand-by* com o FMI**. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais Ltda., 2005.

McLUHAN, Marshall. **The Gutenberg galaxy**: the making of typographic man. Toronto: University of Toronto Press, 1962, p. 31.

McNAMEE, Stephen J.; MILLER Jr., Robert K. **The meritocracy myth**. 2ª ed. Lanham, Boulder, Nova Iorque, Toronto e Plymouth: Rowman & Littlefield Publishers, 2009.

MELISSARIS, Emmanuel. **Ubiquitous law**: legal theory and the space for legal pluralism. Surrey e Burlington: Ashgate, 2009.

MESSINA, Giovanni. **Diritto liquido?** *La governance* come nuovo paradigma della politica e del diritto. Milão: FrancoAngeli, 2012.

MICHAELS, Ralf. Globalization and law: law beyond the state. *In*: BANAKAR, Reza; TRAVERS, Max (orgs.). **Law and social theory**. 2ª ed. Oxford e Portland: Hart Publishing, 2013, p. 287-304.

MINHOTO, Antônio Celso Baeta. **Globalização e direito**: o impacto da ordem mundial global sobre o direito. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio. **MDIC**, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços. **MDIC**, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio 1947 (GATT 47). **MDIC**, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual relacionados ao Comércio. **MDIC**, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Acordo sobre Medidas de Investimento Relacionadas ao Comércio. **MDIC**, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias. **MDIC**, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Entendimento relativo às Normas e Procedimentos sobre Solução de Controvérsias. **MDIC**, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=367>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

MIROKAWA, Márcia Mieko. *Good governance* e o desafio institucional da pós-modernidade. **Systems: Revista de Ciências Jurídicas e Econômicas**, v. 2, n. 1, p. 3-42, 2010.

MOREIRA, André Mendes. Dupla imposição internacional: métodos unilaterais e multilaterais contra os excessos tributários. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, v. 25, p. 2-8, 2003.

_____. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. *In*: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS: SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A CRISE ATUAL, 6, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Noeses, 2009, p. 47-88.

_____. Planejamento tributário internacional e preços de transferência: o regime da Lei nº 9.430/96. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, v. 19, p. 8-16, 2002.

MOREIRA No., Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito público**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

MOTA, Raquel Gonçalves. Aspectos relevantes da concorrência fiscal internacional. **Revista da PGFN**, a. 2, n. 4, 45-70, 2012.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____; _____. **The myth of ownership**: taxes and justice. Oxford: Oxford University Press, 2002.

MUSGRAVE, Richard A. Schumpeter's crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology. **Journal of Evolutionary Economics**, v. 2, p. 89-113, 1992.

_____. The nature of the fiscal state: the roots of my thinking. *In*: _____; BUCHANAN, James M. **Public finance and public choice**: two contrasting visions of the state. Cambridge, EUA e Londres: The MIT Press, 1999, p. 29-49

_____. **The theory of public finance**: a study in public economy. International Student Edition. Nova Iorque, Toronto e Londres: McGraw-Hill Book Company, 1959.

_____; MUSGRAVE, Peggy B. **Public finance in theory and practice**. International Edition. 5ª ed. Nova Iorque: McGraw-Hill Book Company, 1989.

MUZZI Fo., Carlos Victor. **O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no estado democrático de direito**. 199 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *In*: _____. **Por uma liberdade com responsabilidade**: estudos sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 163-196.

_____. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *In*: _____. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, v. 1.

_____. A soberania fiscal no actual quadro da integração europeia. *In*: _____. **Por um estado fiscal sustentável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2008, v. 2, p. 7-40.

_____. A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas. *In*: _____. **Por um estado fiscal sustentável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, v. 1.

_____. **Contratos fiscais** (reflexões acerca da sua admissibilidade). Universidade de Coimbra – Boletim da Faculdade de Direito: Coimbra Editora, 1994 (Stvdia Ivridica, v. 5).

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012 (Teses de Doutoramento).

_____. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. *In*: CLÈVE, Clèmerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. **Constituição financeira, económica e social**: ordem financeira, ordem económica, ordem social. Revista dos Tribunais, 2011 (Edições Especiais – 100 anos: Doutrinas Essenciais – Direito Constitucional, v. 6), p. 1.033-1.066.

_____. Reforma tributária num estado fiscal suportável. *In*: _____. **Por um estado fiscal sustentável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2008, v. 2, p. 67-102.

NACIONES UNIDAS. Informe del Secretario General al Comité Preparatorio de la Reunión Intergubernamental e Internacional de Alto Nivel sobre la Financiación del Desarrollo. **Asamblea General**. Comité Preparatorio de la Reunión Intergubernamental e Internacional de Alto Nivel sobre la Financiación del Desarrollo. A/AC.257/12. Nova Iorque, 18 dez. 2000.

NAGEL, Thomas. Nozick: libertarianism without foundations. *In*: _____. **Other minds**: critical essays 1979-1994. Oxford: Oxford University Press, 1995, p. 137-149.

NASSER, Salem Hikmat. **Fontes e normas do direito internacional**: um estudo sobre a *soft law*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NETTO, Andrei. Contra impostos, Gérard Dépardieu muda de país. **Estadão**, 17 dez. 2012. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias/impresso,contra-impostos-gerard-depardieu-muda-de-pais,974602,0.htm>>. Acesso em: 11 dez. 2013.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007.

_____. Soberania do estado e soberania do povo no estado democrático de direito. *In*: TÔRRES, Heleno Torres. (org.). **Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**: estudos em homenagem a Nelson Saldanha. Barueri: Manole, 2005, p. 413-425.

OBAMA, Barack. Home > Briefing room > Speeches & remarks> Remarks by the president at a campaign event. **The White House**. Disponível em: <<http://www.whitehouse.gov/the-press-office/2012/07/13/remarks-president-campaign-event-roanoke-virginia>>. Acesso em: 13 dez. 2013.

OHMAE, Kenichi. **The borderless world**: power and strategy in the interlinked economy. Ed. rev. Nova Iorque: McKinsey & Company, 1999.

_____. **The end of the nation state**: the rise of regional economies. Londres: HarperCollins Publishers, 1995.

_____. **The invisible continent**: four strategic imperatives of the new economy. Nova Iorque: HarperCollins Publishers, 2000.

_____. **The next global stage**: challenges and opportunities in our borderless world. Upper Saddle River: Wharton School Publishing, 2005.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. **Direito administrativo democrático**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION FOR DEVELOPMENT. **Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal**. Paris: OCDE, 2011, p. 22. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax->

information/POR-Amended-Convention.pdf>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. **Convention on mutual administrative assistance in tax matters**. Paris: OECD, 2011. Disponível em: <http://www.oecd.org/document/14/0,3746,en_2649_33767_2489998_1_1_1_1,00.html>. Acesso em: 6 nov. 2011.

_____. **Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development**. OECD, Paris, 14 dez. 1960. Disponível em: <<http://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomicco-operationanddevelopment.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. **Electronic commerce: taxation framework conditions**. A report by the Committee on Fiscal Affairs as presented to ministers at the OECD Ministerial Conference, “A borderless world: realizing the potential of electronic commerce” on 8 October 1998. Paris: OECD, 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**: information brief. Paris: OECD, 16 abr. 2012, p. 2. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/harmful/43757434.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes** > Members of the Global Forum. OECD, Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/membersoftheglobalforum.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. **Global Relations** > Global forums. OECD, Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/globalrelations/globalforums/globalforums.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. **Harmful tax competition: an emerging global issue**. Paris: OECD, 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. **Implementation of the Ottawa framework conditions: the 2003 report**. Paris: OECD, 2003, p. 13 *et seq.* Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. **List of unco-operative tax havens**. OCDE, Paris. Disponível em: <http://www.oecd.org/document/57/0,3746,en_2649_33745_30578809_1_1_1_1,00.html>. Acesso em: 8 nov. 2011.

_____. **Model tax convention on income and on capital: an overview of available products**. Paris: OECD Publishing, 2010.

_____. **OECD’s current tax agenda**: April 2011. Paris: OECD, 2012, p. 6.

Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/OECDCurrentTaxAgenda2012.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. OECD Home > About the OECD. **OECD**, Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. OECD Home > About the OECD > Budget. **OECD**, Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/budget/>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. OECD Home > About the OECD > History. **OECD**, Paris. Disponível em: <http://www.oecd.org/document/25/0,3746,en_36734052_36761863_36952473_1_1_1_1,00.html>. Acesso em: 24 out. 2011.

_____. OECD Home > About the OECD > Members and Partners. **OECD**, Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. OECD Home > Centre for Tax Policy and Administration > Tax treaties > OECD Model Tax Convention on Income and on Capital - an overview of available products. **OECD**, Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecdmtcavailableproducts.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. OECD Home > Monaco > List of Unco-operative Tax Havens. **OECD**, Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/countries/monaco/listofunco-operativetaxhavens.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. OECD Home > Organisation for European Economic Co-operation. **OECD**, Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. **Tax co-operation 2010 - towards a level playing field**: assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Paris: OECD Publishing, 2010.

_____. **Towards global tax co-operation**: report of the 2000 ministerial council meeting and recommendations by the Committee on Fiscal Affairs - progress in identifying and eliminating harmful tax practices. Paris: OECD, 2000. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430257.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2013

_____. **Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administration**. Ed. 2009. Paris: OCDE Publishing, 2010.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMÉRCIO. Estados Unidos - Trato Fiscal aplicado a las “Empresas de Ventas en El Extranjero”. AB-1999-9. Informe del Órgano de Apelación: WT/DS108/AB/R. **WTO**, Ginebra, 24 fev. 2000, p. 38. Disponível em:

<http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>.
Acesso em: 30 nov. 2013.

OST, François; KERCHOVE, Michel van de. **De la pyramide au réseau?** Pour une théorie dialectique du droit. Bruxelas: Facultés Universitaires Saint-Louis Boulevard du Jardin Botanique, 2002.

POGGE, Thomas. Eradicating systemic poverty: brief for a global resources dividend. *In*: _____. **World poverty and human rights**. 2ª ed. Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2008, p. 201-221.

PEET, Richard. **Unholy trinity**: the IMF, World Bank and WTO. 2ª ed. Londres e Nova Iorque: Zed Books, 2009.

PEREZ, Marcos Augusto. **A administração pública democrática**: institutos de participação popular na administração pública. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

PINHEIRO, Jurandi Borges. **Direito tributário e globalização**: ensaio crítico sobre preços de transferência. Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2001 (Biblioteca de Teses).

PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil. **Revista Direito GV**, v. 4, n. 1, p. 135-164, jan./jun. 2008.

RAPHAEL, D. D. **Concepts of justice**. Oxford: Clarendon Press, 2001.

RAWLS, John. **A theory of justice**. Ed. rev. Cambridge, EUA: The Belknap Press of Harvard University Press, 1999, p. 64-65, 89.

RAZ, Joseph. **The concept of a legal system**: an introduction to the theory of the legal system. 2ª ed. Oxford: Clarendon Press, 1980.

REUTERS. Gerard Depardieu busca abrigo na Rússia longe de impostos. **Exame**, 23 fev. 2013. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/estilo-de-vida/entretenimento/noticias/gerard-depardieu-busca-abrigo-na-russia-longe-de-impostos-franceses-2>>. Acesso em: 11 dez. 2013.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Os acordos com o FMI e seus reflexos no sistema tributário nacional. *In*: SILVA, Roberto Luiz; MAZZUOLI, Valério de Oliveira (orgs.). **O Brasil e os acordos econômicos internacionais**: perspectivas jurídicas e econômicas à luz dos acordos com o FMI. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2003, p. 177-192.

_____; NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. MERCOSUL x Brasil: análise da soberania fiscal. **Scientia Iuris**, v. 7/8, p. 201/214, 2003/2004.

RING, Diane M. Democracy, sovereignty and tax competition: the role of tax

sovereignty in shaping tax cooperation. **Florida Tax Review**, v. 9, p. 555-596, 2009.

_____. What's at stake in the sovereignty debate? International tax and the nation-state. **Virginia Journal of International Law**, v. 49, p. 155-233, 2008.

_____. Who is making international tax policy? International organizations as power players in a high stakes world. **Fordham International Law Journal**, v. 33, p. 649-721, fev. 2010.

RIVERA, Reinaldo Chaves. Soberania fiscal e globalização. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, v. 35, p. 287-291, 2001.

RIXEN, Thomas. **The political economy of international tax governance**. Nova Iorque: Palgrave MacMillan, 2008 (Transformations of the State).

ROCHA, Sergio André. Imperialismo fiscal internacional e o “princípio” do estabelecimento permanente. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 211, p. 155-163, abr. 2013.

ROSENAU, James N. Governance in a new global order. *In*: HELD, David; MCGREW, Anthony (orgs.). **Governing globalization: power, authority and global governance**. Malden: Blackwell Publishers Inc., 2002.

_____. Governance, order, and change in world politics. *In*: ROSENAU, James N.; CZEMPIEL, Ernst Otto (orgs.). **Governance without government: order and change in world politics**. Cambridge: Cambridge University Press, 1992.

_____; CZEMPIEL, Ernst Otto (orgs.). **Governance without government: order and change in world politics**. Cambridge: Cambridge University Press, 1992.

ROTH, André-Noël. O direito em crise: fim do estado moderno? *In*: FARIA, José Eduardo (Org.). **Direito e globalização econômica: implicações e perspectivas**. São Paulo, SP: Malheiros, 1996, p. 15-27.

RUDRA, Nita. **Globalization and the race to the bottom in developing countries: who really gets hurt?** Cambridge: Cambridge University Press, 2008.

RUGGIE, John Gerard. Foreword. *In*: WEISS, Thomas G.; THAKUR, Ramesh. **Global governance and the UN: an unfinished journey**. Bloomington: Indiana University Press, 2010, p. xv-xx.

SALGADO, Joaquim Carlos. **A ideia de justiça no mundo contemporâneo: fundamentação e aplicação do direito como *maximum* ético**. Belo Horizonte, Del Rey, 2006.

SANDEL, Michael J. **Justice: what's the right thing to do?** Grã-Bretanha: Allen Lane, 2009.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito tributário internacional**: métodos de solução de conflitos. São Paulo, SP: Quartier Latin, 2006.

_____. Free competition: how tax evasion and tax competition distort markets - the Brazilian perspective. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (org.). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 311-324.

_____. Reflexões sobre o direito tributário na pós-modernidade: separação dos poderes e espécies tributárias. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, p. 165-173, jan./jun. 2004.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **A crítica da razão indolente**: contra o desperdício da experiência. 7ª ed. São Paulo: Cortez, 2000 (Por um novo senso comum: a ciência, o direito e a política na transição paradigmática, v. 1).

_____. **A gramática do tempo**: para uma nova cultura política. 2ª ed. São Paulo: Cortez, 2006 (Por um novo senso comum: a ciência, o direito e a política na transição paradigmática, v. 4).

_____. **Introdução à ciência pós-moderna**. 3ª ed. São Paulo: Graal, 2000.

_____. **O discurso e o poder**: ensaio sobre a sociologia da retórica jurídica. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1988.

_____. Os processos de globalização. *In*: _____ (org.). **A globalização e as ciências sociais**. 2ª ed. São Paulo: Cortez, 2002, p. 25-102.

_____. **Pela mão de Alice**: o social e o político na pós-modernidade. 14ª ed. rev. e aum. São Paulo: Cortez, 2013.

_____. Reinventar a democracia: entre o pré-contratualismo e o pós-contratualismo. *In*: HELLER, Agnes *et al.* **A crise dos paradigmas em ciências sociais e os desafios para o século XXI**. Rio de Janeiro: Contraponto, 1999, p. 33-75.

_____. **Toward a new legal common sense**: law, globalization, and emancipation. 2ª ed. Londres: Butterworths, 2002 (Law in Context).

_____; RODRÍGUEZ-GARAVITO, César A. (orgs.). **Law and globalization from below**: towards a cosmopolitan legality. Cambridge: Cambridge University Press, 2005.

SASSEN, Saskia. The state and the new geography of power. *In*: _____. **Losing control?** Sovereignty in an age of globalization. Nova Iorque: Columbia University Press, 1996.

SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. **Value added tax**: a comparative approach. Cambridge: Cambridge University Press, 2007 (Cambridge Tax Law Series).

SCHEUERMAN, William E. **Liberal democracy and the social acceleration of time**. Baltimore: The Johns Hopkins University Press, 2004.

SCHMITT, Carl. **Political theology**: four chapters on the concept of sovereignty. 2ª ed. (1934) trad. e int. por George Schwab, com pref. de Tracy B. Strong. Chicago e Londres: The University of Chicago Press, 2005.

_____. **Teologia política**. Trad. de Elisete Antoniuk, coord. e superv. de Luiz Moreira, apres. de Eros Roberto Grau. Belo Horizonte: Del Rey, 2006 (Del Rey Internacional).

_____. **The nomos of the earth**: in the international law of the *jus publicum Europaeum*. Trad. e anot. por G. L. Ulmen. Nova Iorque: Telos Press Publishing, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006.

SCHUMPETER, Joseph A. The crisis of the tax state. *In*: _____. **The economics and sociology of capitalism**. Org. por Richard Swedberg. Princeton: Princeton University Press, 1991, p. 99-140.

SELBY, Jan. Introduction. *In*: _____; COCHRANE, Feargal; DUFFY, Rosaleen; (orgs.). **Global governance, conflict and resistance**. Nova Iorque: Palgrave Macmillan, 2003, p. 1-18.

SHALIZI, Zmarak *et al.* **Lessons of tax reform**. Washington, DC: The World Bank, 1991.

SHAPIRO, Scott J. **Legality**. Cambridge e Londres: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011.

SHEPPARD, Lee A. Corporate tax planning and avoidance. *In*: FINANCIAL SECRECY, SOCIETY AND VESTED INTERESTS. 20-22 nov. 2012. Bergen, Noruega. **YouTube**. Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=3SrLgzGVbt8>>. Acesso em: 13 dez. 2013.

SHOUP, Carl S. Retrospectives on tax missions to Venezuela (1959), Brazil (1964), and Liberia (1970). *In*: GILLIS, Malcolm (org.). **Tax reform in developing countries**. Durham e Londres: Duke University Press, 1989 (Fiscal Reform in the Developing World), p. 252-314.

_____. **The tax system of Brazil**: a report to the Getúlio Vargas Foundation. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas (Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda), 1965.

SILVA, Roberto Luiz. Carta de intenções: parâmetro jurídico adequado à reforma estatal brasileira? *In*: SILVA, Roberto Luiz; MAZZUOLI, Valério de Oliveira (Coord.). **O Brasil e os acordos econômicos internacionais**: perspectivas jurídicas e econômicas

à luz dos acordos com o FMI. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 74-94.

SINGER, Peter. **One world**: the ethics of globalization. New Haven e Londres: Yale University Press, 2002.

SLAUGHTER, Anne-Marie. **A new world order**. Princeton: Princeton University Press, 2004.

_____. Disaggregated sovereignty: towards the public accountability of global government networks. **Government and Opposition**, v. 39, n. 2, p. 159-190, 2004.

SLEMROD, Joel; AVI-YONAH, Reuven. (How) Should trade agreements deal with income tax issues? **Tax Law Review**, v. 55, p. 533-554, 2002.

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. A Public Domain Book [Kindle Edition].

SMITH, Dennis. **Zygmunt Bauman**: prophet of postmodernity. Cambridge, EUA e Oxford: Polity Press, 1999.

SPENCER, David E. The United Nations: a forum for global tax issues? **New Zealand Journal of Taxation Law and Policy**, v. 12, p. 224-259, set. 2006.

STEGER, Manfred B. **Globalization**: a very short introduction. 3ª ed. atual. Oxford: Oxford University Press, 2013 (Very Short Introductions).

STEWART, Miranda. Global trajectories of tax reform: the discourse of tax reform in developing and transition countries. **Harvard International Law Journal**, v. 44, n. 1, inverno 2003, p. 139-190.

_____. Global trajectories of tax reform: the discourse of tax reform in developing and transition countries. *In*: INFANTI, Anthony C.; CRAWFORD, Bridget J. (orgs.). **Critical tax theory**: an introduction. Cambridge: Cambridge University Press, 2009, p. 354-362.

_____. Tax policy transfer to developing countries: politics, institutions and experts. *In*: NEHRING, Holger; SCHUI, Florian (orgs.). **Global debates about taxation**. Nova Iorque: Palgrave Macmillan, 2007, p. 182-200.

_____; JOGARAJAN, Sunita. The International Monetary Fund and tax reform. **British Tax Review**, n. 2, p. 146-175, 2004.

STRONG, Tracy B. Foreword: The sovereign and the exception: Carl Schmitt, politics, theology, and leadership. *In*: SCHMITT, Carl. **Political theology**: four chapters on the concept of sovereignty. 2ª ed. (1934) trad. e int. por George Schwab, com pref. de Tracy B. Strong. Chicago e Londres: The University of Chicago Press, 2005, p. vii-xxxiii.

SUNDFELD, Carlos Ari; VIEIRA, Oscar Vilhena (orgs.). **Direito global**. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SUPIOT, Alain. A legal perspective on the economic crisis of 2008. **International Labour Review**, v. 149, n. 2, p. 151-162, 2010.

TAIT, Alan A. **Value added tax: international practice and problems**. Washington, DC: International Monetary Fund, 2001.

TAMANAH, Brian Z. Understanding legal pluralism: past to present, local to global. **Sydney Law Review**, v. 30, p. 375-411, 2008.

TANZI, Vito. Globalisation and coordination of fiscal policies. *In*: GLOBALISATION AND INTERNATIONAL HARMONISATION OF TAX SYSTEMS. Proceedings of a conference organized by the School of International Studies. **Anais...** Universidade de Trento, maio 27 2004, p. 11-13.

_____. Globalization and the work of fiscal termites. **Finance & Development**, v. 38, n. 1, mar. 2001.

_____. Globalization, tax competition and the future of tax systems. **International Monetary Fund**, Fiscal Affairs Department, IMF Working Papers, WP/96/141, dez. 1996.

_____. Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites. **Brooklyn Journal of International Law**, v. 26, Symposium: International Tax Policy in the New Millennium, p. 1.261-1.284, 2001.

_____. Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites. **International Monetary Fund**, Fiscal Affairs Department, IMF Working Paper, WP/00/181, nov. 2000.

_____. Is there a need for a world tax organization? *In*: RAZIN, Assaf; SADKA, Efraim (orgs.). **The economics of globalization: policy perspectives from public economics**. Cambridge: Cambridge University Press, 1999, p. 173-186.

_____. **Taxation in an integrating world**. Washington, DC: The Brookings Institution Press, 1995.

_____. The IMF and tax reform. **International Monetary Fund**, Fiscal Affairs Department, IMF Working Paper, WP/90/39, abr. 1990.

_____; PELLECHIO, Anthony. The reform of tax administrations. **International Monetary Fund**, Fiscal Affairs Department, IMF Working Papers, WP/95/22, fev. 2005.

TAVARES, Francisco Mata Machado. A concorrência tributária como signo de

descaracterização dos estados constitucionais nos processos de globalização. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Associação Brasileira de Direito Tributário, Livraria Del Rey Editora, Belo Horizonte, v. 4, n. 4, jul./dez. 2005.

_____. **A dimensão política da crise fiscal dos estados contemporâneos**: um estudo sobre o potencial da democracia deliberativa para a coibição das concorrências tributárias danosas. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2008.

TECHNICAL GROUP ON INNOVATIVE FINANCING MECHANISMS. **Action against hunger and poverty**. *S.l.*: set. 2004.

TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. A disciplina dos preços de transferência no Brasil: uma avaliação. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT, v. 9, Belo Horizonte, jan./jun. 2008, p. 3-29.

_____. As recomendações da OCDE e a tributação do comércio eletrônico. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (org.), **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 385-406.

TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Teoria pluriversalista do direito internacional**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

TEUBNER, Gunther. A Bukowina global sobre a emergência de um pluralismo jurídico transnacional. **Impulso: Revista de Ciências Sociais e Humanas**, v. 14, n. 33, Piracicaba, Direito e Globalização, p. 9-32, jan./abr./2003.

_____. Global Bukowina: legal pluralism in the world society. *In*: _____. (org.). **Global law without a state**. Brookfield: Dartmouth Publishing Company, 1997 (Studies in Modern Law and Policy), p. 3-28.

THURONYI, Victor (org.). **Tax law design and drafting**. Washington, DC: International Monetary Fund, 1996, v. 1.

_____. (org.). **Tax law design and drafting**. Washington, DC: International Monetary Fund, 1998, v. 2.

TOBIN, James. **The new economics one decade older**. Princeton: Princeton University Press, 1974.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2^a ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. Princípio de não-discriminação tributária na constituição e no GATT e a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (org.). **Construindo o direito tributário na constituição**: uma análise da obra do ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 423-442.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 13ª ed. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife: Renovar.

_____. O poder de tributar no estado democrático de direito. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**: estudos em homenagem a Nelson Saldanha. Barueri: Manole, 2005, p. 460-504.

TOURAINÉ, Alain. **A sociedade post-industrial**. Trad. por Ruth Delgado. Lisboa: Moraes, 1970.

_____. **Um novo paradigma**: para compreender o mundo de hoje. Trad. de Gentil Avelino Tilton. Petrópolis: Vozes, 2006.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **Direito das organizações internacionais**. 3ª ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

TWINING, William. **General jurisprudence**: understanding law from a global perspective. Cambridge: Cambridge University Press, 2009 (Law in Context).

_____. **Globalisation and legal theory**. Londres, Edimburgo e Dublin: Butterworths, 2000 (Law in Context).

_____. Normative and legal pluralism: a global perspective. **Duke Journal of Comparative & International Law**, v. 20, p. 473-517, 2010.

UCKMAR, Victor. **Princípios de direito constitucional tributário**. Trad. por Marco Aurélio Greco. São Paulo Revista dos Tribunais, 1976.

UNITED NATIONS. **Doha Declaration on Financing for Development**: outcome document of the follow-up International Conference on Financing for Development to review the implementation of the Monterrey Consensus. Doha, 29 nov. - 2. dez. 2008. Nova Iorque: United Nations, 2009.

_____. ECOSOC Resolution 2004/69. Committee of Experts on International Cooperation on Tax Matters. 54th plenary meeting. UN, Nova Iorque, 11 nov. 2004. Disponível em: <<http://www.un.org/esa/ffd/tax/index.htm>>. Acesso em: 7 dez. 2013.

_____. ECOSOC Resolution 1980/13. International co-operation in tax matters. 15th plenary meeting. UN, Nova Iorque, 28 abr. 1980, p. 12-13 (33). Disponível em: <http://www.un.org/sport2005/resources/un_resolutions/1980_67.pdf>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. FfD Home > Committee of Experts on International Cooperation in Tax

Matters > Overview. UN, Nova Iorque. Disponível em: <<http://www.un.org/esa/ffd/tax/overview.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. History of the United Nations. UN, Nova Iorque. Disponível em: <<http://www.un.org/en/aboutun/history/index.shtml>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. **Model double taxation convention between developed and developing countries**. Nova Iorque: United Nations, 2011.

_____. **Monterrey Consensus on the International Conference on Financing for Development**. Report of the International Conference on Financing for Development. A/CONF. 198/11, chapter 1, resolution 1, annex. Monterrey, México, 18-22 mar. 2002. Nova Iorque: United Nations, 2003.

_____. Secretariat. **Institutional framework for international tax cooperation**. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Eleventh meeting. Geneva, 15-19 December 2003. ST/SG/AC.8/2003/L.6, p. 12-14. Disponível em: <<http://daccess-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/LTD/N03/481/35/PDF/N0348135.pdf?OpenElement>>. Acesso em: 17 dez. 2013

_____. UN at a glance. Disponível em: <<http://www.un.org/en/aboutun/>>. UN, Nova Iorque. Acesso em: 17 dez. 2013.

UNITED STATES. Home > Reference home > Constitution of the United States. **Senate**. Disponível em: <http://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm>. Acesso em: 13 dez. 2013.

_____. Supreme Court of the United States. *Compañia General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue*. No. 42. 275 U.S. 87, 48 S.Ct. 100, 72 L.Ed. 177. Washington, DC, 21 nov. 1927.

_____. Supreme Court of the United States. *McCulloch v. State of Maryland et al.* 17 U.S. 316, 1819 WL 2135 (U.S.Md.), 4 L.Ed. 579, 4 Wheat. 316, 4 A.F.T.R. 4419, 42 Cont.CasFed. (CCH) P 77, 269. Washington, DC, fev. 1819.

VASCONCELLOS, Roberto França; SILVEIRA, Rodrigo Maitto. Estabelecimento permanente. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (orgs.). **Direito tributário: tributação internacional**. São Paulo, SP: Saraiva, 2007, p. 213-241.

VIEIRA, Liliane dos Santos. **Pesquisa e monografia jurídica: na era da informática**. 3ª ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2007.

VENZKE, Ingo. **How interpretation makes international law: on semantic change and normative twists**. Oxford: Oxford University Press, 2012.

WALKER, Neil. The post-national horizon of constitutionalism and public law: paradigm extension or paradigm exhaustion? *In: _____*; AMHLAIGH, Cormac Mac; MICHELON, Claudio (orgs.). Oxford: Oxford University Press, 2013 (Oxford Constitutional Theory), p. 241-263.

WARREN, Alvin C. Income tax discrimination against international commerce. **Tax Law Review**, v. 54, p. 131-169, 2001.

WEBER, Max. "Objectivity" in social science and social policy. *In: _____*. **Methodology of the social sciences**. Ed. e trad. por Edward A. Shils e Henry A. Finch. Glencoe: The Free Press, 1949, p. 50-112.

_____. Politics as a vocation. *In: _____*. **The vocation lectures**: "Science as a vocation", "Politics as a vocation". Ed. c/ intr. por David Owen e Tracy B. Strong, trad. por Rodney Livingstone. Indianapolis: Hackett Publishing, 2004, p. 32-94.

_____. The meaning of "ethical neutrality" in sociology and economics. *In: _____*. **Methodology of the social sciences**. Ed. e trad. por Edward A. Shils e Henry A. Finch. Glencoe: The Free Press, 1949, p. 1-49.

WEISS, Thomas G. **Global governance**: what? why? whither? Cambridge, RU e Malden: Polity Press, 2013.

WILLETTS, Peter. Transnational actors and international organizations. *In: BAYLIS, John; SMITH, Steve (orgs.)*. **The globalization of world politics**: an introduction to international relations. 2ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2001, p. 356-383.

WILSON, Brune. Compliance by WTO members with adverse WTO dispute settlement rulings: the record to date. **Journal of International Economic Law**, v. 10, p. 397-403, jun. 2007.

WOLKMER, Antonio Carlos. **Pluralismo jurídico**: fundamentos de uma nova cultura no direito. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Alfa Omega, 2001.

WORLD BANK. About > Leadership > Member Countries. **The World Bank**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.worldbank.org/en/about/leadership/members>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. About. **The World Bank**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.worldbank.org/en/about>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. About > What we do. **The World Bank**, Washington, DC. Disponível em: <<http://www.worldbank.org/en/about/what-we-do>>. Acesso em: 17 dez. 2013.

WORLD TRADE ORGANIZATION. Dispute Settlement Body. Argentina - Measures Affecting the Export of Bovine Hides and Import of Finished Leather. Processo: DS155. Reclamantes: Comunidades Europeias. Reclamado: Argentina. **WTO**, Genebra,

16 fev. 2001. Disponível em:
<http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>.
Acesso em: 7 nov. 2012.

_____. Dispute Settlement Body. Argentina - Measures Affecting Imports of Footwear, Textiles, Apparel and other Items. Processo: DS56. Reclamante: Estados Unidos da América. Reclamado: Argentina. **WTO**, Genebra, 22 abril. 1998. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

_____. Dispute Settlement Body. Canada - Certain Measures Affecting the Automotive Industry. Processo: DS139, DS142. Reclamantes: Japão e Comunidades Europeias. Reclamado: Canadá. **WTO**, Genebra, 19 jun. 2000. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

_____. Dispute Settlement Body. Canada - Certain Measures Concerning Periodicals. Processo: DS31. Reclamante: Estados Unidos da América. Reclamado: Canadá. **WTO**, Genebra, 30 jul. 1997. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 nov. 2012.

_____. Dispute Settlement Body. Chile – Taxes on Alcoholic Beverages. Processos: DS87 e DS110. Reclamantes: Comunidades Europeias. Reclamado: Chile. **WTO**, Genebra, 12 jan. 2000. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

_____. Dispute Settlement Body. China - Measures Affecting Imports of Automobile Parts. Processos: DS339, DS340 e DS342. Reclamantes: Estados Unidos da América, Comunidades Europeias e Canadá. Reclamado: China. **WTO**, Genebra, 12 jan. 2009. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 nov. 2012.

_____. Dispute Settlement Body. Colombia - Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry. Processo: DS366. Reclamante: Panamá. Reclamado: Colômbia. **WTO**, Genebra, 20 maio 2009. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

_____. Dispute Settlement Body. Indonesia - Certain Measures Affecting the Automobile Industry. Processos: DS54, DS55, DS59 e DS64. Reclamantes: Comunidades Europeias, Japão e Estados Unidos da América. Reclamado: Indonésia. **WTO**, Genebra, 7 dez. 1998. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 nov. 2012.

_____. Dispute Settlement Body. Japan - Taxes on Alcoholic Beverages. Processo: DS8, DS10, DS11. Reclamante: Canadá, Comunidades Europeias e Estados Unidos da América. Reclamado: Japão. **WTO**, Genebra, 1º nov. 1996. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

_____. Dispute Settlement Body. Korea – Taxes on Alcoholic Beverages. Processos: DS75 e DS84. Reclamante: Comunidades Europeias e Estados Unidos da América. Reclamado: Coreia. **WTO**, Genebra, 17 fev. 1999. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

_____. Dispute Settlement Body. Mexico - Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages. Processo: DS308. Reclamante: Estados Unidos. Reclamado: México. Genebra, 7 de outubro de 2005. **WTO**, Genebra, 24 mar. 2006. Disponível em: Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

_____. Dispute Settlement Body. Thailand - Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines. Processo: DS371. Reclamante: Filipinas. Reclamado: Tailândia. **WTO**, Genebra, 15 jul. 2011. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 nov. 2012.

_____. Dispute Settlement Body. United States - Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”. Processo: DS108. Reclamante: Comunidades Europeias. Reclamado: Estados Unidos da América. **WTO**, Genebra, 20 mar. 2000. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

_____. Dispute Settlement Body. United States - Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations” - Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities. Processo: DS108. Reclamante: Comunidades Europeias. Reclamado: Estados Unidos da América. **WTO**, Genebra, 29 jan. 2002. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

_____. Dispute Settlement Body. United States - Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations” - Second Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities. Processo: DS108. Reclamante: Comunidades Europeias. Reclamado: Estados Unidos da América. **WTO**, Genebra, 14 mar. 2006. Disponível em: <http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/find_dispu_cases_e.htm#results>. Acesso em: 7 set. 2012.

_____. Home > The WTO > Glossary. **WTO**, Genebra. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/glossary_e/glossary_e.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Home > The WTO > Members > European Union. **WTO**, Genebra. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/countries_e/european_communities_e.htm>. Acesso em: 13 dez. 2013.

_____. Home > The WTO > What is the WTO? > Understanding the WTO > A unique contribution. **WTO**, Genebra. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/disp1_e.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Home > The WTO > What is the WTO? > Understanding the WTO > Members and observers. **WTO**, Genebra. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/org6_e.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Home > The WTO > What is the WTO? > Understanding the WTO > The GATT years: from Havana to Marrakesh. **WTO**, Genebra. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact4_e.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Home > The WTO > What is the WTO? > Understanding the WTO > The Uruguay Round. **WTO**, Genebra. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact5_e.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

_____. Home > The WTO > What is the WTO? **WTO**, Genebra. Disponível em: <http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/whatis_e.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.d

_____. **WTO dispute settlement**: one-page case summaries 1995 - 2011. Genebra: WTO Publications, 2010.

WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien. Global tax governance: work in progress? **Robert Schuman Centre for Advanced Studies**, EUI Working Paper RSCAS 2011/12 n. 59, 1º fev. 2011, p. 5. Disponível em: <http://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/17219/RSCAS_2011_12.pdf?sequence=1>. Acesso em: 17 dez. 2013.

WRISTON, Walter B. **The twilight of sovereignty**: how the information revolution is transforming our world. Nova Iorque: Maxwell MacMillan, 1992.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6ª ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense: 2009.

ZILVETI, Fernando Aurelio; TORO, Carlos Eduardo Costa M. A.; BRITTO, Bianca Maia de. Interpretação de tratados internacionais. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (orgs.). **Direito tributário**: tributação internacional. São Paulo, SP: Saraiva, 2007, p. 127-156.

_____; _____. Preços de transferência. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (orgs.). **Direito tributário**: tributação internacional. São Paulo, SP: Saraiva, 2007, p. 83-112.